

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

Tatiana Olgado Manfré Pena

Estudo Crítico do Pronunciamento Conceitual Básico “Estrutura Conceitual Para  
Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” emitido pelo Comitê  
de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SÃO PAULO

2008

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

Tatiana Olgado Manfré Pena

Estudo Crítico do Pronunciamento Conceitual Básico “Estrutura Conceitual Para  
Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” emitido pelo Comitê  
de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

Dissertação apresentada à Banca  
Examinadora como exigência parcial para  
obtenção do título de MESTRE em  
Ciências Contábeis pela Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo, sob  
orientação do Prof. Doutor José Carlos  
Marion.

SÃO PAULO

2008

**BANCA EXAMINADORA**

---

---

---

**Dedico aos meus pais,  
Douglas e Néia.**

## AGRADECIMENTOS

A Deus, antes e acima de tudo, por me dar a oportunidade da vida e partir dessa dádiva e inspirar-me a buscar sempre o melhor de mim mesma.

Aos meus pais, Douglas e Néia, pela paciência, incentivo e ajuda nos momentos difíceis dessa caminhada.

Ao meu esposo Marcelo e às minhas filhas Ana Laura e Júlia, que estiveram sempre presente me apoiando e pela compreensão em todos os momentos de ausência, seja ela física ou mental.

Ao Prof. Dr. Dante Pinheiro Martinelli, sua esposa Célia e filhas Tatiana, Patrícia e Silvia por terem me acolhido na cidade de São Paulo com tanto carinho, sempre que necessário, para que eu pudesse cumprir os créditos deste curso.

Ao Centro de Ensino Superior de Dracena, pelo apoio financeiro, e em particular ao Prof. Gonzaga e ao Prof. Msc. Célio Regiani, por me incentivarem a fazer este mestrado e acreditarem que eu seria realmente capaz de vencer essa empreitada.

Ao orientador Prof. Dr. José Carlos Marion, por todo conhecimento transmitido e atenção dispensada.

Aos professores Dr. Marcos Peters e Dr. Carlos Hideo Arima pelas valiosas contribuições e recomendações.

Em especial aos amigos Welington Luís da Costa, Cláudio Rafael Bifi, Andréa Regina Ubeda Lopes, que por vários momentos me auxiliaram com tanta dedicação.

A todos os professores, colegas de curso, amigos profissionais que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização e conclusão deste trabalho.

**“A vida só pode ser compreendida, olhando-se  
para trás; mas só pode ser vivida, olhando-se  
para frente.”**

*Soren Kierkegaard*

## RESUMO

A história da evolução da Contabilidade, de maneira global, mostra a relação entre o desenvolvimento do conhecimento contábil e as características ambientais (política, econômica, cultural e institucional). Com a evolução e abertura dos mercados econômicos, a Contabilidade passou a ser considerada a linguagem financeira dos negócios. A partir de então, buscou-se desenvolver organismos que pudessem tornar essa linguagem convergente internacionalmente. No Brasil, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2005, observa-se mais concretamente o avanço da contabilidade brasileira rumo às normas internacionais. O universo contábil brasileiro, que possuía duas estruturas conceituais, a partir de janeiro de 2008 divulgou a aprovação da estrutura conceitual proposta pelo CPC, totalmente convergente com as normas internacionais do IASB, recomendando a utilização como documento conceitual no país. O principal objetivo da presente pesquisa foi apresentar um estudo crítico a fim de identificar alterações ou inovações trazidas pela nova estrutura conceitual, bem como as semelhanças com o que vinha sendo tratado conceitualmente até sua aprovação. Foram apresentados alguns pontos ainda conflitantes em relação à nova estrutura conceitual, que embora seja mais abrangente, traz ao profissional da Contabilidade maior liberdade na escolha de critérios para elaboração das demonstrações contábeis, através principalmente de conceitos de primazia da essência sobre a forma, prudência, *true and fair view*, e a não utilização da terminologia “Princípios Contábeis”. Trata desta forma o julgamento profissional, a capacidade de interpretação e o comprometimento com a melhor evidenciação, pontos chaves na elaboração das demonstrações contábeis. Entende-se que os profissionais da área contábil deverão estar devidamente preparados para tais reflexões, para que assim a Contabilidade possa atender seu objetivo de fornecer informação útil para tomada de decisão.

**Palavras-chave:** contabilidade, estrutura conceitual, normas internacionais, convergência.

## **ABSTRACT**

*The history of the evolution of accounting, so overall, shows the relationship between the development of accounting knowledge and the environmental characteristics (political, economic, cultural and institutional). With the development and opening economic markets, the accounting is now considered the financial language of business. From then on, trying to develop organisms that could render that language converging internationally. In Brazil, with the creation of the Committee of Pronunciamentos Accounting in 2005, there is more specifically the advancement of accounting Brazilian towards international standards. The universe accounting Brazilian, who had two conceptual structures, from January 2008 announced the approval of the conceptual structure proposed by the CPC, fully convergent with international standards of the IASB, recommending the use as a conceptual document in the country. The main objective of this research was to present a critical study to identify changes or innovations brought about by the new conceptual structure, and the similarities with what was being treated conceptually until its approval. Were submitted some points still conflicting regarding the new conceptual structure, although that is more comprehensive, brings to the professional accounting of greater freedom in the choice of criteria for preparation of financial statements, mainly through the concepts of the primacy of the essence on the way, prudence, true and fair view, and not use the terminology "Accounting Principles". This guarantees the professional judgement, the ability to interpret and commitment to the best illustration, key points in the preparation of financial statements. It is understood that professionals in the accounting area should be properly prepared for such thoughts, so that the accounts can meet its goal of providing useful information for decision making.*

*Keywords: accounting, conceptual structure, international standards convergence.*

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO</b> .....  | <b>9</b>  |
| Análise Contextual .....   | 9         |
| Definição do problema .....  | 13        |
| Objetivos .....  | 13        |
| Justificativa .....  | 14        |
| Metodologia aplicada .....   | 14        |
| Estrutura do trabalho .....  | 14        |
| <br>   |           |
| <b>CAPÍTULO 1 - A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE RUMO À INTERNACIONALIZAÇÃO DAS NORMAS</b> .....  | <b>17</b> |
| 1.1 Escola Italiana (ou Européia) .....  | 19        |
| 1.2 Ascensão da Escola Americana .....   | 21        |
| 1.3 Evolução da Regulamentação da Contabilidade Americana .....  | 23        |
| 1.3.1 Crise de 1929 .....  | 24        |
| 1.3.2 <i>Securities and Exchange Commission - SEC</i> .....  | 25        |
| 1.3.3 <i>Accounting Principles Board (APB)</i> – a formação do Conselho de Princípios ---  | 26        |
| 1.3.4 Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira – FASB .....   | 27        |
| 1.4 Normas Internacionais de Contabilidade .....   | 30        |
| 1.4.1 International Accounting Standard Board - IASB .....   | 31        |
| 1.4.1.2 Desenvolvimento .....  | 33        |
| <br>   |           |
| <b>CAPÍTULO 2 - A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL</b> .....  | <b>39</b> |
| 2.1 Antecedentes .....   | 39        |
| 2.2 A influencia norte-americana .....   | 44        |
| 2.3 A regulamentação contábil no Brasil – cenário atual .....  | 49        |
| 2.3.1 Conselho Federal de Contabilidade – CFC .....  | 50        |
| 2.3.2 Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON .....   | 51        |
| 2.3.3 Comissão de Valores Mobiliários – CVM .....  | 52        |
| 2.4 Demonstrações Contábeis Brasileiras e as Normas Internacionais de Contabilidade --   | 53        |
| 2.4.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC .....  | 55        |
| 2.4.1.1 Entidades Congraçadas .....  | 58        |
| 2.4.1.1.1 Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA .....   | 58        |
| 2.4.1.1.2 Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais – APIMEC NACIONAL .....  | 58        |
| 2.4.1.1.3 Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA .....  | 59        |
| 2.4.1.1.4 Conselho Federal de Contabilidade – CFC .....  | 59        |
| 2.4.1.1.5 Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI .....  | 60        |
| 2.4.1.2 Características do CPC .....   | 61        |
| 2.4.1.3 Estrutura .....  | 62        |
| 3.3.1.4. Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações .....  | 63        |
| <br>   |           |
| <b>CAPÍTULO 3 - ESTRUTURA CONCEITUAL SEGUNDO O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC</b> .....   | <b>69</b> |
| 3.1 Resolução CFC n.º 750/1993 - Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e Resolução CFC n.º 774/1994 (Apêndice I) - “Apêndice à Resolução Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade” ..... | 70        |
| 3.1.1 A Contabilidade e seu Objeto .....   | 70        |
| 3.1.2 A Contabilidade e seus objetivos .....   | 72        |

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| 3.1.3     | Informações Contábeis  | 73 |
| 3.1.4     | Usuários   | 74 |
| 3.1.5     | Princípios Fundamentais de Contabilidade                                 | 74 |
| 3.1.5.1   | Princípio da Entidade  | 76 |
| 3.1.5.2   | Princípio da Continuidade  | 77 |
| 3.1.5.2   | Princípio da Oportunidade  | 80 |
| 3.1.5.3.1 | Integridade  | 81 |
| 3.1.5.3.2 | Tempestividade   | 82 |
| 3.1.5.4   | Princípio do Registro pelo Valor Original                                | 82 |
| 3.1.5.4.1 | A manutenção dos valores originais                                       | 83 |
| 3.1.5.5   | Princípio da Atualização Monetária                                       | 84 |
| 3.1.5.5.1 | Indexadores  | 85 |
| 3.1.5.6   | Princípio da Competência   | 86 |
| 3.1.5.6.1 | Despesas   | 87 |
| 3.1.5.6.2 | As receitas e seu reconhecimento   | 87 |
| 3.1.5.7   | Princípio da Prudência   | 89 |
| 3.1.5.7.1 | Aplicação  | 90 |
| 3.2       | Resolução CFC n.º 785/95 - “Das Características da Informação Contábil.” | 90 |
| 3.2.1     | Conceito e Conteúdo  | 90 |
| 3.2.2     | Os Usuários da Informação Contábil                                       | 91 |
| 3.2.3     | Atributos da Informação Contábil   | 91 |
| 3.2.3.1   | Confiabilidade   | 92 |
| 3.2.3.2   | Tempestividade   | 92 |
| 3.2.3.3   | Compreensibilidade   | 92 |
| 3.2.3.4   | Comparabilidade  | 93 |

## **CAPÍTULO 4 - ESTRUTURA CONCEITUAL SEGUNDO A COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS – CVM-----95**

|           |   |     |
|-----------|---|-----|
| 4.1       | Quanto aos Objetivos da Contabilidade   | 95  |
| 4.1.1     | Informação Contábil   | 95  |
| 4.1.2     | Objetivo Principal da Contabilidade   | 97  |
| 4.2       | Quanto aos Cenários Contábeis   | 99  |
| 4.2.1     | Cenários Contábeis Primitivos   | 100 |
| 4.2.2     | Cenário Modificado  | 100 |
| 4.2.3     | Cenário Brasileiro  | 101 |
| 4.3       | Quanto aos Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade                       | 102 |
| 4.3.1     | Postulados Ambientais da Contabilidade  | 103 |
| 4.3.1.1   | Postulado da Entidade Contábil  | 104 |
| 4.3.1.1.1 | Consolidado   | 105 |
| 4.3.1.1.2 | Microentidades  | 106 |
| 4.3.1.2   | O Postulado da Continuidade das Entidades   | 106 |
| 4.3.1.2.1 | Going Concern   | 107 |
| 4.3.2     | Princípios Propriamente Ditos   | 108 |
| 4.3.2.1   | O Princípio do Custo como Base de Valor   | 109 |
| 4.3.2.2   | O Princípio do Denominador Comum Monetário  | 112 |
| 4.3.2.3   | O Princípio da Realização da Receita  | 114 |
| 4.3.2.3.1 | Receitas a serem reconhecidas proporcionalmente a certo período contábil já decorrido | 115 |
| 4.3.2.3.2 | Produtos cuja produção é contratada para execução a longo prazo                       | 116 |

|   |     |
|---|-----|
| 4.3.2.3.3 Reconhecimento de receita antes da transferência por valoração de estoques-----       | 118 |
| 4.3.2.3.4 Reconhecimento da receita após o período de transferência do produto ou serviço ----- | 119 |
| 4.3.2.4 O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis ----- | 120 |
| 4.3.3 As Convenções (Restrições aos Princípios)-----  | 122 |
| 4.3.3.1 Convenção da Objetividade-----  | 122 |
| 4.3.3.2 Convenção de Materialidade -----  | 124 |
| 4.3.3.3 Convenção do Conservadorismo-----   | 126 |
| 4.3.3.4 Convenção da Consistência-----  | 127 |

## **CAPÍTULO 5 - ESTRUTURA CONCEITUAL SEGUNDO O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC----- 129**

|  |     |
|--|-----|
| 5.1 Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis ----- | 132 |
| 5.2 Finalidade da Estrutura -----  | 134 |
| 5.3 Abordagem-----   | 134 |
| 5.4 Os Usuários e a necessidade de informação -----  | 136 |
| 5.5 Objetivo das Demonstrações Contábeis-----  | 137 |
| 5.5.1 Posição Patrimonial e Financeira, Resultado e Mutações na Posição Financeira   | 138 |
| 5.6 Pressupostos Básicos -----   | 140 |
| 5.6.1 Regime de Competência -----  | 140 |
| 5.6.2 Continuidade-----  | 140 |
| 5.7 Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis-----  | 141 |
| 5.7.1 Compreensibilidade-----  | 141 |
| 5.7.2 Relevância-----  | 141 |
| 5.7.3 Confiabilidade -----   | 142 |
| 5.7.3.1 Representação com Propriedade -----  | 143 |
| 5.7.3.2 Primazia da Essência sobre a Forma-----  | 143 |
| 5.7.3.3 Neutralidade-----  | 144 |
| 5.7.3.4 Prudência -----  | 144 |
| 5.7.3.5 Integridade -----  | 144 |
| 5.7.4 Comparabilidade -----  | 144 |
| 5.7.5 Relevância e Confiabilidade das Informações - Limitações-----  | 145 |
| 5.7.5.1 Tempestividade-----  | 145 |
| 5.7.5.2 Equilíbrio entre Custo e Benefício-----  | 146 |
| 5.7.5.3. Equilíbrio entre Características Qualitativas-----  | 146 |
| 5.7.6. Visão Verdadeira e Adequada/Apresentação Adequada -----   | 146 |
| 5.8 Elementos das Demonstrações Contábeis-----   | 147 |
| 5.8.1 Posição Patrimonial e Financeira -----   | 147 |
| 5.8.2 Ativos-----  | 148 |
| 5.8.3 Passivos -----   | 150 |
| 5.8.4 Patrimônio Líquido -----   | 151 |
| 5.8.5 Desempenho -----   | 153 |
| 5.8.6 Receitas-----  | 154 |
| 5.8.7 Despesas-----  | 154 |
| 5.8.8 Ajustes para Manutenção do Capital -----   | 155 |
| 5.9 Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis -----   | 155 |
| 5.9.1 Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro-----   | 156 |

|   |     |
|---|-----|
| 5.9.2 Confiabilidade da Mensuração -----                        | 157 |
| 5.9.3 Reconhecimento de Ativos -----                            | 157 |
| 5.9.4 Reconhecimento de Passivos -----                          | 158 |
| 5.9.5 Reconhecimento de Receitas -----                          | 158 |
| 5.9.6 Reconhecimento de Despesas -----                          | 159 |
| 5.10 Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis ----- | 160 |
| 5.10.1 Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital -----    | 161 |
| 5.10.1.1 Conceitos – financeiro e físico -----                  | 161 |

## **CAPÍTULO 6 – ESTUDO CRÍTICO DA ESTRUTURA CONCEITUAL DE CONTABILIDADE ABORDADA PELO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC) ----- 165**

|  |     |
|--|-----|
| 6.1 Quanto ao alcance e finalidade da estrutura -----  | 168 |
| 6.2 Quanto ao Objetivo das Demonstrações Contábeis -----   | 168 |
| 6.3 Quanto aos Pressupostos Básicos, Princípios Fundamentais de Contabilidade e a Entidade ----- | 171 |
| 6.3.1 Pressupostos Básicos -----   | 172 |
| 6.3.2 Princípios Fundamentais de Contabilidade -----   | 173 |
| 6.3.3 Regime de Competência -----  | 175 |
| 6.3.4 Continuidade -----   | 176 |
| 6.3.5 Entidade -----   | 177 |
| 6.4 Quanto às Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis -----                     | 178 |
| 6.4.1 Características da Informação Contábil -----   | 180 |
| 6.4.2 Compreensibilidade -----   | 180 |
| 6.4.3 Relevância -----   | 182 |
| 6.4.4 Materialidade -----  | 182 |
| 6.4.5 Confiabilidade -----   | 182 |
| 6.4.6 Representação Adequada -----   | 182 |
| 6.4.7 Essência Sobre a Forma -----   | 183 |
| 6.4.8 Neutralidade -----   | 182 |
| 6.4.9 Prudência -----  | 183 |
| 6.4.10 Integridade -----   | 185 |
| 6.4.11 Comparabilidade -----   | 185 |
| 6.5 Quanto as limitações na Relevância e Confiabilidade das informações -----                    | 178 |
| 6.5.1 Tempestividade -----   | 186 |
| 6.5.2 Equilíbrio entre Custo e Benefício -----   | 187 |
| 6.5.3 Equilíbrio entre Características da Informação -----                                       | 187 |
| 6.6 Quanto a visão verdadeira e apropriada -----   | 191 |
| 6.7 Quanto ao custo e a moeda -----  | 191 |
| 6.8 Outros assuntos tratados somente pelo CPC -----  | 191 |
| 6.8.1 Elementos das Demonstrações Contábeis -----  | 186 |
| 6.8.2 Reconhecimento dos elementos das demonstrações -----                                       | 187 |
| 6.9 Conclusão do Estudo Crítico -----  | 191 |

## **CONCLUSÕES ----- 194**

## **REFERÊNCIAS ----- 197**

## **OUTRAS OBRAS CONSULTADAS ----- 201**

**LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

AAA: *American Accounting Association*  
AAPA: *American Association of Public Accountants*  
ABRASCA: Associação Brasileira das Companhias Abertas  
AIA: *American Institute of Accountants*  
AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants*  
AIC: Associação Interamericana de Contabilidade  
APB: *Accounting Principles Board*  
APIMEC NACIONAL: Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais  
ARS: *Accounting Research Studies*  
ASOBAT: *A Statement of Basic Accounting Theory*  
BOVESPA: Bolsa de Valores de São Paulo  
CFC: Conselho Federal de Contabilidade  
CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CRCs: Conselhos Regionais de Contabilidade  
CVM: Comissão de Valores Mobiliários  
EITF: *Emerging Issues Task Force*  
FAF: *Financial Accounting Foundation*  
FASAC: *Financial Accounting Standards Advisory Council*  
FASB: *Financial Accounting Standards Board*  
FEA/USP: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo  
FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras  
FRB: *Federal Reserve Board*  
FTC: *Federal Trade Commission*  
IAS: *International Accounting Standard*  
IASB: *International Accounting Standard Board*  
IASC: *International Accounting Standards Committee*  
IBRACON: Instituto Brasileiro de Contadores  
ICC: *Interstate Commerce Commission*  
IFRS: *International Financial Reporting Standard*  
IOSCO: *International Organization of Securities Commissions*  
SATTA: *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*  
SEC: *Securities and Exchange Commission*  
SFACs: *Statements of Financial Accounting Concepts*

**LISTA DE QUADROS**

|  |     |
|--|-----|
| Quadro 1 – Análise Geral da Estrutura Conceitual do CPC frente às outras estruturas -----  | 165 |
| Quadro 2 – Análise: Pressupostos Básicos (Regime de Competência e Continuidade)/<br>Princípios Fundamentais de Contabilidade/ Entidade ----- | 171 |
| Quadro 3 – Análise das Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis -----  | 178 |
| Quadro 4 – Análise das Limitações nas Características da Relevância e Confiabilidade ---   | 186 |
| Quadro 5 – Análise do Custo/moeda -----  | 190 |

## INTRODUÇÃO

### Análise Contextual

A história da evolução da Contabilidade, de maneira global, mostra a relação entre o desenvolvimento do conhecimento contábil e as características ambientais (política, econômica, cultural e institucional).

Nos tempos primórdios, a contabilidade prestava informações patrimoniais limitadas, em inventários de bens, e as transações comerciais se baseavam em trocas. Com o surgimento da moeda e do mercantilismo, a contabilidade tornou-se útil como instrumento de controle financeiro para alguns negócios. Para Iudícibus (2004, p.35) “[...] a preocupação com as propriedades e a riqueza é uma constante no homem da antiguidade (como hoje também é), e ele teve de ir aperfeiçoando seu instrumento de avaliação patrimonial à medida que as atividades foram-se desenvolvendo em sua dimensão e em complexidade”.

No entanto, naquela época ainda havia pouco interesse nas informações contábeis e não eram seguidos padrões para o seu desenvolvimento, pois os empreendimentos eram de pequena duração e existia maior proximidade dos proprietários. Também não existia um padrão monetário estável, dificultando o registro pelo método das partidas dobradas.

Hendriksen & Breda (1999, p.46-47) apontam que com a revolução industrial, as organizações necessitaram de informações mais sofisticadas para auxiliar na gestão dos negócios, impulsionando o pensamento contábil. As organizações começaram a necessitar de capital externo devido à expansão de seus negócios e do mercado consumidor, surgindo conseqüentemente a necessidade de relatórios que evidenciassem a situação financeira das organizações para acionistas, instituições financeiras, fornecedores, governo, etc. A Revolução Industrial também refletiu na criação das sociedades por ações e a exigência da auditoria

Com a Primeira Guerra Mundial ocorreram grandes alterações no relacionamento entre o governo e o setor industrial. As indústrias sofreram o controle do governo no que se refere às matérias-primas e produtos acabados, valor da mão-de-obra, mudanças na tributação dos lucros. Para que o Estado pudesse verificar todos esses fatores, fez-se uso da contabilidade,

forçando, a partir dessa relação, o desenvolvimento de sistemas de custos, atividades industriais mais racionalizadas, reformulação do processo produtivo das organizações, gerando maior interesse dos profissionais no desenvolvimento da contabilidade de custos. A partir dessa fase, a contabilidade tornou-se um instrumento capaz de integrar as atividades industriais aos interesses governamentais, que, por meio dela pôde intervir no setor privado. No que diz respeito ao desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, esta também tem grande relação com fatores de natureza social, econômica, institucional e cultural. (IUDÍCIBUS & LOPES, 2004, p.62)

A Contabilidade, considerada uma Ciência Social por vários pesquisadores, tem como seu objeto o patrimônio da entidade, ou seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros pertencentes a uma entidade com ou sem fins lucrativos. Segundo Iudícibus & Marion (2000, p.35) “A Contabilidade não é uma ciência exata. É uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial”.

Desta forma, para a correta mensuração de seu objeto, a Contabilidade possui um sistema de classificação e registro das operações que, de alguma forma, afetem o patrimônio.

A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mudanças sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários. (CFC, 1995, p.02)

Segundo Iudícibus (2004, p.25), “[...] o objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

O fim da 2ª Guerra Mundial, conseqüentemente, levou à evolução dos mercados regionais, caracterizando a tendência expansionista, quando os países experimentaram envolvimento internacional. Surgiu então a formação de blocos econômicos, quando se observou que quanto maior o mercado, maior a perspectiva de prosperidade, resultando assim no que chamamos globalização da economia.

A partir de então, a idéia de mercado não poderia mais ser focada somente no mercado nacional e as demonstrações Contábeis passaram a ser consideradas como a linguagem

financeira dos negócios. No entanto, essas demonstrações se mantiveram regionalizadas, não padronizadas, resultando num cenário mundial com diversidade de normas e práticas contábeis, que provocava vulnerabilidade no que diz respeito à confiabilidade das informações e altos custos de elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações contábeis para determinadas entidades contábeis. Este constante crescimento internacional levou que a contabilidade, elemento essencial de comunicação, a se diferenciar pelo conteúdo e modos de aplicação de país para país.

Para atender sua função básica de fornecer informação útil e oportuna para tomada de decisões – sua função básica - a contabilidade subordina-se às necessidades da sociedade e cultura à qual ela serve. Considerando que estas culturas são diferentes, suas práticas contábeis também o serão. Embora seja impossível harmonizar a cultura, existem várias similaridades nas diversas práticas contábeis nacionais adotadas entre os países. Porém para as práticas em que prevaleçam as diferenças entre os países, o sentido tem apontado para a sua harmonização (CARVALHO & LEMES, 2004, p.02)

Assim, a harmonização no mundo contábil surge através de esforços no sentido de atender a maximização da utilidade da informação contábil para os mais diversos usuários, principalmente os que se utilizam do mercado de capitais.

A adoção de normas internacionais de contabilidade pelas empresas mundiais está associada a benefícios econômicos concretos na forma de atração de maior volume de investimentos, uma vez que o processo de globalização trouxe para primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis para suportar a variedade de transações e operações deste mercado. (ANTUNES, 2007, p.03)

Quando se começou a falar em harmonização das normas contábeis, muitos países foram contra, pois ainda estavam agarrados às suas normas tradicionais. Mas, com o passar do tempo e a percepção da necessidade da harmonização, os países começaram a mudar o pensamento, e cada vez mais o mercado mundial está caminhando para a harmonização das normas de contabilidade, através do IASB. “Assim, a harmonização das normas contábeis num âmbito mundial é um movimento que surge como forma de atender a maximização da utilidade da informação contábil para todos os usuários, principalmente para os ‘mercados de capitais’”.(CARVALHO & LEMES, 2004, p.02)

Atualmente, o IASB, considerado o principal organismo que emite normas contábeis internacionais, tem realizado esforços para alcançar a convergência contábil, objetivando a emissão de normas profissionais de alta qualidade no campo da contabilidade.

No Brasil, a contabilidade também sofreu forte impacto da globalização dos mercados econômicos, havendo o surgimento da preocupação e do estudo com relação à contabilidade internacional, que se insere em um contexto de tendência do aparecimento de blocos econômicos, através de junção de países, com intuito de se fortalecerem economicamente e desenvolverem seus potenciais de comércio exterior.

As subsidiárias brasileiras de empresas estrangeiras necessitam apresentar informações econômico-financeiras às suas matrizes através de seus relatórios contábeis, que por sua vez, são, geralmente, elaborados de acordo com os princípios e as normas de Contabilidade de seus países de origem. Para Leite (2004, p.43) “Esse procedimento revela que os países ao redor do mundo (incluindo o Brasil), com exceção dos países membros da União Européia e outros poucos, ainda não utilizam as normas contábeis internacionais da International Accounting Standards Board como normas domésticas.”

A finalidade de participar do processo de harmonização internacional da contabilidade visa a unificar a linguagem financeira dos negócios internacionais, reduzindo custos de elaboração, divulgação e auditoria de demonstrações financeiras, viabilizando investimentos estrangeiros, melhorando a comunicação entre as empresas e seus investidores, entre outros fatores. Com a globalização da economia, a idéia não deve ser mais focada somente na economia nacional.

As empresa que tem interesse de captar recursos de algum tipo de mercado específico, necessita apresentar informações contábeis que retratem sua situação econômico-financeira de alguns períodos, para que possibilite a avaliação de seu desempenho ao longo do tempo passado e para que se faça uma previsão para o futuro. Nesse ponto é de suma importância a qualidade da informação transmitida ao seu usuário, pois assim o mercado poderá obter informações da real situação econômico-financeira de uma empresa. Destacam-se os acionistas, que são também chamados investidores, e os credores, que tomam decisões de investimentos e de concessões de créditos.

O Brasil, com objetivo de se integrar ao padrão contábil mundial, fundou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, em 2005, e em janeiro de 2008 divulgou a aprovação da sua estrutura conceitual de Contabilidade, totalmente convergente com as normas internacionais do IASB.

Entende-se que um estudo crítico da estrutura conceitual do CPC, identificando principais alterações e semelhanças em relação às outras estruturas conceituais anteriores se faz relevante, merecendo estudos aprofundados e maiores reflexões por parte do universo contábil no Brasil.

### **Definição do Problema**

A partir da fundação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em 2005, pode-se considerar que o Brasil deu um grande passo rumo à internacionalização das normas de contabilidade. Com a publicação pelo CPC de uma nova estrutura conceitual, totalmente convergente com as normas internacionais, entende-se relevante realizar um estudo crítico da mesma, analisando quais as principais diferenças ou inovações e até mesmo semelhanças com o que já vinha sendo tratado como conceitual na área contábil até a sua aprovação.

Desta forma, o problema da pesquisa pode ser definido através da seguinte pergunta: Quais os aspectos conceituais foram alterados e quais foram mantidos com a aprovação da Estrutura Conceitual de Contabilidade do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)?

### **Objetivos**

#### **Objetivo Geral**

O objetivo principal da presente pesquisa foi realizar um estudo crítico, analisando quais as alterações e o que permaneceu inalterado em relação aos aspectos conceituais de Contabilidade tratados no Brasil com o advento da nova estrutura conceitual de Contabilidade aprovada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, através do Termo de Aprovação referente a Ata da 19ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, registrada em 11 de janeiro de 2008, tornado-se pública a aprovação do Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

#### **Objetivos específicos**

a) Apresentar histórico sobre a evolução da Contabilidade em relação ao desenvolvimento de organismos reguladores internacionais;

- b) Apresentar histórico sobre a evolução da Contabilidade no Brasil rumo às normas internacionais;
- c) Apresentar aspectos relevantes (objetivo, conceito, estrutura, características) sobre o Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
- d) Analisar a Estrutura Conceitual de Contabilidade emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC;
- e) Analisar a Estrutura Conceitual aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM;
- f) Analisar a Estrutura Conceitual aprovada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC;

### **Justificativa**

A realização de um estudo crítico a respeito da estrutura conceitual de Contabilidade aprovada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis justifica-se pelas alterações que a mesma trouxe nas bases conceituais da Contabilidade no Brasil. Outro ponto importante é a ocorrência da carência de materiais a respeito do assunto, pois a comunidade acadêmica ainda não tem divulgado muitos trabalhos sobre a nova estrutura conceitual e seus impactos na Contabilidade brasileira.

Entende-se que o trabalho pode trazer contribuições para essa nova e inevitável escalada do Brasil rumo às normas internacionais, convidando a uma reflexão a respeito do que se considera hoje como estrutura conceitual de contabilidade no país e qual o impacto que essa mudança pode trazer para a profissão contábil.

### **Metodologia aplicada**

A presente dissertação foi elaborada a partir de uma pesquisa bibliográfica exploratória cuja revisão da literatura (LUNA, 1997) teve como objetivo inicial determinar o “estado da arte”, analisando o que já havia sido publicado sobre o tema, quais as lacunas existentes e onde se

encontram os principais entraves teóricos e metodológicos; depois foi feita uma revisão histórica, na qual buscou-se recuperar a evolução dos conceitos, fazendo a inserção dessa evolução dentro de um quadro teórico de referência capaz de explicar os fatores que determinaram ou tiveram implicações nas mudanças conceituais. Evolução histórica da Contabilidade, passando pela evolução da contabilidade norte americana e desenvolvimento de organismos envolvidos com a regulamentação de normas internacionais, será a primeira a ser apresentada, seguida da apresentação da evolução da Contabilidade no Brasil e seu atual estágio rumo à internacionalização das normas.

Na segunda etapa da pesquisa, buscou-se apresentar conceitos e principais características das estruturas conceituais que eram apresentadas pelo CFC e CVM e da nova estrutura conceitual aprovada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, seguido da aplicação de estudo crítico da estrutura do CPC no qual buscou-se através da análise interpretativa (SEVERINO, 2002) reconhecer as principais diferenças, inovações e semelhanças trazidas por esta estrutura, sugerindo assim, alguns temas para reflexão do leitor

### **Estrutura do trabalho**

No primeiro capítulo buscou-se apresentar um relato sobre a evolução histórica da Contabilidade de maneira global, desde suas origens e registro na pré-história, passando pelo Renascimento, a oficialização das partidas dobradas pelo frei Luca Pacioli, dando início à chamada Escola Européia ou Italiana de Contabilidade, sua decadência e, a partir do Século XX, ascensão da denominada Escola Americana de Contabilidade. Foi apresentado também um histórico da regulamentação da Contabilidade americana, até o surgimento do FASB, que indiretamente impulsionou para que se buscassem, através da junção de vários países, a fundação de um organismo que emitisse normas internacionais, criando assim o IASB.

No segundo capítulo foram apresentados fatos que marcaram a evolução histórica da Contabilidade no Brasil, iniciando-se com a vinda da família Real Portuguesa, no séc. XIX, as primeiras escriturações, os primeiros passos do ensino da Contabilidade no país, a regulamentação da profissão, a influência da Escola Norte-Americana de Contabilidade na década de 60, a evolução da regulamentação da contabilidade no Brasil, até os dias atuais. Ressalta também a preocupação do Brasil em ter suas normas contábeis em concordância com a normas internacionais, através da criação, em 2005, do Comitê de Pronunciamentos

Contábeis (CPC), com missão de emitir Pronunciamentos Contábeis em concordância com as normas internacionais do IASB e aprovação, em janeiro de 2008, da Estrutura Conceitual de Contabilidade proposta pelo CPC.

Nos terceiro, quarto e quinto capítulos foram apresentadas, respectivamente, as estruturas conceituais de Contabilidade segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

No sexto capítulo foi desenvolvido um estudo crítico do Pronunciamento Conceitual Básico adotado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, visto que este documento é totalmente harmonizado com a estrutura conceitual adotada pelo IASB. O estudo buscou apresentar as alterações trazidas por essa nova estrutura, bem como o que se mantém conceitualmente, do que já vinha sendo tratado nas estruturas anteriormente em vigor.

## **CAPÍTULO 1 - A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE RUMO À INTERNACIONALIZAÇÃO DAS NORMAS**

Trata-se a Contabilidade de uma ciência tão antiga quanto a civilização, e tem passado por fases de progresso literário e doutrinário. Como visto em toda história da humanidade, a história da Contabilidade, através da observação e análise de seu passado, indica quais os prováveis caminhos que esta disciplina deve seguir no futuro.

Segundo Peleias *et al* (2007, p.02) “[...] a história da Contabilidade é, em certo ponto, uma consequência da história da civilização, das suas vicissitudes às mais altas manifestações, sobretudo no campo econômico”.

Os primeiros registros da prática da Contabilidade, de acordo com alguns historiadores, se deu a aproximadamente 2.000 anos a.C.. Antes dessa época considera-se que o homem primitivo, ao avaliar seu rebanho, seus instrumentos de caça e pesca, seu estoque de alimentos para provisão de inverno, mesmo que de forma rudimentar, já estava praticando a contabilidade. Porém, até o aparecimento da moeda, a contabilidade teve uma evolução relativamente lenta. (IUDÍCIBUS, 2004, p.35)

À medida que a sociedade evoluiu, a Contabilidade foi se aperfeiçoando. Pode-se afirmar que o desenvolvimento da Contabilidade sempre esteve atrelado à evolução da humanidade. Para Schimdt (2000, p.12):

[...] dentro de um aspecto arqueológico, a Contabilidade manifestou-se há quase dez séculos, portanto muito antes do próprio homem ter desenvolvido o espírito de civilidade. Assim como o homem progrediu, a Contabilidade, como uma ferramenta indispensável para o progresso da humanidade, perseguiu esse progresso.

Segundo Iudícibus (2004, p.35)

[...] em termos de entendimento da evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que raramente o “estado da arte” se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional, e social das sociedades analisadas, em cada época. O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações.

Em sua evolução, a Contabilidade percorreu várias correntes de pensamento dentro do contexto econômico e social do próprio tempo, desenvolvendo estudos e ampliando o número de estudiosos da ciência contábil, em face da exigência dos usuários de informações. Entende-se que o principal impacto para a evolução da Contabilidade foi o enfrentamento, em diversas fases, de demandas de atividades econômica, podendo, objetivamente, relacionar as principais influências como:

- a) Do renascimento até o início do século XIX, quando o desenvolvimento da Contabilidade neste período esteve a cargo da escola Européia, origem da disciplina;
- b) A partir do surgimento das sociedades anônimas no século XIX e conseqüentemente da necessidade de grandes aportes de capital, exigência de geração de informação aos acionistas, credores, governo;
- c) No século XIX e início do século XX, com a evolução industrial, desenvolvendo a chamada Contabilidade de custos;

Apenas no século XX, a Contabilidade, pressionada pela necessidade de “bem informar”, teve estudiosos e pesquisadores preocupados em identificar e formalizar seus princípios e fixar normas e regras para a sua efetiva aplicação de uma maneira prática e objetiva. De acordo com Iudícibus *et al* (2005, p.02) “[...] a avaliação de qualquer teoria contábil se dá única e exclusivamente pela sua utilidade gerada perante os usuários no mundo prático.”

Com o crescimento da economia norte-americana e impulsionados pela crise da bolsa de 1929, iniciaram-se pesquisas mais detalhadas sobre a disciplina contábil, com intuito de proporcionar melhor compreensão, embasamento teórico e científico concernente às práticas contábeis adotadas, dando início à ascensão da escola americana.

Em seguida, o presente trabalho apresenta maior detalhamento das importantes fases da evolução da Contabilidade no decorrer do tempo.

## 1.1 Escola Italiana (ou Européia)

A preocupação em manter, avaliar e aumentar a riqueza está presente no homem desde a antiguidade, levando-o à busca de métodos cada vez mais eficientes e complexos de avaliação patrimonial.

Segundo Iudícibus (2004, p.35) “[...]a Contabilidade é tão antiga quanto o homem que pensa”. No entanto, somente é possível identificar seus primeiros registros no segundo milênio antes de Cristo, na civilização da Suméria e da Babilônia (hoje Iraque), no Egito e na China. Até o aparecimento da moeda, a evolução da Contabilidade é considerada lenta, pois ainda não existia a avaliação monetária e a Contabilidade era baseada em anotações de trocas de mercadorias.

A partir do século XII até o início do século XVII, na Europa, quando as atividades mercantis, econômica e cultural se encontravam em pleno desenvolvimento, principalmente nas cidades italianas de Veneza, Genova, Florença, Pisa, dentre outras, pode-se afirmar que a Contabilidade teve seu florescer, sendo considerada, até os dias atuais, fruto do Renascimento Italiano, iniciando a chamada “Escola Italiana” ou “Escola Européia” de Contabilidade.(IUDÍCIBUS, 2004, p.36)

Analisando a história, pode-se observar que o desenvolvimento da Contabilidade está diretamente relacionado com o desenvolvimento econômico das civilizações conduzindo conseqüentemente ao maior desenvolvimento do conhecimento contábil.

Em torno dos séculos XIV e XV, Segundo Iudícibus & Marion (2000, p.34) tem-se a fase chamada Idade Moderna, mais especificamente o Renascimento, conhecido nos livros de História como época das artes e das letras. Destacam-se nessa época nomes como Copérnico, Galileu, Newton, que revolucionaram a visão da humanidade, Gutemberg aperfeiçoando a imprensa, Colombo iniciando grandes descobertas, o aparecimento da burguesia, o mercantilismo afluente, protestantismo, etc. Os avanços culturais, sociais e econômicos da época, principalmente na Itália, impulsionaram de forma expressiva o avanço das Ciências Contábeis. Provavelmente entre os séculos XV e XVI, com a divulgação no século XV, deu-se, na Itália, o surgimento inicial do método contábil.

[...] o primeiro registro de um sistema completo de escrituração por partidas dobradas é encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, cobrindo o ano de 1340. Fragmentos anteriores são encontrados nas contas de Giovanni Farolfi & Companhia, uma empresa de mercadores de Florença em 1299-1300, e nas de Rinieri Fini & Irmãos, que negociavam em feiras e eram famosos em sua época na região de Champagne, na França. (HENDRIKSEN & BREDA, 1999, p.39)

No entanto, o codificador do método contábil foi o frei franciscano Luca Pacioli, professor de diversas universidades italianas, que encerrou sua carreira lecionando Matemática na Universidade de Roma, cargo de muito prestígio na época. Em 1494, a partir da obra pioneira de Pacioli, intitulada “*Summa de Arithmetica Geométrica, Proportioni et Proportionalitá*” que continha na seção chamada “*Particularis de Computis et Scripturis*” o sistema de escrituração das partidas dobradas, que foi o marco fundador da escola italiana de Contabilidade. De acordo com Hendriksen & Breda (1999, p.39) “[...] foi o primeiro material publicado que descrevia o sistema de partidas dobradas, e apresentava raciocínio em que se baseavam os lançamentos contábeis. Seus comentários sobre a contabilidade são tão relevantes e atuais quanto há quase 500 anos”.

A partir de então, estudos sobre a matéria foram sendo realizados, ensejando a conceituação científica da Contabilidade e a propagação da “Escola Italiana” por toda Europa. Citados por Iudícibus (2004, p.37) pesquisadores como Fabio Besta, Giuseppe Cerboni, Gina Zappa, Aldo Amaduzzi, Teodoro D’Ippolito, entre outros, tiveram trabalhos de grande repercussão na escola italiana.

No entanto, apesar de um longo período de domínio, a “Escola Italiana” a partir de 1920, em contrapartida com o desenvolvimento econômico e cultural americano, entrou em decadência.

A escola italiana, vinculada a um excessivo culto à personalidade, não amparada usualmente, por uma pesquisa indutiva de vulto e baseada em concepções generalizantes de algumas mentes privilegiadas, produziu trabalhos repetitivos, excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, e não se nota muita aderência dos autores aos princípios da pesquisa, mas apenas uma livre difusão de idéias (IUDÍCIBUS, 2004, p.36)

Ainda de acordo com Iudícibus (2004, p.37) a queda da escola européia ocorreu em consequência principalmente de algumas deficiências, dentre as quais podemos citar:

a) Relativa ausência da pesquisa indutiva com objetivo de alcançar generalizações mais eficazes;

- b) Preocupação demasiada em mostrar que a contabilidade é uma ciência e não focar as necessidades informativas dos seus vários usuários para que seja assim construído um modelo contábil adequado;
- c) Ênfase na teoria das contas, no uso exagerado das partidas dobradas, se tornando inflexível e inviabilizando a Contabilidade Gerencial;
- d) As teorias desenvolvidas eram fundamentalmente teóricas, não tinham aplicação prática;
- e) Muitas das principais universidades estavam superpovoadas de alunos e os professores mal remunerados;
- f) A legislação comercial italiana não enfatizava o grau de confiabilidade e a importância da auditoria.

Diante dos fatores expostos, a escola italiana teve sua decadência em contrapartida houve a ascensão da Escola Americana de Contabilidade.

## **1.2 Ascensão da Escola Americana**

No início do século XX, o surgimento de grandes corporações e o desenvolvimento do mercado de capitais torna-se um cenário muito propício para o desenvolvimento das teorias e das práticas contábeis nos Estados Unidos.

Enquanto os europeus baseavam seus estudos na área contábil no excessivo culto à personalidade, ênfase na teoria e não na aplicação prática, pouca importância à auditoria e com a queda do nível das principais universidades européias, os Estados Unidos, atrelados a um grande e acelerado crescimento econômico e cultural, desenvolviam a Contabilidade com ênfase no usuário da informação contábil, na utilidade da informação para a tomada de decisão dentro das entidades. Enfatizavam também a aplicação prática da contabilidade, principalmente a Contabilidade Gerencial, dando relevância à auditoria. As universidades americanas caminhavam na busca da qualidade através de pesquisas aplicadas na área contábil. (IUDÍCIBUS & MARION, 2000, p.36)

Detalhando, segundo Iudícibus (2004, p.38), a ascensão da Contabilidade nos Estados Unidos e conseqüentemente o surgimento da chamada Escola Americana, se baseava principalmente nos seguintes fatores:

- a) Avanço das instituições econômicas e sociais;
- b) O perfil do investidor, que tem como exigência a busca da informação útil e adequada;
- c) O emprego de investimento financeiro através de grandes montantes para pesquisas sobre princípios contábeis através do governo, institutos de contadores e universidades;
- d) O Instituto de Contadores Públicos atuando diretamente na pesquisa contábil;
- e) Criação de órgãos como *Financial Accounting Standards Board* (FASB), SEC, com intuito de regulamentar e melhorar a qualidade das informações contábeis através de pesquisa permanente sobre procedimentos contábeis.

Alguns pesquisadores exponenciais podem ser citados, tais como, Littleton, Paton, Sprouse, Moonitz, Anthony, Horngren, dentre os quais destacam-se Edwards S Bell, com a obra *The Theory and Measurement of Business Income*, em 1961, apresentando o problema da Contabilidade em face das flutuações de preços em geral, com ampla abordagem econômica; destaca-se também Hendriksen & Van Breda, que até o momento realizaram o estudo mais profundo e completo sobre teoria contábil; e por último, destaca-se também o trabalho de Mattessich, representando o lançamento de uma nova fronteira para a contabilidade devido seu avanço sob o ponto de vista conceitual (IUDÍCIBUS, 2004, p.39).

A contabilidade desenvolvida pela Escola Americana preocupou-se e se preocupa até os dias de hoje fundamentalmente com o usuário da informação contábil, principalmente o acionista minoritário e a real utilidade das informações contábeis para tomada de decisão. Segundo Iudícibus (2004, p.40) “[...] considerando o progresso já alcançado, as enormes quantias ainda investidas na pesquisa contábil e a posição de potência econômica mundial que ainda sustenta, dificilmente deixará a escola norte-americana de continuar a produzir notáveis progressos na disciplina.”

A escola Americana também possui suas deficiências, dentre as quais pode-se considerar a pouca importância dada à sistematização do plano de contas, à apresentação dos tópicos dos livros de forma não ordenada e pouca consideração, até a década de 70, para o tratamento do problema inflacionário, por parte dos reguladores, na edição das normas contábeis.

### **1.3 Evolução da Regulamentação da Contabilidade Americana**

A regulamentação da Contabilidade foi iniciada nos Estados Unidos através das companhias de transportes ferroviários, na chamada era das ferrovias.

Essa fase foi iniciada na Grã-Bretanha em 1830 e teve maior desenvolvimento na década de 1840, trazendo um grande desenvolvimento e concentração de poder econômico, distribuição de grandes montantes em dividendos, fazendo com que os investidores pagassem preços elevados pelas ações, pois acreditavam que esses dividendos pagos indicavam lucros futuros. (PAULO, 2002, p.27)

No entanto, os investidores começaram a sentir uma certa fragilidade, pois não contavam com demonstrações financeiras auditadas e desconheciam práticas contábeis usuais da época, descobrindo mais tarde que os grandes montantes pagos em dividendos não podiam ser mantidos sem colocar as operações futuras da empresa em risco, o preço das ações no mercado caía, ocasionado prejuízos para os investidores de longo prazo.

Em 1886, um grupo de contadores decidiu formar a *American Association of Public Accountants* - AAPA (Associação Americana de Contadores Públicos), predecessora da *American Institute of Accountants* – AIA (Instituto Americano de Contadores) e do *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (Associação Americana de Contadores Públicos Certificados), exercendo influência sobre padrões contábeis e com objetivo de formular definições e conceitos contábeis, visando uniformizar a Contabilidade. Em 1887, foi criado pelo Congresso o primeiro organismo regulamentar federal, a *Interstate Commerce Commission* (ICC) com finalidade de regulamentar as estradas de ferro. Em 1906, de acordo com a lei Hepburn, a ICC passou a ter autoridade para estabelecer um sistema contábil apropriado e uniforme para o uso na fixação de tarifas apropriadas. Assim, foi aberto o caminho para a regulamentação da Contabilidade, por meio da afirmação de um sistema contábil uniforme. Em 1913, com objetivo específico de investigar práticas que produzissem

restrições ao comércio, foi criada a *Federal Trade Commission* (FTC). Em 1914 foi fundado o *Federal Reserve Board* (FRB), o primeiro Banco Central controlado pelo governo americano. Desta forma, novos organismos reguladores começaram a sentir a necessidade de padronização das demonstrações contábeis apresentadas a instituições financeiras para fins de concessão de crédito. (HENDRIKSEN & BREDA, 1999, p.56).

O FTC sugeriu que o FRB conservasse uma lista de contadores considerados aceitáveis perante o FRB e a comissão. Em 1917 o FTC apresentou o documento chamado *Uniform Accounting*, e mais tarde alterado para *Approved Methods for the Preparation of Balance-Sheet Statements*, contendo a primeira declaração formal de prática aceitável produzida por contadores americanos, que na verdade nada tinha a ver com contabilidade ou uniformidade e na verdade era um manual de auditoria. Esse documento foi revisado em 1929, e surgiu com outro título, *Verification of Financial Statements*, objetivando funcionar como base oficial das auditorias de empresas com ações negociadas a partir de 1933 na Bolsa de Nova York.

### **1.3.1 Crise de 1929**

Em 1919, com o final da Primeira Guerra Mundial ocorreu a liberação de uma demanda reprimida de bens de consumo, equipamentos, instalações industriais alimentando a exploração de investimentos e rápida expansão de novas indústrias (rádio, telefone, filmes cinematográficos, automóveis).

De acordo com Hendriksen & Breda (1999, p.57) as taxas de desemprego extra-oficiais eram de 3,3%, os preços eram estáveis e a produtividade da mão-de-obra aumentou significativamente. Consequentemente, os investimentos da Bolsa de Nova York cresceram espantosamente, podendo ser considerados como alguns dos melhores anos que a economia americana jamais havia presenciado e que, no entanto, não durou muito tempo.

Segundo Franco (1988, p.30):

A hegemonia econômica americana começou a delinear-se após a Primeira Grande Guerra, da qual o país emergiu como grande potência, que superaria a Inglaterra em poucos anos. Esse desenvolvimento foi prejudicado pela quebra da Bolsa de Nova Iorque, em 1929, seguindo-se um longo período de depressão econômica mundial, somente interrompido pela guerra de 1939/45.

Em curto espaço de tempo, aproximadamente dois meses, segundo Lopes (2005, p.34) a expansão terminou e iniciou-se a Grande Depressão. Em setembro de 1929 aconteceu a primeira queda nas ações, em 24 de outubro nova queda catastrófica e finalmente dia 29 do mesmo mês, na chamada Terça-feira Negra, o mercado de ações desabou.

O investimento privado caiu 90%, a produção diminuiu 56% , o desemprego alcançou a taxa de 24% e a arrecadação de impostos foi reduzida substancialmente e mais de nove mil bancos fecharam suas portas desse período até 1933, quando todos os bancos do país foram fechados. (HENDRIKSEN & BREDÁ, 1999, p. 57)

O desastre da Bolsa de Nova Iorque, em 1929, foi, paradoxalmente, de grande importância para o desenvolvimento da profissão nos Estados Unidos, pois passou-se, a partir daí, a exigir mais dos contadores, mas também a atribuir-lhes maior importância. Daí o acordo firmado entre o Instituto Americano de Contadores e as Bolsas de Valores, no sentido de serem fixadas normas para observância de membros da profissão contábil. (FRANCO, 1988, p.30)

A Bolsa de Nova York reagiu e a Nyse (Comissão Especial de Cooperação com as Bolsas de Valores) foi criada em 1932 pela AIA, de imediato passou a exigir que a partir de 1º de julho de 1933 todas as empresas que solicitassem registro na Bolsa de Valores estariam obrigadas a fornecer demonstrações financeiras com pareceres de auditores credenciados sob a lei de algum Estado ou país. Foi criado assim um padrão de parecer, utilizado atualmente com poucas alterações. (LOPES, 2005, 35-36)

As conseqüências produzidas por meio dessa crise ainda foram sentidas 60 anos mais tarde e até hoje suas causas e efeitos são pauta de discussões. Diversas críticas atribuíram como fator importante e ocasional da crise a falta de uniformidade e de rigidez nas práticas contábeis.

### **1.3.2 *Securities and Exchange Commission - SEC***

Através de ato do congresso em 1934, foi criada a *Securities and Exchange Commission* – SEC, um órgão fiscalizador que independe do governo federal, com objetivo de supervisionar de leis relacionadas com o as negociações e atos praticados no mercado de ações. Segundo Hendriksen & Breda (1999, p.59) a SEC teria poderes de estabelecer procedimentos contábeis e formas de apresentação de demonstrações financeiras.

### 1.3.3 *Accounting Principles Board (APB)* – a formação do Conselho de Princípios

Em 1945, com o fim da Segunda Guerra Mundial, a expansão econômica se fez presente e o mercado de ações voltou a crescer, aumentando o investimento em ações. As decisões sobre investimentos passaram a ser consideradas de suma importância, pois acreditava-se que maiores lucros por ação indicariam também a empresa como melhor alternativa de investimento.

O lucro passou a ser parte essencial na análise de investimentos. No entanto, descobriu-se, à época, que lucros diferentes significavam, na maioria das vezes, formas diferentes de contabilizar algum evento. O problema estava na disponibilidade de muitas alternativas de divulgação dos demonstrativos financeiros. (HANSEN, 2002, p.90)

O debate sobre o método adequado de mensuração de lucro era intenso e as empresas adotavam diferentes métodos tornando difícil a análise de rentabilidade e decisões de investimento por parte do investidor. As alternativas de contabilização tinham diferenças significativas em avaliação de estoques, depreciação, exaustão, alocação de imposto de renda, pensões, custos com pesquisa e desenvolvimento, *Goodwill*, momento de reconhecimento do lucro, conceito abrangente *versus* conceito operacional de demonstração de resultado, investimento em companhias interligadas, arrendamentos a longo prazo, princípios de consolidação, combinação de empresas, mensuração de lucro em companhias de financiamento, custos intangíveis nas indústrias de petróleo e gás, conforme lista enumerada pela SEC.

O apelo por comparabilidade e uniformidade na contabilidade se fez presente e formalizado através do *American Accounting Association* - AAA, através da publicação da terceira revisão de *Tentative Principles*, sugerindo que a uniformidade de métodos contábeis seria essencial para que houvesse comparabilidade entre informações divulgadas (HENDRIKSEN & BREDA, 1999, p.61)

Em outubro de 1957, ainda segundo Hendriksen & Breda (1999, p.61-62), devido as pressões e necessidade de reação, o presidente da AICPA, Alvin R. Jennings, sugeriu que o desenvolvimento de princípios contábeis e a pesquisa de métodos para orientação das empresas e profissionais da contabilidade deveriam ser realizados através de um novo organismo, constituindo-se um Comitê Especial de Programas de Pesquisa. Em 1959 esse comitê foi substituído pelo Conselho de Princípios Contábeis (*Accounting Principles Board* –

APB) podendo ser formado com 18 a 21 membros, dentre os quais contadores, representantes do governo, empresas e ensino. O conselho tinha como compromisso, além de desenvolver os princípios contábeis, pesquisar e subtrair divergências e controvérsias. Os pareceres do APB foram respeitados até que a situação se desestabilizou com a instituição, pelo governo, do crédito fiscal por investimento, em que as empresas teriam um crédito fiscal na aquisição de ativos estipulados pelo programa, no sentido de estimular investimentos. Iniciou-se assim, uma discussão intensa sobre como deveria ser contabilizado esse crédito. A SEC, APB e Receita Federal divergiram suas opiniões e o prestígio da APB foi ameaçado.

Em 1965, o AICPA determinou que todas as divergências em relação aos APB e ARS deveriam ser mencionados em notas explicativas ou nos pareceres de auditoria. No entanto, a APB não se mostrou capaz de reduzir divergências e discordâncias e era alvo de várias críticas de contadores profissionais, pressões da SEC e órgãos do governo. A APB sofreu constantes críticas dos contadores profissionais, pressões da SEC e outros órgãos do governo que desacreditavam da capacidade desse organismo de cumprir sua missão de diminuir divergências e discordâncias nas práticas contábeis.

#### **1.3.4 Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira – FASB**

Devido ao ambiente de descrédito em relação a APB, a SEC acabou tomando a iniciativa de buscar o progresso no estabelecimento de Princípios Contábeis. A AICPA e a AAA se dispuseram a desenvolver estudos sobre desenvolvimento e instituição de Princípios Contábeis e determinação de objetivos da Contabilidade.

Os estudos gerados e publicados a partir de 1973 pela AICPA tiveram como base a promoção da credibilidade das informações contábeis. Também foi publicada a proposta de uma nova estrutura para estabelecimento de normas e padrões contábeis, resultando na extinção da APB e estabelecimento do *Financial Accounting Standards Board* – FASB (Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira), a formação da *Financial Accounting Foundation* – FAF (Fundação de Contabilidade Financeira) e do *Financial Accounting Standards Advisory Council* – FASAC (Conselho Consultivo de Padrões de Contabilidade Financeira). O FAF tinha a responsabilidade de nomear membros do FASB e FASAC e de supervisionar o funcionamento dos mesmos. Segundo Schimdt (2000, p.97), o FASAC, composto por 30 membros, representa “olhos e ouvidos do FASB”.

O conselho do FAF seria apontado por seis organismos patrocinadores, e de acordo com Hendriksen & Breda (1999, p.64) são:

- (a) Associação Americana de Contabilidade (AAA) – 1 conselheiro;
- (b) Instituto Americano de CPAs (AICPA) – 4 conselheiros;
- (c) Federação de Analistas Financeiros – 1 conselheiro;
- (d) Instituto de Executivos Financeiros – 2 conselheiros;
- (e) Associação Nacional de Contadores – 1 conselheiro;
- (f) Associação da Indústria de Valores Imobiliários – 1 conselheiro;
- (g) Grupos de Contabilidade Governamental – 3 conselheiros

Já o FASB, organismo financiado pelo FAF, possuía sete membros em tempo integral, dentre os quais contadores públicos, usuários de informações financeiras e profissionais da área do ensino. Segundo Hendriksen & Breda (1999, p.64) o FASB tem como missão “[...] estabelecer e aperfeiçoar padrões de Contabilidade Financeira e divulgação para orientação e educação do público”. Assim, através da emissão da *Accounting Series Realease n°150*, ficou designado que o FASB seria o único emissor de padrões contábeis reconhecido.

Em 1984, o FASB instituiu o *Emerging Issues Task Force* (EITF), uma força tarefa com objetivo de auxiliar na identificação dos assuntos que necessitam ser colocados no plano de trabalho.

Para alcançar seus objetivos, segundo Paulo (2002, p.36) o FASB estabelece como missão:

- a) Melhorar a utilidade da informação financeira, enfocando as características primárias de relevância e confiabilidade e as qualidades de comparabilidade e consistência;

- b) Manter padrões atualizados para refletir as mudanças ocorridas no ambiente econômico;
- c) Considerar a possível área deficiente de uma informação financeira adequada e que poderia ser melhorada pelo estabelecimento do padrão;
- d) Promover a convergência internacional de padrões de Contabilidade promovendo simultaneamente a melhora da qualidade da informação financeira; e
- e) Melhorar o entendimento comum da natureza e propósito da informação contida nos relatórios financeiros.

Atualmente, nos EUA, as demonstrações contábeis financeiras auditadas são acompanhadas por um parecer que confirma que as mesmas foram desenvolvidas de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos.

Segundo Iudícibus & Marion (2000, p.89) “Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são os conceitos básicos que constituem o núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução de seus objetivos da contabilidade, que consiste em apresentar informação estruturada para os usuários”.

Como os princípios fundamentais de Contabilidade existem independente da criação ou da vontade de doutrinadores e de profissionais, função dos estudiosos da disciplina é apenas a de identificar tais princípios, arrolá-los, correlacioná-los com a ciência contábil e conceituá-los, explicando sua correlação e sua aplicação na prática contábil (FRANCO, 1988, p.21)

A dificuldade em se chegar a uma conclusão sobre princípios contábeis e a Estrutura Conceitual da Contabilidade que seja aceita universalmente pode ser atribuída, segundo Hendriksen & Breda (1999, p.85), à complexidade da elaboração de teorias sobre a divulgação de informações financeiras e também pelo fato de que a contabilidade produz conseqüências econômicas para seus mais diversos usuários, e, conseqüentemente, alguns ganham e outros se sentem prejudicados financeiramente quando um novo padrão é instituído, fazendo com que a escolha de padrões contábeis e princípios seja tanto uma questão de opção política quanto uma escolha puramente técnica.

Após 50 anos de empenho na busca de princípios, apesar de muitos trabalhos produzidos, pouco se tem de consistente na disciplina contábil, dentro de um sistema existente há mais de 500 anos.

Ainda não se chegou, por meios dos estudiosos da disciplina contábil, a um consenso do que constitui um princípio, como este se relaciona com os postulados, ou se postulados ou princípios podem ser utilizados para gerar padrões contábeis. Assim, os princípios contábeis são respeitados como procedimento, mas não sob uma visão semântica, ficando sua definição, seu significado obscuro sob o ponto de vista da teoria contábil. “Em síntese, a contabilidade não é um exercício mecânico ou um conjunto de regras que poderiam ser aplicadas em um computador. No máximo, trata-se de uma ciência social. Alguns diriam que é uma arte. Existe e continuará a existir o julgamento cuidadoso de profissionais responsáveis.” (HENDRIKSEN & BREDÁ, 1999, p.85)

Em 1973, a Associação Americana de Contabilidade, motivada pela falta de uma concordância quanto aos princípios contábeis, constituiu uma comissão que produziu um relatório intitulado *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (SATTA) e chegaram a conclusão de que não existia uma base teórica integralmente aceita e procuraram explicar por que os estudiosos da contabilidade ainda não foram capazes de obter uma concordância geral sob o ponto de vista da teoria contábil, que por sua vez, ainda hoje é, muito complexa.

#### **1.4 Normas Internacionais de Contabilidade**

Devido à evolução dos mercados econômicos, levando ao avanço da contabilidade no decorrer do tempo e principalmente nos Estados Unidos, verificou-se a dificuldade de comparabilidade entre as demonstrações contábeis entre países devido à diversidade de normas utilizadas.

Para atender sua função básica de fornecer informação útil e oportuna para tomada de decisão – sua função básica – a contabilidade subordina-se às necessidades da sociedade e cultura à qual ela serve. Considerando que essas culturas são diferentes, suas práticas contábeis também serão. Embora seja impossível harmonizar a cultura, existem várias similaridades nas diversas práticas contábeis nacionais adotadas entre os países, o sentido tem apontado para a sua harmonização. (CARVALHO & LEMES, 2004, p.02)

Quando empresas têm como objetivo captar recursos de um mercado específico, necessitam fornecer informações capazes de retratar sua situação econômico-financeira em determinado período, para que sejam feitas análises e avaliações de seu desempenho empresarial no presente, passado e futuro, por parte dos mais diversos usuários desse mercado. Segundo Leite (2004, p.44-45), devido à diferença de natureza dos usuários, as informações contábeis devem possuir um elevado grau de compreensão para facilitar a sua interpretação e sua devida utilização para tomada de decisão.

Desta forma, a necessidade de harmonização das normas de Contabilidade rumo à unificação do padrão para todos os países ganhou foco no mundo contábil mundial, onde inúmeros esforços passaram a ser destinados para esse fim.

Se os países e as empresas fossem absolutamente isolados, não interligados, como em parte foram até o início da década de 90, cada país ou região, de acordo com sua estrutura jurídica, econômica, modelo de financiamento das empresas, crenças e valores, teria sua maneira particular de contabilizar operações, apresentando, cada empresa, conforme utilizasse esse ou aquele padrão, resultados diferenciados, como de fato ocorria. (IUDÍCIBUS, 2007, p.02)

A idéia da Contabilidade focada somente para a economia nacional, segundo Leite (2004, p.43), não faz mais sentido, pois a internacionalização da economia torna irreversível a uniformização contábil no mundo todo.

Assim, o processo de harmonização busca reconhecer as particularidades de cada país, na tentativa de conciliá-las, atendendo a maximização da utilidade da informação contábil para os mais diversos tipos de usuários, bem como para o mercado de capitais.

#### **1.4.1 *International Accounting Standard Board - IASB***

Através da junção de representantes europeus e países de outros continentes (Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos da América), em 29 de junho de 1973, em Londres, na Grã-Bretanha, foi fundado o *International Accounting Standards Committee* (IASC), hoje denominado *International Accounting Standard Board* – IASB, um órgão do direito privado com objetivo de desenvolver normas legitimamente internacionais, estrutura com ideal de reunir em um só órgão todos os interessados nas informações contábeis, sejam os que produzem a informação, os que auditam, os que utilizam, e a academia.

De acordo com Iudícibus (2007, p.02):

[...] no início, o padrão dos EUA predominou, devido à importância econômica daquele País, à qualidade do padrão (USGAAPs) e ao fato de muitas empresas quererem participar do mercado de ações em Nova Iorque. Entretanto, em 1973, surgiu o IASB, (iniciou-se como IASC) como reação a predominância dos EUA. Sediado em Londres, o IASB estabeleceu um conjunto de normas próprias, com algumas diferenciações, com a relação às dos EUA, mas mantendo o mesmo padrão básico conceitual.

O IASB foi fundado no mesmo ano em que os Estados Unidos fundou o FASB, e segundo Martins *et al* (2007, p.16) isso ocorreu devido a preocupação por parte dos europeus pelos seguintes motivos:

1) Que o organismo americano fortaleceria ainda mais o poderio e a influência da contabilidade norte-americana, e que possivelmente estes tentariam fazer com que suas normas se transformassem em únicas no mundo e os europeus não estavam dispostos a reconhecer que teriam, em determinado momento, de obedecer às regras ditadas pelos norte-americanos;

2) Reconheceram também que o mundo europeu estava mudando:

a) Muitos acabaram verificando que o antigo modelo de normatização pelo Estado, com o exagerado conservadorismo, já não satisfazia mais um mercado onde os usuários estavam cada vez mais exigentes;

b) A crescente figura do investidor minoritário, com o crescimento do mercado acionário e sua previsão de expansão, onde os credores não eram mais os únicos, nem os mais importantes usuários da informação contábil;

c) os credores não tinham mais condições de conseguir junto a seus clientes todas as informações que antes conseguiam, inclusive pelo aumento do número de clientes. Aumentando sua dependência dos balanços, principalmente com a *true and fair view*;

d) a figura da essência sobre a forma passou a ser fundamental para demonstrações contábeis baseadas na realidade e carregadas de maior poder informacional e preditivo.

A partir de então, o IASC começou a produzir normas contábeis para serem utilizadas internacionalmente, a partir de uma linha anglo-saxônica e considerar como grande usuário da informação contábil o investidor minoritário, baseando seu referencial teórico na essência

sobre a forma, *true and fair view* e *principles oriented* (normas dando mais ênfase aos princípios do que às regras).

Carvalho & Lemes (2004, p.03) afirmam que no decorrer dos anos outros países foram se associando ao IASB, dentre eles o Brasil. O IASB foi reestruturado em 2001 para que fosse promovida a convergência das normas contábeis das empresas no âmbito mundial, com objetivo de buscar, por sua coordenação de trabalhos, a discussão e aprovação de normas contábeis internacionais, para que sejam aceitas e cumpridas mundialmente, normas estas anteriormente publicadas como *International Accounting Standard* (IAS) e que posteriormente, ou seja, a partir de 2003, passaram a se denominar *International Financial Reporting Standard* (IFRS).

#### **1.4.1.2 Desenvolvimento**

Já em 1974, o ainda denominado IASC publicou a *Explosure Draft*, que posteriormente foi denominada IAS 1, intitulada “*Diclosure of Accounting Policies*”. Em 1982, o IASC e o IFAC assinam um compromisso de cooperação mutua. Em 1987, o IASC se une à IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*), apoiando o projeto de comparabilidade. Em 1988, o FASB finalmente se une ao IASB, declarando em 1991 que planeja apoiar as Normas Internacionais de Contabilidade. (PAULO, 2002, p.57)

Em 1995, o IASC iniciou trabalhos junto à IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*) com intuito de chegar ao um conjunto de Padrões Contábeis internacionais, obtendo apoio de órgãos reguladores das bolsas de valores dos países e expandindo a aceitação das normas internacionais pelas bolsas de valores do mundo todo.

Em 1995, se antecipando à decisão da IOSCO, o IASC decidiu aceitar a necessidade de completar seu conjunto básico de normas. Em julho do mesmo ano, o IASC e a IOSCO publicaram os termos do acordo, segundo o qual o IASC implementaria um programa de trabalho, o qual foi concluído no final de 2000, compreendendo todas as áreas que, segundo a IOSCO, necessitariam ser revistas para se chegar a um conjunto básico de normas (tal conjunto foi denominado “core standards”). (CARVALHO & LEMES, 2004, p.04)

No Congresso Americano, através da *National Securities Market Improvement Act*, em 1996, o IASC encarregou a SEC (*Securities and Exchange Commission*) de proporcionar a base ao desenvolvimento de padrões contábeis internacionais e de apresentar relatórios ao Congresso

sobre a “perspectiva para a finalização bem-sucedida de um conjunto de padrões contábeis internacionais que poderia ser aceito pela Comissão (SEC) para oferta e registro de valores mobiliários por empresas estrangeiras nos Estados Unidos”. (CARVALHO & LEMES, 2004, p.04)

No ano de 1998, os presidentes de Bancos Centrais e Ministros da área econômica do Grupo dos 7 (G7), formado pelos países Estados Unidos, Inglaterra, Alemanha, França, Itália, Japão e Canadá, se comprometeram a assegurar que as instituições do setor privado em seus países cumpram com princípios e práticas contábeis internacionalmente aprovados.

No mês de maio de 2000, a IOSCO recomendou que seus membros permitissem, às empresas multinacionais, a utilização do conjunto de normas internacionais do IASC na elaboração das demonstrações financeiras destinadas à captação de recursos e à oferta de ações em mercados externos.

Em março de 2000, em São Paulo, na 1ª reunião do “Board” em um país sul-americano desde a criação desse Comitê, foi aprovada reestruturação do IASC que teve por objetivo melhorar a condição do mesmo, a partir do então denominado IASB (International Accounting Standards Board) – sucessor do IASC, como órgão emissor do conjunto global de normas contábeis no futuro, através de um perfil mais técnico e menos sujeito às críticas e ingerências de interesses nacionais ou de grupos.

O endosso dos Padrões Internacionais emitidos pelo IASC, adotados como suas próprias normas contábeis, com ou sem adaptações, a permissão de outros países para que empresas adotem os Padrões do IASB internamente e a Comunicação emitida em junho de 2000 pela Comissão Européia propondo que todas as companhias com registro em bolsa na União Européia preparem suas demonstrações consolidadas usando os Padrões do IASB tem sido ações efetivas para referendar o trabalho desse “Board”. (CARVALHO & LEMES, 2004, p.04)

Até o ano de 2000, a participação do FASB no projeto de aprovação de um conjunto único de normas de aceite mundial, era tratada pelo mesmo como sem importância, pois a maioria de seus membros acreditavam na superioridade das normas norte-americanas ante as outras. No entanto, após os recentes escândalos financeiros e as atitudes punitivas tomadas pela SEC, esperou-se uma melhoria na qualidade das informações divulgadas. No início de 2003, ao analisar os relatórios das quinhentas maiores empresas norte-americanas, a SEC verificou que

as principais falhas encontradas, de acordo com a *BusinessWeek* (CARVALHO & LEMES, 2004, p.05) foram:

- a) Relatório da Administração - muitas empresas falham em analisar a tendência, os riscos, os fluxos de caixa e a necessidade de capital;
- b) Contabilidade – as empresas negligenciam as explicações sobre as políticas contábeis usadas por elas e sobre as conseqüências no lucro divulgado das diferentes interpretações de tais políticas;
- c) Receitas – as empresas não divulgam aos investidores quais as regras adotadas na decisão do que contabilizar como receita, especialmente aquelas de tecnologia, energia, farmacêutica e varejo;
- d) Impairment – as empresas não divulgam os cálculos realizados quando reconhecem perdas de valor em ativos como marcas, patentes e fundo de comércio;
- e) Pensão - as empresas nem sempre divulgam a taxa de juros e as projeções atuariais que usam para calcular o passivo de seus fundos de pensão.

Assim, em 2002, diante das crises de confiabilidade do mercado, buscando maior transparência nas informações para que, conseqüentemente, o custo de capital, os custos de adequação das demonstrações financeiras para outro conjunto de normas e os riscos possam ser reduzidos, atraindo mais investimentos, o FASB assina um acordo de convergência com o IASB.

As iniciativas adotadas para cumprimento do acordo tratam do desenvolvimento de projetos conjuntos, o compartilhamento de pessoal, o alinhamento das agendas, a adoção de projetos menores de curto prazo, a participação em tempo integral de um membro do IASB nos trabalhos do FASB, o monitoramento pelo FASB dos projetos do IASB, o desencadeamento de pesquisas sobre as diferenças existentes entre os US GAAP e os IAS/IFRS e a consideração explícita da convergência em todas as decisões da agenda dos Board. (CARVALHO & LEMES, 2004, p.04)

A partir de 2005, a União Européia deliberou que as companhias abertas da Europa deveriam ter seus balanços consolidados conforme as IAS (International Accounting Standards).

O protocolo firmado entre o FASB e o IASB para convergência de suas normas tem validade até 2009. A SEC, recentemente, levantou a hipótese de virem a ser aceitas demonstrações, nos EEUU, feitas segundo as IFRS (atual nome oficial das normas do IASB). Vários países, como praticamente todos os da União Européia, também estão adotando uma prática ainda com maior dispêndio de custo e trabalho onde se desenvolve uma contabilidade para fins locais e outra, nos balanços consolidados, para fins de divulgação junto aos mercados financeiros, de acordo com o IASB, conseqüentemente gerando confusão para os gestores das empresas e bem como para os usuários que tomarem conhecimento dos dois conjuntos de informações. (MARTINS *et al*, 2007, p.28)

Mesmo prevalecendo no IASB o básico da filosofia anglo-saxônica, espera-se, num processo mais amplo e democrático, que um organismo genuinamente internacional se transforme no centro da normatização mundial.

O presente capítulo buscou apresentar um relato sobre a evolução histórica da Contabilidade de maneira global, desde suas origens e registro na pré-história, passando pelo Renascimento, a oficialização das partidas dobradas pelo frei Luca Pacioli, dando início a chamada Escola Européia ou Italiana de Contabilidade.

Relata também que, a partir do Século XX, com o surgimento da abertura do mercado de ações e a crescente evolução da economia americana, fazendo com que os usuários das informações contábeis passassem a se preocupar mais com a evidenciação dessas informações, a Escola Européia teve sua decadência em contrapartida ao surgimento e ascensão da denominada Escola Americana de Contabilidade.

A partir da ascensão da Escola Americana ocorreu a mudança de foco da Contabilidade, que passou a se preocupar com a utilidade da informação contábil para o usuário na tomada de decisão, principalmente no período pós-depressão de 1929. Assim, foi apresentado um histórico da regulamentação da Contabilidade americana, com a criação de organismos que buscavam disciplinar e regulamentar a Contabilidade nos Estados Unidos, tais como a SEC, APB, chegando à fundação, em 1973, de um organismo de regulamentação contábil, o FASB, que passou a emitir normas contábeis que deveriam ser respeitadas pelo mercado. A regulamentação contábil americana, até o surgimento do FASB, indiretamente, impulsionou para que se buscassem, através da junção de vários países, a fundação de um organismo que emitisse normas internacionais, pois os europeus chegaram à conclusão de que o organismo americano de normas contábeis fortaleceria ainda mais o poderio e a influência da Contabilidade norte-americana, que provavelmente tenderia a fazer com que suas normas prevalecessem no mundo todo. Desta forma, não agradava aos europeus a idéia de, em determinado momento, terem que se submeter à regras contábeis estabelecidas pelos norte-americanos.

Ressalta também que com a internacionalização dos mercados, avanços tecnológicos e a abertura econômica no mundo todo, as diferenças encontradas nas práticas contábeis de região para região dificultavam a comparabilidade das demonstrações. Assim, o mundo contábil passou a se preocupar em harmonizar as normas contábeis, para que a informação contábil pudesse atender seu objetivo de fornecer informação útil e apropriada para tomada de decisão. Assim, também em 1973, em Londres, é criado o IASC, hoje denominado IASB, formado por países representantes da Europa e de outros continentes, e que com o passar dos anos foram se associando outros países, inclusive o Brasil. O que prevalece no IASB é basicamente a filosofia anglo-saxônica e espera-se que como organismo internacional consiga se transformar em um centro de normatização contábil de âmbito mundial.

No próximo capítulo apresenta-se a evolução histórica da Contabilidade especificamente no Brasil.

## **CAPÍTULO 2 - A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL**

A evolução da contabilidade, conforme exposto anteriormente, sempre esteve diretamente ligada à evolução econômica de algum país ou região. Portanto, onde a economia era mais fortalecida e avançada, a contabilidade também evoluía e se fortalecia tanto no desenvolvimento de sua teoria, quanto no que diz respeito a sua aplicação nas entidades. Desta forma, será apresentado um histórico sobre a evolução da contabilidade no que se refere ao Brasil.

### **2.1 Antecedentes**

No início do século XIX, com a chegada da Família Real, a Contabilidade no Brasil teve seus primeiros movimentos por meio do alvará expedido por D. João VI, em 1808, que estabelecia que as contas da Fazenda Real fossem registradas de acordo com o método das partidas dobradas.

Por meio de alvará publicado em 23 de agosto de 1808, cria-se a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação. Este documento determinou a adoção do sistema de partidas dobradas, para controle dos bens. A adoção deste sistema teve como causa principal o reconhecimento de seu uso pelos países da Europa. (PELEIAS & BACCI, 2004, p.41)

Em 1809, ocorreram dois fatos relevantes para a história da Contabilidade no Brasil, segundo Peleias & Bacci (2004, p.41):

1- A promulgação do alvará de 15 de julho, onde se criava o ensino de contabilidade no país por meio das aulas de comércio intituladas aulas práticas

2- A apresentação, pelo Visconde de Cairu, de um sistema de Direito Comercial, juntamente com a realização dos primeiros estudos sobre Economia Política no Brasil.

No entanto, alguns pesquisadores consideram que historicamente, somente em meados de 1830, com a organização da Contabilidade Pública é que se considera o surgimento do primeiro referencial da contabilidade no país.

Segundo Franco (1988, p.54) “A primeira manifestação contábil que temos ciência, no Brasil, foi a organização da Contabilidade Pública, em partidas dobradas, realizada pelo contador

Alves Branco, de 1830 a 1840.” E o mesmo autor ainda complementa “Embora se caracterize como ponto de partida do desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, foi um fato que se limitou à Contabilidade Pública e não contribuiu para o desenvolvimento generalizado da cultura e práticas contábeis em nosso país”.

Segundo Peleias & Bacci (2004), em 1846, por meio do Decreto nº456, de 23 de julho, estabeleceu-se a fixação do regulamento das “aulas de comércio”, com duração de dois anos, e cujos exames finais abordavam as seguintes disciplinas: Matemática, Geografia, Economia Política, Direito Comercial, Prática das Principais Operações e Atos Comerciais. Este diploma legal alterou a denominação de “aulas práticas” para “aulas de comércio”.

Em 1850, no campo da normatização legal da contabilidade, surgiu o primeiro Código Comercial Brasileiro, através da Lei nº556, de 25 de junho, que na verdade não apresentava regras contábeis, mas que tratava nos artigos de 12 a 14 da escrituração contábil de forma extrínseca.

Apesar do Código Comercial Brasileiro, de 1850, tratar das formalidades extrínsecas da escrituração contábil, estabelecendo-a como obrigatória e instrumento de informação sobre o desempenho da empresa, a evolução da Contabilidade no Brasil deriva do crescimento dos negócios ao redor do mundo, marcadamente quando do desenvolvimento industrial brasileiro, já no século XX. (ANDRADE, 2003, p.21)

A instituição do Código Comercial Brasileiro estabeleceu a obrigatoriedade das empresas manterem escrituração contábil, mantendo para tanto uma ordem uniforme em seus registros contábeis e fazendo levantamento anual dos balanços gerais. Em 1856, devido a instituição do uso das partidas dobradas é reforçada a necessidade do ensino comercial e surge o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, que a partir de 1863 passou a oferecer a disciplina “Escrituração Mercantil”. Em 22 de agosto de 1860 foi promulgada a Lei nº1803, corrigindo problemas do Código Comercial de 1850 e estabelecendo que as empresas sejam obrigadas a publicarem e remeterem ao governo o balanço, demonstrações e documentos de acordo com a regulamentação do mesmo, sendo regulamentada pelo Decreto nº2679 de 03 de novembro do mesmo ano. Na referida Lei também foram definidas as datas para publicação dos balanços e para quais órgãos as empresas deveriam entregar as suas demonstrações contábeis. A partir do Decreto Imperial nº4.475, em 1870, é reconhecido oficialmente a Associação dos Guardalivros da Corte, sendo estes considerados como a primeira profissão regulamentada no Brasil.

Em 1884, foram iniciados na cidade de São Carlos, interior de São Paulo, cursos de Contabilidade Agrícola, Mercantil e Industrial, baseados no método das partidas dobradas, instalando-se nesta cidade, em 1892, um sistema de Contabilidade Pública, de característica patrimonial, financeira e orçamentária. A Escola Politécnica do Rio de Janeiro passou a oferecer, a partir de 1890, a disciplina relacionada com a escrituração comercial “Direito Administrativo e Contabilidade”, associando a Contabilidade ao Direito. (PELEIAS & BACCI, 2004, p.42)

No entanto, a primeira escola especializada no ensino da Contabilidade, segundo Iudícibus (2004, p.41), foi provavelmente a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902 e que produziu excelentes professores como Francisco D’Auria, Frederico Herrmann Junior, Coriolano Martins, entre outros.

Em 1911, com efetiva participação no reconhecimento da profissão contábil no país, D’Auria e Herrmann Jr. divulgavam em suas obras a Contabilidade como ciência e contribuíram para criação, em 16 de dezembro de 1911, com a elaboração do primeiro periódico publicado em 1º de janeiro de 1912, da Revista Brasileira de Contabilidade. A edição trazia em seu editorial o seguinte objetivo para a publicação: “Se a ordem deve preponderar na organização técnica de uma empresa, deve também existir na sua administração; se a contabilidade não é uma causa directa da riqueza, constitue, entretanto, um considerável elemento de absoluto sucesso das empresas em geral.” (PELEIAS & BACCI, 2004, p.44)

A partir de 1916, no intuito de defender os interesses da profissão contábil que se encontrava em desenvolvimento no país, foram criados órgãos de classe por todo Brasil. Nesse mesmo ano, fundou-se o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais, a Associação dos Contadores em São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contabilidade do Rio de Janeiro. Em 1919, criou-se o Instituto Paulista de Contabilidade, hoje denominado Sindicato dos Contabilistas de São Paulo.

Também participaram da criação das primeiras entidades e publicações da classe dos contabilistas, D’Auria e Herrmann Jr., sendo estas: o já citado Instituto Paulista de Contabilidade hoje denominado Sindicato dos Contabilistas de São Paulo, a Academia Paulista de Contabilidade e a Revista Paulista de Contabilidade, como o primeiro exemplar

editado em junho de 1922, publicando não só artigos técnicos, mas também defendendo causas consideradas nobres em benefício dos contadores e ditos guarda-livros na época.

De 16 a 24 de agosto de 1924 ocorre o primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, na cidade do Rio de Janeiro, até então Distrito Federal, liderado pelo Senador João de Lyra Tavares, que presidia o evento. O congresso teve como objetivo estudar temas relevantes para a classe contábil, procurando definir a Contabilidade e sua forma de escrituração. Grande campanha para regulamentação da profissão contábil e pela reforma do ensino comercial foi desenvolvida durante o evento. O sucesso alcançado com o congresso motivou a realização de outros eventos e congressos de Contabilidade, dando continuidade à busca do aperfeiçoamento e valorização profissional da classe contábil através de discussões sobre consolidação da regulamentação aplicável à profissão e à prática contábil (PELEIAS & BACCI, 2004, p.50)

Em 1926, no que diz respeito à Contabilidade na área fiscal, o Brasil teve a primeira lei sobre imposto de renda, influenciando, a partir de então, critérios de apuração de resultado no balanço, adotando normas de natureza fiscal que interessassem ao fisco, e que até nos dias de hoje conflitam com os princípios contábeis.

Segundo Franco (1988, p.55):

Apesar dos conflitos, muitas empresas, por muitos anos, limitaram-se a seguir tais normas, em detrimento dos princípios contábeis, situação que prevaleceu até 1976, quando a Lei nº6.404, em seu artigo 177, encontrou solução para o impasse, mandando as discrepâncias entre os princípios contábeis e disposições de leis específicas ou da legislação fiscal fossem retiradas em livros próprios. Daí a criação do LALUR ( Livro de Apuração do Lucro Real) pelo Decreto-lei nº1.598, de 16-12-77, que regulamentou o imposto de renda. Esse lucro é real apenas na concepção do fisco.

Em 1929 foi fundada em São Paulo, a Associação Internacional de Contabilidade e em 1931 a Câmara dos Peritos Contadores no Instituto Brasileiro de Contabilidade.

Em 1940, através do Decreto-lei nº2.627, regulamentando as Sociedades por Ações, estabeleceu pela primeira vez no país a obrigatoriedade da composição do Balanço Patrimonial e Demonstração de Lucros e Perdas segundo modelos estabelecidos pelo próprio Decreto-lei.

Essas exigências, entretanto eram muito limitadas, não somente quanto à amplitude das empresas abrangidas – apenas sociedades por ações -, mas também quanto às normas contábeis estabelecidas [...]. Em consequência, a maioria das empresas continuaram a condicionar seus registros contábeis e suas demonstrações contábeis às exigências da legislação do imposto de renda, nem sempre fiel aos bons princípios contábeis, mas visando apenas o interesse do fisco. (FRANCO, 1988, p.55)

Essas padronizações se deram como consequência do Decreto-lei nº2.627/40, segundo Peleias e Bacci (2004, p.47) “[...] foram fundamentais na análise comparativa das demonstrações contábeis das empresas, pois permitiriam a construção de series históricas, evidenciando os resultados da atividade empresarial ao longo do tempo”, e continuam afirmando “outro benefício importante seria com relação ao estudo da Contabilidade, contribuindo para que as instituições de ensino superior pudessem oferecer à sociedade profissionais com maiores qualificações técnicas”.

Em 27 de maio de 1946 foi promulgado o Decreto-lei nº9295/46, onde se criava o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC’s, sendo estes subordinados ao CFC. Esses conselhos foram criados com objetivo de atuarem na fiscalização do exercício da profissão contábil e na deliberação de normas e procedimentos contábeis, nos quais foi desenvolvido o trabalho denominado Normas Brasileiras de Contabilidade. Segundo Peleias & Bacci (2004, p.48) esses conselhos “[...] funcionam como tribunais de ética e definem, regulamentam e baixam normas e padrões de interesse da profissão contábil, além de definirem e efetuarem o recolhimento das taxas relativas ao registro e exercício profissional.”

Também no ano de 1946 foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, com o curso de Ciências Contábeis e Atuariais, sendo de grande importância para a modernização das práticas contábeis adotadas e formando um núcleo efetivo de estudo da Contabilidade totalmente baseada no modelo norte-americano. A faculdade possuía pensadores da teoria contábil da época, dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa e que desenvolveram a ciência contábil com conteúdo científico (IUDÍCIBUS, 2004, p.41). Na época, entretanto, esse núcleo de estudos ainda era modesto, mas representou o início de relevantes pesquisas no campo contábil no Brasil nas décadas posteriores. Afirma-se que professores egressos da escola Álvares Penteado constituíram parte do núcleo inicial da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas, no que dizia respeito à Contabilidade e Atuária, deixando impressões de seus conhecimentos e personalidade, e assim proporcionando o aparecimento de novos talentos.

A influência da escola européia se fez presente na doutrina e na profissão contábil no Brasil, direcionado a literatura e o ensino da contabilidade por vários anos. A filosofia italiana voltada à ênfase em aspectos teóricos, grande subjetividade em seus conceitos e sem a preocupação de desenvolver conceitos e identificar teorias que poderiam servir de orientação à prática da profissão contábil.

Nos anos iniciais, nossa Contabilidade, de linha européia, era mais comandada pelas regras fiscais do que por conceitos contábeis puros. Num momento subsequente, com o fim da 2ª Guerra Mundial, passou-se a adotar a expressão “princípios de contabilidade geralmente aceitos” muito por influência anglo-saxônica, decorrente o aumento do investimento estrangeiro no país, notadamente norte-americano, mas também por influência dos primeiros livros de autores norte-americanos que começam a surgir, importados do México e em espanhol. (ANDRADE, 2003, p.22)

Até então, segundo Andrade (2003, p.21) “O que existiam eram textos que escreveram os primeiros livros sobre Contabilidade, fortemente embasados na escola italiana”, portanto ainda não existiam os princípios e as normas de Contabilidade. A contabilidade ainda não tinha seu foco nas necessidades do usuário, na utilização da informação contábil para tomada de decisão.

## **2.2 A influencia norte-americana**

Inicialmente, a Contabilidade no Brasil era fortemente influenciada pela escola italiana. Com o desenvolvimento industrial e a vinda de investimentos do exterior, a Contabilidade passou a modernizar-se, sob forte influência de contadores americanos contratados por multinacionais que desejavam elaborar a Contabilidade de acordo com as regras estabelecidas por sua matriz. Segundo Franco (1988, p.44) “A filosofia italiana foi a que predominou no ensino da Contabilidade no Brasil até a década de 50, quando começou o desenvolvimento industrial brasileiro, com a entrada de grandes empresas estrangeiras no Brasil e a modernização de nossos conhecimentos contábeis.”

Segundo Iudícibus (2004, p.41):

[..] diríamos que a Contabilidade no Brasil evoluiu sob a influencia da escola italiana, não sem aparecerem traços de uma escola verdadeiramente brasileira, até que algumas firmas de auditoria de origem anglo-americana, certos cursos de treinamento em Contabilidade e Finanças(...) e a Faculdade de Economia e Administração, em seu curso básico de Contabilidade Geral, acabassem exercendo forte influência, revertendo a tendência.

A escola norte-americana tem como base para o seu desenvolvimento a apresentação de informação útil para tomada de decisão, atendendo às necessidades dos seus usuários. As empresas de auditoria de origem anglo-americanas que chegaram ao Brasil, contribuíram muito para a modificação da Contabilidade, pois estimulavam seus clientes a melhorar suas práticas contábeis e também com a mentalidade de treinamentos para recrutar novos auditores.

Entendo que deve ser dado maior destaque às grandes firmas nacionais e internacionais de auditoria, que imprimiram a seus clientes, empresas nacionais e multinacionais, a adoção de boas e modernas normas contábeis, hoje com nítida influência internacional. Essas firmas exerceram importante função pedagógica no Brasil, não somente orientando os contadores de grandes empresas, mas também treinando milhares de jovens para integrarem seus quadros de auditores, muitos dos quais posteriormente passaram a exercer funções de contador em empresas comerciais, industriais, bancárias, disseminando conhecimento. (FRANCO, 1988, p.45)

No que diz respeito à chegada das firmas de auditoria americanas no Brasil, Iudícibus (2004, p.42) afirma que:

Talvez esse tenha sido a mais antiga influência no sentido da “americanização” do entendimento das normas e dos procedimentos de Contabilidade. Obviamente, pelo menos no início, estas firmas levaram uma grande vantagem, em termos de auditoria, sobre as congêneres puramente nacionais, em virtude da sólida tradição e estrutura preexistente [...]

Em 1964, através da instituição da Lei nº 4.595, que dispõe sobre a política referente às instituições financeiras, também estabeleceu exigências contábeis para as mesmas, mas que não condizem em todo seu conteúdo com os Princípios Contábeis (FRANCO, 1988, p.55).

Ainda em 1964, na disciplina Contabilidade Geral, na Faculdade de Ciências Econômicas da USP, é adotado pela primeira vez um método didático norte-americano pelo Prof. José da Costa Boucinhas, que tratava o problema contábil em face à inflação, na abordagem de uma realidade brasileira.

Verifica-se, a partir de 1964, uma modificação substancial do ensino da contabilidade [...] adota-se pela primeira vez, o método didático norte-americano, baseado no livro de Finney & Miller, *Introductory accounting*, com importantes adaptações a realidade brasileira, consubstanciadas pela abordagem do problema da Contabilidade em face da inflação. (IUDÍCIBUS, 2004, p.43-44)

Como consequência desse trabalho, em 1971, é lançado o livro Contabilidade Introdutória, de uma equipe de professores da USP, que hoje é adotado por grande parte das faculdades e universidades do Brasil.

Para Iudícibus (2004, p.43):

Isto significa que, desde 1964, gerações de contadores, de administradores e de economistas são influenciados pelo novo enfoque, constituindo um centro de irradiação das novas doutrinas [...] A escola da correção monetária, que pôde surgir a partir daí, é uma contribuição das mais notáveis à constituição de uma verdadeira e genuína escola brasileira de Contabilidade, ainda hoje em pleno desenvolvimento.

Em 1965, foi estabelecida a Lei nº4.728, conhecida como a Lei do Mercado de Capitais, mencionando pela primeira vez a figura do auditor independente, alavancando consideravelmente a função do contador, que somente surtiu efeito com a efetivação da lei, que ocorreu em 1972, através da Resolução nº220 do Banco Central do Brasil e circulares nº178 e nº179 que estabeleciam a regulamentação do registro dos auditores independentes e normas de auditoria pela primeira vez no país.

Em 1966 foi publicado o primeiro trabalho pelo Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (atualmente denominado Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON), através de sua Comissão de Normas Técnicas, trabalho este denominado Normas Disciplinadoras da Escrituração e da Elaboração de Balanços.

No ano de 1968, o mesmo órgão publicou o trabalho Destinação dos Ingressos (receitas) das Sociedades Anônimas, complementando o trabalho anterior, inserindo algumas alterações na Demonstração do Resultado do Exercício, conceituando lucro e forma de distribuição do mesmo, introduzindo regras para criação de reservas e provisões (FRANCO, 1988, 55-56).

Em 1971, com a quebra da Bolsa de Valores de São Paulo e Rio de Janeiro, a Contabilidade no Brasil passou para uma nova fase. O Instituto dos Contadores Públicos do Brasil colaborou com a Bolsa de São Paulo no sentido de apresentar ao Banco Central do Brasil uma proposta de uniformização das demonstrações contábeis das empresas que tinham ações negociadas na Bolsa de Valores. A partir dessa proposta foram editadas pelo Banco Central do Brasil a Resolução nº220, de 10 de maio de 1972 e duas Circulares nº178 e nº179 de 11 de maio de 1972, determinando a obrigatoriedade de se auditar as demonstrações contábeis das entidades cujas ações eram negociadas em Bolsa de Valores, determinando regras relativas ao registro dos auditores independentes junto ao Banco Central e às Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade. (ANDRADE, 2003, p.24).

As circulares acima mencionadas, no que diz respeito a normas de auditoria, tinham sido chanceladas anteriormente pela profissão contábil através das Resoluções nº317 e nº321 do Conselho Federal de Contabilidade, estabelecendo a obrigatoriedade da aplicação dessas normas.

A Circular nº179 estabeleceu as Normas e Princípios de Contabilidade, subdividindo em cinco grupos, segundo Franco (1988, p.56):

1. Normas de Escrituração;
2. Critérios de Avaliação, Amortização e Depreciação dos Elementos Patrimoniais para efeito de Balanço;
3. Critérios Gerais para a Formação de Reservas e Provisões;
4. Critérios Gerais para Apresentação do Balanço Patrimonial; e
5. Critérios Gerais para Apresentação Gráfica do Balanço Patrimonial e Demonstrações de Resultado.

Finalmente, em 1976, foi publicada a Lei nº6.404, onde os princípios contábeis acompanhavam a orientação internacional. Influenciada pela doutrina norte-americana, criando-se uma estrutura definitiva na contabilidade brasileira e focada na adoção de normas internacionais. Os princípios contábeis adotados por esta Lei não se inovaram, mas, no entanto, a referida lei veio reafirmar princípios que já eram usuais na contabilidade brasileira.

Para Franco (1988, p.46), o fato dos princípios contábeis norte-americanos influenciarem fortemente as normas internacionais decorre de dois principais fatores:

- a) A influência do poderio econômico americano, com investimentos distribuídos por todo mundo;

b) A forma pragmática com que os norte-americanos desenvolveram os conceitos básicos da Contabilidade, voltados para a finalidade de orientar objetivamente a execução dos registros contábeis e suas demonstrações.

Apesar de alguns lastimáveis enganos cometidos pelos seus elaboradores, tais como rotular demonstrações contábeis como demonstrações financeiras (distorcendo sua verdadeira natureza), considera-se que a partir da Lei nº 6.404/76, a Contabilidade no Brasil modernizou-se e uniformizou-se. Todas as sociedades por ações passaram a ter a obrigação de serem auditadas e terem suas demonstrações contábeis divulgadas aos seus usuários com maior transparência e clareza. No que diz respeito às práticas contábeis, estas passaram a abranger não somente as empresas de capital aberto, passando a ter observância geral.

Os princípios contábeis adotados pela lei constituíram-se no mais significativo avanço da técnica contábil em nosso país [...] Embora esses princípios já viessem sendo observados pela maioria dos bons profissionais, sua inclusão na lei, tornando-os de aplicação compulsória, foi um reconhecimento de sua importância e absoluta necessidade para que a Contabilidade atingisse seus fins, produzindo demonstrações contábeis úteis e amplamente informativas. (FRANCO, 1988, p.57)

Com o advento da Lei nº6.404/76 e a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a legislação comercial, antes inspirada na escola européia, passa a adotar uma filosofia também anglo-saxônica voltada para a regulamentação e fiscalização das atividades do mercado de ações. A CVM é uma entidade que vem exercendo papel importante na valorização da profissão contábil, contribuindo para que os princípios contábeis sigam a evolução e as necessidades da economia no Brasil.

Segundo Andrade (2003, p. 23) “[...] com a criação da CVM, o Banco Central do Brasil passou o controle do mercado de capitais para essa autarquia, que vem desempenhando muito bem seu papel.”

Para que as normas estabelecidas pela Lei 6.404/76 fossem respeitadas, foi editado o Decreto lei nº1.598, com o objetivo de adequar as normas fiscais da legislação do imposto de renda aos dispositivos da nova lei e estender sua exigência a todas as empresas, ainda que não fossem sociedades por ações. Criou-se então o livro de apuração do lucro real (LALUR) onde seriam registradas diferenças entre conceitos contábeis e fiscais, reforçando a adoção dos

conceitos contábeis pelo Imposto de Renda, tais como: regime de competência, equivalência patrimonial, reavaliação de ativos, correção monetária de balanço, entre outros.

[...] o Decreto-lei n.º 1.598 procurou adequar as normas contábeis relativas à apuração do lucro para efeito do imposto de renda – chamado pelo Decreto-lei de lucro real – e estabelecendo que fossem registrados no LALUR os acréscimos e deduções decorrentes de dispositivos fiscais não enquadrados nos princípios contábeis impostos pela Lei n.º 6.404. (FRANCO, 1988, p.57)

Na década de 70 também o IBRACON iniciou a emissão de pronunciamentos de normas contábeis sob título de “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos”, com primeiro pronunciamento publicado em 1979.

Em 1986, o IBRACON elaborou o trabalho denominado “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, referendado pela CVM e que veio a ser incorporado ao volume publicado pelo Instituto, sob título de “Princípios contábeis, normas e procedimentos da auditoria”. (FRANCO, 1988, p.58)

Deve-se considerar também que a legislação tributária, os sistemas econômicos, políticos e culturais, tais como: crises na economia, guerras, sistemas políticos, expansão da atividade industrial, mercado de capitais, entre outros, também influenciaram o desenvolvimento das práticas contábeis no Brasil.

### **2.3 A regulamentação contábil no Brasil – cenário atual**

A profissão contábil no Brasil, no que abrange as categorias de contadores e técnicos de contabilidade, é regida pelo Decreto Lei nº9.295 de 27/05/1946 e posteriores alterações. Por meio desse decreto foram criados o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC’s, com finalidade de fiscalizar o exercício da profissão contábil. Os profissionais que desejarem exercer a profissão contábil, deverão possuir obrigatoriamente, além da qualificação, o registro no CRC do seu respectivo Estado.

No Brasil, a profissão contábil está regulamentada por força de lei e somente os profissionais devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade – CRC podem exercer a profissão. São duas as categorias profissionais, o Técnico em Contabilidade, profissional que se formou em nível médio, e o Contador, profissional que se formou em nível superior como bacharel em Ciências Contábeis. Em todos os Estados da Federação, existe um CRC, cujas finalidades são registrar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. (SANTOS, 2002, p.16)

Segundo Rosa (1999, p.49-50) apesar do CFC ser o órgão máximo de controle do exercício profissional, existem ainda outras entidades que lidam com normas contábeis, de forma sugestiva ou de caráter legal, conforme relacionadas abaixo:

- (a) Conselho Federal de Contabilidade – CFC
- (b) Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON
- (c) Comissão de Valores Mobiliários – CVM
- (d) Banco Central do Brasil – BCB
- (e) Secretaria da Receita Federal – SRF

No entanto, dentre os citados acima, considerar-se-á no presente trabalho três organismos como sendo preponderantes no estudo da contabilidade no Brasil: CFC, IBRACON e CVM.

### **2.3.1 Conselho Federal de Contabilidade – CFC**

O CFC é responsável por editar e atualizar as Normas Brasileiras de Contabilidade, estabelecendo normas profissionais e técnicas. As normas profissionais dizem respeito ao exercício da profissão e são numeradas sequencialmente e classificadas como NBC-P e as normas técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados a Contabilidade, também numeradas sequencialmente, classificadas como NBC-T.

Com a Resolução nº529 de 23/10/1981, o CFC se responsabilizou pela elaboração e emissão de normas contábeis obrigatórias a todos os contadores e técnicos em contabilidade. A não observância às referidas normas constitui infração à Lei nº9.295/46 e ao Código de Ética. “Segundo o artigo 1º dessa resolução, as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, como são denominadas, constituem um corpo da doutrina contábil, que serve de orientação técnica ao exercício profissional, em qualquer de seus aspectos de assessoramento.” (POHLMANN, 1995, p.08).

A Resolução CFC n.º 751/93 de 29 de dezembro de 1993 estabelece em seu artigo 1º que “As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC n.º 560/83, de 28.10.1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.”

### **2.3.2 Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON**

Fundado em 1971, intitulado como Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e hoje chamado Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, associando contadores de todas as áreas da atividade contábil, tem sede nacional em São Paulo e sete seções regionais que cobrem todo o território nacional, trabalhando também em parceria com outras entidades nacionais e internacionais para garantir a excelência e a integridade da profissão. Segundo Pohlmann (1995, p.8), a prova disso é o fato de que o IBRACON é o representante oficial do Brasil junto à Associação Interamericana de Contabilidade (AIC), ao *International Federation of Accountants* (IFAC) e ao *International Accounting Standards Committee* (IASC).

O IBRACON tem a função de discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador, auxiliando na difusão e na correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-la e aplicá-la de forma adequada. Atua também no conjunto das entidades de ensino, colaborando para o aprimoramento da formação profissional, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente na sociedade.

O IBRACON tem elaborado e publicado vários pronunciamentos técnicos sobre Normas e Procedimentos de Auditoria - NPA e Normas e Procedimentos de Contabilidade - NPC, tendo sido algumas posteriormente oficializadas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Banco Central do Brasil e Conselho Federal de Contabilidade, tornando-se de observância obrigatória. (SANTOS, 2002, p.10)

No entanto, as normas emitidas pelo IBRACON, por si só não podem obrigar os profissionais e as entidades contábeis de segui-las.

### **2.3.3 Comissão de Valores Mobiliários – CVM**

A regulamentação para funcionamento do mercado de valores mobiliários e a atuação de seus protagonistas classificando as entidades como companhias abertas, os intermediários financeiros e os investidores, além de outras cujas atividades giram em torno desse universo principal, foi estabelecida pela Lei nº6385/76 que criou a CVM e a Lei nº6404/76 das Sociedades por Ações.

Foi estabelecido que a CVM, a partir de então, teria poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado de ações, sendo que esse poder normatizador abrange todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários no país.

Assim, cabe à CVM disciplinar o registro de companhias abertas, registro de distribuições de valores mobiliários, credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários, organização, funcionamento e operações das bolsas de valores, negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários, administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários, suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações e suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores.

A Comissão de Valores Mobiliários exercerá suas funções a fim de assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão, protegendo os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários; evitando ou coibindo fraudes ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado; assegurando o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido; assegurando a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários; estimulando a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários e promovendo a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimulando assim as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas.

## 2.4 Demonstrações Contábeis Brasileiras e as Normas Internacionais de Contabilidade

A inserção global do mercado brasileiro de capitais vem ocorrendo de forma crescente, exigindo maior transparência e comparabilidade de informações e estabelecendo a necessidade de aproximação das normas contábeis do país às internacionais. Essa adequação é imprescindível, entre outras razões, para evitar que aconteça de uma mesma realidade ser expressa uma, segundo as normas brasileiras, e outra, de acordo com as normas americanas ou internacionais, distintas e capazes de causar eventuais erros de interpretação e maior custo para a entidade na elaboração de suas demonstrações.

Segundo Padoveze *et al* (2004, p.34) “A complexidade atual dos negócios, o processo de globalização econômica, o acirramento da concorrência, a necessidade de redução de custos, entre outros, são fatores que fazem com que as organizações necessitem de um grau maior de informações para tomada de decisões.”

Resultantes das recentes mudanças ocorridas no cenário contábil mundial, como o fortalecimento dos padrões internacionais de contabilidade a partir de 2005 e a adoção desses padrões pela Comunidade Européia, a cultura contábil brasileira foi impactada e em 2005, ocorreram dois acontecimentos importantes para a contabilidade nacional:

- 1) A publicação da Deliberação CVM nº488, buscando a convergência das práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais, visando ao aumento da transparência e da segurança das informações contábeis divulgadas ao público investidor, e possibilitando, a um custo mais baixo, o acesso das empresas brasileiras às fontes de financiamento externas;
- 2) A criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que passa a emitir os pronunciamentos brasileiros de contabilidade.

Pode-se considerar que o processo de convergência brasileira em direção aos padrões internacionais de contabilidade se iniciou com a publicação da deliberação 488 da CVM, determinando como obrigatória essa harmonização para as empresas de capital aberto no Brasil.

Segundo a Deliberação nº488 da CVM, destaca-se a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da segurança nas informações contábeis, seja por possibilitar, a um custo mais baixo, o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas, delibera a aprovação e obrigatoriedade, para as companhias abertas, do Pronunciamento (anexo à deliberação) sobre Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações emitido pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, elaborado em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários.

A Deliberação nº488 também dispõe sobre considerações gerais para a apresentação de demonstrações contábeis, diretrizes para sua estrutura e requisitos mínimos de seu conteúdo, incluindo a descrição das práticas contábeis. No que diz respeito à estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis, este pronunciamento trata de normas específicas para a elaboração do Relatório da Administração aos investidores, reafirmando a prevalência do princípio da essência sobre a forma e trazendo para o ambiente das informações contábeis divulgadas para o mercado de capitais brasileiros o alinhamento à norma internacional IAS 1 (*International Accounting Standards 1 - framework for the preparation and presentation of financial statements*).

Em 2006, foi estabelecido através do Comunicado nº 14.259 de 10 de março, do Banco Central do Brasil, que as instituições financeiras deverão obrigatoriamente apresentar suas demonstrações de acordo com as normas internacionais até 2010. (ANTUNES, 2007, p.04).

Para Iudícibus (2007, p.02) “[...] com a criação do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), com aderência do Banco Central do Brasil ao IASB, há uma força muito grande para a internacionalização do padrão contábil brasileiro”.

Observa-se, a partir dessa fase, a mudança de foco, quando a contabilidade brasileira passa a formalizar a tendência à conversão de suas normas aos padrões contábeis do IASB, buscando a aproximação com as normas internacionais.

Atualmente, 107 países utilizam o padrão contábil internacional, cujas normas são editadas pelo *International Accounting Standards Board* (Iasb). No Brasil, a expectativa é que nos próximos anos seja consumado o processo de convergência que irá inserir o país na lista de usuários do IFRS. (GIROTTI, 2007, p.07)

Em 2007, a CVM, através de sua instrução nº457 de 13 de julho de 2007 torna obrigatória às companhias abertas a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas de acordo com o padrão contábil internacional a partir de 2010. De acordo com o Artigo 1º da instrução: “As companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Board* – IASB.”

Destaca-se também, a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) como uma das ações mais efetivas no sentido do Brasil adequar-se às normas internacionais de contabilidade. Desta forma, será a apresentado um tópico específico para o CPC, elemento de suma importância para o desenvolvimento da contabilidade brasileira nos dias atuais.

#### **2.4.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC**

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi desenvolvido e formalizado a partir da união de esforços e objetivos de diversas entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e foi criado por meio da Resolução do Conselho Regional de Contabilidade (CFC) nº1.055/05.

Segundo CPC (2007, p.04):

A instalação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis é fruto de análises cuidadosas e profundas, desenvolvidas por algumas das melhores inteligências das áreas acadêmica, governamental e da iniciativa privada. O CPC representa a perspectiva de importantes avanços no caminho da atualização e da modernização de normas e preceitos contábeis.

Historicamente, o CPC é o resultado da abertura da economia brasileira para o exterior, ficando muito claro que a diversidade de práticas contábeis entre as diversas economias representava um significativo custo extra e uma dificuldade a mais para a indispensável troca de informações e para a acomodação de posições.

A necessidade de harmonização das normas contábeis faz parte das preocupações dos principais organismos envolvidos com tais assuntos, resultando uma série de medidas já em andamento tais como a revisão da parte contábil da Lei nº6.404 de 15 de dezembro de 1976, chamada Lei das Sociedades por Ações, através do projeto de lei (PL) nº 3.741/00, tramitando no Congresso, que altera e revoga seus dispositivos e que segundo Luiz Nelson de Carvalho (GIROTTI, 2007, p.16) “Sem esse projeto de lei sancionado, a convergência não se tornará realidade nunca no Brasil”, pois a aprovação desse projeto de lei é condição necessária para adoção do padrão contábil no país.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis é também parte importante desse esforço, pois se destina a buscar soluções para as mais diversas questões que se apresentarem, inovando o trato de questões regulamentares porque reúne representantes de entidades da área privada, do mundo acadêmico e do setor governamental, discutindo com base em um único critério, buscando a modernidade. (CPC, 2007, p.4-5)

Assim, de acordo com CPC (2007, p.12) sua origem se deu em função da identificação das seguintes necessidades:

- (a) Convergência internacional das normas contábeis, que conseqüentemente resulta na redução dos custos de elaboração de relatórios contábeis, reduzindo também custos nas análises e decisões, custo de capital;
- (b) Centralização na emissão das normas de natureza contábil;
- (c) Representação e processo democráticos no desenvolvimento dessas informações.

Pode-se considerar que existe uma dupla convergência: de um lado, a necessidade de integrar regras contábeis aos padrões internacionais; de outro, a participação de representantes do mundo econômico brasileiro (governo, iniciativa privada e órgãos acadêmicos) discutindo democraticamente no CPC.

[...] as normas contábeis são algo por demais importantes para ficarem nas mãos de apenas um grupo dos diversos que têm interesse nas informações. Por isso, precisa estar juntos quem prepara as informações, quem as audita, quem as analisa, quem as utiliza para fins comerciais, quem estuda e sobre elas pesquisa e o próprio governo. (MARTINS *et al*, 2007, p.21)

O Art. 3º da Resolução CFC nº1.055/05 apresenta o objetivo do CPC da seguinte maneira:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) tem por 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.

Utiliza-se para definir o objetivo do CPC a expressão “permitir a emissão de normas pela entidade reguladora”, pois, segundo Martins *et al* (2007, p.22), a Constituição Federal não permite que organismos públicos deleguem para terceiros atribuições que lhe foram dadas por lei, e o caminho encontrado juridicamente foi que o CPC emitisse seus Pronunciamentos, que não serão chamados “Normas”, e estes pronunciamentos precisarão ser aprovados por todos os órgãos reguladores envolvidos. Isso já vem sendo realizado pela CVM há mais de 20 anos com documentos emitidos pelo IBRACON, mas deverá se transformar em regra.

O CPC deverá, de acordo com o que se propõe, promover e coordenar uma reforma contábil e de auditoria no Brasil, trabalhando em convergência com as normas do IASB.

O CPC, após uma completa convergência com as normas internacionais, possivelmente terá seu papel alterado. Segundo Martins *et al* (2007, p.22):

De certa maneira seu papel deverá, no futuro, realmente mudar: passará a ser um coadjuvante, que esperamos de força, no sentido de oferecer ao IASB trabalhos, críticas, proposições, minutas e tudo o que for possível no processo de melhoria da informação contábil ao longo do mundo e sua harmonização e convergência.

Na maioria das vezes poderão ocorrer somente traduções das normas do IASB, e quando julgar-se conveniente, ajustes serão efetuados sem que a substância da norma se altere. Em caso de não convergência, esta deverá ser corrigida. Ainda no caso de se verificar que o CPC tem condições de emitir uma norma tecnicamente melhor, ou de que há imperfeições na norma original, deverá informar imediatamente o IASB para que eles possam, se concordarem, de efetuar os ajustes cabíveis. Se a eventual divergência persistir, uma decisão deverá ser tomada levando em conta a relevância da matéria e dos valores possivelmente envolvidos e o objetivo maior da internacionalização das normas e outros, conforme cada caso. (MARTINS *et al*, 2007, p.22)

### **2.4.1.1 Entidades Congraçadas**

Conforme exposto anteriormente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado por meio da Resolução do Conselho Regional de Contabilidade (CFC) nº1.055/05 resultante da união de esforços das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais – APIMEC NACIONAL, Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA, Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

Apesar de algumas entidades já terem sido tratadas no presente trabalho em decorrência dos assuntos estudados anteriormente, entende-se se fazer necessário uma objetiva apresentação de cada uma delas.

#### **2.4.1.1.1 Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA**

Fundada em 1971, a ABRASCA é uma organização civil sem fins lucrativos e tem como missão a defesa das posições das companhias abertas junto aos centros de decisão e à opinião pública. Possui cerca de 170 empresas associadas (dentre as maiores e melhores empresas do país) e é coordenada por um conselho diretor representante das empresas associadas, com cerca de 70 membros, que elege a diretoria.

A ABRASCA se empenha prioritariamente no desenvolvimento da estrutura do mercado de capitais e na disseminação de informações sobre os principais títulos (ações, debêntures, notas comerciais, entre outros), buscando como foco principal o aprimoramento das práticas de política e de administração empresarial, no que se refere ao mercado de capitais, base na qual devem ser inseridas as boas práticas de governança corporativa.

#### **2.4.1.1.2 Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais – APIMEC NACIONAL**

Entidade criada em 1988, tem seu foco no desenvolvimento do mercado de capitais, composto de pessoas físicas. Distribuída em seis regionais (Sul, SP, RJ, MG, DF e NE) com cerca de 1.500 associados nas categorias de profissionais de investimentos (analistas de renda variável

e de crédito; consultores financeiros; gestores de renda variável; profissionais de financiamento e de fundos de pensão; e relações com investidores), investidores e estudantes.

A APIMEC NACIONAL funciona como uma confederação das APIMEC's e concentra suas atividades na certificação dos profissionais, representação política institucional frente ao governo e entidades representativas congêneres do mercado, no intercâmbio internacional com outras confederações de profissionais. Desenvolve também estudos e pesquisas visando ao desenvolvimento do mercado de capitais e a capacitação dos profissionais. Oferece, ainda, programa de certificação nacional e internacional, Prêmios e Selos Assiduidade APIMEC.

As APIMEC's regionais dedicam-se ao treinamento dos profissionais (através de cursos e seminários), à elaboração de trabalhos técnicos através de comissões temáticas permanentes, à promoção de reuniões com empresas e ao relacionamento com todos os associados.

#### **2.4.1.1.3 Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA**

A BOVESPA foi criada em agosto de 1890, é considerado o maior centro de negociação com ações da América Latina, concentrando cerca de 70% do volume de negócios realizados na região.

Recentemente, em 28 de agosto de 2007, uma reestruturação societária resultou na criação da BOVESPA Holding, que tem como subsidiárias integrais a Bolsa de Valores de São Paulo (BVSP) - responsável pelas operações dos mercados de bolsa e de balcão organizado - e a Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia (CBLC) que presta serviços de liquidação, compensação e custódia, consolidando o processo de desmutualização, permitindo que o acesso às negociações e demais serviços prestados pela Bolsa sejam desvinculados da propriedade de ações. No formato anterior da BOVESPA, apenas corretoras proprietárias de títulos patrimoniais podiam negociar em Bolsa.

#### **2.4.1.1.4 Conselho Federal de Contabilidade – CFC**

Conselho Federal de Contabilidade é uma autarquia especial de caráter corporativo, sem vínculo com a Administração Pública Federal, criado há 60 anos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46 estabelecendo como finalidade orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade. Se propõe também a

promover o desenvolvimento da profissão contábil, primando pela ética e qualidade na prestação dos serviços a fim de ser reconhecido como um Conselho atuante e representativo da profissão contábil, buscando o fortalecimento da imagem do Sistema CFC/CRC's e do profissional da contabilidade, a otimização do registro e da fiscalização e ampliação política e social do contabilista.

O CFC possui representatividade em todos os estados da Federação e do Distrito Federal, representado por seus 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes, fato alcançado com a aprovação da Lei nº 11.160/05.

#### **2.4.1.1.5 Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI**

Em 1970, professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP elaboraram e lançaram o livro Contabilidade Introdutória com intuito de trazer um novo pensamento ao mundo contábil no Brasil.

Em decorrência do fato acima citado, em 1974, foi criada pelos professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, para atuar como órgão de apoio institucional ao referido Departamento, contribuindo fundamentalmente para a evolução na forma de se fazer Contabilidade no Brasil, modificando o cenário Contábil, Atuarial e Financeiro do País e a contabilidade voltou seu foco para elaborar, divulgar e dar transparência às suas demonstrações. Projetos desenvolvidos e elaborados para a CVM e Banco Central resultaram em manuais que regem a contabilidade dos setores de sociedades por ações, instituições financeiras e fundos de investimentos, dentre outros.

O Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP também criou o primeiro Mestrado em Contabilidade e o primeiro Doutorado (até este ano, o único ainda no Brasil).

Dentre os principais objetivos da FIPECAFI, destacam-se:

- a) Realizar pesquisas, desenvolvendo e promovendo a divulgação de conhecimentos da área contábil, financeira e atuarial através do incentivo à participação de professores e estudantes em congressos e seminários com trabalhos científicos, na produção de livros,

artigos, *papers* e material científico, no financiamento de laboratórios de pesquisa, implementando bolsas de estudo para a formação de docentes dessas áreas nos níveis de Mestrado, Doutorado e Pós-Doutorado e promovendo a internacionalização da Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade de São Paulo bem como promovendo cursos e consultorias.

b) Discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral;

c) Auxiliar na difusão e na correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-la e aplicá-la de forma apropriada, contribuindo para a criação e a manutenção de um mercado sadio, regido pela ética profissional;

d) Atuar, também, no conjunto das entidades de ensino colaborando para o aprimoramento da formação profissional, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente em nossa sociedade.

#### **2.4.1.2 Características do CPC**

Quanto às características, no que diz respeito à independência e imparcialidade, o CPC é um órgão totalmente autônomo das entidades que o representam, deliberando por 2/3 dos seus membros, ou seja, por conta própria, não tendo que submeter suas decisões a qualquer outro órgão ou entidade.

O CPC é composto por 6 entidades, como visto anteriormente, sendo que o CFC fornece a estrutura necessária. Cada entidade indica 2 membros, que deverão ser contadores devidamente registrados, que não auferem remuneração para o desempenho de suas funções. Formando assim um plenário com 12 pessoas votantes, as deliberações serão tomadas por 2/3 desses membros. Outras entidades poderão vir a ser convidadas para compor o CPC futuramente, se for o caso.

Além dos 12 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos governamentais: Banco Central do Brasil – BCB/BACEN, Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Secretaria da Receita Federal – SRF, Superintendência dos Seguros Privados – SUSEP. Esses órgãos, através do regimento interno, como são permanentemente convidados, considera-se que estão de fato participando, pois participam de todas as reuniões, têm direito a opinar, mas não votam.

Segundo Martins *et al* (2007, p.24) “Outras entidades, inclusive pessoas físicas poderão ser convidadas a participar de reuniões do CPC quando assuntos específicos de seus interesses forem discutidos ou quando puderem oferecer contribuições para o desenvolvimento dos documentos”.

Poderão ser formados, se houver necessidade, comissões e grupos de trabalho para temas específicos. Essas comissões ou grupos de trabalho deverão ser formados por indivíduos devidamente capacitados dentre as diversas áreas específicas que estiverem sendo normatizadas. Neste caso, os membros do CPC deverão desempenhar o papel de relatores oficiais de cada matéria.

#### **2.4.1.3 Estrutura**

No que diz respeito a estrutura, de acordo com o CPC (2007, p.13-15), o mesmo é composto por:

I. Assembléia dos Presidentes das entidades – esta assembléia é constituída por presidentes das seis entidades que compõe o CPC. Tem poderes de eleger os membros do CPC (representantes das 6 entidades), com mandatos de 4 anos (exceto metade dos primeiros membros, com 2 anos). Poderão, por  $\frac{3}{4}$  de seus membros, indicar outros membros do CPC. Esta assembléia que desenvolveu o Regimento Interno do CPC e terá poderes também de alterá-lo, se for o caso. O Regimento Interno tem como complementação os Regimentos Administrativos das várias Coordenadorias.

II. Coordenadorias – o CPC está dividido em quatro coordenadorias: de Operações, de Relações Institucionais, de Relações Internacionais e Técnica.

(a) Coordenadoria de Operações: dentre suas atribuições, deverá tratar de todo o relacionamento com o CFC para o bom funcionamento do CPC, especialmente convênios com os Órgãos Reguladores, audiências públicas, divulgação dos atos do CPC, estrutura física, recursos humanos, biblioteca, tecnologia, divulgação do CPC e do seu trabalho.

(b) Coordenadoria de Relações Institucionais: tem como atribuições a gestão para a adoção dos Pronunciamentos pelos órgãos reguladores, representando em matéria não técnica o CPC junto ao governo, a organizações não-governamentais, imprensa e a sociedade em geral.

(c) Coordenadoria de Relações Internacionais: deverá representar o CPC junto a organismos internacionais governamentais e organizações internacionais privadas. Também deverá acompanhar e relatar assuntos em andamento nas principais entidades internacionais ligadas às regras contábeis.

(d) Coordenadoria Técnica: deverá providenciar a elaboração da pauta do CPC, convocação e coordenação das reuniões do CPC, e a representação do mesmo nas matérias técnicas.

O CPC procurou estruturar sua governança de forma democrática, não possuindo, assim, presidente.

#### **3.3.1.4. Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações**

O CPC, para devido desempenho de suas funções e desenvolvimento das atividades do qual se propõe, terá, segundo Martins *et al* (2007, p.25), como produto de seus esforços três diferentes tipos de documentos:

- 1) Pronunciamentos Técnicos – são as "normas" propriamente ditas, que não têm esse nome pelo fato de que as normas serão emitidas pelos órgãos reguladores próprios aprovando esses Pronunciamentos Técnicos;
- 2) Interpretações – documentos complementares a serem emitidos quando, espera-se raramente, surgirem dúvidas quanto ao efetivo entendimento do que estiver proposto num Pronunciamento Técnico; e

3) Orientações – documento sobre assuntos que não devam, por sua abrangência ou algum outro motivo, sair na forma de Pronunciamento Técnico, ou que exijam maior agilidade na sua emissão.

Os Pronunciamentos Técnicos serão obrigatoriamente submetidos a audiências públicas, sendo que as Orientações e Interpretações poderão também sofrer esse processo, se necessário.

O CPC possui um Regimento Administrativo, principalmente para a Coordenadoria Técnica, que possui um roteiro de como deverá se procedida a aprovação de documentos, sendo que para Pronunciamentos Técnicos o procedimento é mais rigoroso. A aprovação final depende da aprovação de 2/3 dos membros do CPC, conforme exposto, obedecendo as seguintes orientações, dentre outras:

(a) Audiência pública: por correspondência, imprensa, internet, sempre; outras formas, conforme a matéria;

(b) Procedimentos para a emissão dos atos: especialista(s) elabora(m) primeira minuta; Grupo de Trabalho discute, altera, aprova; CPC discute, altera, aprova; redator revisa; e CPC aprova versão final.

Os Planos de Trabalho serão desenvolvidos pelas Coordenadorias.

A CVM, através de sua deliberação 520/2007 de 15/05/2007 estabeleceu que: “a CVM poderá colocar em audiência pública conjunta com o CPC as minutas de pronunciamentos técnicos por ele emitidas, disponibilizado-as, na sua página na rede mundial de computadores”. Desta maneira a CVM determinou que poderá fazer suas audiências públicas em conjunto com o CPC, quando o assunto a ser tratado for a normatização contábil.

Finalmente, como resultado de toda organização em que está inserido, o CPC deverá emitir Pronunciamentos, Orientações e Interpretações onde os Órgãos reguladores emitem seus atos próprios adotando os do CPC em Convergências com as normas do *International Accounting Standards Board* (IASB).

O plano das instituições ligadas ao CPC, e também do governo, é que o Brasil tenha sua contabilidade totalmente harmonizada com as normas internacionais, e o trabalho desse comitê está sendo desenvolvido no sentido de que isso seja já aplicado diretamente nos balanços individuais, primários, de tal forma que não exista um balanço de acordo com as regras brasileiras e outro de acordo com as internacionais, como está ocorrendo hoje nos países da União Européia, onde cada empresa faz o seu balanço de acordo com suas regras nacionais e, depois, o consolidado de acordo com o IASB. Queremos evitar isso, queremos que o individual e o consolidado brasileiros sejam feitos com base em um único conjunto de regras. (MARTINS *et al*, 2007, p.28-29)

O CPC não tem um tempo totalmente definido para efetivamente alcançar seu objetivo de forma completa, pois deverá ser implantado gradativamente, atingindo todas as empresas brasileiras que elaboram balanços.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, através da Audiência Pública nº. 3/2007 propôs o trabalho intitulado Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis que tem Correlação direta com as Normas Internacionais – *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB – *International Accounting Standards Board*. Este trabalho teve sua aprovação publicada pela Coordenadoria Técnica do Comitê, através da ata da 19ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, realizada no dia 11 de janeiro de 2008 ainda, através do termo de aprovação, recomenda que as entidades reguladoras brasileiras referendam a nova estrutura adotada.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) divulgaram, no dia 14 de março, o “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” e a Deliberação CVM nº. 539/08, que aprova o referido Pronunciamento para adoção pelas Companhias Abertas. Este Pronunciamento tem como objetivo servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos e na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis dos mais variados tipos de entidades contábeis.

O CPC considerou seu Pronunciamento Conceitual Básico como ponto de partida para uma série de outros, sobre aspectos puramente Conceituais, relativos à preparação e à apresentação das Demonstrações Contábeis. No entanto, outros Pronunciamentos Complementares também deverão ser emitidos posteriormente.

Atualmente, no Brasil, consideram-se duas Estruturas Conceituais de Contabilidade emitidas: uma, pelo IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, transformada em ato próprio da CVM pela sua Deliberação CVM no. 29/86, intitulada “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”; e a outra, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pela sua Resolução CFC n°. 750/93, sob título de “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”. A esta última se seguiram a Resolução CFC no. 774/94, sob o título “Apêndice à Resolução Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”, detalhando um pouco mais a anterior, e a Resolução CFC no. 785/95, “Das Características da Informação Contábil”. As duas abordagens, em termos de conteúdo, divergem muito pouco, sendo a diferença entre elas de natureza formal e em parte são consideradas até complementares. (FIPECAFI, 2003, p.48)

Conforme exposto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis propôs, através da Audiência Pública n°. 3/2007, o trabalho intitulado Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis que tem Correlação direta às Normas Internacionais – *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB – *International Accounting Standards Board*, seguindo assim, o processo de convergência rumo às Normas Internacionais que está adotando.

No presente capítulo foram apresentados fatos que marcaram a evolução histórica da Contabilidade no Brasil, iniciando-se com a vinda da família Real Portuguesa, no séc. XIX, as primeiras escriturações, os primeiros passos do ensino da Contabilidade no país, a influência da Escola Norte-Americana de Contabilidade na década de 60, sendo este último, fator que impulsionou decisivamente a evolução da Contabilidade no país.

Também foram abordados aspectos sobre a evolução da regulamentação da contabilidade no Brasil, até os dias atuais, ressaltando a preocupação do Brasil em ter suas normas contábeis em concordância com a normas internacionais. Através dessa preocupação, em 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com missão de emitir Pronunciamentos Contábeis em concordância com as normas internacionais do IASB. Em Janeiro de 2008 foi aprovada a Estrutura Conceitual de Contabilidade proposta pelo CPC,

totalmente convergente com as normas do IASB, fazendo com que o Brasil desse um importante passo rumo às normas internacionais.

Nos três capítulos seguintes serão apresentadas as estruturas conceituais de Contabilidade, as duas utilizadas anteriormente (CFC e CVM) e a atual (CPC) para que após a apresentação de cada uma delas possa ser realizado o estudo crítico a respeito da estrutura conceitual do CPC, com o devido embasamento teórico.

### **CAPÍTULO 3 - ESTRUTURA CONCEITUAL SEGUNDO O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC**

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC n.º 750, de 1993, intitulada “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”, Apêndice I aprovado pela Resolução CFC n.º 774 de 1994, sob o título “Apêndice à Resolução Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”, detalhando um pouco mais a anterior, e a Resolução CFC n.º 785, em 1995, “Das Características da Informação Contábil”, discorre sobre aspectos conceituais da contabilidade.

A Resolução CFC 750/93 definiu e editou os Princípios Fundamentais de Contabilidade e estabelece obrigatoriedade na observância destes para o exercício da profissão. Também estabelece em seu § 2º do Art. 1º, que “Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais” definindo esses princípios da seguinte forma:

**Art. 2º** Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades (CFC, 1993, p.01)

Assim, de acordo com a Resolução CFC nº750/93, foram definidos os seguintes princípios:

- (a) Princípio da Entidade
- (b) Princípio da Continuidade
- (c) Princípio da Oportunidade
- (d) Princípio do Registro pelo Valor Original
- (e) Princípio da Atualização Monetária
- (f) Princípio da Competência

(g) Princípio da Prudência

A Resolução CFC nº750/93 definiu e estabeleceu os Princípios Fundamentais de Contabilidade conceituando-os através de enunciados a cada um dos princípios. Notou-se, no entanto, que os princípios requerem, para o seu maior entendimento pelos usuários da informação contábil e profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger somente nos enunciados. Assim, através da Resolução CFC n.º 774/94 foi aprovado o Apêndice à Resolução 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, apresentando esclarecimentos com maior amplitude em relação a conteúdo e abrangência dos princípios.

A Resolução CFC nº774 (1994, p.02) afirma em sua introdução que “O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão de tão importante assunto.”

Antes de iniciar seus esclarecimentos em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, a Resolução CFC nº774 (1994, p.02) traz considerações sobre a Ciência Contábil e seu objeto, o patrimônio, afirmando 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.”

Observa-se que a Resolução baseia-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social e que todas as outras classificações que surgem serão considerados aspectos ou facetas da Contabilidade na busca da solução de questões concretas e que são utilizados frequentemente na sua aplicação prática.

### **3.1 Resolução CFC n.º 750/1993 - Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e Resolução CFC n.º 774/1994 (Apêndice I) - “Apêndice à Resolução Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”**

#### **3.1.1 A Contabilidade e seu Objeto**

A Resolução CFC nº 774/94 (1994, p.02) afirma que “O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais.” e define o Objeto da contabilidade como:

Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro.

O patrimônio também deverá ter autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, e a entidade poderá dispor desse patrimônio sempre que julgar necessário, evidentemente, dentro dos aspectos jurídicos aceitáveis e de um bom senso para que a ordem econômica e administrativa não se comprometa.

A Contabilidade, diferentemente de outras Ciências Sociais, tais como, a Economia, a Administração, o Direito, estuda o patrimônio nos seus aspectos quantitativos e qualitativos, buscando compreender as alterações por ele sofridas, de maneira mais ampla possível. Sendo essas alterações ocasionadas pela ação do homem, ou, como na maioria das vezes, dos efeitos da natureza sobre o patrimônio. Seu foco, muitas vezes, está na verificação de uma visão prospectiva de possíveis variações.

São considerados elementos de aspecto qualitativo: dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda corrente, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias, etc. “A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial.”(CFC, 1994, p.03) Assim, quando se julgar necessário, o elemento do patrimônio poderá ser denominado de forma particularizada.

[...] quando falamos em “máquinas”, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises. Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às “máquinas” como categoria, mas, dependendo das necessidades de controle poderá descer a cada máquina em particular e, mais ainda, aos seus pormenores de forma que sua caracterização evite a confusão com quaisquer outras máquinas, mesmo de tipo idêntico. (CFC, 1994, p.03)

Quando se refere aos aspectos quantitativos, considera-se componentes patrimoniais em valores, “[...] o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja “Valor”, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.” (CFC, 1994, p.03)

A definição do Patrimônio Líquido decorre do Patrimônio, considerando que o montante de Bens e Direitos subtraído das Obrigações, resultará no valor que representa o Patrimônio Líquido. No caso do resultado ser negativo, o mesmo será denominado “Passivo a Descoberto”.

O Patrimônio Líquido não deverá ser considerado uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas. É errônea a afirmação de que os sócios ou proprietários emprestam recursos para que a entidade possa ter vida própria. Na verdade, os sócios ou proprietários entregam recursos para que com estes se forme o Patrimônio da Entidade.

O Patrimônio da entidade está em constante alteração, e em alguns momentos aceita-se como normal o fato de que se tenha dificuldade ou inviabilidade na avaliação de certos componentes do patrimônio.

### **3.1.2 A Contabilidade e seus objetivos**

Os objetivos da Contabilidade, cientificamente, se estabelecem a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, identificando representação correta do mesmo, bem como as causas das suas mutações.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios. (CFC, 1994, p.05)

Em termos de objetivos ditos concretos, de acordo com a regulação dada pelas normas, afirma-se que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento do desenvolvimento econômico e financeiro de uma Entidade. O adjetivo “econômico” é empregado na denominação do processo de formação de resultado, nas mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido (receitas/despesas). Os aspectos qualificados como “financeiros” abrangem os fluxos de caixa.

No caso de ocorrerem situações em que os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completamente esclarecidos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações

sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, aplicando a prevalência da essência sobre a substância das transações.

### **3.1.3 Informações Contábeis**

Quando empregado a uma entidade específica, os objetivos da Contabilidade são relacionados com a geração de informação para tomada de decisão e utilizadas pelos usuários da informação contábil, que por sua vez, necessitam de informações precisas e obtidas com observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Na busca de solução para situações concretas, a Contabilidade, através de seus Princípios, deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados, utilizando de projeções e tendo, o que pode-se denominar, visão prospectiva.

Segundo CFC (1994, p.06) para que o usuário possa planejar suas próprias operações, as informações quantitativas devem possibilitar ao usuário em relação à entidade que está analisando:

- a) Observar e avaliar o comportamento da Entidade;
- b) Comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- c) Avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- d) Projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

Assim, conclui-se que a consistência deverá existir nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, havendo possibilidade, entre Entidades distintas pertencentes a um mesmo mercado. O usuário da informação contábil poderá observar as tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição no mercado ou mesmo do mercado como um todo.

Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente o preceito em análise, conhecido por “consistência”, não constitui princípio da Contabilidade, mas regra técnico-comportamental. (CFC, 1994, p.06)

Os procedimentos aplicados, mesmo regulamentados como norma, dependendo das necessidades dos usuários ou da qualidade dos resultados da sua aplicação, poderão ser alterados, enquanto que os princípios fundamentais não se alteram em nenhuma hipótese.

### **3.1.4 Usuários**

Os usuários da Contabilidade podem ser tanto internos como externos e, mais ainda, com diversos níveis de interesse. As informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações ocorridas no seu patrimônio, permitindo base para tomada de decisão para garantir sua vida futura.

Denomina-se usuários internos os administradores de todos os níveis, que se utilizam das informações frequentemente, que analisam as operações da Entidade de maneira específica. Os usuários externos se interessam por assuntos mais genéricos, divulgados nas próprias demonstrações contábeis.

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade em verdadeiro catalisador do mercado de ações. (CFC, 1994, p.06-07)

Sempre deve-se estar atento aos objetivos que a contabilidade se propõe avaliar e se estão sendo alcançados dentro de uma Entidade pois o devido entendimento das informações por usuários, sejam eles internos ou externos, pode levá-los a identificação das necessidades de se utilizarem dos trabalhos de profissionais contábeis.

### **3.1.5 Princípios Fundamentais de Contabilidade**

Segundo a Resolução CFC nº 774 (1994, p.03) “Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes.” A Resolução ainda afirma que “Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância.”

Assim, afirma-se que os Princípios Fundamentais de Contabilidade constituem núcleo básico da disciplina contábil e devem ser válidos para todos os patrimônios, independente da finalidade ou natureza jurídica da entidade, desde que a entidade em questão possua autonomia patrimonial (expressão abordada posteriormente em tópico específico sobre Princípio da Entidade). Não será apresentada nesta estrutura uma hierarquização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, pois são considerados “[...] os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema.” (CFC, 1994, p.04) Assim, estando os princípios em sua essência entrelaçados entre si, entende-se que não deverá haver a hierarquização.

O termo que qualifica os princípios como “fundamentais” tem a finalidade de ressaltar sua condição indispensável, pois pelo Princípio da Universalidade, os princípios por si só não exigem adjetivação, pois se referem à disciplina Contábil, “[...] eliminando a possibilidade de existência de princípios identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado.” (CFC, 1994, p.04) Somente poderão existir princípios relativos ao patrimônio, objeto da Contabilidade, e não aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis.

Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas – expressões de direito positivo, que a partir dos princípios, estabelecem ordenamentos sobre o “como fazer”, isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios, etc., tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais. (CFC, 1994, p.04)

Os princípios preexistem às normas, fundamentam e justificam a ação, enquanto as normas regem e dirigem a prática. No Brasil, os princípios são considerados os pilares no desenvolvimento das Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo obrigatoriamente exigida a observância dos Princípios na formulação das normas:

Os princípios são considerados:

“[...] verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.” (CFC, 1994, p.04)

Os princípios também dizem respeito à caracterização da Entidade e do patrimônio, à avaliação de seus componentes e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Considerando o Patrimônio de formal global, observância dos princípios contábeis aos procedimentos aplicados resultará em informações úteis para decisões sobre situações práticas.

### 3.1.5.1 Princípio da Entidade

Segundo a Resolução CFC nº750 (1993, p.02):

**Art. 4º** O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

**Parágrafo único** – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

O patrimônio deverá ser reconhecido como objeto da contabilidade, necessitando de se diferenciar um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente da natureza ou finalidade da entidade, reforçado a autonomia patrimonial. Desta maneira, o Patrimônio da entidade não deverá se confundir com o patrimônio dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Em seu esclarecimento, a Resolução CFC nº774(1994, p.07) identifica e conceitua a autonomia patrimonial como característica primordial do Princípio da Entidade afirmando que “o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações.”

O patrimônio pertencente à Entidade, objeto da Contabilidade, deverá valer-se de autonomia patrimonial, garantindo juridicamente a propriedade e caracterizando o exercício de poder da Entidade sobre o este Patrimônio perante terceiros, sendo assim indissociável do Princípio da Entidade.

O patrimônio de uma Entidade não deverá em nenhuma hipótese se confundir com o patrimônio dos seus sócios ou proprietários, podendo esta Entidade ser caracterizada por pessoa física, qualquer tipo de sociedade, instituição ou conjunto de pessoas. Alguns Exemplos citados são: família, empresas, governos, sociedades sem fins lucrativos, sociedades cooperativas, fundos de investimento e outras afins, não importando que sejam sociedades de fato ou revestidas de forma jurídica, embora esta última seja mais usual.

O Art. 4º também estabelece que a agregação de dois ou mais patrimônios independentes entre si não constituem nova entidade, e sim uma unidade de natureza econômico-contábil. Mesmo o patrimônio podendo ser dividido em partes, e não deverão essas partes ser consideradas como novas Entidades, pois a estas faltará o atributo da autonomia patrimonial. Somente será aceita a idéia de uma nova Entidade no caso da propriedade de parte do patrimônio de uma determinada Entidade for transferida para outra unidade e teremos assim, um novo patrimônio autônomo, pertencente à outra Entidade.

Portanto, controles divisionais sob ótica setorial ou soma ou agregação de patrimônios diferentes não resultam em uma nova Entidade, como no exemplo das demonstrações contábeis consolidadas. No caso de demonstrações contábeis consolidadas, as Entidades envolvidas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus patrimônios permanecem sob sua propriedade e não havendo transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primordial para existência jurídica de uma Entidade.

Também leva-se em conta o fato de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, que devem observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e resultando em uma unidade de natureza econômico contábil, identificando o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil.

#### **4.1.5.2. Princípio da Continuidade**

Este princípio relaciona-se com o Princípio da Competência, sendo sua aplicação essencial para a correta avaliação patrimonial. Estabelece que uma entidade que tenha as atividades suspensas ou reduzidas continuará sendo objeto da contabilidade e, sendo assim, considera que o valor dos ativos e passivos serão afetados, principalmente no caso de descontinuidade, suspensão temporária das atividades ou até mesmo alteração no volume das operações.

**Art. 5º** A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado. (CFC, 1993, p.02-03)

Segundo a Resolução CFC nº794 (1994, p.09) “O Princípio da Continuidade afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade.” A suspensão ou queda no volume de suas operações provavelmente refletirá no valor de seus ativos, resultando perda parcial ou, em alguns casos, integral de seu valor.

A Resolução CFC nº794 (1994, p.09-10) considera como causas para modificação no estado de coisas:

- a) As modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade. Exemplo: queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, por sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas Entidades;
- b) As mudanças de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;
- c) Problemas internos das próprias Entidades, tais como envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta de liquidez, incapacidade administrativa, divergências entre os controladores da Entidade e outras causas que levem a Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente retirada do mercado;
- d) Causas naturais ou acidentais que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

Na situação de cessação das atividades da empresa, determinados componentes do ativo, tais como os valores diferidos, deixarão condição de diferidos e passarão à condição de despesas, pela impossibilidade de sua recuperação, pois as atividades operacionais que gerariam as receitas estão paralisadas. Os ativos materiais (estoques, ferramentas ou máquinas) também podem sofrer alteração, tendo seus valores modificados.

As causas da limitação da vida da Entidade não devem influenciar o conceito da Continuidade. Mas, essas causas são consideradas informações de interesse para muitos usuários, e na maioria das vezes são obrigatoriamente divulgadas, segundo norma específica. No caso de previsão de paralisação das atividades da Entidade, também o passivo é afetado, “além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.” (CFC, 1994, p.10)

O Princípio da Continuidade, contemplado pelo atributo da universalidade, aplica-se na situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite e também nos casos em que há modificação no volume de operações, quando essa alteração afetar o valor de componentes patrimoniais, obrigando o ajuste destes aos valores líquidos de realização.

Relaciona-se o Princípio da Continuidade e o da Prudência com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. Essa afirmação justifica-se considerando que a continuidade diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente, quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade. (CFC, 1994, p.10)

De acordo com a Resolução CFC nº794 (1994, p.10):

A denominação “Princípio da Continuidade”, como também a de “entidade em marcha”, ou “going concern”, é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira, embora o Princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente – o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material –, não se fundamenta na idéia de Entidade em movimento.

Assim, contesta-se a denominação *going concern*, pois afirma-se que uma Entidade, enquanto possuir patrimônio, mesmo com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente ou até definitivamente, continuará a ser objeto da Contabilidade, devendo ocorrer uma reapreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, em razão do que reza o Princípio da Continuidade. “A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objeto da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações.” (CFC, 1994, p.11)

### 3.1.5.2 Princípio da Oportunidade

O Princípio da Oportunidade afirma que os registros contábeis devem ser realizados em tempo hábil e de forma correta e íntegra para que a informação contábil resultante desses registros não fique prejudicada. Desta forma, o registro e o relato das mutações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade devem ser realizados no momento em que eles ocorrerem.

**Art. 6º** O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

**Parágrafo único** – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão. (CFC, 1993, p.03)

Considera-se o Princípio da Oportunidade “[...] a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período”. (CFC, 1994, p.11)

Este princípio se fundamenta naquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” da informação, representando com precisão e objetividade as transações e eventos de uma Entidade.

De acordo com a Resolução CFC nº 774 (1994, p.12), o Princípio da Oportunidade deve ser observado sempre que ocorra variação no patrimônio da Entidade, cujas origens principais são da seguinte forma apresentadas:

- a) Transações realizadas com outras Entidades, mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como exemplo: compra ou venda de bens e serviços;
  
- b) Eventos de origem externa, alheios à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, tais como: modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc.;
  
- c) Movimentos internos que alteram de forma significativa a estrutura qualitativa do Patrimônio como: a transformação de materiais em produtos semi-fabricados ou destes em produtos prontos; também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da Oportunidade abrange dois aspectos: a integridade e a tempestividade, e por esse motivo alguns autores preferem denominá-los de Princípio da Universalidade. No entanto, o Princípio da Oportunidade não deverá ser confundido com o da Competência. Na competência o foco está na qualidade das mutações do Patrimônio Líquido, decidindo se elas se alteram ou não determina-se a natureza da variação. Na oportunidade, o objetivo está no oportuno conhecimento das variações.

#### **3.1.5.3.1 Integridade**

As variações necessitam de serem reconhecidas na sua totalidade, sem qualquer falta ou excesso, estabelecendo-se assim, a Integridade no registro das informações. Referindo-se à total apreensão, a Integridade não aceita a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Diz respeito às variações em si, variações essas que incluem elementos quantitativos e qualitativos e os aspectos físicos pertinentes, não eliminando a necessidade do reconhecimento destas variações, mesmo nos casos em que não há certeza completa da sua ocorrência, e sim um alto grau de possibilidade. Tem-se como exemplo as depreciações, pois a vida útil de um bem depende de diversos fatores de ocorrência aleatória, sendo considerado sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente. “... pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.” (CFC, 1994, p.12)

### 3.1.5.3.2 Tempestividade

As variações devem ser registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, respeitando assim o atributo da tempestividade. Se não for feito o registro no momento da ocorrência, os registros sobre o patrimônio ficarão incompletos até aquele momento. Ficarão também os registros insuficientes para serem utilizados em quaisquer demonstrações ou relatos, prejudicando as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

### 3.1.5.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

O Princípio do Registro pelo Valor Original estabelece que os componentes do patrimônio devam ter seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações realizadas com terceiros, estabelecendo a avaliação patrimonial que obriga a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

**Art. 7º** Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

**Parágrafo único** – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos. (CFC, 1993, p.03-04)

Assim, a avaliação deverá ser feita baseada no valor de entrada, utilizando-se de valores monetários decorrentes do acordo dos agentes econômicos externos e a Entidade ou da imposição destes, não importando se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade.

Se o valor de troca decorrente de transação configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência, com o passar do tempo haverá modificação do seu valor e os

ajustes serão realizados, no entanto somente serão para menos, sempre respeitando o Princípio da Competência.

A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na comparabilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação. (CFC, 1994, p.14)

Também no caso de doações recebidas pela Entidade ocorre a transação com o mundo exterior com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio, aumentando o Patrimônio Líquido, cabendo assim o registro pelo valor efetivo do que foi recebido no momento do recebimento, segundo o valor de mercado. No entanto, a parte doadora abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação, não desrespeitando assim, o princípio em questão. Também o ativo, por ter sido objeto de doação, não terá sua capacidade produtiva influenciada.

O valor dos componentes do ativo deverá ser expresso em moeda nacional pela necessidade de se homogeneizar de forma quantitativa o registro do patrimônio e das suas mutações, obtendo assim, a comparabilidade e a possibilidade de agrupamentos de valores, visando também afirmar a prevalência da moeda do País e, conseqüentemente, o registro somente nela. Quaisquer transações em moeda estrangeira que por ventura ocorram devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

#### **3.1.5.4.1 A manutenção dos valores originais**

Segundo a Resolução CFC nº794 (1994, p.14) o Princípio do Registro pelo Valor Original “[...] mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores.”

Na agregação de valores, considera-se como agregados os estoques de produtos semi-fabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação, etc, que representam, quantitativamente, o total de inúmeras variações patrimoniais qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores de insumos de materiais, depreciações, mão-de-obra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, representam a diminuição de ativos, como estoques,

equipamentos ou, diretamente, recursos pecuniários. “Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos, e, em alguns casos, deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.” (CFC, 1994, p.15)

A utilização de decomposições é inerente à formação dos agregados. Como exemplo tem-se as depreciações geradas por uma máquina em particular. No caso da transação com o mundo exterior resultar na ativação da máquina, o abatimento desta dar-se-á ao longo do tempo, através das depreciações. As depreciações, mesmo quando relativas a um espaço curto de tempo, geralmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, a diferentes peças de fabricação.

Diante do exposto, pode-se evidenciar a importância do Princípio do Registro pelo Valor Original na Contabilidade aplicada à área de custos, constituindo-se, “... na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe propriamente a criação de valores, mas a simples redistribuição de valores originais.” (CFC, 1994, p.15)

Ainda sim, afirma-se que os valores originais devem ser ajustados de acordo com sua perda de valor econômico, não implicando na modificação do valor original.

### **3.1.5.5 Princípio da Atualização Monetária**

A moeda, embora aceita como medida de valor, não representa unidade constante de poder aquisitivo, e sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam corretos os valores dos componentes patrimoniais e do Patrimônio Líquido, respeitando assim, o Princípio da Atualização Monetária. Este princípio constitui seguimento lógico do Registro pelo Valor Original, estabelecendo o ajuste dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substância original, sem a ocorrência de reavaliação.

**Art. 8º** Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

**Parágrafo único** – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. (CFC, 1993, p. 04)

No passado, o princípio em questão foi denominado inadequadamente de “correção monetária”, pois ele não estabelece “correção” de valor, e sim atualização, pois atualiza o poder aquisitivo da moeda. Quando aplicado à prática, o princípio se evidencia através de índice que expressa a modificação da capacidade de compra da moeda, de maneira geral e não da variação particular do preço de um bem específico.

Por sua condição de universalidade, o princípio abrange todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente as demonstrações contábeis de uma Entidade. Sendo as demonstrações contábeis a maneira usual de comunicação entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis obedecem o princípio em questão contendo instruções de como deverão ser realizados os ajustes, qual indexador e o período de aplicação.

### **3.1.5.5.1 Indexadores**

A atualização monetária deverá ser realizada através de indexadores, que são moedas referenciais, que demonstrem a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. Um único parâmetro de caráter geral e de forma uniforme deverá ser utilizado por todas as Entidades para que possibilite comparações entre elas.

A utilização de indexador único “[...] embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda.” (CFC, 1994, p.16). No entanto considera-se que esta não diz respeito aos Princípios Contábeis, e sim à Ciência Econômica, no campo teórico-doutrinário, e à política, em termos aplicados.

### 3.1.5.6 Princípio da Competência

Compreender o Princípio da Competência abrange diretamente a compreensão das variações e sua natureza, onde encontramos as variações que somente modificam a qualidade ou a natureza dos elementos patrimoniais, sem modificar o Patrimônio Líquido, denominadas “qualitativas ou permutativas” e a das que o alteram, denominadas “quantitativas ou modificativas”.

**Art. 9º** As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. (CFC, 1993, p.05)

O Princípio da Competência está relacionado com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período e não com recebimentos ou pagamentos. Mesmo desvinculada do momento da ocorrência das receitas e despesas, e do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre o encontro entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa obtido através de receitas e despesas, pela avaliação dos componentes patrimoniais.

A competência é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido.” Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas”–, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário. (CFC, 1994, p.17-18).

Na ocorrência de receitas e despesas de um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas, os ajustes devem ser realizados no exercício em que se verificou a omissão do registro.

O princípio em questão é aplicado a situações variadas, por conta das diferentes transações que ocorrem nas Entidades, subtraindo o maior número de dúvidas na atividade do profissional de Contabilidade. No entanto, o Princípio da Competência não é considerado hierarquicamente acima de nenhum dos outros Princípios, pois o status de todos é o mesmo.

#### **3.1.5.6.1 Despesas**

As despesas geralmente representam o consumo de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no período presente, ou no futuro. O desaparecimento do ativo pode ser gradativo, pois muitas vezes o abatimento é somente parcial, como nas depreciações ou nas perdas de parte do valor de um componente do ativo, e devido à observância do Princípio da Prudência (vide item 4.1.7), nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações correntes.

As despesas também podem decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem necessariamente gerar um bem ou direito, como no caso de juros moratórios e multas de qualquer natureza. Existem também as despesas que se contrapõem a determinada receita, como os custos diretos com vendas, incluindo comissões, impostos e taxas e até *royalties*.

Em períodos pré-operacionais, a Entidade terá os custos incorridos ativados, para se transformarem posteriormente, quando da geração de receita, em despesas, mediante depreciação ou amortização. No caso de projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos, a amortização dos custos ativados é realizada segundo a vida estimada dos produtos no mercado ligados às pesquisas e projetos.

#### **3.1.5.6.2 As receitas e seu reconhecimento**

A realização da receita ocorre no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade com a transferência de propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento à vista ou a prazo. Usualmente, essa transação é formalizada mediante a emissão de documento fiscal, constando quantificação e a formalização do valor de venda, acreditando ser esse o valor de mercado do bem. Também outra possibilidade, no caso de ocorrência da extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como, por exemplo, no perdão de multa fiscal, da anistia total ou

parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida, desde que devidamente provisionado, ou outras ocorrências similares. Ainda existe uma terceira possibilidade, que é a de geração de novos ativos sem a interferência de terceiros, como no caso do setor pecuário, no nascimento de novos animais. Como quarta possibilidade, pode-se obter a geração de receitas por doações recebidas.

As fontes de receitas citadas acima reforçam a afirmação de que a receita sempre será obtida através da transação da Entidade com terceiros, direta ou indiretamente e não pela valorização de seus ativos. No caso da possibilidade de valorização de estoques significando o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, sendo que não existe a certeza de que a venda será realizada, e se a venda vai ser coerente com o valor da reavaliação, ferindo assim, o Princípio da Prudência.

A receita de serviços deve ser reconhecida proporcionalmente aos serviços prestados. Existem casos que os contratos prevêm cláusulas sobre o reconhecimento dos serviços prestados e da receita correspondente. Tem-se como exemplo, as empresas de consultoria, onde cobram-se os serviços de acordo com as horas-homens de serviços prestados, durante determinado período, embora os trabalhos possam prolongar-se por mais tempo ou até ser por prazo indeterminado. Assim, é de suma importância a existência de unidade homogênea de medição formalizada em contrato, além da medição propriamente dita.

No caso de produtos que demoram longo tempo de produção, a Entidade deverá reconhecer a receita proporcionalmente ao avanço da obra, desde que satisfazendo os seguintes itens, segundo a Resolução CFC nº 774 (1994, p.20):

- a) Preço do produto é fixado mediante instrumento contratual, inclusive quanto à correção dos preços, se for o caso;
- b) Não existem riscos maiores das partes descumprirem o contrato;
- c) Possuem estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Toma-se como exemplo o caso de obras de engenharia, onde existem contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois resultaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. “O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos – reais ou estimados – ou etapas vencidas.” (CFC, 1994, p.20)

### 3.1.5.7 Princípio da Prudência

O Princípio da Prudência, de forma a obter diante de possíveis procedimentos de avaliação, o menor Patrimônio Líquido, tem sua aplicação restrita às variações patrimoniais posteriores às transações com terceiros que deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Assim, o Princípio da Prudência ocorrerá acompanhado do Princípio da Competência, resultando sempre na variação patrimonial quantitativa negativa, redutora do Patrimônio Líquido.

**Art. 10.** O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável. (CFC, 1993, p.06)

Na extinção de um ativo ou passivo já escriturados de acordo com Princípios Fundamentais de Contabilidade que dizem respeito à escrituração - Registro pelo Valor Original e da Atualização Monetária - surgindo uma dúvida sobre a ainda correção deles, a prudência deve ser observada. No caso de se encontrar formas alternativas, igualmente razoáveis, de se calcularem os novos valores, deve-se optar pelo que for menor, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes do passivo. Como exemplo, tem-se a provisão para créditos de liquidação duvidosa, pois sua constituição determina o ajuste, para menos das duplicatas ou de contas a receber. A escolha está baseada no cálculo do seu montante e não no reconhecimento ou não da provisão. Nos casos de situações concretas, em que o atributo da incerteza se faça presente, o Princípio da Prudência deverá ser observado.

No que diz respeito ao reconhecimento de exigibilidades, o uso do Princípio da Prudência envolve sempre a incerteza, pois havendo certeza, cabe a aplicação do Princípio da Oportunidade (vide item 4.1.3).

Segundo a Resolução CFC nº774 (1994, p.21), para melhor entendimento da aplicação do Princípio da Prudência deve-se observar alguns aspectos:

- a) Os custos ativados devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;
- b) Todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;
- c) Os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

#### **3.1.5.7.1 Aplicação**

No que diz respeito à aplicação do Princípio da Prudência, deve-se ter a cautela de não cometer excessos, que poderão levar a situações consideradas como manipulações do resultado, como a criação de reservas ocultas, devendo assim, estabelecer garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, mais especificamente administradores e controladores.

Daí a grande importância das normas relacionadas à aplicação da prudência, pois impedem a prevalência de juízos pessoais ou outros interesses particulares.

### **3.2 Resolução CFC n.º 785/95 - “Das Características da Informação Contábil.”**

#### **3.2.1 Conceito e Conteúdo**

A Contabilidade, considerada ciência social, tem como seu objeto o patrimônio, procura por meio da apreensão, quantificação, classificação, registro de eventual sumarização, demonstração, análise e relato das mutações ocorridas no patrimônio de determinada entidade, gerar informações quantitativas e qualitativas sobre a mesma, apresentadas tanto em termos físicos, quanto monetários. Essas informações geradas pela Contabilidade têm como objetivo proporcionar aos seus usuários uma base segura na tomada de decisões, compreendendo a condição em que a entidade se encontra, bem como seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades.

A informação contábil pode se apresentar por diversos meios: demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.(CFC,1995, p.02)

### **3.2.2 Os Usuários da Informação Contábil**

São considerados usuários da informação contábil as pessoas físicas ou jurídicas com interesse em determinada entidade, de maneira que façam uso das informações contábeis desta para seus próprios fins, seja permanente ou transitoriamente.

São incluídos como usuários os seguintes: integrantes do mercado de capitais, investidores atuais ou potenciais, fornecedores e outros credores, clientes, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais, meios de comunicação, entidades que agem em nome de terceiros (associações e sindicatos), empregados, controladores, acionistas ou sócios, administradores da Entidade e público em geral.

### **3.2.3 Atributos da Informação Contábil**

Considera-se como fator primordial que a informação contábil deverá ser verdadeira e eqüitativa. Desta forma, essa informação deverá satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, sem privilegiar nenhum deles, levando-se em conta que os interesses destes nem sempre se coincidem.

A informação contábil, especialmente as apresentadas nas demonstrações contábeis, previstas em legislação, devem proporcionar evidências suficientes sobre determinada entidade, facilitando a realização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos considerados indispensáveis. Segundo CFC (1995, p.03) esses atributos são: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade.

### **3.2.3.1 Confiabilidade**

A confiabilidade é considerada um atributo onde o usuário aceita a informação contábil e a utiliza como base de decisões, sendo esta elemento fundamental na relação entre o usuário e a própria informação. De acordo com CFC (1995, p.03) “A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.”

Assim, a veracidade não admite que as informações contábeis contenham erros ou vieses, sendo devidamente elaboradas em total observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, na ausência de norma específica, as demonstrações deverão observar técnicas e procedimentos que estejam de acordo com a ciência da Contabilidade, nos seus limites de certeza e previsão. Já a completeza considera que a informação deve compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que se propõe a divulgar, tais como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos. A pertinência determina que o conteúdo das demonstrações esteja de acordo com a respectiva denominação ou título.

### **3.2.3.2 Tempestividade**

O atributo da tempestividade afirma que a informação contábil deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil para sua devida utilização. As informações sistematicamente elaboradas e divulgadas, como as demonstrações contábeis, devem manter sua periodicidade, e se por algum motivo, mesmo de natureza legal, a periodicidade for alterada, o ato e suas razões devem ser divulgados junto à própria informação.

### **2.2.3.3 Compreensibilidade**

A informação contábil deve se apresentar ao usuário de forma mais compreensível possível. O atributo da compreensibilidade prevê que o usuário tenha certo conhecimento sobre a

Contabilidade e as atividades desenvolvidas pela entidade, em grau que o torne apto ao entendimento das informações apresentadas, sendo analisadas pelo tempo e profundidade necessários. Assim, na ocorrência de uma eventual dificuldade ou até impossibilidade de entendimento suficiente das informações contábeis por parte de algum usuário, não será considerado motivo para a sua não-divulgação.

A compreensibilidade diz respeito à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, pois esta informação deverá abranger tanto elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, como a redação e técnica de exposição utilizadas, devendo proporcionar o entendimento total da informação divulgada, sendo considerados mais importantes do que quaisquer outros elementos, mesmo de natureza estética.

As informações contidas nas demonstrações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, sendo admitido o uso de palavras em língua estrangeira somente quando não existir a palavra com significado idêntico na língua portuguesa.

#### **3.2.3.4 Comparabilidade**

A comparabilidade tem como foco possibilitar ao usuário conhecer a evolução de determinada informação ao longo do tempo, numa mesma ou em diversas Entidades. Permite também verificar a situação destas num determinado momento, possibilitando o conhecimento das suas posições relativas. “A concretização da comparabilidade depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações.”(CFC, 1995, p.04) No entanto, a manutenção da comparabilidade não deverá impedir a evolução qualitativa da informação contábil.

Neste capítulo foi apresentada a estrutura conceitual referente ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovada através da Resolução CFC n.º 750 em 1993, intitulada “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”, Apêndice I aprovado pela Resolução CFC n.º 774 de 1994, sob o título “Apêndice à Resolução Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”, detalhando um pouco mais a anterior, e a Resolução CFC n.º 785, em 1995,

“Das Características da Informação Contábil”, discorrendo sobre aspectos conceituais da contabilidade. No próximo capítulo será apresentada a estrutura conceitual com base na Comissão de Valores Imobiliários (CVM).

## **CAPÍTULO 4 - ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA SEGUNDO A COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM**

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade da CVM foi anteriormente elaborada pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI e aprovada pelo IBRACON em 22 de novembro de 1985, que a incorporou aos seus pronunciamentos técnicos. No entanto, através da Deliberação CVM nº29 de 05 de fevereiro de 1986, foi aprovado e referendado o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, e desta forma, feita sua divulgação.

A Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade aprovada pela CVM trata dos aspectos relativos a Objetivos da Contabilidade, Cenários Contábeis e Princípios Fundamentais de Contabilidade (Postulados Ambientais, Princípios Propriamente Ditos e Convenções) conforme será apresentado a seguir.

### **4.1 Quanto aos Objetivos da Contabilidade**

#### **4.1.1 Informação Contábil**

Segundo a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.02) “A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.”

Considera-se que um sistema de informação deva permitir o trato das informações de natureza repetitiva com o máximo de relevância e o mínimo de custo dando condições para que, através de informações primárias, juntamente com técnicas derivadas da própria Contabilidade ou até de outras disciplinas, forneça relatórios para finalidades específicas.

O usuário da informação contábil é conceituado como “[...] toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar.”(CVM, 1986, p.02) Assim, qualquer pessoa, independente da personalidade jurídica, desde que tenha

interesse em avaliar a situação de uma entidade será considerada como usuário da informação contábil.

De acordo com a Deliberação CVM nº29/86 o usuário preferencial será o externo dando como exemplo os acionistas, emprestadores de recursos e credores em geral, integrantes do mercado de capitais. Como usuários secundários, são considerados os administradores da entidade e o Fisco.

Consideram-se, para fins de informação gerada pela contabilidade, três tipos de informações: de natureza econômica, física e de produtividade.

A informação de natureza econômica deve ser analisada de acordo com o ponto de vista contábil, e não deve ser confundida com o tratamento que a Economia daria a mesma. São consideradas dimensões econômicas da contabilidade os fluxos de receitas e despesas, o capital e o patrimônio. Caracterizam-se como dimensões financeiras os fluxos de caixa e de capital de giro, sem, no entanto, considerar o termo financeiro como avaliado em moeda.

A informação de natureza física compreende a avaliação através do sistema de informação sob mensurações de natureza física, como por exemplo, quantidades produzidas, e outros aspectos onde o usuário da informação contábil possa obter a melhor verificação da situação e evolução da entidade. Esse tipo de informação constitui um importante desdobramento dentro da evolução da teoria dos sistemas contábeis, pois considera que um bom sistema de informação e avaliação não se abstenha apenas em valores monetários, devendo incluir mensurações de natureza física sempre que possível.

As informações de natureza econômica e física são consideradas o núcleo central da Contabilidade. “ O sistema de informação, todavia, deveria ser capaz de, com mínimo custo, suprir as dimensões físicas e de produtividade. Na evidenciação principal (demonstrações contábeis publicadas), todavia, as dimensões físicas e de produtividade consideram-se acessórias.”(CVM, 1986, p.03)

A Informação de natureza de produtividade se utiliza tanto de informações de natureza financeira quanto de natureza física, fazendo um misto de aspectos valorativos e quantitativos, tais como receita bruta per capita, depósitos por clientes etc.

#### 4.1.2 Objetivo Principal da Contabilidade

De acordo com a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.03) “**O objetivo principal da Contabilidade**, portanto, é o de permitir a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.” Para a devida avaliação da situação econômica quanto da situação financeira, não deve se entender que demonstrações contábeis são suficientes, e sim constituirão elementos necessários, que poderão ter suas informações complementadas por outros relatórios.

No que diz respeito ao usuário externo, acredita-se que quanto mais o mesmo se utilizar das demonstrações contábeis para verificação de tendências futuras, diminuir-se-á o grau de segurança dessas estimativas e por outro lado, quanto mais a análise se basear na verificação do passado e presente, a importância da demonstração contábil será maior.

As demonstrações podem e devem ser utilizadas para previsão do futuro da empresa, avaliando tendências, no entanto essa não pode ser sua finalidade específica, pois poderá se admitir configurações econômicas, sociais e institucionais novas, em que não se permite estimar com razoável segurança os resultados das operações. Assim, a Contabilidade poderá auxiliar a avaliação de tendências se as ocorrências do passado se repetirem, mesmo que numa perspectiva monetária diferente e o agente (usuário) conseguir transformar o modelo informativo contábil num modelo preditivo, sendo esses modelos duas peças componentes, não exclusivas do processo decisório.

Os objetivos da Contabilidade devem abranger o que o usuário considera como elementos importantes para tomada de decisão, sendo assim um instrumento útil no processo decisório. Para alcançar seus objetivos, a contabilidade deverá observar dois aspectos importantes.

O primeiro aspecto é de que as entidades precisam enfatizar a evidenciação das informações que possibilitam a devida avaliação da situação patrimonial e suas mutações, permitindo se chegar a conclusões ante o futuro. As informações que não aparecerem explicitamente nas demonstrações contábeis deverão ser esclarecidas nas notas explicativas ou complementares.

Essa evidenciação é vital para se alcançar os objetivos da Contabilidade, havendo hoje exigências no sentido de se detalharem mais ainda as informações (por segmento econômico, região geográfica etc.) Também informações de natureza social passam cada vez mais a ser requisitadas e supridas. (CVM, 1986, p.04)

O segundo aspecto é que a Contabilidade se encontra diretamente relacionada com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio. No entanto, existem casos em que a forma jurídica não retrata devidamente a essência econômica. “Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, *seguindo*, se for necessário para tanto, *a essência ao invés da forma*.” (CVM, 1986, p.04)

Como exemplo, cita-se a empresa que efetua a cessão de créditos a terceiros, mas fica contratado que a cedente poderá vir a ressarcir a cessionária pelas perdas decorrentes de eventuais não-pagamentos por parte dos devedores. Mesmo não existindo dívida na cedente, ela deverá revelar para a essência do fato e registrar a provisão de possíveis desembolsos. Outro exemplo mencionado é de uma empresa que vende um ativo, assumindo compromisso de recomprá-lo por um valor determinado em certa data, devendo assim, considerar como contabilização de uma operação de financiamento (essência) e não de compra e venda (forma). O terceiro exemplo é do caso de um contrato que pode juridicamente estar estabelecendo um arrendamento, mas analisando a realidade trata-se, na prática, de uma operação de compra e venda financiada, devendo ser feita a contabilização como tal. “Essas características de *evidenciação* ou de *divulgação (disclosure)* e de *prevalência da essência sobre a forma* cada vez mais se firmam como próprias da Contabilidade, dados seus objetivos específicos.”(CVM, 1986, p.05)

Para se observar se a contabilidade está alcançando ou não os objetivos a que se propõe, é só verificar junto aos usuários o grau de utilização das demonstrações contábeis. Observa-se que determinado grupo de usuários as utiliza em menor grau de intensidade, de acordo com a Deliberação CVM nº 29/86 (1986, p.05), isto se dá pelos seguintes motivos:

- a) Deficiências na estrutura do modelo informativo contábil para tal tipo de decisão;
- b) Restrições ou limitações do próprio usuário;

- c) Ambiente decisório em que a profissão contábil está percebida por baixo status de credibilidade, influenciando alguns tipos de usuários para não utilizarem essas demonstrações, mesmo que a informação tenha significância;
- d) Falhas de comunicação e evidenciação decorrentes de problemas de linguagem inadequada por parte das demonstrações contábeis.

No entanto, o modelo contábil somente poderá ser considerado inadequado se grande parte dos motivos da não utilização forem decorrentes do motivo exposto no item a.

#### 4.2 Quanto aos Cenários Contábeis

A Contabilidade, enquanto ciência social de acordo com suas finalidades, abrange o social e o quantitativo no que diz respeito à metodologia de mensuração.

É considerada ciência social, pois através de suas avaliações sobre a evolução patrimonial das entidades, proporciona informações sobre a rentabilidade e a situação financeira, auxiliando indiretamente os acionistas, tomadores de decisões e os investidores a aumentarem a riqueza da entidade, amenizando as necessidades da mesma.

Como metodologia de mensuração, tem sua parte social baseada em critérios valorativos, tais como preços, valores e apropriações que envolvem grau de julgamento, subjetividade e incerteza, inerentes ao próprio ambiente econômico e social em que as entidades estão inseridas. Quanto a parte quantitativa, tem sua equação patrimonial básica:

Ativo = Passivo

ou,

Ativo (+) Despesas (+) Perdas (-) Retificações de Ativo (=) Obrigações (+) Receitas (+)

Ganhos (+) Capital (+) Lucros (-) Retificações de Obrigações

As equações acima mencionadas são caracterizadas como identidades contábeis. “O mecanismo de débito e crédito nas contas (partidas dobradas) deságua, necessariamente, nas identidades supramencionadas.”(CVM, 1986, p.06)

A seguir, apresentar-se-á três tipos de cenários contábeis estabelecidos pela Deliberação CVM nº29/86 denominados: Primitivos, Modificado e Brasileiro.

#### **4.2.1 Cenários Contábeis Primitivos**

O cenário Primitivo é denominado como o cenário social, institucional e econômico no qual a Contabilidade surgiu e se desenvolveu. Consideram-se, segundo CVM (1986, p.07) as seguintes paisagens neste cenário:

- 1) Desenvolvimento rudimentar das entidades comerciais e industriais;
- 2) Empreendimentos com duração limitada, com apenas algumas exceções:
- 3) O proprietário, e não a entidade e a gerência, como figura central na gestão dos negócios;
- 4) Mercados delimitados e com relativa estabilidade nos preços;
- 5) Tecnologia ainda em passos lentos, na qualidade e nas características operacionais dos produtos.

Em sua parte formal quantitativa, a Contabilidade não se alterou em quase nada desde o século XV. No entanto, a primeira vez que a disciplina enfrentou um cenário diferente foi decorrente da Revolução Industrial e a partir do século XX verifica-se o maior desafio da disciplina em face dos novos cenários, que está enfrentando até atualmente.

#### **4.2.2 Cenário Modificado**

É denominado Cenário modificado aquele que encontra-se hoje no mundo. Pode-se identificá-lo, segundo CVM (1986, p.07), através das seguintes paisagens:

- 1) Grande desenvolvimento de entidades, em porte, influência geográfica e variedade;
- 2) Duração longa dos empreendimentos, com algumas exceções;

- 3) A entidade como figura central da ação empresarial, em vez do proprietário;
- 4) Relativa instabilidade de preços em mercados ampliados;
- 5) Mudanças na tecnologia rápidas e freqüentes, na qualidade e nas características operacionais dos produtos.

#### 4.2.3 Cenário Brasileiro

O Brasil possui um cenário tecnologicamente avançado, possuindo todas as paisagens já vistas com adicional de desafios e dificuldades características do país. No que diz respeito ao cenário brasileiro, afirma-se que:

[...] o cenário são em grande parte existentes as mesmas paisagens vistas nos demais países ocidentais mais avançados, com exceção da relativa instabilidade de preços, que se torna *grande variação ascensional de preços relativos*, onde a procura por bens e serviços é maior do que a oferta ou em que a procura não é dimensionada por adequada capacidade de pagar, proliferando a extensão de crédito, nas mais variadas formas, colocando cada vez mais meios de pagamento em circulação para a mesma quantidade de bens e serviços, recrudescendo o movimento ascensional de preços. (CVM, 1986, p.08)

Para a evolução da disciplina Contábil, a mesma deverá analisar o cenário econômico, tecnológico, institucional e social dentro do qual o país encontra-se, diferenciando paisagens do cenário que anunciam tendências de longo prazo. "O *modelo contábil financeiro* (como distinto do gerencial) deve ser moldado em cenários com horizontes de longa duração, pelo menos de 20 a 30 anos."(CVM,1986, p.08)

Se faz necessário saber diferenciar as condições peculiares ao desenvolvimento do mercado de capitais no Brasil. O foco dos organismos relacionados a esse mercado é o de ativar o mercado com empresas nacionais, especialmente as abertas, para que os empréstimos não sejam solução para aquisição de recursos e sim, que esses recursos possam vir através do capital de risco. Assim, desenvolver e inserir novos conceitos contábeis para melhor evidenciação da situação patrimonial das entidades proporciona cada vez mais ao investidor maior segurança na avaliação de riscos e oportunidades a respeito de seu investimento em determinada entidade.

De acordo com a Deliberação CVM nº 29/86 (1986, p.08-09), para as empresas nacionais, o aporte de recursos, na maioria das vezes adquiridos através de empréstimos tem causado alguns problemas, tais como:

- 1) A alavancagem entre recursos próprios e de terceiros nem sempre é satisfatória;
- 2) O custo do dinheiro emprestado, no Brasil, tem sido, em geral, maior do que a taxa de retorno conseguida através do emprego do ativo adquirido por tais recursos, provocando a deterioração da situação de rentabilidade e financeira;
- 3) Mesmo no caso de uma alavancagem favorável, a infusão de capitais por empréstimos, sobre recursos de patrimônio líquido, traduz uma situação de insegurança, e às vezes até inibidora dos planos de expansão, pois os encargos decorrentes de tal endividamento têm efeitos a curto prazo, enquanto que o aumento do capital, embora também tenha um alto custo, dá à administração mais flexibilidade.

No entanto, é evidente que os investidores, mesmo havendo abertura de capital por parte das empresas, só irão se interessar em investir em determinada empresa se a mesma assegurar o retorno favorável de suas aplicações, através de avaliação advinda de informação contábil precisa, tempestiva, baseada em princípios fundamentais, através de um modelo contábil eficiente.

#### **4.3 Quanto aos Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade**

O trabalho apresentado através da Deliberação CVM nº 29/86 (1986, p.09) trata da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, entendendo que o documento refere-se “[...]a composição, o arcabouço, a intimidade do edifício contábil.” Afirma-se a necessidade de se priorizar conceitos, hierarquizando assim os seus princípios fundamentais.

Diversos autores e pesquisas realizadas sobre o assunto têm assumido posições variadas. Sprouse e Moonitz hierarquizam os vários Conceitos; já Mattessich nomeia todos de Conceitos Fundamentais; o Conselho Federal de Contabilidade classifica-os em Princípios Fundamentais de Contabilidade, todos da mesma hierarquia; Anthony afirma uma diferenciação entre Princípios e Convenções.

[...] a necessidade de hierarquização existe, mais para entender bem a evolução e o entrelaçamento dos vários Conceitos do que pelo fato de serem mais ou menos importantes na prática. Sabemos que o corpo de Conceitos, independentemente de sua hierarquização, deve ser sempre integral e articuladamente observado, sob pena de todo o edifício contábil ruir. Uma falha de consistência de período para período é quase tão grave como o não exato cumprimento da realização da receita. Mas, sob o ponto de vista filosófico, e, principalmente, para caracterizar bem que certos Conceitos, pela sua amplitude e abrangência social, possuem a característica de condicionar outros conceitos, ou que estes derivam daqueles, faz-se mister uma hierarquização. (CVM, 1986, p.10)

Consideram-se alguns conceitos como constatações sobre o ambiente em que se insere a Contabilidade, levando a causar a ocorrência de outros conceito que complementam, explicam, delimitam e restringem a aplicação dos primeiros, entendendo assim, necessária estrutura hierarquizada.

Os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade, segundo a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.10) são classificados em:

I.Postulados ambientais da contabilidade

II.Princípios contábeis propriamente ditos

III.Restrições aos princípios contábeis fundamentais – Convenções.

“Numa enunciação axiomática da Teoria da Contabilidade, os *postulados ambientais* seriam os próprios Postulados ou Axiomas; os *princípios* seriam os Teoremas; e as *convenções (restrições)* seriam os Corolários.”(CVM, 1986, p.10)

Comparados às Placas de Direção, os Princípios representam a estrada a seguir rumo a uma cidade. As Convenções (Restrições) seriam como placas indicando, com mais clareza, o caminho a ser seguido. Porém, na prática, os todos os princípios deverão ser observados e obedecidos ao mesmo tempo e integralmente.

#### **4.3.1 Postulados Ambientais da Contabilidade**

Os postulados ambientais exprimem condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade está inserida, abrangendo também aspectos de outras ciências tais como Sociologia Comercial, Direito, e Economia, dentre outras.

Os postulados ambientais são denominados como Postulado da Entidade Contábil e O Postulado da Continuidade das Entidades. São considerados ambientais pois se referem ao ambiente na qual as entidades operam.

#### **4.3.1.1 Postulado da Entidade Contábil**

Conceituam-se Entidades como “[...] conjuntos de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio ou como fim.” (CVM, 1986, p.12) Os sócios/quotistas da entidade em que se está se realizando registros contábeis não devem confundir seus interesses e contabilizações com a Entidade, para que se consiga assim a devida separação de elementos dentro de uma totalidade, chegando-se a abstração contábil. *“A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas...”* (CVM, 1986, p.12)

A Contabilidade deverá realizar um esforço no sentido de que os registros de cada entidade mantenham seus registros separados. No caso de uma entidade, com sócios A, B e C, o contador deverá manter a contabilidade para a entidade Empresa, acompanhando a evolução do patrimônio líquido da Entidade e não dos sócios em particular, podendo manter a contabilidade para o sócio A (pessoa física), para o sócio B (outra entidade) e para o quotista C (outra pessoa física). O contador também poderia cuidar de quatro entidades distintas, que se relacionasse entre si.

Como exemplo mais complexo, apresenta-se o de Robert Anthony: um casal mora em um sobrado, na sobreloja e ao nível da rua possuem um pequeno comércio. Contas de telefone, água e luz vêm para o sobrado como um todo. A Contabilidade, observando o Princípio da Entidade, deveria fazer um esforço de verificar as despesas, que viessem numa conta só, a serem apropriadas para a entidade comercial e para a entidade familiar.

Entende-se que o Postulado da Entidade tem as dimensões jurídica, econômica, organizacional e social. Em sua dimensão jurídica, a entidade é totalmente distinta dos sócios. Em sua dimensão econômica, caracteriza-se como massa patrimonial, e a Contabilidade precisa acompanhar a evolução qualitativa e quantitativa da entidade. No que diz respeito à dimensão organizacional, a entidade pode ser entendida como grupo de pessoas ou pessoa exercendo controle sobre entradas e saídas da mesma. Em seu sentido social, a Entidade pode

ser observada em suas transfigurações sociais, pois, além da avaliação patrimonial, poderá também ser avaliada sob o ponto de vista do pode ser útil à sociedade como um todo.

Em sua visão contábil, a Contabilidade abrange todos os aspectos e dimensões em uma só abordagem. Para melhor exemplificar observa-se o seguinte: ao separar o que é dos sócios do que é da entidade, contempla-se a dimensão jurídica; quando se compara a situação patrimonial de uma mesma entidade, como um todo, ao longo de vários períodos, considera-se a dimensão econômica; quando existe a preocupação em abrir centros de custo, de lucro ou de investimento verifica-se a dimensão organizacional e, ao tecer comentários em notas explicativas sobre programas de fundos de pensão e complementação de aposentadoria, envolve-se com a dimensão social. No entanto, acredita-se que nenhuma das quatro dimensões (jurídica, econômica, organizacional e social) é suficiente para caracterizar, contabilmente, uma entidade. Embora seja considerada o principal instrumento de avaliação patrimonial de uma entidade, a Contabilidade, consciente de suas limitações, não se considera a única disciplina com essa capacidade.

#### **4.3.1.1.1 Consolidado**

No consolidado, a Contabilidade cancela as transações entre entidades que apresentam ligação por traços de controle econômico e administrativo, representando assim, uma entidade à parte, que é tratada separadamente das partes que a compõe. O consolidado pode incluir o conjunto controlador/controladas ou mesmo entidades que não tenham ligações societárias entre si, mas sejam subordinadas a um controlador comum. “Ao mantermos registros tão cuidadosos e separados para cada entidade, subentidade ou macroentidade, estamos caracterizando uma faceta importante da Contabilidade, que é a de nunca acreditar que a simples soma das partes seja igual ao valor do todo.” (CVM, 1986, p.13).

Todos os tipos de entidade (empresas, órgãos governamentais, os governos federal, estadual e municipal, autarquias, sociedades de economia mista e companhias estatais, sociedades de finalidades não lucrativas, patrimônios familiares ou individuais, fundos de investimento, entidades financeiras bancárias e não bancárias, entidades cooperativas etc.) merecem a atenção da Contabilidade.

#### **4.3.1.1.2 Microentidades**

Da mesma maneira que a consolidação de sociedades para fins especiais são válidas, também podemos considerar que dentro de uma entidade maior, como por exemplo, uma grande empresa multidivisional, tendo a entidade dividida em microentidades, segmentos de interesse e de controle, que merecem, por parte da administração, cuidar específico das receitas e despesas, dos investimentos e retornos, dos metas e realizações.

Nesse caso, também vale a afirmação “[...]a soma das partes (divisões) não é, necessariamente, igual ao todo (empresa-entidade/macro, no caso).”(CVM, 1986, p.14) Assim, cada entidade receberá da Contabilidade a atenção que lhe é devida contábil, por suas características peculiares na contribuição para adicionar valor e utilidade aos recursos que manipula.

A Entidade deverá ser entendida sob seus mais variados aspectos, natureza e fins para que se tenha o devido entendimento sobre a Contabilidade e seu campo de atuação. Desta forma, além do ambiente interno da empresa, deve-se observar também o ambiente dentro do qual as entidades atuam, pois fatores externos à entidade podem ser extremamente relevantes para o sucesso ou insucesso da mesma.

#### **4.3.1.2. O Postulado da Continuidade das Entidades**

O Postulado da Continuidade estabelece que a entidade, considerada como um organismo vivo, irá operar, isto é, “viver” por um período de tempo relativamente longo no futuro. “*Para a Contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário...*” (CVM, 1986, p.15)

No entanto, o mesmo Postulado pode ser entendido sob outro sentido mais profundo que é o de “[...] encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza e gerar valor continuamente sem interrupções.”(CVM, 1986, p.16)

A Contabilidade não deve interpretar a entidade como uma aventura. Antigamente, eram organizadas expedições onde armava-se o navio, e quando se conseguia chegar ao destino,

compravam-se as especiarias e voltava-se a Portugal ou Espanha, vendendo-se o carregamento. Assim, era estabelecido o encerramento do ciclo (ou aventura). Cada navio era, ao mesmo tempo, um centro de custo, de lucro, e de investimento, existindo enorme dificuldade para se apurar resultados periódicos para o tipo de empreendimento em questão. O tempo não tinha sentido contábil, a não ser quando o ciclo se completasse. Ao passar esse fase, com a evolução das entidades, se faz necessário realizar uma verificação quanto a situação do empreendimento de tempos em tempos, usualmente utiliza-se o exercício financeiro anual ou semestral.

#### **4.3.1.2.1 *Going Concern***

A expressão americana *going concern* ou “algo em andamento (movimento)” considera que a entidade permanecerá em continuidade, em andamento até que fortes evidências contrárias ocorram. “Não que a Contabilidade recuse a noção de que possa ocorrer a descontinuidade. Mas o faz apenas quando há fortes e decisivas evidências de que a descontinuidade possa ocorrer.”(CVM,1986, p.16)

No caso da Entidade em descontinuidade, os Princípios Fundamentais não se aplicam da mesma forma em que são aplicados nas entidades em andamento. Quando sinalizada a ocorrência da descontinuidade, seja ela imediata ou iminente, é preciso fazer uma avaliação rigorosa e minuciosa da situação da entidade e de seus projetos financeiros e econômicos mediatos, identificando sua ocorrência, que deverá ser evidenciada nos relatórios contábeis. No entanto, antes que qualquer reconhecimento de descontinuidade ocorra, a entidade é considerada em continuidade e os Princípios Fundamentais de Contabilidade deverão ser observados.

Uma conseqüência imediata do Postulado da Continuidade é considerar-se que os ativos da entidade (menos os produtos) não são mantidos para serem vendidos no estado em que se encontram, mas para, devidamente manipulados pela Entidade, gerarem receitas em excesso às despesas (ativos consumidos ou dados em troca no esforço de produzir receita), redundando, assim, num resultado positivo (para as empresas) ou, de alguma forma, gerando serviços ou benefícios para a coletividade (para as entidades de outras naturezas, de finalidades não lucrativas). (CVM, 1986, p.16)

A entidade em continuidade tem interesse de sacrificar alguns ativos para a aquisição de receita, superior ao valor dos ativos sacrificados. Para tanto, registram-se os ativos por quanto

custaram, através do confronto de despesas e receitas, assim representadas: receitas (valor de venda – de saída) versus despesas (ativos sacrificados - valor de entrada)

De acordo com a representação acima, espera-se obter um resultado sempre positivo, quando o valor da receitas supera o valor das despesas.

Os ativos, enquanto estocados, devem ser avaliados por algum tipo de custo (original, original corrigido ou reposição), somente existindo algumas exceções para os ativos que se encontram em estado de venda, conforme será verificado posteriormente.

A avaliação usual dos ativos por algum tipo de valor de entrada, ou de custo, é, cremos, consequência do Postulado da Continuidade. Se a descontinuidade é a exceção, caso em que avaliáramos por algum tipo de valor de realização – de saída –, na regra devemos avaliar por valores de entrada. (CVM, 1986, p.17)

A contabilidade, em sua essência, incide no confronto de sacrifícios (registrados a valor de entrada) e realizações (registradas a valores de saída). Portanto, a afirmação de alguns autores de que não seria adequada a utilização de valores de realização, embora pareça uma abordagem moderna, foge totalmente à essência da Contabilidade.

Assim, os que insistem na avaliação, sempre a valores de venda, na verdade “vulgarizam” algo que é transcendental na Contabilidade, ou seja, o ponto de confronto entre o mercado e a entidade. A entidade, casta e operosamente, foi mantendo, sacrificando e estocando seus fatores a preços de custo; esses produtos ou serviços, sendo capazes de satisfazer às necessidades do mercado, são a este transferidos através de uma entrada de receita. Só neste ponto é que se realiza o casamento entre valores de entrada – que agora saem – e valores de saída, que finalmente entram. (CVM, 1986, p.17)

O valor de mercado ou de venda será materializado quando o mercado validar o esforço da produção da entidade, adquirindo o ativo, sendo esse valor uma conquista da entidade.

#### **4.3.2 Princípios Propriamente Ditos**

Os Princípios Propriamente Ditos têm como base dar respostas a respeito da disciplina contábil, através de uma postura filosófica e prática diante do que antes era apenas contemplado e admitido pelos postulados, e constituem, desta forma, o núcleo central da disciplina contábil. Delimitam o posicionamento da profissão contábil diante da realidade social, econômica e institucional já admitida anteriormente pelos postulados.

A presente estrutura considera como Princípios Propriamente Ditos os seguintes:

- a) Princípio do Custo como Base de Valor
- b) Princípio do Denominador Comum Monetário
- c) Princípio da Realização da Receita
- d) Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e os Períodos Contábeis

#### **4.3.2.1 O Princípio do Custo como Base de Valor**

Considerado por muitos estudiosos como conseqüência direta da Continuidade, o Princípio do Custo como Base de Valor é o mais antigo e discutido dos princípios de Contabilidade. “... *O custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante...*” (CVM, 1986, p.18).

Anteriormente, este princípio tinha uma definição muito conservadora, pois se acreditava que não somente os ativos deviam ser inscritos pela Contabilidade pelo que custaram para serem adquiridos ou fabricados, não podendo sofrer nenhuma alteração, nem mesmo ajustes por variações do poder aquisitivo da moeda. Também estabelecia que somente seriam considerados ativos algo que custou efetivamente à entidade, e por isso, doações, embora capazes de gerar benefícios futuros à entidade, não eram consideradas ativos. Num segundo momento, o princípio admitiu conotações menos restritivas, aceitando as doações como ativos, com a ressalva de serem registradas pelo preço que custaram para quem doou. Atualmente, considera-se como base de valor para doações de ativos, o valor de mercado do bem, ou seja, o quanto pagaríamos pelo mesmo em estado semelhante de conservação.

No caso do *Goodwill*, aceita-se o registro do adquirido e não do criado pela entidade no decorrer de sua atividades, pois na essência do princípio em questão é o de que somente será registrado como ativo aquilo que custou alguma coisa para entidade. Apesar de sua amplitude

nos dias atuais, entende-se ainda o fato de que é o valor de entrada que deve prevalecer, como base de registro para a Contabilidade, na continuidade.

Existe a dúvida de como escolher o valor de entrada dentre tantos tipos existentes. “Talvez o sentido e aplicação primários de custo original (ou histórico) como base de valor devesse, tendo em vista o cenário brasileiro, ser alterado para: Custo Original (histórico) como Base de Registro Inicial e não mais como Base de Valor.” (CVM, 1986, p.19)

Mesmo admitindo que o custo histórico, na data de uma transação, se aproxima adequadamente do valor real e atual dos benefícios futuros a serem obtidos pela entidade com o uso do ativo adquirido, no decorrer do tempo, de acordo com a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.19), esse valor será desatualizado pelas seguintes ocorrências:

- a) Desgaste físico e natural do ativo;
- b) Flutuações do poder aquisitivo da moeda;
- c) Flutuações específicas do preço do ativo;
- d) Mudanças tecnológicas e obsolescência.

Existe, naturalmente, uma perda de valor real do ativo adquirido, diminuindo a sua potencialidade de benefícios para a entidade, mas não se deve entender que esta perda seja acompanhada por quedas do preço ou do valor nominal, principalmente em regimes inflacionários.

Deve-se levar em conta, na escolha dentre as várias hipóteses de avaliação dos valores de entrada, aquela que conseguir maximizar a função contábil, de acordo com três importantes variáveis: relevância, praticabilidade e objetividade. Deve-se também respeitar os Postulados, Princípios e Convenções de Contabilidade.

Ao admitir que o custo de aquisição seja o que mais se aproxima do valor real do ativo na data de sua aquisição, também se presume que nesse momento o comprador acredita que o valor descontado dos fluxos de caixa a serem gerados pelo uso do ativo adquirido, seja igual

ou superior ao montante gasto na sua obtenção. Supõe-se que ninguém irá adquirir um ativo por um valor superior ao que espera adquirir de benefícios futuros gerados pelo mesmo.

Com o passar do tempo, principalmente no Brasil, onde se tem oscilações freqüentes nos níveis de preços e serviços, o valor de registro original do ativo perde muito de sua validade em termos de valor econômico e preditivo para os usuários da informação contábil.

Assim, o Custo Histórico Corrigido é aceito, admitindo-se até mesmo a mudança da denominação do princípio em questão para “O Princípio do Custo Histórico Corrigido como Base de Valor”, obtendo-se uma interpretação atualizada, utilizando conjuntamente o Princípio do Denominador Comum Monetário, onde não se restringe ao valor inicial, “[...] corrigindo-se custos incorridos no passado em termos de poder aquisitivo de certa data-base, presumivelmente próxima do momento decisório, a fim de que todos os dados estejam expressos ao mesmo poder aquisitivo da moeda.” (CVM, 1986, p.20) Em casos de valores irrelevantes por razões de materialidade, pode-se admitir a não correção.

Além do custo histórico corrigido por algum tipo de índice geral de preços, tem-se também o Custo Corrente e Custo de Reposição Corrigido, que são tipos de valor de entrada modificado do custo histórico. Ainda para diferenciar o custo corrente de custo de reposição poderíamos ter com variáveis: Custo de Reposição e Custo de Reposição Corrigido, ainda podendo variar o de reposição como corrente, futura, etc.

No entanto, diante de várias hipóteses, julga-se a mais adequada a do custo histórico corrigido pelas variações do poder aquisitivo médio da moeda, pois, segundo a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.21), apresenta as seguintes vantagens:

- a) A objetividade, pois aplica aos valores registrados pela Contabilidade apenas um fator de atualização em termos de poder aquisitivo, não corrigindo assim o valor dos bens, mas apenas corrigindo o que, teoricamente, não deveria ter sofrido variação, que é o poder aquisitivo da moeda. A correção fica baseada na modificação da capacidade geral de compra da moeda e não na variação do preço de determinado bem;
- b) A utilização de mecanismos de correção detalhados para utilização de todas as entidades, facilitaria as comparações por parte dos investidores;

c) Sob o enfoque conceitual, nem sempre o custo corrente de reposição na data é superior ao conceito de custo histórico corrigido, mesmo para finalidades gerenciais. Não tem muito sentido teórico e pode até confundir o leitor tentar calcular o custo de reposição de uma máquina que por motivo de mudança no processo técnico de produção foi retirada e não será repostada futuramente. A compra financiada também não tem sentido na reposição, principalmente quando se refere a bem destinado à venda, em que o recebimento se dá antes do pagamento ao financiador;

d) O custo histórico corrigido não pretende avaliar ativos e passivos a valores de mercado, e sim, simplesmente restaurar os valores originariamente incorridos em termos de um denominador comum monetário, sendo sua mensagem simples e objetiva, muito embora limitada;

No Brasil, o conceito de custo histórico corrigido já tem aceitação por consequência das legislações sobre correção monetária existentes. No entanto, enfatiza-se a necessidade da profissão contábil incorporar às suas práticas a correção monetária de acordo com variações do poder aquisitivo da moeda.

*O custo histórico corrigido é a base de valor, e nós a utilizaríamos inclusive para a avaliação de produtos em estoque, destinados à venda. Se, por decorrência de ramos de negócios especiais, algum outro critério de avaliação tiver que ser utilizado, é importante que fique bem claro, entre parênteses, ou em nota explicativa, qual critério de avaliação foi utilizado, e por que. (CVM, 1986, p.22)*

Ainda acrescenta-se que o excesso de critérios de avaliação tem possibilitado manipulações, impossibilitando a comparação entre entidades e prejudicando a informação contábil, dificultando a análise das mesmas.

#### **4.3.2.2 O Princípio do Denominador Comum Monetário**

O princípio em questão representa a dimensão essencialmente financeira da Contabilidade, a homogeneização monetária das demonstrações contábeis, com componentes de natureza diferente entre si, por um denominador comum monetário, que é sua avaliação em moeda corrente do País, agregando tais elementos diferenciados através de um denominador comum monetário, sem, contudo, deixar de dar devida atenção às qualidades particulares de ativos e

passivos como geradores de fluxos de caixa futuros. “*As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial...*” (CVM, 1986, p.23)

Em sua origem, esse princípio era entendido apenas com relação à dimensão financeira da Contabilidade, e não no que se refere à estabilidade do padrão monetário.

Um padrão, para ser considerado como tal, não pode sofrer variações em sua essência. Dessa forma, a moeda corrente, no Brasil, não pode ser considerada um padrão de mensuração afiançável, a não ser no exato momento de cada transação. Para que o usuário da informação contábil possa auferir todas as nuances e fragrâncias das demonstrações contábeis, inclusive com relação a aspectos de valor de mercado, é necessário voltar a ter um padrão constante de mensuração monetária. (CVM, 1986, p.23)

Deve-se assim, escolher uma data-base para expressar todas as contas das demonstrações contábeis publicadas, a saber, a data do Balanço Patrimonial, apresentando também demonstrações dos exercícios anteriores, para maior facilidade na avaliação de tendências.

As demonstrações não serão avaliadas apenas em moeda nacional e sim pelo poder aquisitivo desta moeda na data do Balanço final. Algumas contas merecem destaque especial, tais como: contas a receber e a pagar, disponibilidades e títulos equivalentes as disponibilidades, e mesmo se estas contas foram advindas de financiamentos e empréstimos em moeda estrangeira, devem ser apresentadas em moeda corrente da data do último Balanço. No entanto, o fato de se ter corrigido as tais contas das demonstrações contábeis, inflacionando-as, não obriga que as mesmas tenham de ser pagas ou recebidas de acordo com os valores corrigidos, a não ser que exista uma cláusula contratual especificando.

Outro aspecto deste princípio é o fato de que algumas negociações são realizadas com base em valores prefixados e com liquidação primária a certo prazo da data da operação, existindo assim uma tendência em se trabalhar com o conceito de valor presente. “O valor do dinheiro no tempo tem levado a uma mudança de atitude nesses casos em que o prazo ou os juros e os efeitos inflacionários embutidos (mesmo que apenas implicitamente) no preço prefixado são significativos.”(CVM, 1986, p.23)

Acredita-se que com a observância do Princípio do Denominador Comum Monetário consagra-se a adoção de um padrão monetário estável para as demonstrações contábeis divulgadas para o mercado.

#### **4.3.2.3 O Princípio da Realização da Receita**

A Contabilidade busca objetividade e consistência em seus princípios, pois seus reflexos podem alcançar até a área do Direito, através de disputas judiciais, quando, em alguns casos, as demonstrações contábeis são requisitadas. Diferencia-se da Economia, pois esta enuncia e define conceitos que se refletem nas entidades, sem a preocupação ou a necessidade de mensurá-los sistemática e repetitivamente.

*“A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora...” (CVM, 1986, p.24)*

O processo de produção das entidades gera valor, de forma contínua, aos fatores manipulados. No entanto, objetivamente, não se consegue determinar o valor adicionado, pois o processo não é linear, exponencial ou com outra forma de desenvolvimento. Etapas diferentes da produção podem adicionar valores desproporcionais ao tempo de ocorrência da cada etapa e mesmo ao custo, que poderá, se for o caso, utilizar-se o método de proporcionalidade entre custos incorridos e receita (valor gerado).

As variáveis: consistência, objetividade e relevância, como dito anteriormente, precisam ser respeitadas conjuntamente na disciplina contábil e assim, não se deve confundir a forma da Contabilidade reconhecer a receita com a falta de relevância ou obscurantismo. No entanto, a Contabilidade aceitará exceções, desde que não sejam numerosas, pois poderiam invalidar a norma.

Assim, segundo o princípio em questão, deve ser escolhido como ponto normal de reconhecimento e registro da receita aquele em que os produtos ou serviços são transferidos aos clientes, momento este que coincide, na maioria das vezes, com o da venda. Segundo a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.25), a Contabilidade assim o faz porque considera que:

- a) A transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo o esforço para obter a receita já foi desenvolvido;
- b) Nesse ponto configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência;
- c) Nesse ponto já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço transferido e outras despesas ou deduções da receita diretamente associáveis ao produto ou serviço, tais como: comissões sobre vendas, despesas com consertos ou reformas parciais decorrentes de garantias concedidas etc. Os desembolsos com tais despesas podem ocorrer e até ocorrem após a transferência, mas o montante é conhecido, ou razoavelmente estimável, já no ato da transferência.

Mesmo considerando que dificilmente serão observadas as três condições citadas a cima em outro ponto que não seja o de transferência, as mesmas deverão ser satisfeitas para determinar quando a receita poderá ser reconhecida nos livros das entidades.

#### **4.3.2.3.1 Receitas a serem reconhecidas proporcionalmente a certo período contábil já decorrido**

Existem alguns serviços, tais como aluguéis e empréstimos, que são contratados estipulando-se determinado período de apropriação contábil, usualmente mensal. Sendo os serviços prestados ao longo do contrato, não se torna uma verdadeira exceção à regra, pois será reconhecido em cada período uma parcela da receita/serviço total, proporcionalmente a certo período decorrido, não esperando até o final para reconhecê-la totalmente.

Nas entidades que prestam serviços de consultoria e auditoria, por exemplo, a receita é reconhecida em relação às horas de serviço acumuladas no mês ou outro período de apuração contábil fornecido, sendo este a base para o faturamento da receita ao cliente. “À medida que as horas vão se acumulando, vai também crescendo a receita, numa base contínua de tempo decorrido.”(CVM, 1986, p.26)

No caso do aluguel de um imóvel, por exemplo, os serviços podem não estar terminados, ou o contrato pode cobrir um período maior, mas presume-se que uma parcela da receita possa ser

reconhecida na proporção direta do tempo decorrido. Em alguns destes casos não existe proporcionalidade direta entre o “valor econômico” da etapa ou serviço prestado para o cliente com o valor da receita reconhecida pela entidade prestadora, no período, e o valor da receita será diretamente proporcional ao tempo decorrido ou às horas gastas no serviço.

Nos trabalhos de Auditoria, por exemplo, presume-se uma proporcionalidade entre a quantidade de horas decorridas e o esforço e/ou custos incorridos, como fração do tempo total ou fator unitário de mensuração, devidamente fixados em contrato.

Portanto, nos casos acima citados, o tempo decorrido ou as horas de esforço aplicadas são o fator preponderante do reconhecimento da receita em períodos menores do que o período em que o contrato ou serviço total estará completado.

#### **4.3.2.3.2 Produtos cuja produção é contratada para execução a longo prazo**

Existem entidades que produzem produtos sob encomenda, com prazo longo de fabricação por unidade, ocorre a dúvida se deve esperar a transferência do produto acabado ao cliente ou se seria mais apropriado reconhecer durante o exercício financeiro uma parcela proporcional da receita em relação às etapas físicas de construção completadas ou grau de acabamento ou aos custos incorridos no período de apuração. Neste caso, tem-se o exemplo da entrega pelo estaleiro, de um navio petroleiro.

Reconhecer a receita de acordo com o grau de acabamento ou custos incorridos apresentam justificativas de ordem pragmática e até teórica. Pode ocorrer o fato de que alguns acionistas de determinada entidade poderiam ser contrários à publicação de demonstrações contábeis que não evidenciassem no exercício em que a entidade empregou muito esforço e gastou muitos recursos para obter uma parte do acabamento do contrato total que lhe permitirá um lucro final, com relevante grau de probabilidade. Na situação particular de um acionista que optasse por se retirar da entidade em um desses exercícios, saindo na metade do projeto, poderia configurar-se uma injustiça, pois o valor patrimonial da ação estaria subavaliado pelo não-reconhecimento de receita, apenas porque o produto total ainda não foi completado dentro daquele exercício.

Alguns motivos pragmáticos podem atenuar a afirmação acima, pois se uma determinada entidade produz vários produtos ao mesmo tempo, ou dentro de meses diferentes do exercício, um exercício poderia reconhecer uma quantidade de produtos acabados, numa continuidade de encomendas, não prejudicando assim determinado acionista que quisesse se retirar da sociedade naquele momento.

A escolha do critério de reconhecimento depende também das características de propriedade da entidade. Se for uma entidade de natureza familiar ou fechada, não existindo assim usuários externos, os sócios provavelmente não irão se incomodar de esperar até que os produtos sejam completados para reconhecer a receita. No entanto, até aquele momento, os custos incorridos com o produto deverão ser ativados.

No caso de sociedade anônima aberta e outras sociedades com outros usuários da informação contábil que não apenas os controladores, a escolha do critério de reconhecimento tem que ser baseada em conceitos teoricamente sustentáveis, com a possibilidade de o usuário externo poder comparar várias entidades que operam no mesmo ramo de negócios.

Segundo a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.27-28), as entidades que desenvolvem produtos de longo período de maturação ou acabamento, deverão, teórica e praticamente, reconhecer proporcionalmente a receita, observadas as seguintes situações:

- a) O preço global do produto é determinado objetivamente mediante contrato ou determinável a partir da correção contratual de seu preço atual;
- b) Da mesma forma, a incerteza com relação ao recebimento em dinheiro da transação é mínima ou passível de boa estimativa;
- c) Os custos a serem incorridos para completar a produção são razoavelmente bem estimados.

Para que seja feita a apuração da receita a ser reconhecida em determinado exercício, deve-se dividir os custos incorridos no exercício pelos custos estimados totais do produto, e o resultado deverá ser multiplicado pela receita de venda do produto completado, obtendo-se,

assim, a receita a ser apropriada. Os custos incorridos no período passam a ser despesa do exercício.

Na etapa física de acabamento, termina-se calculando uma porcentagem com relação ao grau de acabamento total que, da mesma maneira, é aplicada ao preço do produto totalmente acabado. O importante é que a receita do período deve ser reconhecida proporcionalmente à relação entre os custos incorridos no período e o custo total ou numa base de porcentagem de acabamento do produto final.

No caso da entidade subcontratar partes do produto junto a outra entidade, deve-se tomar cuidados especiais, utilizando apenas o custo dos insumos adicionados pela contratante. Nos contratos com cláusulas de “custo mais taxa de administração”, o lucro poderá ser determinado com maior facilidade.

No caso de grandes obras, com alto grau de complexidade, com subetapa de variável duração e características técnicas, é mais difícil estabelecer uma única porcentagem de acabamento com relação ao produto final, ficando assim considerado o melhor critério a ser utilizado na aplicação ao valor da venda do produto acabado, a relação entre custos incorridos no exercício e custo total do produto ou projeto corrigido pela inflação do período.

Conceitualmente, considerar-se que cada valor de custo gera o mesmo montante de receita não deixa de estar sujeita a falhas. Nesses casos, o prejuízo informativo da não-evidenciação de resultado algum durante o período de apuração é maior do que a falha conceitual no processo de reconhecimento parcial.

#### **4.3.2.3.3 Reconhecimento de receita antes da transferência por valoração de estoques**

Existem certos produtos em que o processo de produção tem suas características especiais, tais como: crescimento natural ou acréscimo de valor vegetativo (entidades agropecuárias, produtoras de vinho, exploradoras de reservas florestais, mineradoras, estufas de plantas etc.). Em outros, o valor de mercado é prontamente determinável e o risco da não-venda é praticamente nulo, como por exemplo: mineração e lapidação de metais e pedras preciosas, sendo possível, em circunstâncias bem determinadas, reconhecer receita antes do ponto de

transferência ao cliente, desde que sejam observadas, segundo a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.28-29), as seguintes condições:

- a) Os estoques, ao final do período de apuração contábil, são avaliados pelo valor de realização naquele momento, desde que objetivamente determinável, através do consenso do mercado sobre o valor do estoque, e desde que haja possibilidade de se deduzir, estimativamente, as despesas e custos necessários até que se venda o produto. Se estiver totalmente maturado ou acabado, deverão ser deduzidas as despesas para vendê-lo como produto final;
- b) A atividade é primária e seu custo de produção é muito difícil de ser avaliado, ou por não conter o custo de oportunidade do capital aplicado na obtenção do produto, revela-se muito pequeno em relação ao valor líquido de realização caracterizado em *a*;
- c) O processo de obtenção de lucro nessa atividade caracteriza-se muito mais, ou até exclusivamente, pela atividade física de crescimento, nascimento, envelhecimento ou outra qualquer, do que pela operação de venda e entrega do bem.

#### **4.3.2.3.4 Reconhecimento da receita após o período de transferência do produto ou serviço**

O reconhecimento da receita após o ponto de transferência, segundo a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.29), somente poderá ser aceito em casos excepcionais, conforme apresentados abaixo:

- a) Quando um ativo não monetário for recebido em troca de uma venda efetuada, desde que esse ativo não possua um valor reconhecido de mercado. Assim, o custo do ativo vendido é transferido para o ativo recebido em troca e somente será reconhecido o resultado quando esse último for vendido;
- b) No caso de entidades que realizam a venda a prazo, quando a operação for de natureza tal que não seja possível estimar, mesmo que por experiência estatística do passado, a porcentagem de recebimentos duvidosos, e o recebimento passa a ser a etapa mais difícil no processo de ganho da receita;

c) Em negócios altamente especulativos, em que os recebimentos são realizados em prestações e o recebimento das prestações finais é duvidoso. Nesses casos, pode ser justificado o diferimento da receita; as primeiras prestações serão consideradas como retorno ou cobertura dos custos incorridos e o lucro começa a ser registrado apenas após todos os custos terem sido recuperados.

#### **4.3.2.4 O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis**

Neste princípio, a base do confronto não se relaciona ao montante dos recursos recebido em dinheiro ou pago, no período, e sim, com as receitas reconhecidas (ganhas) e despesas incorridas (consumidas) no período.

*“Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem...”* (CVM, 1986, p.29)

Poderão ser consumidos ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode também ocorrer o caso de sacrifícios de ativos no esforço de adquirir receita, quando desembolsos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente, que sacrificarão um ativo futuro que no presente pode nem existir ainda.

De acordo com a Deliberação CVM 29/86 (1986, p.29), todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, exceto nos seguintes casos:

- a) Os gastos de períodos em que a entidade é pré-operacional em sua totalidade ou parcialmente. São normalmente ativados para amortização como despesa apenas a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;
- b) A parte dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que ultrapassar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução, incluindo gastos com salários fixos dos pesquisadores e as

depreciações dos equipamentos permanentes. Todo o gasto adicional necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado com as receitas.

No caso dos gastos diferidos que não vierem a originar receitas, os mesmos deverão ser registrados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita, fracasso ou desmobilização do projeto. Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser registrados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

No processo de reconhecimento de despesas, somente um motivo muito relevante poderá fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período em que ocorrer. “Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo em sentido oposto, com atribuição de despesas.” (CVM, 1986, p.29)

Na obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção, os juros e encargos financeiros decorrentes destes somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional e seu montante deverá ser registrado em conta específica de ativo que deverá ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As outras despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Segundo a Deliberação CVM nº29/86 (1986, p.31), deve-se observar:

- I. Que os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são, conjuntamente, também conhecidos por Regime de Competência.
- II. Que ocorrem situações em que se têm valores de receita ou despesa que competem a exercício anterior, mas que deixaram de nele ser considerados. Tem-se discutido a respeito de duas posições diferentes sobre o assunto. Na primeira, considera-se que tais ajustes devem ser feitos no resultado do exercício em que se descobre o erro. Na segunda, considera-se que o ajuste deve ser feito na conta de reserva.

A Lei nº. 6. 404/76 considera uma versão próxima à primeira, na qual só admite como ajuste de exercício anterior aquele relativo a erro ou mudança de critério contábil que não se deva a fatos subseqüentes. A tendência atualmente é que se evitem os ajustes das contas que não fazem parte do exercício, discriminado na demonstração de resultado.

### **4.3.3 As Convenções (Restrições aos Princípios)**

As convenções ou restrições representam certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática, dentro do contexto de princípios de contabilidade.

Se os princípios norteiam a direção a seguir e, às vezes, os vários caminhos paralelos que podem ser empreendidos, as restrições, à luz de cada situação, nos darão as instruções finais para a escolha do percurso definitivo. As convenções também serão enunciadas. Entretanto, tais enunciações serão apenas indicativas e terão menor peso do que no caso dos princípios. (CVM, 1986, p.31)

As convenções representam também o complemento dos Postulados e Princípios, delimitando-lhe conceitos, atribuições e direções a seguir e sedimentando toda a experiência e bom senso da profissão no trato de problemas práticos da área contábil.

São denominadas quatro Convenções: Objetividade, Materialidade, Conservadorismo e Consistência.

#### **4.3.3.1 Convenção da Objetividade**

A Contabilidade busca constantemente a maximização da relevância, a praticabilidade e a objetividade. Assim, de acordo com a Convenção da Objetividade, os contadores necessitam decidir sobre eventos que serão mensurados e selecionar procedimentos de mensuração adequados e as demonstrações contábeis necessitam ser tão confiáveis quanto possível.

*“Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridade sobre princípios contábeis...”* (CVM, 1986, p.32)

Segundo Hendriksen apud CVM (1986, p.32), a objetividade tem sido conceituada da seguinte maneira:

1. Mensurações e avaliações de caráter impessoal, pois se configuram fora do pensamento dos indivíduos que as estão realizando;
2. Mensurações fundamentadas no consenso profissional de *experts* qualificados;
3. Mensurações e avaliações firmadas em evidências e documentação verificável;
4. Valor da dispersão estatística das mensurações de um atributo, quando realizadas por diversos pesquisadores.

Analisando o primeiro item, na prática, existe a dificuldade de separar completamente a qualidade intrínseca do que está sendo mensurado das crenças, mesmo que científicas, do pesquisador. Afirma-se assim, que o ponto de transferência é o mais objetivo para o reconhecimento da receita, pela existência de um valor de mercado independente da pessoa do avaliador. No entanto, o pesquisador precisa tomar decisões sobre o valor do ativo que está sendo alvo da troca e sendo assim, mesmo esse sentido de objetividade pode conter em si algo de subjetivo.

No que se refere ao segundo item, afirma-se que este talvez seja o que tenha maior peso no estágio atual de desenvolvimento da disciplina contábil. Através da reunião de vários *experts* em comitês de pesquisa, os critérios e mensurações tornam-se objetivos, pois chega-se a consenso sobre certo procedimento ou mensuração, mesmo que tais mensurações ou critérios não sejam suportados por evidências objetivas (no sentido mais material e restrito do termo), através de um processo psicossocial de percepção por parte de segmento autorizado da profissão.

No terceiro critério, considera-se mais a evidência do que a mensuração pois a receita é reconhecida na base da transferência como evidência, que embora possa ser verificável, a seleção do critério de evidência como base pode ser objeto de viés pessoal.

Quanto ao quarto item, considera-se que a intensidade da objetividade de um critério de mensuração pode ser avaliada pelo desvio-padrão em relação à média do atributo que está sendo mensurado. No entanto, pode acontecer que o próprio valor da média não retrate adequadamente o atributo em questão. Apresenta-se o exemplo seguinte: considerando que

está se avaliando a objetividade dos critérios tradicionais de avaliação de estoques conhecidos como PEPS, UEPS e média ponderada. Considera-se possível que um dos três apresente um menor desvio-padrão com relação à média, significando, do ponto de vista científico que as mensurações são mais verificáveis, mas não necessariamente objetivas. Também pode ocorrer que um critério de mensuração fundamentado no custo histórico corrigido, por exemplo, apresente maior desvio, mas menor viés. Na prática, geralmente, se aceita sentidos menos científicos da objetividade.

Não se questiona, todavia, o sentido mais prático e “profissional” atual da objetividade, conforme apresentado em seu enunciado. A Contabilidade, em igualdade de procedimentos quanto à sua relevância, preferirá os que puderem ser suportados por algum tipo de evidência considerada objetiva (documentos, normas escritas, consenso profissional etc.). (CVM, 1986, p.33)

Afirma-se que a profissão precisa seguir um sentido de objetividade que caracterize de forma mais clara a Contabilidade como uma ciência social, sendo de suma importância que os relacionamentos entre causas e efeitos dos fatos da natureza que afetam os estados patrimoniais tenham explicações convincentes e que tais ocorrências possam ser reproduzidas em ambiente de pesquisa social e suas resultantes possam ser previstas.

#### **4.3.3.2 Convenção de Materialidade**

A Convenção da Materialidade não pode ser enfocada do ponto de vista apenas interno ou externo. Considera-se que ponto de vista do usuário externo é a mais importante, pois tem a avaliação subjetiva do efeito de uma informação prestada ou negada. Mas, por outro lado, não se aceita também que a materialidade esteja muito ligada ao “*grande design*” do sistema contábil de informação de cada entidade particular, e que sua configuração está relacionada com as metas e políticas traçadas pela administração da entidade. “*O contador deverá, sempre, avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil...*” (CVM, 1986, p.34)

Não existindo um sentido absoluto de materialidade do ponto de vista do usuário da informação contábil, é material a informação ou cifra que, se não ou mal evidenciada, poderia levá-lo a sério erro sobre a avaliação do empreendimento e de suas tendências. Já, do ponto de vista interno, é material o procedimento ou cifra que, se não processado, altera o nível de qualidade e a confiabilidade do sistema de informação e mesmo do controle interno.

Numa entidade em que as metas são estabelecidas em termos amplos e globais, haverá uma tendência, por parte do sistema contábil, em preocupar-se, sempre, com a materialidade da informação gerada perante a evidenciação do cumprimento ou não de tais metas. Já em entidades cuja administração, por formação, tem o gosto pelo detalhe, o sistema contábil tenderá a adequar-se ao estilo gerencial. (CVM, 1986, p.34)

No entanto, não se podem confundir os conceitos de materialidade e relevância. Algo pode ser material quanto ao valor, e irrelevante, embora tal condição seja rara e em contrapartida, um valor pode ser pequeno em si, mas relevante quanto às tendências que possa identificar.

Como exemplo do primeiro aspecto tem-se a publicação do orçamento de capital da entidade para os próximos dez anos. É material quanto ao vulto das cifras envolvidas, pode ser não relevante para alguns usuários. Como exemplo do segundo aspecto considera-se que numa análise das contas a receber, verifica-se que, em cerca de 15% dos casos, apresentam-se pequenos erros. Embora o valor dos erros possa ser pequeno, o fato de se evidenciarem em 15% dos registros podem encobrir falhas graves da sistemática e, portanto, relevantes do ponto de vista de auditoria e de controle interno.

Na prática, existe a dificuldade de julgar sobre a materialidade ou não de uma cifra, mas segundo a Deliberação CVM 29/86 (1986, p.35) alguns critérios podem ser tentados:

1. Com relação ao usuário externo, a evidenciação ou não de determinada cifra e rigorosa adoção ou não dos princípios contábeis serão mais ou menos materiais à medida que se refiram respectivamente a eventos que refletem tendências do empreendimento ou a eventos não repetitivos, que afetam apenas um exercício;
2. As cifras relativas a receitas e despesas operacionais são consideradas mais materiais, para avaliação de tendência, do que os ganhos e perdas ou efeitos de exercícios anteriores;
3. As cifras decorrentes de alterações de critérios utilizados no passado são materiais com relação à avaliação do usuário, sendo que tal evidenciação se torna crítica, em alguns casos;
4. Do ponto de vista interno, os extremos de detalhes contábeis usualmente são imateriais para a qualidade da informação, como subcontas até o quinto grau ou o cálculo do custo do

uso diário dos lápis dentro da entidade. Não se deve entender que materialidade significa desprezo pelo detalhe em si, no entanto esse deve estar encobrindo problemas maiores.

A materialidade e sua mensuração, mesmo sendo objeto de estudos, frequentemente, em seu conceito, apresentarão uma reservada dose de julgamento e bom senso por parte do profissional da Contabilidade, dependendo de cada situação.

#### **4.3.3.3 Convenção do Conservadorismo**

A Convenção do Conservadorismo, também denominado prudência, pode ser apresentada sob dois aspectos principais:

1. Vocacional e histórico da profissão, afirmando que entre as várias disciplinas que avaliam entidade, no que diz respeito a seu valor, a Contabilidade tenderia a apresentar o menor valor para a entidade como um todo, em situação de igualdade de condições.
2. Dentro de um aspecto mais operacional, conforme o enunciado, a Contabilidade tende a escolher a menor das avaliações igualmente relevantes para o ativo e a maior para as obrigações.

Em seu enunciado, a Convenção do Conservadorismo estabelece que *“Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações...”* (CVM, 1986, p.35)

Não devem se confundir os aspectos acima mencionados com efeitos da manipulação de resultados contábeis, e devem ser encarados à luz da vocação de resguardo, cuidado e neutralidade que a Contabilidade precisa ter, em contrapartida a excessos de entusiasmo e de valorizações por parte da administração e dos proprietários da entidade, principalmente no caso das companhias abertas, sua principal obrigação é perante o mercado e os investidores.

Como exemplo, considera-se hipoteticamente que a entidade tenha duas previsões, igualmente confiáveis para a ocorrência de devedores insolventes, podendo ocorrer: uma insolvência de \$ 1.000.000, ou de \$ 1.300.000 e com praticamente o mesmo grau de probabilidade. Pela

Convenção em questão, escolher-se-ia a previsão de \$ 1.300.000, por apresentar um menor valor final para o ativo líquido.

#### **4.3.3.4 Convenção da Consistência**

A Convenção da Consistência tem grande importância na Contabilidade. Se por um lado entende-se que os contadores devem refletir bastante antes de adotar determinado procedimento de avaliação, para que ocorra maior seqüência possível de exercícios com a utilização dos mesmos procedimentos de avaliação, por outro lado, mesmo ocorrendo mudanças nos cenários ou uma reflexão sobre a melhor utilização de outro critério, não se deve, apenas para não alterar a seqüência, deixar de introduzir essa melhoria. “*A Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível...*” (CVM, 1986, p.36)

O usuário deverá entender que a Contabilidade é uma linguagem de uma área específica e que nem todos podem falar e escrever sem o auxílio de um técnico. Assim, por mais que se procure preservar a clareza e a consistência de procedimentos, de um exercício para outro, para maior facilidade de acompanhamento por parte do usuário, isto não deve ser utilizado como pretexto para a estagnação na melhoria dos procedimentos, de acordo com as circunstâncias.

Qualquer mudança de procedimento que seja material deverá ser claramente evidenciada em notas explicativas e os efeitos dela decorrentes, tanto sobre o balanço quanto sobre o resultado, devem ser mensurados e bem enunciados. Como complemento à possibilidade de avaliação de tendência, é fundamental que haja consistência, também, nos períodos abrangidos pelas demonstrações. (CVM, 1986, p.36)

Considera-se que se deve conviver com esse conjunto de Postulados, Princípios e Convenções e aplicando-os da forma mais correta possível, através de esforços e lembrando sempre que a responsabilidade dos contadores como profissionais e cidadãos, é, primeiramente, a social.

O presente capítulo abordou a estrutura conceitual básica de Contabilidade divulgada pela CVM, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras –

FIPECAFI e aprovada pelo IBRACON em 22 de novembro de 1985 e divulgada em fevereiro de 1986. foram apresentados aspectos relativos a Objetivos da Contabilidade, Cenários Contábeis e Princípios Fundamentais de Contabilidade (Postulados Ambientais, Princípios Propriamente Ditos e Convenções), entre outros. No capítulo seguinte será apresentada a nova estrutura conceitual em vigor no Brasil, divulgada e recomendada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), para que, após sua apresentação, possa ser realizado o estudo crítico da mesma.

## **CAPÍTULO 5 - ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA SEGUNDO O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC**

Através da Audiência Pública nº. 3/2007, em 15 de agosto de 2007, foi oferecido pelo Comitê de Pronunciamentos Técnicos (CPC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a Minuta de Pronunciamento Conceitual, e apresentado o trabalho intitulado Pronunciamento Conceitual Básico que diz respeito à Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. O trabalho faz uma correlação com as Normas Internacionais *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB – *International Accounting Standards Board*, solicitando que todos os interessados nas Demonstrações Contábeis dessem suas sugestões e fizessem seus comentários no sentido do seu aperfeiçoamento até o dia 15 de outubro de 2007. Foram encaminhadas 28 manifestações, conforme consta no Relatório da Audiência Pública emitido pela Coordenadoria Técnica do CPC, incluindo manifestações de Associações de Classe, Faculdades, Companhias Abertas, Professores, Profissionais e Alunos. Foram recebidas tanto sugestões à respeito da forma quanto à respeito do conteúdo da estrutura, sendo que as sugestões de natureza redacional foram acatadas na sua grande maioria. No que diz respeito às sugestões quanto ao conteúdo, o CPC optou por essencialmente traduzir o documento que trata da estrutura conceitual de contabilidade adotado pelo IASB, sem adaptações e sem considerar outros documentos conceituais existentes atualmente no Brasil. Acredita-se que não há como se falar em convergências com as normas internacionais se o documento básico não estiver em consonância com o utilizado pelo IASB.

Assim, em 11 de janeiro de 2008, através do Termo de Aprovação referente a Ata da 19ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, registrada na mesma data, tornou-se pública a aprovação pelos membros do CPC, do Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, produzindo reflexos contábeis em conformidade com o documento conceitual editado pelo IASB.

Em 14 de março de 2008, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) divulgaram o “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” e a Deliberação CVM nº. 539/08, que aprova este Pronunciamento para adoção pelas Companhias Abertas.

Reforçam que o objetivo primordial do Pronunciamento é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos e na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis dos mais variados tipos de entidades contábeis.

Neste termo de aprovação é recomendado que as entidades reguladoras brasileiras também referendam o Pronunciamento ora aprovado. A proposta deste pronunciamento é a iniciação de uma série de outros pronunciamentos sobre aspectos puramente Conceituais relativos à preparação e à apresentação das Demonstrações Contábeis e sendo este o básico. Os Pronunciamentos Complementares deverão ser emitidos posteriormente.

No Brasil, como já citado anteriormente, apresentavam-se duas Estruturas Conceituais: uma emitida pelo IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, transformada em ato próprio da CVM pela sua Deliberação CVM no. 29 em 1986, sob o título “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”; e outra pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da Resolução CFC nº. 750 em 1993, intitulada “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”, seguidas da Resolução CFC no. 774 de 1994, sob o título “Apêndice à Resolução Sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”, detalhando um pouco mais a anterior, e a Resolução CFC no. 785, em 1995, “Das Características da Informação Contábil”. Adotando a Estrutura Básica do IASB, considera-se inaugurada no Brasil uma forma de apresentação dos Conceitos fundamentais contábeis sob outra forma, mas na essência, com o mesmo conteúdo.

Quanto à expressão “Princípios Fundamentais da Contabilidade”, existente em ambos os conjuntos normativos mencionados, numa substituição efetuada à expressão anglo-saxônica contida na nossa Lei das Sociedades por Ações (Lei nº. 6.404/76. art. 177) “princípios contábeis geralmente aceitos’. Com isso, considerou-se que o termo “princípio”, na língua inglesa, é utilizado com um sentido muito amplo, englobando conceito, norma e prática não impositiva, e no Brasil, tende a ser utilizado num sentido muito restrito, somente dentro do contexto dos conceitos.

Segunda a Audiência Pública nº03/2007, o IASB não utiliza a palavra “princípios”, preferindo apresentar na seqüência:

- 1) Os usuários das demonstrações contábeis e suas necessidades informativas
- 2) Os objetivos das demonstrações contábeis
- 3) Os pressupostos básicos:
  - a) Regime de competência
  - b) Continuidade
- 4) As características qualitativas das demonstrações contábeis
  - a) Compreensibilidade
  - b) Relevância
  - c) Confiabilidade
  - d) Comparabilidade
- 5) As limitações na relevância e na confiabilidade da informação
  - a) Tempestividade
  - b) Equilíbrio entre custo e benefício
  - c) Equilíbrio entre as características qualitativas
- 6) Os elementos das demonstrações contábeis
  - a) Posição patrimonial e financeira
  - b) Ativos
  - c) Passivos
  - d) Patrimônio líquido
  - e) Desempenho (resultado)
  - f) Receitas
  - g) Despesas
  - h) Ajustes de manutenção do capital
- 7) O reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis
  - a) Probabilidade de futuros benefícios econômicos
  - b) Confiabilidade da mensuração
  - c) Reconhecimento de ativos
  - d) Reconhecimento de passivos

- e) Reconhecimento de receitas
- f) Reconhecimento de despesas
  
- 8) A mensuração dos elementos das demonstrações contábeis
  
- 9) Os conceitos de capital e de manutenção de capital

Os Pronunciamentos Conceituais Complementares e todos os Pronunciamentos Técnicos propriamente ditos deverão ser baseados e derivados da Estrutura Conceitual Básica proposta, sendo que a adoção de regras mais específicas, estando dentro das regras mais gerais admitidas por essa Estrutura, são totalmente viáveis. O que não será aceito é a adoção de regras específicas que contrariem a referida Estrutura Básica.

[...] esta Estrutura Básica deve guiar a emissão dos Pronunciamentos Complementares, dos Pronunciamentos Técnicos, das Interpretações e das Orientações emanados deste CPC e devem guiar a interpretação por parte dos contabilistas, das empresas, dos auditores independentes e dos usuários das informações contábeis. (CPC, 2007, p.01)

O CPC já aderiu a esta Estrutura na emissão das minutas levadas à audiência pública ou ainda em fase interna de elaboração, considerando que não existe nenhuma discordância entre a Estrutura e esses outros documentos.

### **5.1 Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**

As demonstrações contábeis deverão ser preparadas e apresentadas com intuito de atender as necessidades de seus usuários externos em geral, tendo em vista suas diferentes finalidades e necessidades. Assim, os Governos nacionais, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, e outros órgãos correlatos podem determinar exigências específicas para atendimento de seus próprios fins, mas essas exigências não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo a Estrutura Conceitual em questão, a não ser que também atendam às necessidades de seus usuários em geral.

Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta estrutura conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral e não têm o propósito de atender finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários. (CPC, 2008, p.03)

Aceita-se que os Governos nacionais, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, e outros órgãos correlatos, de maneira particular, possam apontar requisitos adicionais ou diferentes para atender a seus próprios propósitos, não podendo, no entanto, estes requisitos afetar as demonstrações contábeis divulgadas para benefício de outros usuários, a não ser que atendam cumulativamente às necessidades dos mesmos.

Desta maneira, apresentam-se de acordo com o CPC (2008, p.03) alguns exemplos de necessidades comuns da maioria dos usuários que se utilizam das demonstrações contábeis:

- a) Na decisão do momento de comprar, manter ou vender um investimento em ações;
- b) Na avaliação do direcionamento, o grau de controle e o de qualidade e responsabilidade na prestação de contas pela Administração;
- c) Na avaliação da capacidade da entidade de pagar seus funcionários e oferecerem outros tipos de benefícios;
- d) Na avaliação da recuperabilidade dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- e) Na escolha de políticas tributárias;
- f) Na alternativa da distribuição de lucros e dividendos;
- g) No preparo e utilização de estatísticas da renda nacional; ou
- h) Na regulamentação das atividades das entidades.

Frequentemente as demonstrações contábeis são desenvolvidas de acordo com modelo contábil fundamentado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal. Afirma-se que outros modelos e conceitos podem ser considerados mais apropriados para alcançar o objetivo de fornecer informações úteis para tomada de decisões econômicas, embora haja discussão sobre esse assunto. A Estrutura Conceitual ora apresentada foi desenvolvida para ser aplicada a uma gama de modelos contábeis e conceitos de capital e sua manutenção.

## **5.2 Finalidade da Estrutura**

Introduzindo conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, a presente Estrutura Conceitual, de acordo com CPC (2008, p.04) tem finalidade de:

- a) Oferecer embasamento ao desenvolvimento de Pronunciamentos Técnicos futuros e revisão dos já existentes, quando se julgar necessário;
- b) Oferecer suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação dos Pronunciamentos Técnicos e no tratamento de assuntos que ainda não foram abordados nos Pronunciamentos Técnicos;
- c) Dar auxílio aos auditores independentes na formação de sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com os Pronunciamentos Técnicos;
- d) Apoiar os usuários na interpretação das informações contidas nas demonstrações contábeis, elaboradas de acordo com os Pronunciamentos Técnicos; e
- e) Proporcionar, a quem possa interessar, informações sobre o enfoque adotado na formulação dos Pronunciamentos Técnicos.

Não sendo considerada Pronunciamento Técnico, a Estrutura em questão não tem finalidade de definir normas ou procedimentos específicos em relação a aspectos de avaliação ou divulgação. No entanto, não poderá existir qualquer discordância entre o que está estabelecido na Estrutura Conceitual e os Pronunciamentos Técnicos. A Estrutura também deverá ser revisada sempre que se julgar necessário, baseando-se na experiência decorrente de sua utilização.

## **5.3 Abordagem**

Segundo o CPC (2008, p.05) a Estrutura Conceitual aborda:

- a) O objetivo das demonstrações contábeis;

- b) As características qualitativas que exprimem a utilidade das informações que estão contidas nas demonstrações contábeis;
- c) A definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que constituem as demonstrações contábeis; e
- d) Os conceitos de capital e manutenção do capital.

As demonstrações contábeis, de maneira geral, são preparadas e apresentadas, no mínimo, anualmente, e dispõem-se atender as necessidades de informações de um número amplo de usuários. Tratando-se das demonstrações contábeis para fins gerais, a Estrutura proposta pelo CPC inclui também as demonstrações contábeis consolidadas. Alguns usuários de tais demonstrações talvez precisem de informações, e consigam obtê-las, além daquelas encontradas nas demonstrações contábeis. No entanto, tendo em vista que vários outros usuários confiam nas demonstrações contábeis como a principal fonte de informações financeiras, as mesmas devem ser preparadas e apresentadas observando essas necessidades.

Estão fora do alcance desta Estrutura Conceitual informações financeiras elaboradas para fins especiais como, por exemplo, aquelas incluídas em prospectos para lançamentos de ações no mercado e ou elaboradas exclusivamente para fins fiscais. Não obstante, esta Estrutura Conceitual pode ser aplicada na preparação dessas demonstrações para fins especiais, quando as exigências de tais demonstrações o permitirem. (CPC, 2008, p.05)

Em uma entidade, informações financeiras divulgadas têm como parte integrante as demonstrações contábeis, que, considerando seu conjunto completo, inclui geralmente um balanço patrimonial, uma demonstração do resultado, uma demonstração de mutações na posição financeira (de fluxos de caixa ou alternativa aceitável), uma demonstração das mutações do patrimônio líquido, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que são parte integrante dessas demonstrações. Podem incluir também os quadros e informações suplementares baseados em demonstrações contábeis para que sejam lidos em conjunto com as mesmas, contendo, por exemplo, informações financeiras sobre segmentos ou divisões industriais ou divisões situadas em diferentes locais e divulgações sobre os efeitos das mudanças de preços. Itens que podem estar contidos em um relatório anual ou financeiro, tais como, relatórios da administração, relatórios do presidente da entidade, comentários e análises gerenciais e assemelhados não fazem parte das demonstrações contábeis.

A Estrutura Conceitual abrange as demonstrações contábeis dos mais variados tipos de entidades, como: comerciais, industriais e outras, sendo no setor público ou privado. Entidade que reporta é considerada aquela onde existem usuários que se baseiam em suas demonstrações contábeis como principal fonte de informações financeiras sobre a mesma.

#### **5.4 Os Usuários e a necessidade de informação**

Consideram-se usuários das demonstrações contábeis os investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público em geral, pois todos estes se utilizam das demonstrações contábeis para satisfazer algumas das suas diversas necessidades de informação. De acordo com CPC (2008, p.06-07) essas necessidades incluem:

(a) Investidores – são considerados os provedores de capital de risco e seus analistas que se preocupam com o risco e o retorno do investimento. Necessitam de informações para que sejam auxiliados a decidir se devem ou não comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os possibilitem avaliar se a entidade tem capacidade de pagar os dividendos.

(b) Empregados (e seus representantes) - estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores, isto é, da entidade. Tem interesse também por informações que lhes permitam avaliar a capacidade da entidade em prover sua remuneração, benefícios de aposentadoria e oportunidades de emprego.

(c) Credores por empréstimos - estão interessados em informações que lhes possibilitem definir se os seus empréstimos e os juros correspondentes serão pagos no vencimento.

(d) Fornecedores e outros credores comerciais - estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se o montante que lhes é devido será pago nos vencimentos determinados. Os credores comerciais, geralmente, estarão interessados em uma entidade por um período menor do que os credores por empréstimos, a não ser que dependam da continuidade da entidade como um cliente importante.

(e) Clientes – se interessam por informações sobre a continuidade das operações da entidade, principalmente quando têm um relacionamento a longo prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.

(f) Governo e suas agências - estão interessados na destinação de recursos da entidade e, portanto, nas atividades da mesma. Desta forma, necessitam de informações para que sejam regulamentadas as atividades das entidades, estabelecendo políticas fiscais e servindo de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes;

(g) Público – sofre influência das entidades, como por exemplo, as entidades podem contribuir substancialmente para a economia local de várias maneiras, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações contábeis também podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.

Afirma-se que, apesar de que nem todas as necessidades de informações dos usuários acima mencionados possam ser satisfeitas pelas demonstrações contábeis, ainda sim existem necessidades que são comuns a todos eles.

A responsabilidade primária pela preparação e apresentação das demonstrações contábeis é da Administração da entidade, sendo que esta também tem muito interesse nas informações contidas nas demonstrações, muito embora tenha acesso a informações adicionais que colaboram para o desempenho das responsabilidades de planejamento, tomada de decisões e controle. A Administração que deverá estabelecer a forma e o conteúdo das informações adicionais, com intuito de atender as suas próprias necessidades, estando a forma de divulgação dessas informações adicionais fora do alcance da Estrutura Conceitual em questão. Já as demonstrações contábeis divulgadas são baseadas em informações utilizadas pela Administração sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira da entidade.

## **5.5 Objetivo das Demonstrações Contábeis**

De acordo com o CPC (2008, p. 07) o objetivo das demonstrações contábeis “[...] é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na

posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.” Desta maneira, as demonstrações contábeis deverão atender as necessidades comuns da maioria dos usuários, mas, no entanto, não tem como objetivo fornecer todas as informações de que os usuários possam necessitar, uma vez que estas demonstrações abrangem efeitos financeiros do passado, não incluindo, fundamentalmente, informações não-financeiras.

As demonstrações contábeis também evidenciam os resultados do desempenho da Administração na gestão da entidade, bem como sua capacitação na prestação de contas dos recursos que lhe foram confiados. Os usuários que desejam avaliar a atuação ou prestação de contas da Administração têm a finalidade de se fundamentarem em informações para que possam tomar decisões econômicas, como por exemplo, comprar, manter ou vender seus investimentos na entidade ou reeleger ou até mesmo substituir a Administração.

### **5.5.1 Posição Patrimonial e Financeira, Resultado e Mutações na Posição Financeira**

Sempre que as decisões econômicas são tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis, requer-se uma avaliação da capacidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e da época e grau de certeza dessa geração, por parte da entidade. Essa capacidade determina, por exemplo, se a entidade conseguirá pagar seus empregados e fornecedores, os juros e amortizações dos seus empréstimos e fazer distribuições de lucros aos seus acionistas. Se forem fornecidas informações que focalizem a posição patrimonial e financeira, o resultado e as mutações na posição financeira da entidade, os usuários poderão avaliar com maior grau de segurança essa capacidade de gerar caixa e equivalentes de caixa.

Em uma entidade, os recursos econômicos que controla, sua estrutura financeira, de liquidez e solvência e sua capacidade de adaptação às mudanças no ambiente em que atua, afetam diretamente a sua posição patrimonial e financeira. Assim, as informações sobre os recursos econômicos controlados pela entidade e a sua capacidade, no passado, de modificar esses recursos são úteis para presumir a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa no futuro. As informações sobre a estrutura financeira são úteis para prever as futuras necessidades de financiamento e como os lucros futuros e os fluxos de caixa serão distribuídos aos indivíduos que têm participação na entidade, sendo também úteis para ajudar a mensurar a probabilidade da entidade de obter financiamentos adicionais. As informações

sobre liquidez e solvência são úteis para prever a capacidade do cumprimento dos compromissos financeiros nos respectivos vencimentos por parte da entidade. A Liquidez se refere à disponibilidade de caixa no futuro próximo, após verificar os compromissos financeiros do respectivo período. Solvência diz respeito à disponibilidade de caixa no longo prazo para quitação de compromissos financeiros nos respectivos vencimentos.

Já as informações que se referem ao resultado da entidade, principalmente a sua rentabilidade, são solicitadas com a finalidade de avaliar possíveis mudanças na composição dos recursos econômicos controlados pela entidade. Essas informações são úteis para prever a capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa a partir dos recursos atualmente por ela controlados, bem como para a avaliação da eficácia com que poderia utilizar recursos adicionais.

As informações que dizem respeito às mutações na posição financeira da entidade são úteis para avaliar as atividades de investimento, financeiras e operacionais durante o período compreendido pelas demonstrações contábeis. Também são úteis para proporcionar ao usuário uma base para mensuração da capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa e a utilização desses recursos. Na elaboração de uma demonstração das mutações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de diversas formas: recursos financeiros totais, capital de giro, ativos líquidos ou caixa, não sendo feita na Estrutura ora apresentada, nenhuma tentativa de especificar uma definição de fundos.

È o balanço patrimonial, basicamente, que fornece as informações sobre a posição patrimonial e financeira. As informações sobre o desempenho são fornecidas na demonstração do resultado. As informações sobre as mutações na posição financeira são apresentadas nas demonstrações contábeis por meio de uma demonstração em separado.

As partes componentes das demonstrações contábeis se inter-relacionam porque refletem diferentes aspectos das mesmas transações ou outros eventos. Embora cada demonstração apresente informações que são diferentes das outras, nenhuma provavelmente se presta a um único propósito, nem fornece todas as informações necessárias para necessidades específicas dos usuários. (CPC, 2008, p.09)

Toma-se como exemplo, uma demonstração do resultado que fornece um retrato incompleto do desempenho da entidade, a não ser que seja utilizada em conjunto com o balanço patrimonial e a demonstração das mutações na posição financeira.

As demonstrações contábeis também poderão conter notas explicativas, quadros suplementares e outras informações, como por exemplo, poderão estar contidas informações adicionais sobre itens constantes do balanço patrimonial e da demonstração do resultado, consideradas relevantes para as necessidades dos usuários. Poderão incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e recursos e/ou obrigações quando não existe obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial, tais como reservas minerais, bem como informações sobre segmentos industriais ou geográficos e o efeito de mudanças de preços sobre a entidade.

## **5.6 Pressupostos Básicos**

A Estrutura Conceitual Básica proposta pelo CPC considera dois pressupostos básicos: O Regime de Competência e a Continuidade, conforme analisados abaixo.

### **5.6.1 Regime de Competência**

Para que sejam atingidos seus objetos, as demonstrações contábeis são preparadas de acordo com o regime contábil de competência, que considera que os efeitos das transações e outros eventos devam ser reconhecidos quando ocorrem e não quando o caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos, sendo lançados nos registros contábeis e reproduzidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. Assim, as demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam os usuários sobre transações passadas que envolvem o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, e também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão auferidos no futuro, apresentando, desta forma, informações sobre transações passadas e eventos que são mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas.

### **5.6.2 Continuidade**

Parte-se do pressuposto que, ao preparar as demonstrações contábeis para uma determinada entidade, normalmente, esta se encontra em curso de suas atividades e continuará desta forma no futuro previsível, presumindo-se também que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem diminuir materialmente o nível de suas operações. No entanto, se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis deverão ser elaboradas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.

## **5.7 Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis**

São consideradas características qualitativas os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários, sendo aceitas quatro principais características: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

### **5.7.1 Compreensibilidade**

A Compreensibilidade, como característica qualitativa proposta, considera que as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devam ser prontamente entendidas pelos usuários, presumindo-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e também a disposição de examinar as informações com razoável aplicação e zelo. No entanto, as informações sobre assuntos mais complexos e que são relevantes para tomada de decisão por parte do usuário das demonstrações, devem ser incluídas nas demonstrações contábeis, não podendo ser excluídas em nenhuma hipótese, nem mesmo sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

### **5.7.2 Relevância**

A relevância está diretamente relacionada com a utilidade das informações para os usuários das demonstrações contábeis, podendo influenciar nas decisões econômicas destes, auxiliando-os na avaliação do reflexo de eventos passados, presente e futuros ou confirmando ou corrigindo avaliações anteriores.

A previsão e confirmação das informações são inter-relacionadas, como por exemplo, informações sobre o nível atual e estrutura de ativos têm valor para os usuários na previsão da capacidade da entidade em aproveitar oportunidades e de reagir a situações atribuladas. As mesmas informações, atualmente, podem confirmar previsões passadas sobre como a entidade estaria estruturada ou o resultado de operações anteriormente planejadas.

As informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são muitas vezes utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuros e para isso as informações não precisam estar em forma de projeção explícita. O usuário poderá fazer previsões com base nos valores apresentados nas demonstrações contábeis de forma ampliada, entretanto, pela forma como as informações sobre transações e eventos anteriores são

apresentadas. Utiliza-se o exemplo de que certo valor da demonstração do resultado como elemento de previsão é ampliado quando itens incomuns, anormais e esporádicos de receita ou despesa são apresentados separadamente.

A natureza e materialidade das informações afetam diretamente a sua relevância, sendo que em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para definir a sua relevância. Por exemplo, ao reportar a um novo segmento onde determinada entidade tenha passado a operar poderá afetar a mensuração dos riscos e oportunidades desta, independentemente da materialidade dos resultados conseguidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis. Encontram-se outros casos que tanto a natureza quanto a materialidade são importantes, como por exemplo, os valores dos estoques existentes em cada uma das principais classes da entidade, conforme a classificação apropriada ao negócio.

A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil. (CPC, 2008, p.12)

Considera-se, assim, uma informação com sendo material se no caso de sua omissão ou distorção as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis, possam ser influenciadas.

### **5.7.3 Confiabilidade**

A utilidade da informação está inteiramente vinculada a sua confiabilidade, devendo esta estar livre de erros ou vieses relevantes e representar com propriedade aquilo que se propõe a representar.

Mesmo sendo relevante, uma informação poderá não ser confiável em sua natureza ou divulgação, quando seu reconhecimento pode distorcer as demonstrações contábeis. Toma-se como exemplo a situação da validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade, sendo estes ainda questionados, podendo ser considerado inadequado reconhecer o valor total da ação no balanço patrimonial, embora possa ser adequado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.

### **5.7.3.1 Representação com Propriedade**

A informação deve representar com propriedade as negociações e outros eventos decorrentes na entidade que representa, para que possa também ser considerada confiável. Por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar com propriedade as negociações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que observem os critérios de reconhecimento.

O risco de ser menos do que uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar está presente na maioria das informações contábeis. Essa situação pode ser decorrente de dificuldades na identificação das transações ou eventos a serem avaliados ou à identificação e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir, de forma adequada, informações que correspondam a essas transações e eventos. Existem circunstâncias que a avaliação dos efeitos financeiros dos itens se torna tão incerta, onde se julga inadequado fazer seu reconhecimento nas demonstrações contábeis. Como exemplo, considera-se que muito embora muitas entidades gerem ágio internamente ao longo do tempo, decorrente de rentabilidade futura (*goodwill*), é geralmente difícil mensurar ou até mesmo identificar esse ágio com confiabilidade. Em contrapartida, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro envolvendo o seu reconhecimento e mensuração.

### **5.7.3.2 Primazia da Essência sobre a Forma**

As transações e eventos devem ser representados de acordo com a sua essência ou substância e a sua realidade econômica, e não puramente sua forma legal, para que assim, a informação represente com propriedade as transações e eventos que ela se propõe a representar, pois nem sempre a essência das transações ou outros eventos é consistente com sua forma legal. Como exemplo, toma-se uma entidade que vende um ativo a um terceiro, onde a documentação afirma a transferência legal da propriedade a esse terceiro e, no entanto, poderão existir acordos estabelecendo que a entidade continuará a desfrutar dos futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo. Nesse caso, reportar a venda não representaria com propriedade a transação realizada.

### **5.7.3.3 Neutralidade**

Para que haja a confiabilidade, as demonstrações contábeis devem conter informação neutra, no sentido de imparcialidade. As demonstrações contábeis não são consideradas neutras se induzirem a tomada de decisão ou um julgamento, pela escolha ou apresentação da informação, com intuito de atingir um resultado predeterminado.

### **5.7.3.4 Prudência**

Os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis podem se deparar com incertezas que fatalmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a probabilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil das máquinas e equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias. Essas incertezas são identificadas pela divulgação da sua natureza e extensão e pela observância de prudência na elaboração das demonstrações contábeis. “Prudência consiste no emprego de certa dose de cautela no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados.” (CPC, 2008, p.13)

Julga-se importante ressaltar que o exercício da prudência não permite a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, deixariam de ser também confiáveis.

### **5.7.3.5 Integridade**

A informação inserida nas demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo, para que seja considerada assim, íntegra e conseqüentemente, confiável, pois uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida, não-confiável e deficiente em termos de sua relevância.

### **5.7.4 Comparabilidade**

Deve ser possível aos usuários, comparar demonstrações contábeis de uma entidade no decorrer do tempo, identificando assim, tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ter o poder de comparar as demonstrações

contábeis de diferentes entidades, para que se possa fazer uma avaliação, em termos relativos, da sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira. Assim, a mensuração e apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos devem ser realizadas pela entidade de maneira consistente, ao longo dos diversos períodos, e também de maneira consistente por entidades diferentes.

É importante ressaltar que, de acordo com a decorrência da característica qualitativa da comparabilidade, os usuários devem ter a informação sobre as práticas contábeis adotadas na elaboração das demonstrações contábeis, bem como, nas mudanças que por ventura possam ocorrer nessas práticas. Os usuários também necessitam de informações em que possam identificar diferenças entre as práticas contábeis aplicadas a transações e eventos semelhantes, usadas pela mesma entidade de um período a outro e por diferentes entidades. A comparabilidade é atingida mais facilmente quando são observados os Pronunciamentos Técnicos na elaboração e divulgação das práticas contábeis pela entidade. No entanto não se pode confundir a comparabilidade simplesmente como uniformidade, não devendo impedir assim a adoção de normas contábeis mais aperfeiçoadas, pois não se considera adequado que uma entidade mantenha sua contabilização da mesma forma em uma transação ou evento se a prática contábil adotada não está de acordo com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Considera-se também inapropriado conservar práticas contábeis quando se encontram alternativas mais relevantes e confiáveis.

As demonstrações contábeis de períodos anteriores também devem ser apresentadas para que o usuário possa comparar a posição patrimonial e financeira, desempenho e as mutações da posição financeira ao longo do tempo.

## **5.7.5 Relevância e Confiabilidade das Informações - Limitações**

### **5.7.5.1 Tempestividade**

A informação contábil poderá ser prejudicada no seu aspecto de relevância no caso de haver demora indevida na sua divulgação e por isso a administração da entidade deverá avaliar a importância da relação entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. Para que a informação seja fornecida em tempo hábil, pode-se julgar necessário divulgá-la antes mesmo de se conhecer todos os aspectos de uma transação ou evento,

prejudicando assim a sua confiabilidade. Em contrapartida, se a entidade aguardar que sejam conhecidos todos aspectos da informação para que depois a mesma possa ser divulgada, a informação pode ser extremamente confiável, mas de pouca utilidade para os usuários na tomada de decisões nesse espaço de tempo. “Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários.”(CPC, 2008, p.15)

### **5.7.5.2 Equilíbrio entre Custo e Benefício**

O equilíbrio entre o custo e o benefício não é considerado uma característica qualitativa, e sim é uma restrição de ordem prática, sendo sua avaliação um exercício de julgamento. “Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la.”(CPC, 2008, p.15)

Os custos não recaem, fundamentalmente, sobre os usuários que usufruem dos benefícios, sendo que esses benefícios também poderão ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas. Toma-se como exemplo o fornecimento de informações aos credores por empréstimos poderá reduzir os custos financeiros da entidade. Pelas circunstâncias, encontra-se dificuldade de se aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico. Não entanto, os órgãos normativos, elaboradores e usuários das demonstrações contábeis devem ter consciência desta limitação.

### **5.7.5.3. Equilíbrio entre Características Qualitativas**

No que diz respeito à aplicação prática, geralmente se faz necessário um balanceamento entre as características qualitativas, com objetivo de atingir um equilíbrio adequado entre as características, satisfazendo assim, os objetivos das demonstrações contábeis, sendo este equilíbrio atingido através de julgamento profissional.

### **5.7.6. Visão Verdadeira e Adequada/Apresentação Adequada**

Na grande maioria das vezes, as Demonstrações contábeis são descritas como apresentando uma visão verdadeira e adequada (*true and fair view*) da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade.

A Estrutura Conceitual em questão não trata diretamente desses conceitos, no entanto, o emprego adequado das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade, resultam, geralmente, em demonstrações contábeis que refletem aquilo que se entende como apresentação verdadeira e apropriada dessas informações.

## **5.8 Elementos das Demonstrações Contábeis**

Considerando que as demonstrações contábeis devam retratar os efeitos financeiros das transações e outros eventos, que são agrupados em categorias de acordo com as suas características econômicas, sendo essas categorias denominadas de elementos das demonstrações contábeis. Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido são elementos diretamente relacionados à avaliação da posição patrimonial e financeira no balanço e as receitas e as despesas são elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado. Já a demonstração das mutações na posição financeira busca refletir os elementos da demonstração do resultado e as mutações nos elementos do balanço patrimonial, não sendo identificado nenhum elemento que seja exclusivo dessa demonstração.

O balanço patrimonial e a demonstração do resultado apresentam os elementos através de um processo de subclassificação, onde, por exemplo, ativos e passivos da entidade podem ser classificados por sua natureza ou função nos negócios, com finalidade de evidenciar as informações da maneira mais útil aos usuários na tomada de decisões econômicas.

### **5.8.1 Posição Patrimonial e Financeira**

A mensuração da posição patrimonial financeira da entidade está diretamente relacionada com os seguintes elementos: ativos, passivos e patrimônio líquido. Esses elementos, de acordo do com o CPC (2008, p.16) são definidos da seguinte maneira:

- a. *Ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.
- b. *Passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.
- c. *Patrimônio Líquido* é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Mesmo identificando seus aspectos essenciais, as definições acima não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial, abrangendo também itens que não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço porque não satisfazem os critérios de reconhecimento discutidos mais adiante.

Para que seja analisado se um item se enquadra ou não na definição de elemento ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se verificar sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. Por exemplo, no arrendamento financeiro, a essência e a realidade econômica são que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil. Em contrapartida, o arrendatário recebe a obrigação de pagar por esse direito um valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro, dando, o arrendamento financeiro, origem a itens que satisfazem a definição e conseqüentemente ao reconhecimento no balanço patrimonial de um ativo e um passivo. Os Balanços patrimoniais, desde que produzidos em concordância com os Pronunciamentos Técnicos devem incluir, como ativo ou passivo, itens que atendam essas definições.

### **5.8.2 Ativos**

O item ativo tem embutido como benefício econômico futuro o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade, sendo esse potencial produtivo quando o recurso integrar as atividades operacionais da entidade. O ativo também pode ter a forma de conversibilidade em caixa, equivalentes de caixa ou ainda ter capacidade de reduzir as saídas de caixa, como na ocorrência de um processo industrial alternativo que diminua os custos de produção.

Normalmente, os ativos de uma entidade são utilizados na produção de mercadorias ou prestação de serviços capazes de atender as expectativas e necessidades dos clientes. Estes clientes, tendo suas expectativas e necessidades devidamente atendidas através de produtos ou serviços oferecidos pela entidade, se dispõem a pagar por eles, contribuindo assim para o fluxo de caixa da mesma. Considerado a natureza do elemento caixa, o próprio, por si, presta um serviço à entidade.

Considerando os benefícios econômicos futuros que um ativo pode gerar para entidade, tomam-se como exemplo, as seguintes maneiras da utilização deste ativo:

- a. Pode ser utilizado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de mercadorias e serviços a serem comercializados pela entidade;
- b. Pode ser trocado por outros ativos;
- c. Pode ser utilizado na liquidação de um passivo;
- d. Pode ser distribuído aos proprietários da entidade.

Existem muitos ativos (ex: máquinas e equipamentos industriais) que possuem uma substância física, não sendo essencial a mesma para existência de um ativo. Desta forma, patentes e direitos autorais também são considerados ativos, desde que sejam controlados por determinada entidade e que deles sejam esperados benefícios econômicos futuros. Os elementos do Ativo, tais como, contas a receber e imóveis, estão vinculados a direitos legais, inclusive o direito de propriedade. Assim, para que seja considerada a existência de um ativo, o direito de propriedade não é fator primordial. Apresenta-se, como exemplo, um imóvel, objeto de arrendamento, que poderá ser considerado um ativo se a entidade tiver o controle dos benefícios econômicos decorrentes da propriedade, ainda que essa geralmente seja proveniente da existência de direitos legais, um item pode ser definido como ativo mesmo quando não exista o controle legal. Considera-se como exemplo, o "*know-how*" adquirido através de uma atividade de desenvolvimento de produto que pode ser definido como ativo quando, mantendo o "*know-how*" em segredo, a entidade controla os benefícios econômicos provenientes desse ativo.

Afirma-se também que os ativos de uma entidade são conseqüências de transações ou outros eventos ocorridos no passado. As entidades, na maioria das vezes, obtêm ativos comprando-os ou fabricando-os, mas, no entanto, outras transações ou eventos podem gerar ativos, como por exemplo, um imóvel recebido do governo como parte de um programa para motivar o crescimento econômico da região onde a entidade se localiza ou da descoberta de jazidas minerais. Em contrapartida, transações ou eventos previstos para acontecerem no futuro não

podem resultar, por si só, no reconhecimento de ativos, apresentando-se como exemplo: somente a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, a definição de um ativo.

Apesar de existir uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, ambas as atividades não necessariamente coincidem entre si, pois o fato de uma entidade ter incorrido num gasto pode evidenciar sua busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que a definição de ativo tenha sido obtida. Também a falta de um gasto não impede que um item atenda a definição de ativo e seja qualificado para reconhecimento no balanço patrimonial. Por exemplo, os itens doados à entidade podem satisfazer a definição de ativo.

### **5.8.3 Passivos**

Para a existência de um passivo, deve ser considerada característica primordial: a entidade deverá ter uma obrigação presente. Afirma-se que “Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira.”(CPC, 2008, p.18), sendo que essas obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Toma-se como exemplo, as contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

As obrigações também poderão ser decorrentes de práticas usuais de negócios, usos e costumes e da vontade de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Se uma entidade decide, por exemplo, por uma questão de política mercadológica ou de imagem, corrigir defeitos em seus produtos, mesmo com prazo de garantia desses produtos já expirados quando tais defeitos foram conhecidos, o montante que espera gastar com os produtos já vendidos constituem-se passivos.

A obrigação presente e um compromisso futuro devem ser entendidos de forma distinta. Se a entidade, por meio de sua Administração, tem intenção de adquirir ativos no futuro, a intenção por si só, não consiste em uma obrigação presente. Geralmente, a ocorrência da obrigação se dá somente quando o ativo é entregue ou a entidade assina um acordo irrevogável de aquisição do ativo. No caso do acordo de natureza irrevogável, poderá ser considerado que as consequências econômicas de deixar de cumprir essa obrigação, onde existe uma penalidade significativa no descumprimento, deixem a entidade com pouca ou nenhuma alternativa para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.

No que diz respeito à liquidação de uma obrigação presente, esta normalmente implica a utilização de recursos capazes de gerar benefícios econômicos pela entidade, com intuito de satisfazer o direito da outra parte. De acordo com CPC (2008, p.19), a extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, tais como:

- a. Através de pagamento em dinheiro;
- b. Na transferência de outros ativos;
- c. Na prestação de serviços;
- d. Na substituição da obrigação por outra;
- e. Na conversão da obrigação em capital.

Também uma obrigação poderá ser extinta por outros meios, como por exemplo, a renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos creditícios.

Os passivos resultam de transações ou de outros eventos passados, como por exemplo, a aquisição de mercadorias e o uso de serviços resultando em contas a pagar, a não ser que sejam pagos adiantadamente ou na entrega, e também recebimento de um empréstimo resulta na obrigação de liquidá-lo. Os passivos futuros podem ser considerados pela entidade através de abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes, sendo esse caso, no qual a venda das mercadorias no passado é a transação da qual deriva o passivo.

Somente com elevado grau de estimativa alguns passivos podem ser avaliados e descritos como provisão no Brasil. Assim, se a provisão envolve uma obrigação presente e satisfaz os demais critérios de definição de passivo, anteriormente mencionada, ainda que seu valor tenha de ser estimado, ela é considerada um passivo. Têm-se exemplos que incluem obrigações por pagamentos a serem feitos para atender acordos com garantias ainda em vigor e provisões para fazer cumprir obrigações de aposentadoria.

#### **5.8.4 Patrimônio Líquido**

O patrimônio líquido, definido anteriormente como um valor residual, pode também ter subclassificações no balanço patrimonial, como por exemplo: recursos contribuídos pelos acionistas, lucros acumulados, reservas resultantes de apropriações de lucros acumulados e reservas para manutenção do capital podem ser apresentados separadamente. Quando indicarem restrições legais ou sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais, essas classificações podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis, podendo também refletir o fato de que acionistas de uma entidade tenham direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou reembolso de capital.

No caso de reservas, quando exigida pelo estatuto ou por lei, têm finalidade de proporcionar à entidade e seus credores maior proteção contra os efeitos de prejuízos. Também outras reservas podem ser estabelecidas na finalidade de atender leis que concedem isenções ou reduções nos impostos a pagar, quando feitas transferências para tais reservas. A constituição de reservas legais, estatutárias e fiscais pode representar informações importantes para a tomada de decisão dos usuários e as transferências para tais reservas serão consideradas apropriações de lucros acumulados, não constituindo despesas.

O Patrimônio Líquido terá seu valor representado no Balanço Patrimonial, sendo esse valor dependente da mensuração dos ativos e passivos, sendo, geralmente, somente por coincidência igual ao valor de mercado das ações da entidade ou da soma que poderia obter-se pela venda dos seus ativos e liquidação de seus passivos, ou mesmo da entidade como um todo, numa base de continuidade operacional.

Independentemente do tipo jurídico ou natureza econômica de cada entidade, a definição de patrimônio líquido e os outros aspectos da Estrutura Conceitual proposta pelo CPC são igualmente aplicáveis a todas as entidades, das que desenvolvem atividades comerciais e industriais, bem como outros negócios, sendo elas firmas individuais, sociedades civis, entidades estatais e outras organizações cuja estrutura legal e regulamentar pode ser diferente daquela aplicável às companhias.

### 5.8.5 Desempenho

Como medida de desempenho ou como base para outras avaliações (retorno do investimento ou resultado por ação, por exemplo), utiliza-se com frequência o resultado, e sua mensuração tem relação direta com as receitas e as despesas. O reconhecimento e mensuração de receitas e despesas e, por conseguinte, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital utilizados pela entidade na elaboração de suas demonstrações contábeis.

De acordo com o CPC (2008, p.21), as receitas e despesas são definidas da seguinte forma:

- a) Receitas* - são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de contribuição dos proprietários da entidade;
- e
- b) Despesas* - são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Identificando seus aspectos essenciais, as definições acima apresentadas podem não apontar quais critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. No entanto esses critérios serão explicitados mais adiante no presente trabalho.

Desde que ofereçam informações relevantes para tomada de decisão, tanto as receitas quanto as despesas podem ser apresentadas de diferentes maneiras na demonstração do resultado. Por exemplo, é usual distinguir entre receitas e despesas que surgem no andamento das atividades da entidade, pois a fonte de uma receita é relevante na mensuração da capacidade que a entidade tem de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro. Assim, as receitas oriundas de atividades eventuais, como a venda de um investimento de longo prazo, geralmente não se repetem regularmente, sendo feita esta distinção levando-se em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que decorrem das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades. Essa distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diversas formas também permitem evidenciar várias maneiras de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. A demonstração do resultado, por exemplo, pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes do imposto de renda, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois do imposto de renda e o lucro ou prejuízo líquidos.

### **5.8.6 Receitas**

De acordo com a presente Estrutura Conceitual, a definição de receita compreende receitas e ganhos. Considera-se que a receita surge no andamento das atividades ordinárias de uma determinada entidade. A receita pode ser denominada por uma variedade de nomes: vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e aluguéis.

Já os ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e que podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade. Representam aumentos nos benefícios econômicos, não diferindo, nesse caso, em natureza, das receitas e não são considerados por esta Estrutura como um elemento separado. Os Ganhos incluem aqueles que resultam da venda de ativos não-correntes.

Os ganhos não realizados também estão incluídos na definição de receita, como por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Usualmente, estes ganhos são apresentados separadamente quando são reconhecidos na demonstração do resultado, pois sua divulgação tem utilidade na tomada de decisões econômicas, e são, geralmente, mostrados líquidos das respectivas despesas.

Os itens caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos são exemplos de ativos que podem ser recebidos ou aumentados pela receita. A Receita também poderá resultar na liquidação de passivos, como por exemplo, a entidade pode oferecer mercadorias e serviços a um credor por empréstimo em liquidação da obrigação de pagá-lo.

### **5.8.7 Despesas**

A definição de despesas abrange perdas e também despesas que surgem no andamento das atividades ordinárias da entidade. As despesas são consideradas como as surgem no curso das atividades ordinárias da entidade, tais como, o custo das vendas, salários e depreciação, levando a um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Já as perdas são outros itens que também se enquadram na definição de despesas, mas, no entanto, podem ou não surgir no desenvolvimento das atividades ordinárias da entidade. Representam decréscimos nos benefícios econômicos, não sendo de natureza diferente das demais despesas. Assim, também não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual. As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não-correntes. As perdas não realizadas também são incluídas na definição de despesas, como por exemplo, as que decorrem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar na mesma moeda.

Quando reconhecidas na demonstração do resultado, as perdas são normalmente apresentadas em separado, pois sua divulgação é considerada útil na tomada de decisões econômicas, sendo essas perdas geralmente evidenciadas líquidas das respectivas receitas.

#### **5.8.8 Ajustes para Manutenção do Capital**

A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos podem resultar em aumentos ou diminuições do patrimônio líquido. Muito embora esses aumentos ou diminuições se enquadrem na definição de receitas e de despesas, eles não são incluídos na demonstração do resultado, pela observância de conceitos de manutenção do capital. Desta forma, esses itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção do capital ou reservas de reavaliação. Os conceitos de manutenção de capital serão apresentados posteriormente nesta Estrutura.

#### **5.9 Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis**

O Reconhecimento é considerado como processo que consiste em integrar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado, itens que se enquadrem na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento ora mencionados. Esse processo envolve a descrição do item e a atribuição do seu valor, bem como sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Sendo assim, os itens que satisfizerem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado e ocorrendo a falta de reconhecimento desses itens, a mesma não será corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo.

Se enquadrado na definição de ativo ou passivo, o item deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis, segundo CPC (2008, p.23) se:

- a) Considera-se provável que algum benefício econômico futuro referente a este item venha a ser recebido ou entregue pela entidade;
- b) Se o item tiver um custo ou valor que possa ser mensurado em bases confiáveis.

Ao avaliar um item, deve-se observar as considerações já mencionadas sobre materialidade, para verificar se o mesmo se enquadra nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis. Havendo inter-relacionamento entre os elementos, pode se considerar que um item que se enquadra na definição e nos critérios de reconhecimento de um determinado elemento, como o caso de um ativo, que requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, seja ele uma receita ou um passivo.

### **5.9.1 Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro**

Nos critérios de reconhecimento para determinação do grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a ser recebidos ou entregues pela entidade, utiliza-se o conceito de probabilidade. Este conceito está em concordância com a incerteza que existe no ambiente em que atua a entidade.

Para avaliar o grau de incerteza relacionado ao fluxo de futuros benefícios econômicos, baseia-se na evidência encontrada quando do preparo das demonstrações contábeis, como por exemplo, ocorrendo a probabilidade de uma conta a receber devida à entidade seja paga, justifica-se, desde que não haja evidência em contrário, reconhecer como ativo a conta a receber. Por outro lado, quando se tem uma grande quantidade de contas a receber, considera-se provável algum grau de inadimplência, reconhecendo-se como despesa a provável redução nos benefícios econômicos.

### **5.9.2 Confiabilidade da Mensuração**

Conforme comentado anteriormente, o item deverá possuir custo ou valor para que possa ser determinado confiavelmente o seu reconhecimento, sendo este o segundo critério para reconhecimento de um item. Em muitas situações, o custo ou valor precisa ser estimado, e o uso de estimativas razoáveis se torna primordial para a elaboração das demonstrações contábeis e não prejudicando assim, sua confiabilidade. No caso de não se conseguir realizar uma estimativa razoável, o item não deverá ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. No caso do valor da expectativa do recebimento de uma ação judicial, por exemplo, pode enquadrar-se nas definições de um ativo ou de uma receita, bem como em critérios estabelecidos para reconhecimento, mas, não sendo possível determinar confiavelmente o valor que se espera receber, o mesmo não deverá ser reconhecido como um ativo ou uma receita, e a existência da reclamação deverá ser divulgada nas notas explicativas ou demonstrações suplementares.

Também poderá um item que, em determinado momento, deixar de se enquadrar nos critérios de reconhecimento, podendo qualificar-se para reconhecimento em data posterior por circunstâncias ou eventos subseqüentes.

No entanto, se um item não atende os critérios de reconhecimento, mas possui características de ativo, passivo, receita ou despesa, pode-se solicitar a divulgação desse item nas notas explicativas ou demonstrações suplementares, desde que sua divulgação seja considerada relevante para os usuários das demonstrações contábeis na avaliação da posição patrimonial e financeira, desempenho e mudanças na posição financeira da entidade.

### **5.9.3 Reconhecimento de Ativos**

Um ativo poderá ter seu reconhecimento no balanço patrimonial quando existir probabilidade de que os benefícios econômicos futuros decorrentes dele forem destinados à entidade e seu custo ou valor for determinado em bases confiáveis.

Por outro lado, um ativo não será reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, levando a improbabilidade da geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente, sendo tal transação

reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Essa situação não quer dizer que a intenção da Administração ao incorrer na despesa não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a Administração tenha sido mal conduzida, e sim que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade não é suficiente para justificar o reconhecimento de um ativo, após o período contábil corrente.

#### **5.9.4 Reconhecimento de Passivos**

Quanto ao reconhecimento de um passivo, ele será reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor dessa liquidação possa ser determinado em bases confiáveis.

O que se verifica na prática é que as obrigações contratuais que ainda não foram integralmente cumpridas de forma proporcional (ex: obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias ainda não recebidas) não são reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis, mas podem enquadrar-se na definição de passivos e, a partir do momento que atenda os critérios de reconhecimento poderão ser reconhecidos, exigindo assim o reconhecimento do ativo ou despesa correspondente.

#### **5.9.5 Reconhecimento de Receitas**

A receita será reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em um aumento nos benefícios econômicos futuros decorrentes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo e desde que esse aumento possa ser determinado em bases confiáveis. Assim, o reconhecimento da receita ocorre concomitantemente com o reconhecimento de aumento do ativo ou de diminuição do passivo (ex: o aumento do ativo através de uma venda de mercadorias ou prestação de serviços, ou a diminuição do passivo por desconto, abatimento ou perdão de dívida a pagar).

No reconhecimento da receita, os procedimentos que ocorrem na prática, tais como, o requisito de que a receita deve ter sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento já apresentados nesta Estrutura e são orientados para reduzir o reconhecimento como receita

somente aos itens que possam ser determinados em bases confiáveis e desde que tenham um grau suficiente de certeza.

### **5.9.6 Reconhecimento de Despesas**

No caso das despesas, estas são reconhecidas na demonstração do resultado proveniente do surgimento de um decréscimo, que possa ser verificado em bases confiáveis nos futuros benefícios econômicos decorrentes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo, ocorrendo o reconhecimento da despesa simultaneamente com o do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (ex: a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento).

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado baseando-se na relação entre os custos incorridos e os correspondentes itens de receita, sendo esse processo usualmente denominado como de confrontação entre despesas e receitas, ou seja, Regime de Competência. Esse mesmo processo envolve o reconhecimento simultâneo das receitas e despesas decorrentes das mesmas transações ou outros eventos, tais como, os vários componentes de despesas que fazem parte do custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data do reconhecimento da receita decorrente da venda das mercadorias.

A aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos, em concordância com esta Estrutura Conceitual.

No caso da existência de expectativa de que benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis, e a confrontação com receita correspondente somente poderá ser realizada de maneira geral e indireta, as despesas deverão ser reconhecidas na demonstração do resultado baseando-se em procedimentos de alocação sistemática e racional, como exemplo, ao reconhecer despesas relacionadas com o uso ou desgaste de ativos, tais como imobilizado, *ágio*, marcas e patentes, onde a despesa é indicada como depreciação ou amortização. As alocações destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos correspondentes sejam consumidos ou expirem.

A despesa será reconhecida de imediato na demonstração do resultado quando não produzir benefícios econômicos futuros ou os benefícios econômicos futuros não se qualificarem para reconhecimento no balanço patrimonial, como um ativo. Também ocorrerá o reconhecimento da despesa na demonstração do resultado quando um passivo é incorrido sem o reconhecimento de um ativo correspondente, como por exemplo, um passivo decorrente de garantia de produto.

### **5.10 Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis**

De acordo com CPC (2008, p.26) “Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado.”

O processo de mensuração envolve a seleção de uma base específica, e diversas bases são empregadas em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem Custo Histórico, Custo Corrente, Valor realizável e Valor Presente. Essas bases são definidas da seguinte maneira pelo CPC (2008, p.27):

- a) *Custo histórico*. Os ativos são registrados pelos valores pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.
- b) *Custo corrente*. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.
- c) *Valor realizável (valor de realização ou de liquidação)*. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda do ativo em condições normais. Os passivos são mantidos pelos seus valores de liquidação, isto é, pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera sejam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da entidade.
- d) *Valor presente*. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade.

O custo histórico é a base de mensuração mais adotada pelas entidades, sendo geralmente combinado com outras bases de avaliação. Apresentam-se como exemplos, os estoques, que geralmente são mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e ações negociáveis podem, em determinadas situações, ser conservados com valor de

mercado e os passivos provenientes de pensões que são mantidos pelo valor presente de tais benefícios no futuro. Em alguns casos, poderá ser utilizada a base de custo corrente como solução à incapacidade do modelo contábil de custo histórico confrontar-se com os efeitos das mudanças de preços dos ativos não-monetários.

## **5.10.1 Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital**

### **5.10.1.1 Conceitos – financeiro e físico**

Grande parte das entidades utiliza o conceito financeiro na elaboração das demonstrações contábeis. Esse tipo de conceito estabelece que “[...] tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de ativo líquido ou patrimônio líquido da entidade.”(CPC, 2008, p.28) Já o conceito físico de capital, admite que o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade, baseando-se em, por exemplo, unidades de produção diária.

A escolha do conceito de capital por parte da entidade dependerá das necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Se os usuários das demonstrações necessitam de informações principalmente sobre a manutenção do capital investido ou no poder de compra do mesmo, o conceito financeiro de capital deverá ser escolhido. Se, no entanto, a principal preocupação dos usuários é com a capacidade operacional da entidade, o conceito físico de capital deverá ser utilizado.

Assim, dependendo do conceito escolhido será sinalizada a meta a ser atingida na determinação do lucro, muito embora, para que o conceito se torne operacional, possa ocorrer dificuldades de mensuração.

Os conceitos de capital financeiro e físico, segundo CPC (2008, p.28) dão origem aos seguintes conceitos de manutenção de capital:

a) *Manutenção do capital financeiro.* De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período excede o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. A manutenção do

capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária nominal ou em unidades de poder aquisitivo constante.

b) *Manutenção do capital físico.* De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período excede a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

Desta forma, o conceito de manutenção do capital relaciona-se com a forma com que a entidade define o capital que ela procura manter, representado uma ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro e fornecendo um ponto de referência para medição do lucro.

O conceito de manutenção de capital também é condição primordial para diferenciação entre o retorno sobre o capital e a recuperação do capital da entidade, pois somente a entrada de ativos que ultrapassem os valores necessários para manutenção do capital, podem ser considerados como lucro e, conseqüentemente, como retorno sobre o capital. Desta forma, o lucro é o valor residual depois que as despesas tiverem sido deduzidas do resultado, incluindo os ajustes de manutenção do capital, se for o caso. No caso das despesas excederem a receita, o valor residual será um prejuízo.

O conceito físico de manutenção de capital adota o custo corrente como base de avaliação. Já o conceito financeiro de manutenção do capital não requer o uso de uma base específica de mensuração, dependendo do tipo de capital financeiro que a entidade está procurando manter, deverá ser escolhida a base de mensuração.

Considera-se como a principal diferença entre os dois conceitos de manutenção do capital o “[...] tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade.”(CPC, 2008, p.29) Assim, uma entidade terá mantido seu capital se dispuser de capital tanto no fim quanto no início do período, levando-se em conta os efeitos das distribuições aos proprietários e suas contribuições para o capital durante esse período. Na ocorrência de qualquer valor que ultrapassar o necessário para manter o capital do início do período, este valor será considerado lucro.

O conceito financeiro de manutenção do capital, quando define o capital em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representará o aumento do capital monetário nominal no período. Desta forma, os aumentos nos preços de ativos mantidos no período, considerados ganhos de manutenção, são, conceitualmente, lucros, mesmo que não sejam reconhecidos como lucro até que os ativos sejam vendidos a terceiros.

Quando o conceito financeiro de manutenção de capital define o capital em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento do poder aquisitivo do capital investido em determinado período e somente a quantia do aumento nos preços dos ativos que ultrapassar o aumento do nível geral de preços é considerada como lucro. O montante que restar do aumento será tratado como um ajuste para manutenção do capital e, portanto, como parte integrante do patrimônio líquido.

O conceito físico de manutenção do capital, quando define o capital em termos de capacidade física produtiva, o lucro representa o aumento desse capital no período. Todas as mudanças de preços que atingirem ativos e passivos da entidade serão entendidas como alterações na mensuração da capacidade física produtiva da entidade, e deverão ser consideradas como ajustes para manutenção do capital, que são parte do patrimônio líquido, e não como lucro.

A escolha das bases de mensuração e do modelo de conceito de manutenção de capital, determinarão o modelo contábil utilizado na elaboração das demonstrações contábeis, pois diferentes modelos contábeis, conseqüentemente, apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e a Administração da entidade deve buscar um equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade.

Assim, esta Estrutura Conceitual se faz aplicável a um elenco de modelos contábeis, orientando-os de acordo com o modelo escolhido, na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

No presente capítulo foi apresentada a estrutura conceitual de Contabilidade divulgada e recomendada pelo CPC através do trabalho intitulado Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis,

tornando-se pública sua aprovação em 11 de janeiro de 2008, através do Termo de Aprovação referente a Ata da 19ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis produzindo reflexos contábeis em conformidade com o documento conceitual editado pelo IASB. O CPC optou por essencialmente traduzir o documento que trata da estrutura conceitual de contabilidade adotado pelo IASB, sem adaptações e sem considerar outros documentos conceituais existentes atualmente no Brasil, pois acredita que não há como se falar em convergências com as normas internacionais se o documento básico não estiver em consonância com o utilizado pelo IASB.

Considera-se importante ressaltar que o objetivo primordial do Pronunciamento é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos e na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis dos mais variados tipos de entidades contábeis. A proposta deste pronunciamento é a iniciação de uma série de outros pronunciamentos sobre aspectos puramente Conceituais relativos à preparação e à apresentação das Demonstrações Contábeis e sendo este o Básico. Os Pronunciamentos Complementares deverão ser emitidos posteriormente.

No próximo capítulo será apresentado um estudo crítico relativo a Estrutura Conceitual do CPC, identificando alterações e inovações trazidas, bem como semelhanças com o que já vinha sendo tratado quanto a estrutura conceitual no Brasil, de acordo com as estruturas conceituais anteriores.

## CAPÍTULO 6 – ESTUDO CRÍTICO DA ESTRUTURA CONCEITUAL DE CONTABILIDADE ABORDADA PELO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)

Para que o presente trabalho possa atingir seus objetivos, foi realizado um estudo crítico da estrutura conceitual básica de contabilidade adotada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, denominada Pronunciamento Conceitual Básico – “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, que passou a vigorar como nova estrutura conceitual de Contabilidade no Brasil a partir de 11 de janeiro de 2008, através do termo de aprovação publicado pelos membros do CPC na mesma data.

Procurou-se apresentar na pesquisa quais as alterações ou inovações trazidas por essa estrutura, que se baseia na estrutura conceitual adotada pelo IASB, frente às outras estruturas conceituais, CFC e CVM, adotadas no país até então. Com a adoção da nova estrutura, o Brasil poderá ter dado importante passo rumo à adequação das suas demonstrações contábeis frente às normas internacionais.

Através do quadro a seguir, será apresentada uma análise, sob aspectos gerais, da Estrutura Conceitual do CPC frente às estruturas conceituais anteriormente adotadas:

**Quadro 1 – Análise Geral da Estrutura Conceitual do CPC frente às outras estruturas**

| CPC   | CFC   | CVM   |
|---|---|---|
| <b>Objetivos</b><br>(Não consta)  | <b>Objetivos</b><br><b>Princípios Fundamentais de Contabilidade</b> | <b>Objetivos</b><br><b>Princípios Fundamentais de Contabilidade</b> |
| <b>Características da Informação Contábil</b>                                       | <b>Características da Informação Contábil</b>                       | (Não consta)  |
| <b>Limitações na Relevância e na Confiabilidade das Informações</b><br>(Não consta) | (Não consta)  | (Não consta)  |
| <b>Pressupostos Básicos</b>   | (Não consta)  | <b>Cenários Contábeis</b><br>(Não consta)                           |
| <b>Elementos das Demonstrações Contábeis</b>  | (Não consta)  | (Não consta)  |
| <b>Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis</b>                     | (Não consta)  | (Não consta)  |
| <b>Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis</b>                         | (Não consta)  | (Não consta)  |
| <b>Conceitos de capital e Manutenção de Capital</b>                                 | (Não consta)  | (Não consta)  |

Fonte: a autora

Analisa-se de maneira geral que a Estrutura proposta pelo CPC é mais abrangente do que as outras estruturas anteriormente em vigor. No que diz respeito aos objetivos da contabilidade,

todas as estruturas tratam dessa questão. A CVM apresentava cenários contábeis, sendo estes: Primitivos, Modificado e Brasileiro. Os cenários tinham como objetivo apresentar o ambiente em que está inserida a Contabilidade, bem como seus usuários, mas não se relacionavam com os objetivos ou princípios apresentados por esta estrutura. O CPC e o CFC não fazem menção a cenários contábeis.

O CFC trazia 07 (sete) Princípios Contábeis apresentados de forma não hierarquizada, sendo estes os princípios: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

A CVM tratava de Princípios Contábeis de forma hierarquizada, dividindo-os em 02 (dois) Postulados Ambientais: Entidade e Continuidade, 04 (quatro) Princípios Propriamente Ditos: Custo como Base de Valor, Denominador Comum Monetário, Realização da Receita, Confronto das Receitas com as Despesas e os Períodos Contábeis, e as 04 (quatro) Convenções Contábeis: Objetividade, Materialidade, Conservadorismo e Consistência.

A partir de seu foco direcionado para o usuário das demonstrações contábeis e a necessidade e utilização da informação, o CPC não apresenta princípios contábeis e nem faz uso desta terminologia, em contrapartida das outras estruturas que tinham os princípios contábeis como base essencial para construção da estrutura conceitual da Contabilidade. O CPC, por sua vez, apresenta dois pressupostos básicos: o do Regime de Competência e da Continuidade.

O CPC trata de forma específica o reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis (ativo, passivo, receitas e despesas), trazendo conceitos de capital e sua manutenção.

No que diz respeito às Características das Demonstrações Contábeis, o CFC definia em sua estrutura quatro características essenciais: a Confiabilidade, a Tempestividade, a Compreensibilidade e a Comparabilidade. O CPC, através de um novo enfoque, denomina as características como qualitativas e as define de forma mais abrangente, como: Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade. Também apresenta alguns aspectos considerados como limitações nas características Relevância e Confiabilidade que são: Tempestividade, Equilíbrio entre o custo e benefício, Equilíbrio entre as características qualitativas. Aborda também o aspecto inovador da aplicação do *true and fair*

*view* através do termo Visão verdadeira e apropriada, trazendo a análise das características das informações contábeis de forma mais detalhada do que é tratada na estrutura do CFC. A estrutura do CVM não apresentava nenhuma característica da informação contábil.

O CPC também traz para a Contabilidade brasileira, através de sua estrutura conceitual, o tratamento detalhado dos Elementos das Demonstrações Contábeis, apresentado nesse item considerações sobre a posição patrimonial e financeira, ativos, passivos, patrimônio líquido, desempenho, receitas, despesas e ajustes para manutenção de capital. Trata-se de Reconhecimento desses Elementos, através de análise de probabilidade de realização de benefício econômico futuro, confiabilidade na mensuração, bem como o reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas. Ainda trata da mensuração dos elementos das demonstrações contábeis, como já mencionado, trazendo conceitos de capital, manutenção de capital e determinação do lucro.

A seguir, será apresentado um estudo crítico, tratando do que se entende serem pontos principais, identificando aspectos relevantes, divergentes, semelhantes e complementares da Estrutura do CPC em relação ao que vinha sendo anteriormente tratado nas estruturas conceituais, sem desconsiderar outros aspectos que também poderiam igualmente se valer de estudos e comparações.

### **6.1 Quanto ao alcance e finalidade da estrutura**

A estrutura abordada pelo CPC, em sua parte inicial, apresenta qual o seu alcance e sua finalidade. Esse esclarecimento é uma inovação, pois antes de adentrar aos assuntos específicos sobre elaboração e divulgação, bem como preparação e utilização das Demonstrações Contábeis, faz uma apresentação do que se propõe a representar e ressaltando a importância de ser respeitada como fonte de conceitos básicos e fundamentais da Contabilidade.

Vale ressaltar que a estrutura do CPC tem como fonte o *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, emitido pelo *International Accounting Standards Board* – IASB, com mínimas alterações.

Essa estrutura também merece uma observação no que diz respeito a reavaliação de ativos, pois admite a reavaliação quando menciona a opção da manutenção de capital físico, mas que, com as alterações na Lei das Sociedades por Ações trazidas pela Lei nº11.683/2007, não admitindo mais a reavaliação de ativos, esse critério não poderá mais ser utilizado no Brasil enquanto a Lei atual estiver em vigor. Assim, entende-se que a estrutura não está em discordância com a Lei nacional visto que admite como outra opção a manutenção de capital financeiro, estando esta opção também dentro das normas estabelecidas pelo IASB.

Em seu texto, o CPC esclarece que o documento, por ser conceitual, não resolve, por si só, situações particulares previstas em documentos específicos, servindo de fundamentação para elaboração dos Pronunciamentos Técnicos. Assim, esta estrutura sozinha poderá ser utilizada para solução de casos práticos na inexistência de normas específicas, mas serão emitidos Pronunciamentos Conceituais Complementares para suprir assuntos em que a nova estrutura adotada é menos abrangente.

## **6.2 Quanto ao Objetivo das Demonstrações Contábeis**

O CPC (2008, p.07) define como objetivo das demonstrações contábeis o de “[...] fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisão econômica”.

A posição patrimonial e financeira deverá ser evidenciada no Balanço Patrimonial, o desempenho em determinado período evidenciado na Demonstração de Resultado e as modificações na posição financeira evidenciada na Demonstração de Fluxo de Caixa, no Brasil, a partir de 2008. Essas informações deverão ser úteis para um grande número de usuários no processo decisório.

Afirma também que as Demonstrações contábeis, muito embora devam ser preparadas para atender às necessidades comuns a maioria dos seus usuários, não fornecem todas as informações que estes possam necessitar para tomada de decisão econômica, devido à diversidade de interesses e competências. As Demonstrações Contábeis refletem principalmente os fatos financeiros ocorridos no passado, acreditando-se que o usuário dessas demonstrações tenha conhecimento razoável sobre contabilidade e tenha disposição e

interesse de estudar as informações. Essas demonstrações também deverão ser complementadas com notas explicativas, quadros analíticos ou outras demonstrações, possibilitando assim o devido entendimento sobre a posição patrimonial e financeira, desempenho e mutações na sua posição financeira, levando a uma adequada avaliação do passado e contribuindo para que sejam realizadas projeções do futuro.

No que diz respeito aos objetivos das demonstrações contábeis, o CFC, através da Resolução CFC nº774/94, aprovou o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, buscando proporcionar maiores esclarecimentos a cerca do conteúdo e abrangência desses princípios. Assim, esta resolução, na sua parte introdutória, tratou de vários aspectos da contabilidade como ciência, do Patrimônio com seu objeto, chegando aos objetivos da contabilidade, sendo estes apresentados sob duas óticas: científica e pragmática.

Considera-se que “o objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas de suas mutações” (CFC, 1994, p.05) entendendo que não existem maiores dificuldades em delimitar objetivos para contabilidade no campo científico, partindo de seu objeto, o Patrimônio, pois os objetivos estariam relacionados com esse objeto e as mutações por ele sofridas.

Sob o ponto de vista pragmático, “a aplicação da Contabilidade em uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações [...]” (CFC, 1994, p.05), compreendendo esses aspectos os registros, demonstrações, análises, diagnósticos, prognósticos, expresso por meio de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, entre outros.

Dessa forma, definir os objetivos de forma científica, quando se trata da aplicação em uma Entidade em particular, se torna mais complexo e requer comentários mais detalhados. Ressalta-se que na realização de seus objetivos, a Contabilidade encontra circunstâncias em que os aspectos jurídico-formais da transação ainda não estão totalmente esclarecidos, devendo considerar o efeito mais provável da mutação sobre o patrimônio, prevalecendo a substância da transação.

De acordo com a estrutura apresentada pela CVM, antes de apresentar o conceito do que seja o principal objetivo da contabilidade, esta estrutura trazia considerações sobre a Contabilidade

apresentada como um sistema de informações, sendo estas informações de natureza econômica, física e de produtividade.

Considerava como o objetivo principal da Contabilidade “[...] permitir, a cada grupo de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.”(CVM, 1986, p.02) As demonstrações contábeis eram consideradas elementos necessários, mas não suficientes. Esclarece que a Contabilidade representava instrumento útil para o seu usuário na tomada de decisão. Desta forma, a Contabilidade deveria focar seus objetivos naquilo que o usuário considera como importante no processo decisório, evidenciando as informações que permitissem avaliações da situação patrimonial e das mutações do patrimônio de determinada entidade para que se pudessem realizar provisões sobre o futuro econômico e financeiro da empresa. As informações não obrigatórias de evidenciação explícita, se relevantes para tomada de decisão deveriam ser apresentadas através de notas explicativas ou em quadros complementares.

A CVM também afirmava que algumas vezes, a forma jurídica de uma transação poderá deixar de retratar a essência econômica de determinado fato ocorrido na entidade, e, nesse caso, a Contabilidade deverá cumprir seu objetivo de bem informar, considerando a essência sobre a forma.

A estrutura do CPC trata da definição do objetivo da contabilidade como fator primordial para o bom desempenho da disciplina com já era tratado anteriormente, com maior ou menor ênfase, e afirma que o principal objetivo da informação contábil é ser útil na tomada de decisão, estabelecendo parâmetros para provisões futuras a respeito da vida econômica e financeira da entidade. Também visualiza o fato de que devido a diversidade dos tipos de usuários e de suas necessidades, somente as Demonstrações Contábeis não são suficientes e nem o único meio de informação para os mesmos na análise do processo decisório, sendo necessária a apresentação de Notas Explicativas e Quadros Complementares.

As diferenças trazidas pela estrutura do CPC dizem respeito à abordagem, não sendo relevantes. Uma observação é que outras estruturas anteriores fazem menção a respeito da Essência sobre a Forma quando tratam dos objetivos da Contabilidade. Já o CPC trata desse assunto de forma mais específica, quando mais adiante, trata da primazia da essência sobre a

forma em tópicos específicos, como atributo indispensável para observância da característica qualitativa da confiabilidade.

### 6.3 Quanto aos Pressupostos Básicos, Princípios Fundamentais de Contabilidade e a Entidade

Para melhor entendimento de algumas alterações, foram analisados aspectos sobre Pressupostos Básicos (Regime de Competência e Continuidade), Princípios Fundamentais de Contabilidade e Entidade, identificando o novo tratamento dado a esses itens de acordo com a Estrutura Conceitual do CPC.

Primeiramente, apresenta-se um quadro mostrando de forma objetiva as alterações sofridas e logo após os comentários a respeito de cada assunto abordado.

**Quadro 2 – Análise: Pressupostos Básicos (Regime de Competência e Continuidade)/ Princípios Fundamentais de Contabilidade/ Entidade**

|                              | CPC  | CFC  | CVM  |
|------------------------------|--|--|--|
| <b>Pressupostos Básicos</b>  | Considerados como base para estrutura conceitual dois pressupostos básicos: Regime de Competência e Continuidade.  | (Não trata)  | (Não trata)  |
| <b>Regime de Competência</b> | Regime de Competência – considerado Pressuposto Básico. Estabelece que os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrerem e não quando o caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos e serão lançados nos registros contábeis dos períodos que se referem. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Refletem transações passadas sobre pagamentos e recebimentos, bem como pagamentos e recebimentos futuros.</li> <li>• O reconhecimento da receita é tratado em item específico, mas não analisa especificamente critérios de reconhecimento da receita.</li> <li>• O reconhecimento das despesas é tratado em item específico, enfatizando que</li> </ul> | Princípio da Competência – trata de aspectos relativos ao reconhecimento de despesas e realização da receita estabelecendo alguns critérios: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proporcional aos serviços efetivamente realizados, contemplando receitas de serviços.</li> <li>• Proporcional aos esforços dispendidos, expressos por custos reais ou estimados ou etapas vencidas no caso de produção que demanda longo período de tempo.</li> <li>• Antes da transferência, trata apenas da geração de novos ativos sem interveniência de terceiros.</li> <li>• Não contempla a situação da realização da</li> </ul> | Princípio da Realização da Receita – estabelece critérios para realização da receita: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proporcional a certo período contábil decorrido e/ou serviços realizados. Ex. receitas de serviços, juros, aluguéis, entre outros.</li> <li>• Produtos ou serviços a longo prazo de execução: considerando proporcionalmente ao grau de acabamento ou custos incorridos no período de apuração.</li> <li>• Antes da transferência: ocorre em casos de crescimento vegetativo ou acréscimo natural do valor ou em casos que o risco de não venda é praticamente nulo.</li> <li>• Após a</li> </ul> |

|                     |  |   |  |
|---------------------|--|---|--|
|                     | as despesas são reconhecidas na demonstração de resultado com associação direta com os correspondentes itens de receita. (confrontação entre despesas e receitas)  | receita após a transferência.<br>• Não se refere ao confronto das despesas em um Princípio específico.  | transferência, em alguns casos específicos.<br><br>Princípio do Reconhecimento das Receitas e seu confronto com as Despesas – relacionado aos ativos consumidos, à ocorrência do fato gerador da despesa e seu confronto com as receitas atribuídas no período, e não com o montante de recursos efetivamente pagos neste período. |
| <b>Continuidade</b> | Continuidade – considerada Pressuposto Básico. Estabelece que as Demonstrações Contábeis devem ser preparadas no pressuposto que a entidade continuará em operação num futuro previsível. No caso da intenção ou necessidade de redução ou suspensão de atividades, as demonstrações contábeis deverão ser preparadas em uma base diferente, considerando a denominação <i>going concern</i> (entidade em marcha). | Princípio da Continuidade – enfatiza a mudança no “estado de coisas”, podendo ocorrer a descontinuidade, suspensão temporária das atividades ou modificações no volume das operações. Não admite a expressão <i>going concern</i> pois considera que mesmo com as atividades reduzidas ou até suspensas, a entidade ainda continuará sendo objeto da Contabilidade. | Postulado da Continuidade – enfatiza a adoção do valor de entrada na avaliação patrimonial, aceitando como indicadora da continuidade a denominação <i>going concern</i> (entidade em marcha).   |
| <b>Entidade</b>     | Incorpora a existência da entidade sem tratar de sua definição especificamente.  | Princípio da Entidade – a entidade é conceituada no sentido puramente jurídico, não admitindo qualquer divisão ou agregação de patrimônios que resultem em novas entidades.   | Postulado da Entidade – a entidade é conceituada no sentido econômico, admitindo a idéia da formação de entidades no sentido macro (consolidado) e micro (divisões de empresas).   |

Fonte: a autora

### 6.3.1 Pressupostos Básicos

A estrutura conceitual emitida pelo CPC admite dois Pressupostos Básicos: o Regime de Competência e Continuidade. Os dois pressupostos abordados pelo CPC serão detalhados mais adiante no presente estudo.

### 6.3.2 Princípios Fundamentais de Contabilidade

A estrutura apresentada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis não faz nenhuma menção ao termo “Princípios Contábeis”, pois adotou para fins de convergência, inclusive entre os órgãos brasileiros, a estrutura conceitual utilizada pelo IASB, que por sua vez não apresenta esses princípios. A utilização da palavra “princípios” é evitada pelo IASB pela existência de uma enorme dificuldade em sua definição e generalizada aceitação.

Segundo o CFC, os Princípios Fundamentais de Contabilidade se apresentavam de forma não hierarquizada, pois cientificamente consideravam-se que os princípios são elementos predominantes na constituição do corpo orgânico, considerados axiomas, premissas universais e verdadeiras, não cabendo hierarquização entre eles, pois todos têm o mesmo grau de importância. Os Princípios Contábeis, segundo o CFC, se apresentam da seguinte forma:

- (a) Princípio da Entidade
- (b) Princípio da Continuidade
- (c) Princípio da Oportunidade
- (d) Princípio do Registro pelo Valor Original
- (e) Princípio da Atualização Monetária
- (f) Princípio da Competência
- (g) Princípio da Prudência

Já a CVM admitia a hierarquização dos Princípios, entendendo-a como necessária para que se entenda a relação que existe entre vários conceitos, não considerando que este ou aquele seja mais importante, estabelecendo a observância de todos os conceitos apresentados, sob pena de prejudicar a estrutura contábil adequada. Os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade segundo a CVM são apresentados da seguinte forma:

(a) Postulados Ambientais – Postulado da Entidade Contábil e Postulado da Continuidade das Entidades;

(b) Princípios Propriamente Ditos – Princípio do Custo como Base de Valor, Princípio do Denominador Comum Monetário, Princípio da Realização da Receita e Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e os Períodos Contábeis;

(c) Convenções – Convenção da Objetividade, Convenção da Materialidade, Convenção do Conservadorismo e Convenção da Consistência.

Acredita-se que em relação à não adoção do termo “princípios” pela estrutura do CPC, a maior dificuldade para a aceitação virá dos próprios profissionais da contabilidade, visto que por tanto tempo aprenderam, estudaram, desenvolveram sua profissão e fizeram inúmeras pesquisas dentro do raciocínio de que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representariam toda a base de sustentação para o desenvolvimento da contabilidade. Mesmo existindo essa dificuldade, cabe ressaltar que na essência, a nova estrutura traz todos os aspectos que eram apresentados através dos Princípios, mas tratados de forma diferente. Entende-se que a maneira com que esses aspectos são tratados agora, traz uma maior liberdade, verdade e responsabilidade que anteriormente, pois os profissionais não terão mais as regras para ser seguidas e sim critérios, onde cada entidade terá que trazer para sua situação um critério. Anteriormente, existia a possibilidade de ser falso estando dentro das regras, desde que estivesse respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Nessa nova abordagem, não sendo verdadeiro já se considera fora da regra, passando a profissão a assumir riscos, exercer julgamentos, não sendo o profissional contábil mero cumpridor de regras colocadas detalhadamente, passando a exigir capacidade de julgamento, interpretação e responsabilidade pela decisão da escolha do critério de contabilização.

Visto que não há possibilidade do Brasil aderir às normas internacionais sem se adaptar as mesmas, espera-se que com o passar do tempo, naturalmente o universo contábil brasileiro vá se adaptando a essa nova metodologia.

### 6.3.3 Regime de Competência

A estrutura do CPC trata a Competência através de um Pressuposto Básico, o Regime de Competência, que também abrange aspectos relativos ao reconhecimento de despesas e realização de receitas. Prevê que as transações e outros eventos deverão ter seu reconhecimento quando ocorrerem e não quando os montantes forem efetivamente pagos ou recebidos, tendo seus registros contábeis efetivados decorrentes do período que se referem. Esse conceito é totalmente convergente com o conceito de Competência tratado nas outras estruturas anteriores. Apesar de ser considerada como pressuposto básico no que diz respeito ao Regime de Competência, o CPC não estabelece critérios de realização de receita. No entanto, em seu Relatório de Audiência Pública referente ao Pronunciamento Conceitual Básico, a Coordenadoria Técnica do CPC (2008, p.05) afirma que “[...] o CPC irá emitir Pronunciamentos Complementares tratando de aspectos importantes, especificamente como o do Reconhecimento da Receita serão abordados.”

Em sua estrutura conceitual, o CFC estabelecia critérios para competência, tratando os aspectos de reconhecimento de despesas e realização da receita através do Princípio da Competência. Considerando o reconhecimento da receita proporcional aos serviços efetivamente realizados, contemplando somente receita de serviços, não considerando o decurso do tempo. Previa ainda que a receita poderia ser reconhecida proporcionalmente aos esforços dependidos expressos por custo real ou estimado ou etapas vencidas quando for o caso de produção com longo período de execução. Contemplava também o reconhecimento antes da transferência, tratando somente da geração de novos ativos, sem interveniência de terceiros, não considerando as situações em que o valor de mercado é prontamente determinável e em que o risco da venda é praticamente nulo. Também não tratava da situação do reconhecimento da receita após a transferência.

A estrutura conceitual da CVM apresentava dois Princípios separados que tratavam da Competência: Princípios da Realização da Receita e Princípio do Reconhecimento das Receitas e seu Confronto com as Despesas. O Princípio de Realização da Receita estabelecia critérios para realização da receita. Considerava que a receita poderia ser realizada proporcionalmente a certo período de tempo decorrido, ou serviços realizados, dando exemplo de aluguéis e receita de juros, considerando a alternativa de decurso no tempo. Tratava de realização da receita nos casos de produtos ou serviços com longo prazo de

execução, podendo fazer a realização proporcionalmente ao grau de acabamento ou custos incorridos no período. Abordava também o reconhecimento da receita após a transferência, que ocorrem raramente em alguns casos específicos. O Princípio do Reconhecimento das Receitas e seu Confronto com as Despesas basicamente relaciona os ativos consumidos, a ocorrência do fato gerador da despesas e seu confronto com as receitas atribuídas no período. Não se leva em conta o montante de recursos efetivamente pagos nesse período.

Observa-se que o CPC traz o Regime de Competência de forma mais abrangente no que diz respeito a ter uma visão mais realista sobre a movimentação da empresa e permitindo uma melhor visualização de ocorrências futuras, ganhando assim ascendência sobre o conservadorismo. Não que se deve deixar de ser conservador, no entanto, o nível e a prioridade mudaram, pois no caso de causar deformações contábeis, deve-se deixar de ser tão conservador. Assim, como exemplo, no caso de contratos de longo prazo, o resultado, mesmo que aproximado, deverá ser reconhecido durante a execução da obra, com ajustes realizados à medida que esta obra avance.

Como já comentado anteriormente, em relação ao regime de competência, mesmo trazendo aspectos mais abrangentes, o CPC não aborda especificamente os critérios de reconhecimento da receita, trazendo somente conceitos primários. No entanto já foi divulgado que Pronunciamentos Conceituais Complementares deverão ser emitidos posteriormente sobre o assunto.

#### **6.3.4 Continuidade**

O CPC é totalmente convergente com a estrutura da CVM, pois adota o conceito *going concern* (entidade em marcha) como indicadora da continuidade. Estabelece que no caso de intenção ou necessidade de redução ou até mesmo paralisação de atividades da entidade, as demonstrações contábeis deverão ser preparadas em uma base diferente.

A CVM também ressaltava que, com base na idéia da continuidade, os valores de entrada deverão ser adotados na avaliação dos ativos da entidade.

O CFC abordava a continuidade a partir da mudança no “estado de coisas”, considerando que se ocorresse a descontinuidade, suspensão temporária das atividades ou diminuição do volume das operações, a entidade ainda continuaria sendo objeto da Contabilidade.

### **6.3.5 Entidade**

Pela opção de adotar da forma utilizada pelo IASB para a devida convergência dos órgãos brasileiros às normas internacionais, o CPC não faz nenhuma menção ao Princípio/Postulado da Entidade. No entanto, é importante observar que a essência é basicamente a mesma, com raras alterações. Assim, o CPC incorpora a existência da entidade contábil em sua estrutura conceitual, mas não trata de sua definição e nem aborda o tema especificamente. Poderão ser emitidos Pronunciamentos Conceituais Complementares para tratar do assunto, segundo o relatório de Audiência Pública. (2008, p.05)

A Entidade era retratada como Princípio pela Estrutura do CFC (Princípio da Entidade) e da CVM (Postulado da Entidade). O CFC definia a entidade somente dentro do aspecto jurídico, a partir do conceito de garantia de propriedade, não considerando que divisões ou departamentos de uma entidade possam constituir novas entidades porque lhes falta o atributo da autonomia patrimonial.

A CVM abordava a entidade num sentido mais abrangente, num sentido econômico, organizacional e de controle, considerando o consolidado (companhia mãe e suas controladas ou cada divisão da empresa) como entidades contábeis, dependendo do interesse para obtenção de melhor visualização e evidenciação.

Assim, as estruturas anteriores tratavam da entidade contábil e suas diferenças no tratamento era na própria definição do que seja entidade, sendo essas diferenças puramente conceituais e não afetando a essência do princípio que estabelecia que o patrimônio de uma entidade não deverá se confundir com o de outra e que os patrimônios dos sócios não se confundem com o da empresa.

## 6.4 Quanto às Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

A estrutura aprovada pelo CPC denomina os atributos da informação contábil como Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis, considerando-as como “[...] atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários.” (CPC, 2008, p.10).

A estrutura apresenta quatro principais características: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade, conforme analisado no quadro a seguir:

**Quadro 3 – Análise das Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis**

|   | CPC   | CFC   | CVM  |
|---|---|---|--|
| <b>Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis</b> | Denominadas Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis. Consideradas como atributos que tornam as informações úteis para os usuários. Apresentadas de forma abrangente, tratando aspectos relativos a cada característica de forma detalhada. | Denominadas Características da Informação Contábil. Atributos indispensáveis para informação contábil. Apresentadas de forma objetiva.  | (Não trata)  |
| <b>Compreensibilidade</b>                                       | Característica qualitativa – não apresenta diferenças relevantes do que tratado estrutura conceitual do CFC.  | Características da Informação - Parte-se do pressuposto que o usuário tenha razoável conhecimento sobre os negócios da entidade e sobre contabilidade, pois nesse caso, não se deve faltar com o registro da informação por conta da dificuldade de entendimento do usuário. A informação deve ser apresentada de maneira a ser fazer compreender pelo usuário. | (Não trata)  |
| <b>Relevância</b>   | Considera a influência da informação contábil na tomada de decisão.   | (Não trata)   | (Não trata)  |
| <b>Materialidade</b>  | Relacionada com as limitações na relevância e confiabilidade das informações. Diz respeito a relação custo x benefício das informações. O custo de obtenção e divulgação da informação não deve suplantiar seus benefícios ao usuário.                      | (Não trata)   | <b>Convenção da Materialidade</b> – diz respeito a relevância das informações que o contador deverá informar em seus relatórios, também abrangendo o aspecto do custo x benefício para se chegar a um certo valor contábil.<br><b>Convenção da Objetividade</b> – deverá o |

|                               |   |  |  |
|-------------------------------|---|--|--|
|                               |   |  | contador, dentre vários procedimentos, escolher o mais objetivo para descrever um evento contábil. |
| <b>Confiabilidade</b>         | Característica Qualitativa - A informação deverá ser apresentada de forma mais apropriada possível. Retratar adequadamente o que se quer evidenciar ( <i>faithful representation</i> )  | Característica da informação – diz respeito a veracidade, completeza e pertinência da informação.  | (Não trata)  |
| <b>Representação Adequada</b> | Fundamental para a observância da característica qualitativa da confiabilidade. A informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que se propõe. No caso de incerteza na mensuração, pode não ser apropriado o reconhecimento do item ou devido à relevância deste item, o mesmo deverá ser reconhecido e o risco de erro envolvendo o reconhecimento e mensuração, divulgado. | (Não trata)  | (Não trata)  |
| <b>Essência sobre a Forma</b> | Fundamental para a observância da característica qualitativa da Confiabilidade. Não sugere a observância, estabelecendo-a como preponderante para a Confiabilidade das informações.   | Não trata como princípio, mas esclarece que na aplicação dos Princípios, a essência das transações deverá sobrepor seus aspectos formais.                  | Enfatiza a predominância da essência sobre a forma, mas não trata especificamente.                 |
| <b>Neutralidade</b>           | Fundamental para a observância da característica qualitativa da Confiabilidade. Diz respeito à imparcialidade que deve existir nas informações.   | (Não trata)  | (Não trata)  |
| <b>Prudência</b>              | Relaciona a prudência como fator preponderante para a observância da característica qualitativa da Confiabilidade. Deve ser observada a prudência, mas com cuidado para se evitar exagerado conservadorismo.  | Princípio da Prudência – requer a adoção do menor valor para os elementos do Ativo e maior para os do Passivo, no caso de alternativas igualmente válidas. | Convenção do Conservadorismo - não apresentam diferenças relevantes em relação a estrutura CFC.    |
| <b>Integridade</b>            | Fundamental para a observância da   | (Não trata)  | (Não trata)  |

|                        |   |   |             |
|------------------------|---|---|-------------|
|                        | característica qualitativa da Confiabilidade.<br>Diz respeito à completeza das informações contábeis. |   |             |
| <b>Comparabilidade</b> | Característica qualitativa – não apresenta diferenças relevantes do que tratado na estrutura do CFC.  | Característica da Informação - Permite melhor visualização da evolução da entidade quando medida sob mesmos critérios no decorrer do tempo.<br>Enfatiza que a observância desta característica não deverá prejudicar a evolução das práticas contábeis.<br>Estabelece a mesma prática contábil em empresas semelhantes. | (Não trata) |

Fonte: a autora

#### 6.4.1 Características da Informação Contábil

De acordo com as estruturas anteriores, o CFC considerava que a informação contábil deve primeiramente se valer de veracidade e ser equitativa para que possam ser satisfeitas as necessidades comuns de um amplo número de usuários, sem privilegiar nenhum deles em particular, afirmando que a informação contábil deverá revestir-se de atributos, denominados como Características da Informação Contábil, sendo estes: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade. Já a CVM não atribuía especificamente características à informação contábil.

A estrutura do CPC, no que se refere às características da informação contábil, é totalmente convergente com o que era tratado na estrutura do CFC e ainda mais abrangente que a mesma, tratando as características como qualitativas e abordando especificamente itens que devem ser observados nas mesmas. Ainda, como tratado mais a frente na presente pesquisa, apresenta as limitações que devem ser observadas nas características da Relevância e Confiabilidade.

#### 6.4.2 Compreensibilidade

A compreensibilidade, que também era tratada na estrutura do CFC, de acordo com o exposto na estrutura do CPC, não apresenta diferenças relevantes em seu conceito, estabelecendo que a informação deve ser divulgada de maneira que se faça compreender pelo usuário

interessado, partindo do pressuposto que o mesmo tenha razoável conhecimento a respeito de Contabilidade, bem como dos negócios da entidade. Não se deve faltar com o registro da informação contábil por motivo de dificuldade do entendimento por parte do usuário.

### **6.4.3 Relevância**

Tratada somente pela estrutura do CPC, diz respeito à influência que a informação contábil deve possuir na tomada de decisão, tornando sua utilização indispensável para o usuário. Entende-se que as informações tornam-se relevantes à medida que possam influenciar as decisões econômicas do usuário, que poderão avaliar eventos passados, presentes e futuros, conferindo ou corrigindo suas avaliações realizadas anteriormente. Esse atributo da informação contábil depende da natureza do item bem como da materialidade no sentido de tamanho do mesmo.

### **6.4.4 Materialidade**

A Materialidade, abordada na estrutura do CPC, também era anteriormente abordada pela estrutura da CVM que trazia a Convenção da Materialidade, enfatizando a relevância das informações contábeis que devem estar contidas nos relatórios e que deverão observar o aspecto custo x benefício.

O CPC aborda a Materialidade como fator primordial para observância da característica qualitativa da Relevância. Assim, considera uma informação material se sua omissão ou distorção influenciar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis, dependendo do tamanho do item ou erro em questão. Assim, a Materialidade representa um ponto de corte, não sendo considerada por si uma característica qualitativa primária que a informação necessita para ser útil.

Muito embora trazendo o mesmo conceito, a nova abordagem traz a Materialidade no sentido mais prático, ao levar em consideração a materialidade no sentido de evidenciação, onde a informação ficará prejudicada dependendo do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção.

### **6.4.5 Confiabilidade**

O CPC trata a Confiabilidade como característica qualitativa da informação, devendo esta informação ser apresentada de forma mais apropriada possível, retratando adequadamente o que se tem por objetivo evidenciar para o usuário (*faithful representation*). Deverá estar livre de erros e vieses. Mesmo sendo relevante, uma informação poderá não ser confiável em sua natureza ou divulgação, quando seu reconhecimento resultar numa distorção das demonstrações contábeis.

O CFC também abordava a Confiabilidade como uma das quatro características que considerava primordiais para a informação contábil, prevendo que a informação deveria ser desenvolvida com veracidade, completeza e pertinência.

Dessa forma, o conceito sobre Confiabilidade trazido pelo CPC não altera o que já vinda sendo tratado anteriormente.

### **6.4.6 Representação Adequada**

Não tratada de forma específica por outras estruturas anteriores, a Representação Adequada é considerada pela estrutura do CPC como fundamental para observância da característica qualitativa da Confiabilidade, estabelecendo que a informação, para que possa ser considerada confiável, deverá, entre outros aspectos, representar adequadamente as transações e outros eventos, atendendo também os critérios de reconhecimento.

Devido à dificuldade de identificar as transações ou eventos que ocorrem na entidade, bem como no desenvolvimento de avaliações ou mensurações e a devida divulgação, toda informação corre algum risco de ser menos que uma representação fiel do que pretende retratar.

Assim, temos casos em que a mensuração dos efeitos financeiros dos itens é tão duvidosa que seu reconhecimento não é considerado apropriado. Por outro lado, em algumas situações, o item deve ser reconhecido por sua relevância e o risco que envolve seu reconhecimento e mensuração, divulgado.

Nesse item, a estrutura do CPC apresenta maior liberdade e responsabilidade na escolha de reconhecimento ou não de determinado item no caso de risco de erro envolvendo a mensuração, pois esta escolha deverá partir do julgamento do profissional.

#### **6.4.7 Essência Sobre a Forma**

Quanto ao aspecto da essência sobre a forma, o CPC traz o conceito como prerrogativa fundamental para a observância da característica qualitativa da confiabilidade, abordado em item específico. O CPC não trata do assunto de maneira apenas a sugerir sua observância, mas sim de forma preponderante para que a informação contábil possa ser confiável. Se houver, em um determinado momento, instrumento formal, mesmo que por lei ou por ela apoiado, que em seu registro, os aspectos formais não representem a realidade de forma adequada, o item deverá ser registrado pela essência econômica dos fatos.

As estruturas anteriores não tratavam especificamente do assunto, pois abordavam a primazia da essência sobre a forma de maneira sugestiva e não enfática.

Observa-se que a primazia da essência sobre a forma, que já era apresentada como uma tendência, passa ser tratada pelo CPC de forma específica, com maior clareza e abrangência, considerada critério para que a informação contábil possa valer-se do atributo da Confiabilidade.

#### **6.4.8 Neutralidade**

Apresentada pela estrutura do CPC, a neutralidade diz respeito à imparcialidade, pois para que uma informação seja considerada confiável ela deverá se valer desse atributo. Uma informação não é considerada neutra se na sua escolha ou apresentação induzir a tomada de decisão ou julgamento para atingir resultado predeterminado.

#### **6.4.9 Prudência**

Anteriormente, a Prudência era tratada pela estrutura do CFC como Princípio da Prudência, definindo que no caso de existirem alternativas igualmente válidas, deverá ser adotada a de

menor valor para o ativo e a de maior para o passivo. A CVM abordava esse aspecto através da Convenção do Conservadorismo sob o mesmo conceito.

Atualmente, o CPC trata a Prudência como aspecto preponderante para observância da característica qualitativa da Confiabilidade e modifica o conceito quando afirma que se deve ter cuidado para que seja evitado o exagerado conservadorismo, empregando certo grau de precaução no julgamento no caso de incertezas nas avaliações.

Segundo Iudicibus (2004, p82) o conservadorismo tem sentido mais útil quando é entendido como elemento “vocacional” para disciplinar o entusiasmo natural que pode surgir por parte de alguns donos e administradores de negócios, quando “[...] entre duas ou mais alternativas igualmente relevantes, o contador escolherá aquela que apresentar menor valor para o ativo ou para o lucro e/ou maior para valor para o passivo.” (IUDÍCIBUS, 2004, p.82) No entanto, ainda segundo o autor, o sentido que provoca distorções e merece atenção dos contadores é a característica clássica do conservadorismo que considera a regra “custo de mercado, o que for menor”.

Segundo Hendriksen & Breda (1999, p.106) o conservadorismo, dentre os argumentos que apresenta, leva-se em conta que o pessimismo é necessário para evitar o excesso de otimismo, a superestimação de lucros é mais perigosa que a subestimação para a entidade e que diante do risco de erro na avaliação, pressupõe-se que as penalidades de não divulgação são menores que as de divulgação. Os referidos autores não concordam com esses argumentos e afirmam que “O contador deve esforçar-se para equilibrar esses riscos tanto quanto possível, e fornecer informação para uma avaliação adequada do risco, sempre que possível” (HENDRIKSEN & BREDA, 1999, p.106).

Sendo ainda um assunto polêmico, entende-se que a prudência, não tendo sua definição bem conceituada, poderá levar a uma manipulação de resultados, visto que ao deixar a cargo do julgamento de risco de cada contador, este poderá tender a ser otimista a respeito de seus resultados, ou o que melhor lhe convém. No entanto, ainda segundo Hendriksen & Breda (1999, p.106) “A subestimação deliberada pode conduzir tão frequentemente a decisões incorretas quanto a superestimação”.

Toda a problemática dessa mudança de conceito, deixando de existir o conservadorismo e passando a se admitir a prudência, está na incerteza de que o universo contábil no Brasil está ou não preparado para lidar com tamanha responsabilidade no julgamento de determinadas situações, sem, em nenhum momento, tomar decisões baseadas em interesses próprios, e sim visando a uma melhor evidenciação das informações contidas nas demonstrações contábeis.

#### **6.4.10 Integridade**

Para que uma informação seja considerada confiável, a mesma deverá ser completa, observando os limites de custo e benefício. Esse conceito também é trazido pela estrutura do CPC, visto que as estruturas anteriores não tratavam especificamente da integridade das informações.

A omissão de um dado pode tornar a informação distorcida ou falsa, não sendo assim, considerada confiável e sua relevância é prejudicada.

#### **6.4.11 Comparabilidade**

O conceito da Comparabilidade trazido pelo CPC não apresenta diferenças relevantes, afirmando que essa característica, quando estabelecida pelos mesmos critérios, permite melhor visualização da evolução da entidade no decorrer do tempo, mas que, no entanto, a evolução das práticas contábeis não deverão ser prejudicadas por conta da observância da Comparabilidade. Também era tratada como característica da informação contábil pelo CFC anteriormente.

### **6.5. Quanto às Limitações na Relevância e na Confiabilidade das informações**

A estrutura do CPC apresenta algumas limitações nas características qualitativas da Relevância e Confiabilidade das informações. Apresenta como limitações, principalmente, a observância da Tempestividade, Equilíbrio entre Custo e Benefício, devendo também haver equilíbrio entre todas as características qualitativas da informação contábil, atributo de julgamento profissional da mais alta importância para que se possam apresentar demonstrações verdadeiras e adequadas (*true and fair view*). O aspecto de visão verdadeira e adequada detalhado em outro item adiante, visto que este tópico se restringe a limitações às

características da Relevância e Confiabilidade. A seguir, apresenta-se quadro com análise a respeito dessas limitações:

**Quadro 4 – Análise das Limitações nas Características da Relevância e Confiabilidade**

|   | CPC   | CFC   | CVM         |
|---|---|---|-------------|
| <b>Tempestividade</b>                                 | Relacionada à limitação das características qualitativas da Confiabilidade e Relevância das informações.<br>Também diz respeito a informação chegar ao usuário em tempo oportuno. | Característica da informação – a contabilidade deverá chegar ao usuário em tempo hábil para sua utilização.<br>Deverá ser informado sempre que houver alteração, mesmo de natureza legal, na periodicidade das demonstrações divulgadas.<br>Também tratada no Princípio da Oportunidade – que diz respeito a integridade e tempestividade do registro das informações patrimoniais da entidade. | (Não trata) |
| <b>Equilíbrio entre o custo e benefício</b>           | Limitação de ordem prática.<br>Os benefícios decorrentes da informação deverão exceder o custo de produzi-las.  | Não trata   | (Não trata) |
| <b>Equilíbrio entre características da informação</b> | Julgamento profissional da mais alta importância.<br>Somente o equilíbrio leva a verdadeira e adequada apresentação das demonstrações.  | Não aborda especificamente que deva haver um equilíbrio entre as características da informação, ficando subentendido.   | (Não trata) |

Fonte: a autora

### 6.5.1 Tempestividade

O CPC estabelece que a informação contábil deverá ser divulgada com relevância no momento oportuno, utilizando-se assim de tempestividade. Esse processo poderá fazer com que essa informação perca parte da Confiabilidade em razão da entidade não dispor de todos os elementos necessários à informação naquele momento e por isso a tempestividade é tratada como possível limitação da característica da Confiabilidade. Por outro lado, se existir a demora para a divulgação da informação, a mesma poderá perder sua relevância.

Anteriormente, a tempestividade também era tratada pelo CFC, que considerava que a informação contábil, para ter utilidade, deveria chegar até o usuário em tempo hábil e no caso de ocorrer alteração na periodicidade das demonstrações divulgadas, o fato deveria ser informado.

Na essência, o conceito de tempestividade não foi alterado, mas sim a forma de tratamento, pois antes era tratado como característica da informação contábil, a na estrutura atual do CPC é considerado limitação na característica qualitativa da Confiabilidade, vinculando esse item diretamente a confiabilidade das informações. Fica a cargo da Administração da entidade o julgamento a respeito dos aspectos relativos à confiabilidade e a tempestividade da informação divulgada, para que ela chegue em tempo hábil e de forma confiável, devendo assim, ser atingido o equilíbrio adequado entre a relevância da informação e sua confiabilidade, identificando qual melhor forma para satisfazer as necessidades do processo decisório. Mais uma vez o julgamento profissional é fator primordial para a escolha do melhor procedimento visando à devida evidenciação da informação.

### **6.5.2 Equilíbrio entre o Custo e Benefício**

O equilíbrio entre o Custo e Benefício é considerado pela estrutura do CPC como uma limitação de ordem prática às características da Relevância e da Confiabilidade das informações, estabelecendo que o benefício trazido por uma informação deve ultrapassar o custo para que a mesma fosse produzida.

Segundo Hendriksen & Breda (1999, p.96) “Apesar dessa aparente simplicidade, é extremamente difícil fazer uma análise custo-benefício de informações contábeis; talvez seja até impossível”.

No entanto, o CPC afirma que a avaliação de custos e benefício é essencialmente um exercício de julgamento, pois os custos não recaem obrigatoriamente sobre os que desfrutam dos benefícios, visto que outros usuários, além daqueles para quem as informações foram preparadas, podem se beneficiar com essas informações, dificultando assim a aplicação da análise da relação custo e benefício. Todos os envolvidos com a elaboração, divulgação e utilização das informações contábeis devem estar cientes dessa limitação.

### **6.5.3 Equilíbrio entre Características da Informação**

O CPC, de maneira específica, estabelece que o equilíbrio entre as características da informação contábil tem relação direta com o julgamento profissional, prevendo que somente o equilíbrio dessas características levará à verdadeira e adequada apresentação das

demonstrações contábeis. Anteriormente, o CFC não abordava de forma explícita se deveria haver equilíbrio entre as características da informação contábil, deixando subentendido.

## 6.6 Quanto à Visão Verdadeira e Apropriada

Segundo o CPC, a devida aplicação das características qualitativas e de normas e práticas contábeis apropriadas, possivelmente resulte em demonstrações contábeis que refletem aquilo que se entende como visão verdadeira e apropriada das informações. Através da inovadora adoção da aplicação do termo *true and fair view* em uma estrutura conceitual brasileira, termo este que o CPC não traduziu em seu texto, identifica-se a visão verdadeira e apropriada.

Segundo Martins *et al* (2007, p.14) “...*true and fair view* é quando se tem a representação da realidade através da contabilidade.” O contador deveria agir visando a *true and fair view* e não meramente ser um cumpridor de regras colocadas detalhadamente, passando a exigir assim julgamento profissional, capacidade de interpretação e responsabilidade pela decisão de como devem ser contabilizados os elementos patrimoniais e não simplesmente aceitar as regras impostas.

Fica claro que a aplicação do *true and fair view* envolve juízo de valor por parte de quem prepara as demonstrações contábeis e/ou as audita. Também, pode se chegar a afirmação de que sem um conceito devidamente definido, não existem garantias de que este conceito será utilizado de maneira adequada, sem servir como justificativa a adoção de procedimentos contábeis visando a interesses próprios. Segundo Weffort (1998, p.08) “Isto ocorreria porque, normalmente, o conceito que alguém tem da verdade é distorcido pelo impulso natural de defesa e reivindicação própria.”

Considerando o *true and fair view* como visão justa e verdadeira, está se afirmando que o profissional contábil deverá ser verdadeiro. No entanto, dependendo das referências utilizadas, a percepção da verdade pode ser diferente de uma pessoa para outra, podendo comprometer a credibilidade das demonstrações, bem como a sua comparabilidade. Entende-se que esse assunto mereceria um estudo mais aprofundado do que o desenvolvido aqui, devido a sua importância.

Por outro lado, segundo Weffort (1998, p.12):

A subjetividade do conceito *true and fair view*, que tanto apavora seus opositores, é característica inerente à Contabilidade, sendo, sua aceitação, a consagração da independência e utilidade da profissão contábil, através do reconhecimento da capacidade de julgamento de seus profissionais, que muito podem contribuir ao seu desenvolvimento.

A grande complexidade que existe na aceitação do termo *true and fair view* é que a falta de uma definição clara do conceito o torna subjetivo, quando cada um poderá entender o conceito da forma que lhe convém, podendo ocorrer abusos e dificultando a harmonização das normas contábeis. Mas uma vez, é indagado se os profissionais da área contábil estão devidamente preparados para lidar com tanta subjetividade, sendo coerentes com a verdade, tendo noção da responsabilidade do seu julgamento profissional e, por outro lado, se os usuários estão também devidamente capacitados para avaliar esse tipo de informação recebida.

### **6.7 Quanto ao Custo e à Moeda**

O CPC trata de forma mais abrangente as informações a respeito do custo, estabelecendo que os elementos patrimoniais poderão ser reconhecidos pelo critérios de custo histórico (atualizado monetariamente ou não), custo corrente (reposição), valor líquido de realização ou valor presente dos futuros benefícios econômicos, considerando que a escolha dependerá do capital a ser mantido pela entidade: capital físico ou monetário. No entanto, como já citado anteriormente, por conta da vigência da Lei nº 11.683/2007, que não admite a reavaliação, não permitindo assim que seja considerado o conceito capital físico. O CPC não trata especificamente de aspectos relativos à moeda.

Apresenta-se a seguir, quadro de análise da estrutura do CPC em relação ao que era tratado anteriormente, no que se refere ao custo e à moeda:

**Quadro 5 – Análise do Custo/moeda**

|                      |   |   |  |
|----------------------|---|---|--|
| <b>Custo / Moeda</b> | Trata o Custo de forma mais abrangente, considerando que os elementos patrimoniais poderão ser reconhecidos pelo custo histórico, custo corrente, valor líquido de realização e valor presente.<br>Não trata especificamente de aspectos relativos à moeda. | Princípio do Registro pelo Valor Original – obriga a adoção de valores originais e uso da moeda do país como base para os registros contábeis.<br>Princípio da Atualização Monetária – deverá ser feito o reconhecimento nos registros contábeis do poder aquisitivo da moeda nacional. | Princípio do Custo como Base de Valor – o valor de entrada deverá ser considerado com base para os registros contábeis, com a idéia de manter seu poder aquisitivo no tempo.<br><br>Princípio do Denominador Comum Monetário – a avaliação dos elementos patrimoniais deverá ser realizada em moeda corrente do País, levando-se em conta a inadequação do padrão monetário e aplicação do conceito de valor presente. |
|----------------------|---|---|--|

**Fonte: a autora**

De acordo com o que era tratado de forma mais restrita nas estruturas anteriores, no caso do CFC, sua estrutura enfatizava a obrigação da adoção de valores originais e uso da moeda corrente do país como base para os registros contábeis através do Princípio do Registro pelo Valor Original. O Princípio da Atualização Monetária estabelecia que deveria ser feito o reconhecimento nos registros contábeis da alteração do poder aquisitivo da moeda. Ainda estabelecia que não deveria ser utilizada a expressão correção monetária, por não se tratar de uma nova avaliação.

A CVM, em relação ao custo, adotava o Princípio do Custo como Base de Valor afirmando que o valor de entrada deveria servir como base para os registros contábeis, com o objetivo de manter seu poder aquisitivo no tempo. O Princípio do Denominador Comum Monetário considera que a avaliação dos elementos patrimoniais deverá ser realizada em moeda corrente do País. Também deveria ser levando em conta a inadequação do padrão do valor monetário e a possível aplicação do conceito de valor presente.

Em relação ao aspecto do Custo, novamente pode-se constatar a forma mais abrangente que a estrutura do CPC trata os aspectos conceituais da Contabilidade, apresentando opções e deixando a escolha dos critérios de reconhecimento a cargo do julgamento de cada entidade através de seus profissionais, que visando a uma melhor evidenciação, deverão escolher entre os critérios o que melhor lhe convém para a gestão de seus negócios e que também retrate com mais clareza a realidade da empresa.

## **6.8 Outros assuntos tratados somente pelo CPC**

A seguir, apresentam-se considerações sobre outros assuntos que são tratados somente pela estrutura conceitual do CPC.

### **6.8.1 Elementos das Demonstrações Contábeis**

Somente a estrutura apresentada pelo CPC traz considerações sobre os Elementos das Demonstrações Contábeis, seu reconhecimento e mensuração, tratando desses aspectos de forma específica, trazendo definições sobre os elementos das demonstrações contábeis. São apresentadas definições de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas, sendo essas definições bastante amplas, não distinguindo receitas dos ganhos e nem despesas das perdas, apesar de reconhecer que ganhos e perdas se referem a baixas não comuns à atividades da entidade. A estrutura procura dar maior ênfase à evidenciação e segregação dos itens não correntes.

### **6.8.2 Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações**

O reconhecimento dos elementos é tratado de forma mais objetiva. As definições dos elementos das Demonstrações (ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas) não mencionam como os mesmos deverão ser reconhecidos, pois isso, segundo o CPC, irá depender da probabilidade de realização de benefícios econômicos futuros e da confiabilidade nessa mensuração, bem como de outros fatores. Não existindo a probabilidade de realização dos benefícios ou confiabilidade na mensuração, impossibilita o reconhecimento de ativos e receitas. Por outro lado, a probabilidade da entrega de ativos para reconhecimento de passivos e despesas não é imprescindível, sendo necessário a presença de um valor confiável ou de um valor de custo.

## **6.9 Conclusões do Estudo Crítico**

No presente capítulo buscou-se apresentar um estudo crítico do Pronunciamento Conceitual Básico adotado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, visto que a mesma é totalmente convergente com a estrutura conceitual adotada pelo IASB. O estudo teve com

objetivo apresentar as alterações trazidas por essa nova estrutura, bem como o que se mantém conceitualmente do que já vinha sendo tratado nas estruturas anteriormente em vigor.

Através da análise geral, pode-se constatar que a estrutura abordada pelo CPC é mais completa e abrangente que as anteriores, pois além de apresentar conceitos através de Pressupostos Básicos e Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis, trata também de definições e condições primárias para reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas, discutindo conceitos de manutenção de capital monetário e de capital físico e outros e seguindo uma linha seqüencial relativamente completa no que diz respeito à Teoria da Contabilidade aplicada ao processo normativo. Por outro lado, não possui uma discussão com maior amplitude no que diz respeito à realização da receita e confrontação da despesa, ou seja, o da competência. O CPC está constituindo grupos de trabalho para a próxima emissão de Pronunciamentos dentro do contexto Conceitual, procurando ampliar esse conjunto básico a servir de fundamento para a elaboração e a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos.

Ao analisar esse documento, é importante observar que o mesmo é bastante amplo, e não levando em conta situações específicas de escolha neste ou naquele país, neste ou naquele órgão regulador, nesta ou naquela empresa, como por exemplo, menciona os dois diferentes tipos de conceito de capital e de manutenção de capital para formação do lucro, o que leva à aceitação tanto do custo histórico/original como registro básico dos elementos patrimoniais, quanto do custo corrente, admitindo valores nominais e valores corrigidos monetariamente.

Os conceitos de manutenção de capital apresentados são de capital físico e monetário. Vale ressaltar que, pela vedação da reavaliação espontânea de ativos a partir de 2008 pela Lei 11.638/2007, foi inviabilizado a opção pela manutenção do capital físico. No entanto, pela sua flexibilidade, a atual estrutura está em total conformidade tanto com a regra nacional pela Lei em vigência, quanto com a regra internacional preconizada pelo IASB, visto que apresenta a opção da manutenção do capital monetário que é aceita em ambas as esferas. Esta estrutura também apresenta, de forma mais contundente, a primazia da essência sobre a forma.

As grandes inovações e conseqüentemente as que geram mais polêmica é a ausência do conservadorismo, dando lugar à prudência, à inexistência de princípios contábeis, à adoção do termo *true and fair view*. Através dessas inovações, pode-se observar que o julgamento do

profissional tornou-se fator de extrema importância e relevância no desenvolvimento das demonstrações contábeis. Se por um lado essa “liberdade” na elaboração das demonstrações aumenta a responsabilidade do profissional contábil, pois sua capacidade de interpretação e conhecimento deverão ser maiores, por outro lado, poderá levar a situações em que, justificados dentro do subjetivismo, as demonstrações contábeis sejam preparadas para favorecerem interesses próprios e não a devida evidenciação. A questão que se levanta é se o universo contábil no Brasil está ou não preparado para tamanha subjetividade e responsabilidade no julgamento profissional, sendo coerentes com a verdade, tomando decisões na elaboração de demonstrações contábeis visando a maximização da evidenciação das informações e não baseadas em interesses particulares. Em contrapartida, existe também a incerteza se os usuários, de maneira geral, estão também devidamente preparados para avaliar esse tipo de informação recebida.

## CONCLUSÕES

O presente trabalho teve como objetivo principal desenvolver um estudo crítico a respeito da estrutura conceitual de Contabilidade aprovada e divulgada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC em janeiro de 2008, apresentando uma análise interpretativa, ressaltando pontos relevantes à respeito de inovações, alterações e semelhanças em relação aos aspectos conceituais de Contabilidade que já vinham sendo tratados nas outras estruturas anteriores.

Para que se chegasse aos resultados esperados foi apresentado um histórico da contabilidade de maneira global, buscando evidenciar a evolução dos principais órgãos que influenciaram diretamente no desenvolvimento das normas internacionais de contabilidade. Foi também apresentado um histórico da contabilidade no Brasil, ressaltando os principais aspectos de sua evolução até os dias atuais, com a busca, mesmo que de forma lenta, da adequação às normas internacionais, destacando a fundação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC em 2005, considerado como significativo esforço para adequação do país às normas internacionais de Contabilidade. O CPC, como descrito em seu regulamento, tem com objetivo emitir Pronunciamentos Técnicos sobre a disciplina contábil e suas divulgações, permitindo a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira com intuito de uniformizar o processo de produção dessas normas, levando-se em conta a convergência da contabilidade praticada no Brasil com os padrões internacionais.

Em 2007, o CPC dando continuidade a busca do atendimento de seus objetivos, visto que é um órgão ainda em desenvolvimento, através de Audiência Pública propôs a adoção de uma estrutura Conceitual Básica de Contabilidade intitulada Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, totalmente convergente com as normas internacionais (IASB). Em 11 de janeiro de 2008 a referida estrutura foi aprovada. No Brasil, já existiam duas estruturas conceituais que apresentavam algumas diferenças, mas que eram praticamente estruturas complementares, que foram substituídas pela nova estrutura do CPC.

Assim, com o advento da nova estrutura aprovada pelo CPC, a partir do estudo crítico realizado em relação às outras estruturas já existentes, pode-se observar que a mesma apresenta aspectos, em partes convergentes com as outras estruturas, em vários pontos mais

abrangentes e outros trazendo alterações e inovações, como por exemplo, a não adoção do termo Princípios Contábeis.

Conclui-se que se por um lado a Estrutura proposta pelo CPC é mais completa, pois inclui as definições e as condições primárias para reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas, discutindo conceitos de manutenção de capital monetário e de capital físico e outros e seguindo uma linha seqüencial relativamente completa no que diz respeito à Teoria da Contabilidade aplicada ao processo normativo, por outro lado a mesma não possui uma discussão com maior amplitude no que diz respeito à realização da receita e confrontação da despesa, ou seja, o da competência.

Também observou-se que o documento emitido pelo CPC é bastante amplo, e não levando em conta situações específicas de escolha neste ou naquele país, neste ou naquele órgão regulador, nesta ou naquela empresa.

No Brasil, mesmo que tardiamente, existe um claro e inevitável caminho para a convergência de suas normas contábeis com as normas internacionais, agora mais evidente e concreto com a fundação do CPC. Entende-se que adoção de uma estrutura conceitual que esteja também de acordo com as normas internacionais é fundamental para que o processo de convergência possa se iniciar. No entanto, recomenda-se uma reflexão maior a respeito da ausência do conservadorismo, dando lugar à prudência, à inexistência de princípios contábeis, à adoção do termo *true and fair view*, pois através dessas inovações pode-se observar que o julgamento do profissional tornou-se fator de extrema importância e relevância no desenvolvimento das demonstrações contábeis, aumentando a responsabilidade do profissional contábil, que terá que aumentar também sua capacidade de interpretação e conhecimento. Por outro lado, essa maior “liberdade” poderá levar a situações em que, justificadas pelo subjetivismo, as demonstrações contábeis poderão ser preparadas para favorecerem interesses próprio e não a devida evidenciação.

A partir de tais impressões, questiona-se se o universo contábil no Brasil está realmente preparado para tamanha subjetividade e responsabilidade no julgamento profissional, para coerência com a verdade, para elaboração de demonstrações contábeis visando à devida evidenciação das informações e não baseadas em interesses particulares e em contrapartida, se

os usuários estão também devidamente preparados para avaliar esse tipo de informação recebida.

Espera-se com a presente pesquisa oferecer uma contribuição ao estudo teórico da estrutura da Contabilidade no Brasil frente às normas internacionais de contabilidade, considerando que o CPC ainda está em fase inicial e entendendo que ainda deva existir um certo período de amadurecimento para que possa ser efetivamente capaz de harmonizar as normas brasileiras com as normas internacionais.

Recomenda-se que novas pesquisas ou aprofundamentos em alguns aspectos específicos ou gerais poderão ser desenvolvidos a partir de reflexões aqui consideradas.

## REFERÊNCIAS

ABRASCA, Associação Brasileira das Companhias Abertas. Missão, 2007. Disponível em <<http://www.abrasca.org.br/abrasca>>. Acesso em: 28/12/2007.

ANDRADE, Guy Almeida. **Profissão contábil no Brasil: primórdios, perspectivas e tendências.** Revista de Contabilidade do CRC/SP. São Paulo: CRC/SP, n.23, p. 20-32, mar.2003.

ANTUNES, Jerônimo *et al.*. **A convergência contábil brasileira e a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: O IFRS-1.** In: X SEMEAD - Seminários em Administração - FEA-USP, 2007, São Paulo. X SEMEAD - Seminários em Administração: FEA-USP, 2007.

APIMEC, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais. **Histórico e Objetivos**, 2007. Disponível em <<http://www.apimec.com.br/frameset.asp?1>>. Acesso em: 10/07/2008.

BOVESPA, Bolsa de Valores de São Paulo. **Perfil e História**, 2007. Disponível em <<http://www.bovespa.com.br/Principal.asp>>. Acesso em: 10/07/2008.

BRASIL, **Lei Federal nº 6404.** Brasília: Congresso Nacional, 1976. <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404compilada.htm)>. Acesso em 31/01/2008.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de ; LEMES, Sirlei . **Efeito da convergência das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais do IASB.** In: 4 ° CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2004, São Paulo - SP. Anais. São Paulo - SP : FEA / USP, 2004. v. 1.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Apresentação**, 2007. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=1>>. Acesso em: 28/12/2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº529/81.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_529.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_529.doc)>. Acesso em: 27/12/2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º750/93.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em: 27/12/2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º774/94.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_774.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_774.doc)>. Acesso em: 27/12/2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º785/95.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_785.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_785.doc)>. Acesso em: 27/12/2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1055/05.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1055.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc)>. Acesso em: 27/12/2007.

CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **A Busca da convergência da Contabilidade aos padrões internacionais,** 2007. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/Livreto\\_CPC\\_atualizado\\_230507.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/Livreto_CPC_atualizado_230507.pdf)>. Acesso em 11/12/2007.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Conceitual Básico** - Estrutura Conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em: 18/03/2008.

\_\_\_\_\_. **Relatório da audiência pública,** 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/relatorio\\_audpub\\_estrutura-conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/relatorio_audpub_estrutura-conceitual.pdf)>. Acesso em: 18/03/2008.

\_\_\_\_\_. **Sumário do Pronunciamento Conceitual Básico,** 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/sumario\\_estrutura-conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/sumario_estrutura-conceitual.pdf)>. Acesso em: 18/03/2008.

\_\_\_\_\_. **Termo de aprovação** - Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/termo\\_aprovacao\\_estrutura-conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/termo_aprovacao_estrutura-conceitual.pdf)>. Acesso em: 18/03/2008.

CVM, Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação CVM nº488/05.** Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>>. Acesso em: 16/01/2008.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº29/06.** Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>>. Acesso em: 16/01/2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução CVM nº457/07.** Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>>. Acesso em: 16/01/2008.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº520/07.** Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>>. Acesso em: 16/01/2008.

\_\_\_\_\_. **Objetivos, Atribuições,** 2007. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 09/12/2007.

FIPECAFI, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicáveis às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Quem somos,** 2007. Disponível em <<http://www.fipecafi.com.br/fipecafi/quem-somos.aspx>>. Acesso em: 28/12/2007.

FRANCO, Hilário. **A Evolução dos princípios contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

GIROTTTO, Maristela. **O Brasil e a adoção do padrão contábil internacional**. Revista Brasileira de Contabilidade, Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, n.167, p.7-19, set./out. 2007.

HANSEN, Jens Erik. **A evolução da Contabilidade: da Idade Média à regulamentação americana**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC, n.134, p.79-91, mar./abr. 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON, Instituto Brasileiro de Contadores. **O Ibracon**, 2007. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/conheca/>>. Acesso em: 28/12/2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade, entre umas e outras**. Revista de Informação Contábil. Universidade Federal da Paraíba. Vol.1, nº 01, p. 1-6. set. 2007.

\_\_\_\_\_; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_; LOPES, Alexsandro Broedel. **Teoria avançada da Contabilidade**. 1º ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_ *et al.* **Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução**. Revista contabilidade & finanças, São Paulo, v. 38, p. 07-19, Maio/Ago.2005.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. . **O Ensino da contabilidade internacional em cursos de graduação em Ciências Contábeis e sua importância para a formação de contadores globais**. Revista de Contabilidade do CRC/SP. São Paulo: CRC, n. 28, p. 38-42, jun. 2004.

LOPES, Hilton Araújo. **Os escândalos financeiros e os mecanismos de controle**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC, n.153, p.33-49, maio/jun. 2005.

LUNA, Sergio Vasconcelos de. **Planejamento de pesquisa: uma introdução**. São Paulo: Educ, 1997.

MARTINS, Eliseu *et al.* **Normatização contábil**: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. Revista de Informação Contábil. Universidade Federal da Paraíba. v. 1, nº1, p. 7-30, set. 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís *et al.* **Objeto, Objetivos e Usuários das Informações Contábeis**. Revista de Contabilidade do CRCSP, São Paulo, v. 1, n. 29, p. 34-52, set./out./nov. 2004.

PAULO, Edilson. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília / Universidade Federal da Paraíba / Universidade Federal de Pernambuco / Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa: [s.n.], 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo; BACCI, João. **Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil**: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. Revista Administração On Line – FECAP – v.5, nº 3, p 39-54 jul./ago./set. 2004. Disponível em: <[http://www.fecap.br/adm\\_online/art0503/art5034.pdf](http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf)> Acesso em: 15/01/2008

\_\_\_\_\_ *et al.* **Evolução do ensino da Contabilidade no Brasil**: uma análise histórica. Revista Contabilidade & Finanças, p. 19-32, Jun.2007.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Harmonização contábil no Mercosul**: A Profissão e o Processo de Emissão de Normas – Uma Contribuição. Cadernos de Estudos nº12. São Paulo: FIPECAFI, Set. 1995.

ROSA, Paulo Moreira da. **Os sistemas contábeis nos países do Mercosul** – um estudo sobre o exercício da profissão e as normas e práticas contábeis na avaliação de elementos do ativo, 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

SANTOS, Luiz Carlos. **Práticas contábeis no Mercosul**: principais diferenças entre os países integrantes, 2002. Monografia (para progressão funcional). Departamento de Ciências Humanas – DCH, Universidade do Estado da Bahia – UNEB.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 22. ed. rev. e ampl. de acordo com a ABNT. São Paulo: Cortez, 2002.

WEFFORT, Elionor F. Jreige . **True and Fair View**: um entrave ou um impulso para a Contabilidade?. Caderno de Estudos FEA USP, São Paulo, v. 10, n. 17, p. 35-46, jan./abr.1998.

**OUTRAS OBRAS CONSULTADAS**

AMENÁBAR, Ana Maria Hinojosa. **Harmonização contábil em cinco países da América do Sul**. Vol.1. São Paulo, 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Departamento de Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo.

CASTRO, Marcelo Lima de. **Uma contribuição ao estudo da harmonização das normas contábeis na era da globalização**. In: 1º Seminário USP de Contabilidade, 2001, São Paulo. Anais. São Paulo: USP, 2001.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

COSENZA, José Paulo. **Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado: um estudo a partir da experiência brasileira**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC, n.130. p.43-63, jul./ago. 2001.

FRANCO, Hilário. **A Contabilidade na era da globalização: temas discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores, Paris, de 26 a 29-10-1997**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON, Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios Contábeis**. 2.<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Caminhos (e descaminhos) da Contabilidade**. Revista de Contabilidade do CRCSP, São Paulo, v. 25, p. 32-39, set. 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1993.

MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de. **Mudança de Paradigmas na Contabilidade Brasileira: Uma Análise a partir da Aplicação da Sociologia da Tradução**, 2007. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo, USP.

ROSA, Paulo Moreira da. **A contabilidade no mercosul**. São Paulo: Atlas, 1999.

SARAIVA, Mirza Cunha *et al.* **Abordagem da Teoria Positiva: algumas considerações no âmbito do ensino e da pesquisa em contabilidade**. Revista de Contabilidade do CRCSP. São Paulo, v.1, n.29, p.22-32, set./out./nov. 2004.

SCHMIDT, Paulo. **A Classificação da Contabilidade dentre os Ramos de Conhecimento Humano**. Caderno de estudos da FIPECAFI-USP, São Paulo, v. 10, n. 17, p. 9-22, jan./abr.1998.

SILVA, Cátia Beatriz Amaral da *et al.* **Harmonização de Normas Contábeis**: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis: UFSC, a.01, v.01, n.01, p.115-139, jan./jun. 2004.