



**CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DO CEARÁ
FACULDADE CEARENSE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

NONATA DOS SANTOS FREITAS

**EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS NO BRASIL: UM
ESTUDO COMPARATIVO ENTRE PAÍSES**

**FORTALEZA
2013**

NONATA DOS SANTOS FREITAS

**EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS NO BRASIL: UM
ESTUDO COMPARATIVO ENTRE PAÍSES**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Cearense como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. José Leopoldino G. de Matos Aguiar

**FORTALEZA
2013**

NONATA DOS SANTOS FREITAS

**EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS NO BRASIL: UM
ESTUDO COMPARATIVO ENTRE PAÍSES**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, da Faculdade Cearense, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 17/12/2013

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp José Leopoldino Gomes de Matos Aguiar
(Orientador)

Profa. Dra. Marcia Maria Machado Freitas
Membro 1

Prof. Esp. Humberto Correia Lima Filho
Membro 2

**FORTALEZA-CE
2013**

A Deus por estar sempre presente e por todas as coisas boas que nos proporciona o tempo inteiro.

A minha mãe, por toda dedicação, amor e carinho que me foi dirigida durante toda vida, no intuito de que eu concretizasse meus sonhos.

Especialmente ao meu esposo, por não medir esforços para que eu pudesse me dedicar com mais afinco a esta Faculdade.

A meu filho, para que ele possa seguir a determinação dos pais.

AGRADECIMENTOS

Especialmente, ao meu Deus que sempre me fortalece nas horas de dificuldades.

Ao meu professor e orientador que sempre dispôs de tempo para orientar-me, com paciência, carinho e incentivo.

A todos os professores que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi verificar a evolução que ocorreu em termos de estruturas conceituais de contabilidade no Brasil, fazendo-se um comparativo com os princípios aceitos em outros países. Com relação à metodologia, esta pesquisa é classificada como explicativa, pois visa identificar fatores determinantes para a coerência do assunto abordado. É classificada também como qualitativa, pois seu objetivo de estudo é tratado por meio de uma abordagem teórica, não implicando em tratamento estatístico. O procedimento técnico utilizado foi a pesquisa bibliográfica, pois por meio dos materiais já elaborados, das normas contábeis e da legislação pertinente ao assunto, é que, buscou-se conhecimento sobre o tema estudado. Os princípios contábeis é a essência para a formação de novos contadores, extingui-los, seria abandonar o que a ciência e o conhecimento contábil construíram ao longo de sua história.

Palavras-chave: Princípios Fundamentais de Contabilidade, Importância nas atividades contábeis, Comparativo entre Países.

ABSTRACT

The objective of this work was to verify the evolution that occurred in terms of conceptual structures of accounting in Brazil, by making a comparison with the accepted principles in other countries. With respect to the methodology, this research is classified as explanatory, because it aims to identify predictive factors for the consistency of the topic addressed. È classified also as qualitative, because its objective of study is treated by means of a theoretical approach, not implying in statistical treatment. The technical procedure used was the bibliographic research , because by means of materials that have already been drawn up, the accounting rules and the legislation pertaining to the subject, is that, it tried to knowledge about the topic studied. The accounting principles is the essence for the formation of new counters, extinguish them, would leave that science and knowledge accounting built over the course of their history.

Keywords: Fundamental Principles of Accounting, Importance in accounting activities, Comparative between Countries.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1	Evolução da contabilidade.....	15
QUADRO 2	Usuários da contabilidade.....	24
QUADRO 3	Contabilidade financeira x contabilidade gerencial	29
QUADRO 4	Características dos modelos <i>Common Law e Code Law</i>	49
QUADRO 5	Os onze princípios de contabilidade dos Estados Unidos	50
QUADRO 6	Implantação de diretivas contábeis às leis de cada país da União Europeia ...	52
QUADRO 7	Princípios e convenções contábeis dos cinco principais países da União Europeia	53
QUADRO 8	Princípios contábeis comuns entre Brasil, EUA e União Europeia.....	54
QUADRO 9	Princípios contábeis distintos entre Brasil, EUA e União Europeia	54
QUADRO 10	Diferenças das normas contábeis no balanço patrimonial.....	57
QUADRO 11	Diferenças das normas contábeis na demonstração dos resultados.....	57
FIGURA 1	Arcabouço conceitual do IASB	41

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAPA	<i>American Association of Public Accountants</i> (Associação Norte Americana de Contadores Públicos)
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COSIF	Sistema Financeiro Nacional
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EUA	Estados Unidos da América
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAIB	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto Brasileiro de Contadores
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NIC	Normas Contábeis Internacionais
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE	13
2.1 Origem da contabilidade.....	13
2.2 Surgimento no Brasil	15
3 IMPORTÂNCIA E OBJETIVO DA CONTABILIDADE	18
3.1 Conceito e aplicação da contabilidade.....	18
3.2 Objetivos e usuários.....	20
3.2.1 <i>Objetivos da contabilidade</i>	20
3.2.2 Usuários da contabilidade.....	23
3.3 Tipos de contabilidade.....	24
3.4 A contabilidade como ferramenta de informações	30
4 PRINCIPIOS CONTÁBEIS NO BRASIL	33
4.1 Evolução histórica dos princípios contábeis.....	33
4.2 Princípios contábeis no Brasil	34
4.2.1 <i>Princípio da entidade</i>	34
4.2.2 <i>Princípio da continuidade</i>	35
4.2.3 <i>Princípio da oportunidade</i>	35
4.2.4 <i>Princípio do registro do valor original</i>	36
4.2.5 <i>Princípio da atualização monetária</i>	36
4.2.6 <i>Princípio da competência</i>	37
4.2.7 <i>Princípio da prudência</i>	38
4.3 A importância dos princípios contábeis para a execução de atividades contábeis	38
4.3.1 <i>Pronunciamento conceitual básico – CPC</i>	40
5 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS NORTE AMERICANOS E EUROPEUS	48
5.1 Princípios contábeis norte-americanos	48
5.2 Princípios contábeis europeus	51
6 COMPARATIVO DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS BRASILEIRO, AMERICANO E EUROPEU	54
6.1 Princípios contábeis comuns entre Brasil, EUA e União Europeia.....	54
6.2 Princípios contábeis distintos entre Brasil, EUA e União Europeia.....	54
6.3 Impacto dos princípios nas demonstrações financeiras	55

6.4 Diferenças da normatização contábil nas demonstrações financeiras	56
7 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

Este estudo se propõe a verificar a evolução dos princípios contábeis no Brasil, fazendo-se uma comparação com os princípios aceitos em outros países do mundo. Princípios, em linhas gerais, consistem em uma regra, uma condição para se fazer algo, no caso dos princípios contábeis eles são responsáveis por guiar a profissão, padronizando as ações realizadas no intuito de atingir os objetivos contábeis.

Desta forma, a contabilidade tem o objetivo de fornecer informações úteis que auxiliam na tomada de decisão. Vale destacar que a contabilidade possui um campo bastante amplo, abrangendo tanto pessoas físicas quanto empresas, com ou sem fins lucrativos, que exercem atividade econômica visando atingir determinada finalidade, estas que são diferentes em cada uma dessas esferas. Portanto, é fundamental que se conheça os princípios contábeis, pois eles norteiam todo o seu desenvolvimento e alterações, quer seja no ambiente em que atua, quer seja na forma de organização das entidades.

Estudar os princípios contábeis é bastante complexo, tendo em vista a amplitude dos mesmos, assim, este estudo não aborda cada princípio de forma aprofundada, trabalha-se com uma abordagem geral sobre cada um, buscando-se evidenciar como eles devem ser utilizados pelo contador.

Vale ressaltar que os princípios contábeis aceitos em um determinado país, não são os mesmos aceitos em outro, não havendo, assim, uma uniformidade internacional, sendo, assim, faz-se relevante um estudo comparativo, observando as similaridades e as diferenças dos princípios de outros países. Assim, este estudo se justifica para que se possa ampliar os conhecimentos acerca dos princípios contábeis, averiguando as diferenças entre os princípios contábeis brasileiros e os demais, bem como os impactos dessas diferenciações no uso da contabilidade.

Como problema desta monografia, questiona-se: Como a diferença da aceitação de princípios contábeis existente entre os países provoca algum impacto nas atividades contábeis?

Comparar os princípios contábeis aceitos no Brasil com os demais países, verificando os impactos que as diferenças existentes causam nas atividades contábeis, é objetivo geral desta monografia, que ainda possui os seguintes objetivos específicos: averiguar a evolução dos princípios contábeis no Brasil; demonstrar a importância dos princípios contábeis para a execução das atividades contábeis; verificar quais os princípios contábeis Brasileiros são seguidos nos demais países pesquisados.

Levanta-se como hipótese que a diferença entre os princípios contábeis do Brasil e as normas internacionais provoca problemas de interpretação de dados, como por exemplo, das demonstrações financeiras, dificultando a comparabilidade entre os resultados obtidos por diferentes empresas, estejam elas localizadas em qualquer que seja o país.

Este trabalho utilizará como metodologia uma pesquisa bibliográfica, buscando em livros, artigos, revistas e sites relacionados ao assunto o embasamento teórico necessário ao desenvolvimento da monografia.

Para o melhor entendimento do leitor esta monografia está dividida em seis capítulos, sendo que o primeiro consiste nesta introdução. O segundo capítulo traz a origem da contabilidade, contemplando no terceiro capítulo a importância e o objetivo da contabilidade. Os princípios contábeis brasileiros são estudados no quarto capítulo. O quinto capítulo aborda os princípios contábeis utilizados nos Estados Unidos da América (EUA) e União Europeia, o sexto capítulo traz a comparação dos princípios contábeis brasileiros, americanos e europeus, averiguando os impactos das diferenças dos mesmos nas demonstrações contábeis internacional.

2 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

2.1 Origem da Contabilidade

A Contabilidade existe desde os primórdios da civilização e, durante muito tempo, foi tida como a arte da escrituração mercantil.

A Contabilidade vem sendo utilizada desde o período da pré-história, antes mesmo do aparecimento da escrita. Nessa época foram encontrados materiais utilizados por civilizações pré-históricas que caracterizavam um sistema contábil, constituído de pequenas fichas de barro que eram utilizadas para medir o patrimônio, ou seja, cada ficha representava um animal.

O homem passou a enriquecer, a ser detentor de posses (escravos, animais, e outros), e isso demandou o estabelecimento de técnicas para controlar e preservar seus bens.

Portanto, a contabilidade nasceu da necessidade de controle dos produtos até então conhecidos, ou seja, criação de animais e vinhos da agricultura, além do registro das dívidas com as trocas desses produtos entre os proprietários. Segundo Schmidt (2000), com a criação da escrita alfabética em 1100 a.C pelos fenícios, difundiu-se a troca de conhecimento entre os povos e conseqüentemente uma evolução no comércio e na contabilidade.

Baseando-se nos escritos de Iudícibus, durante o período que se estende até o século XVI, o principal objetivo da Contabilidade era produzir informação para o proprietário, geralmente proprietário único. Em conseqüência, as contas eram mantidas em sigilo e não havia pressão externa, como hoje, no sentido de exatidão ou a adoção de padrões uniformes de divulgação. Em parte, em decorrência da primeira observação, geralmente não era feita distinção clara entre os negócios pessoais e empresariais de um proprietário, ou seja, o conceito de entidade não havia sido desenvolvido. Houve exceções, porém, e “não era raro encontrar um comerciante com um conjunto de contas para a sua casa e outro para seu negócio” (IUDÍCIBUS, 1997, p. 33).

Para Bachelard (1979), um novo conhecimento se estabelece, quando há um “corte” em estruturas conceituais passadas. A criação do método de partidas dobradas pode ser considerada como “corte” da ciência contábil. Foi um momento de ruptura de uma contabilidade estagnada, sem muitos avanços, para um período em que ocorre um salto de qualidade, é quando se pode afirmar que a contabilidade é uma ciência.

As partidas dobradas consistem em que, para qualquer operação haverá um débito e um crédito de igual valor ou débito (ou mais débitos) de valor idêntico a um crédito (ou mais créditos).

[...] por longo tempo a Contabilidade foi apenas uma técnica, procurando aplicações na forma de memorizar acontecimentos relativos ao patrimônio, só se transformando em ciência no momento em que se dedicou a “explicar” o que era registrado. (SÁ, 2001).

O primeiro registro de um sistema completo de partidas dobradas é encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, cobrindo o ano de 1300. Fragmentos anteriores são encontradas em contas de Giovanni Farolfi & Companhia, uma empresa de mercadores de Florença em 1299-1300, e nas Rinieri Fini & Irmãos, que negociavam em feiras e eram famosas em sua época na região de Champagne, na França. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 34).

No final do século XV, as cidades italianas começavam a deixar de ser o centro do comércio, passando esse posto para Portugal e Espanha, assim o método das partidas dobradas começou a se espalhar pelo mundo. A idéia de causa e efeito, trazida pelo método das partidas dobradas, criou raízes e hoje é utilizada no mundo inteiro como uma importante ferramenta de escrituração contábil, produzindo informações úteis sobre a situação da entidade.

A metodologia da escola americana era de uma visão dos Relatórios contábeis e, em seguida, o estudo dos lançamentos contábeis que originavam aqueles relatórios.

A justificativa para essa metodologia é muito simples: a evolução histórica da Contabilidade. A princípio, a Contabilidade existia em forma de inventários periódicos (Relatórios Contábeis), em que se avaliava a riqueza, em determinado momento, bem como variação dessa riqueza, na comparação do inventário, em momentos distintos.

As atividades econômicas estavam cada vez mais se desenvolvendo nas cidades de maior fluxo mercantil do mundo com isso, estudiosos relatavam, através de livros, várias teorias que até hoje são lembradas.

No início do século XX surgiram as gigantescas indústrias, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que os Estados Unidos da América experimentou e ainda experimenta, constituiu um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 39).

Originou-se concomitantemente com o surgimento de grandes empresas, como multinacionais ou transnacionais o estabelecimento das teorias e práticas contábeis, que

permitissem a correta interpretação das informações, por qualquer acionista ou outro interessado, em qualquer parte do mundo.

A propósito dos efeitos da revolução industrial sobre a contabilidade Hendriksen e Van Brenda (1999, p. 47) afirmam que “os efeitos sobre a contabilidade forma tantos diretos quanto indiretos”. Surgiram as necessidades de controle nos custos, da depreciação, dos estoques, da parte gerencial entre outras, além disso, a sociedade participava mais ativamente das atividades empresariais exigindo cada vez mais informações.

Lima (2006) defende a contabilidade em quatro etapas da sua evolução, conforme Quadro 1 :

Período	Características
Contabilidade do Mundo Antigo	Período que se inicia com a civilização do homem e vai até 1202 da Era Cristã, quando aparece o Líder Abaci, da autoria Leonardo Fibonacci, o Pisano.
Contabilidade do Mundo Medieval	Período que vai de 1202 da era Cristã até 1494, quando apareceu o Tractatus de Computis et Scripturis (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Pacioli, publicado em 1494; enfatizando que à teoria contábil do débito e crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribui para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano
Contabilidade do Mundo Moderno	Período que vai de 1494 até 1840 com o aparecimento da obra “ La Contabilità Applicata Alle Amministrazioni Private e Pubbliche”, da autoria de Francesco Villa, premiada pelo governo da Áustria. Obra marcante na história da Contabilidade.
Contabilidade do mundo Científico	Período que se inicia em 1840 e continua até os dias de hoje

Quadro 1 – Evolução da contabilidade
Fonte: Lima (2006, p. 1).

Não há como dizer exatamente como a contabilidade nasceu ou quem a criou, porém seu desenvolvimento foi sendo estimulado através de diversas transformações da humanidade. As escolas do pensamento contábil contribuíram com essas transformações através de suas importantes pesquisas.

2.2 Surgimento no Brasil

Constata-se na história, que o início da contabilidade no Brasil surgiu ainda no período colônia, junto com o início da sociedade e com a criação das primeiras alfândegas em 1530. Porém, Segundo Leite (2005), somente em 1808, com chegada da família real portuguesa, os primeiros cursos superiores foram criados, nesse mesmo ano, houve um desenvolvimento mais acelerado da economia e da cultura.

Ainda em 1808, ocorreu a primeira referência oficial à escrituração e relatórios contábeis elaborada pelo Príncipe Regente D. João VI, conforme dispõe o texto da Carta:

Para o método de Escrituração e fórmulas de Contabilidade de minha real fazenda não fique arbitrária a maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criarem para o referido Erário: - ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela brevidade, pra o manejo de grandes somas como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se escode a malícia e a fraude dos prevaricadores.

Em 1850 a Lei nº 556 instituiu o código comercial brasileiro que determinou que as empresas devessem seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração e a ter livros para este fim necessário. Segundo Leite (2005, p. 44-45), os destaques do código no que diz respeito à contabilidade são:

Seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e ter livros para este fim;
Fazer anualmente um balanço geral de seu ativo e passivo, compreendendo todos dos bens raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e quaisquer outras espécies de valor, além de todas as dívidas e obrigações passivas, datando-o e assinando-o;
Lançar no diário, com individuação e clareza, todas as suas operações de comércio, letras e outros papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar, ou endossar e, em geral, tudo quando receber e despender de sua alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas do caixa.

Em 1869, foi criada a Associação dos Guardas-Livros da Corte, sendo reconhecido oficialmente no ano seguinte pelo Decreto Imperial nº 4.475. Estava constituído a partir de então a primeira profissão liberal do Brasil.

O guarda-livros, como era conhecido antigamente o profissional de Contabilidade, era um profissional ou empregado incumbido de fazer os seguintes trabalhos da firma: elaborar contratos e distratos, controlar a entrada e saída de dinheiro, por meio de pagamentos e recebimentos, criar correspondências e fazer toda a escrituração mercantil. Conforme observado em publicações de jornais da época, exigia-se que estes profissionais tivessem domínio da língua portuguesa e da francesa, além de uma aperfeiçoada caligrafia.

Em 1931, o diário da união publicou decreto nº 20.158, que organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão de contador. Mas somente em 1945, a profissão contábil foi considerada uma carreira universitária com a criação das faculdades de ciências contábeis.

Em 1940 o decreto-lei nº 2.416 instituiu normas para a elaboração da Contabilidade dos estados e municípios, denominado um modelo padrão de balanço para entidades públicas.

A classe contábil começou a obedecer às determinações da legislação fiscal e em 1946 foi criado do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade pelo decreto lei nº 9.295 de 27 de maio.

Em 1972, o banco central baixou a resolução nº 220 e as circulares de números 178 e 179. A circular de numero 179 tratou dos princípios e da Contabilidade geralmente aceitos.

As normas da Contabilidade emanadas dessa circular estão divididas em: normas de escrituração, critérios de avaliação, amortização e depreciação dos elementos patrimoniais para efeitos de balanço e outros.

Essas normas uniformizaram de certa forma os procedimentos contábeis de grande parte das empresas brasileiras, mesmo as que não eram de capital aberto. O conselho de Contabilidade adotou, com algumas modificações, as normas e os procedimentos de auditoria elaborada pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), hoje Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON).

Em 1981, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a resolução CFC nº 529-81 que disciplinou as normas brasileiras de Contabilidade, uma vez que a resolução CFC nº 321-72 somente aprovou as normas e os procedimentos de auditoria. A expressão princípios fundamentais da Contabilidade foi escolhida em muitos países entidades de relevo. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) determinado pela resolução foram os seguintes: da entidade, da qualificação e quantificação dos bens patrimoniais, da expressão monetária, da competência, da oportunidade etc.

3 IMPORTÂNCIA E OBJETIVO DA CONTABILIDADE

3.1 Conceito e aplicação da contabilidade

Em linhas gerais, pode-se conceituar contabilidade como uma ciência que controla e registra, por meio de suas técnicas, atos e fatos incididos num determinado período dentro de uma organização, em seu patrimônio (LOPES, 2005).

De acordo com a resolução do CFC nº 774/94, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade:

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. A resolução alicerça-se na premissa que a Contabilidade é uma ciência social com plena fundamentação epistemológica.

No ponto de vista de Iudícibus (2000, p. 19), a contabilidade:

Repousa mais na construção de um “arquivo básico de informação contábil”, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes, porém, extraídos todos os informes do arquivo básico ou data-base estabelecido pela Contabilidade.

Na Contabilidade, o objeto é sempre o conjunto de bens, direitos e obrigações (patrimônio) de uma entidade, independente de sua constituição (física ou jurídica) e suas mutações. Desse modo, a Contabilidade permite que sejam fornecidas informações econômico-financeiras-sociais para que seus usuários, com base nesse conhecimento fidedigno à realidade, tenham uma ferramenta para a tomada de decisão e gerenciamento do negócio, e não apenas sirva para débito e crédito como muito é dito.

Vale ressaltar que a Contabilidade não surgiu como é vista hoje em dia, trata-se de uma evolução contínua acompanhando as necessidades e exigências do meio empresarial e social, contudo “não se sabe quem inventou a contabilidade. [...] Sabe-se, porém, que sistemas de escrituração por partidas dobradas começaram a surgir gradativamente nos séculos XIII e XIV” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 39).

O primeiro a cifrar a contabilidade, ainda na Itália na cidade de Veneza, foi um Frei franciscano chamado Luca Pacioli, onde com seu livro “*Summa de arithmetica, geométrica, proportioni et proportionalitá*”, datado de 1494, proporcionou uma enorme

difusão da essência contábil. A Summa era principalmente um tratado de matemática, mas incluía uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas, e apresentava o raciocínio e que se baseavam os lançamentos contábeis (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Para Drumond (apud BEUREN, 2003, p. 25):

No que tange ao método das Partidas Dobradas, o Frei Luca Pacioli expôs a terminologia adotada para o reconhecimento do devedor, Per, para o credor, A. Estabeleceu que primeiro deve vir o devedor, e depois o credor, uma prática ainda em uso.

Mesmo a contabilidade tendo a mesma essência desde a renascença, algumas mudanças foram perceptíveis ao longo destes anos. A primeira mudança é que o principal objetivo da contabilidade era produzir informação ao proprietário, sendo assim, as contas eram mantidas em sigilo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

A segunda mudança é que, ao contrário de antigamente, onde o patrimônio dos sócios não era distinto claramente do patrimônio da empresa, atualmente consta no CFC que o patrimônio dos sócios não se confunde com o da empresa e vice-versa. Em paralelo a isso, a resolução nº 1121/08 do CFC estabelece os pressupostos básicos à contabilidade, reforçando a fundamentação para as técnicas contábeis.

Uma terceira mudança refere-se ao chamado exercício contábil, o qual apurava o lucro de uma empresa somente quando a mesma fosse encerrada, assim inexistindo a idéia atual de continuidade das empresas. A quarta mudança, decorre da ausência de uma única unidade monetária estável (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 41).

Inúmeras foram as civilizações antigas que contribuíram para a contabilidade ser o que é hoje, de acordo com Iudícibus (2000, p. 30):

A contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do homo sapiens. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4000 a.C. Entretanto, antes disso, o homem primitivo, ao inventar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade.

Assim pode-se notar que a sociedade, desde os tempos mais remotos, já utilizava artifícios de controle, assim praticando uma contabilidade bem embrionária. Outro momento relevante da história da contabilidade foi a descoberta d “Papiro d Zenon”, o qual demonstra

uma coletânea de mais de mil documentos escritos em 256 a.C. Trazia uma contabilidade já segmentada por departamentos, com níveis de despesas, receita e controles de estoque. Tal escrito já contemplava alguns tipos de controle sobre as transações ocorridas em determinado período (BEUREN, 2003).

Outro fato importante ocorreu logo após a disseminação da Peste Negra pela Europa, foi o uso generalizado da moeda como denominador comum, onde, por causa da peste, um terço da população da Europa havia sido eliminada, começou a declinar o sistema feudal. “A propriedade privada começou a suplantar a posse conjunta da Idade Média. Em síntese, estavam sendo lançadas as bases da nossa sociedade”. No fim do período moderno, foi publicada a obra de Francisco Villa, este que é o responsável por uma nova fase da contabilidade que perdura até hoje. A obra intitulada de “*La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*”, contribuiu para a disseminação da contabilidade para um público cada vez maior (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 44).

O campo de aplicação da contabilidade, segundo Professores da FEA/USP (2001, p. 280), “é bastante amplo, abrangendo todas as entidades físicas ou jurídicas, com ou sem fins lucrativos, que exercem atividade econômica visando atingir determinada finalidade”.

Assim, existindo atividade econômica em uma organização, independente de qual tipo de entidade for esta, a Contabilidade estará presente.

A contabilidade como é vista atualmente é o reflexo de uma evolução contínua, cada vez mais difundida, e tem como característica sempre se adaptar às novas realidades da época em que figura, e como foram ocorridas mudanças no decorrer da história, pode-se esperar por mudanças futuras.

3.2 Objetivos e usuários

3.2.1 Objetivos da contabilidade

De acordo com Iudícibus (1997), “o ponto de partida para qualquer disciplina ou campo de estudo é estabelecer os limites de sua atuação e seus objetivos”. Observa que os objetivos da contabilidade frequentemente são formulados a partir dos princípios ou postulados. Mas, na verdade a formulação de tais objetivos ou sua materialização decorrem da observação da realidade, ou sofrem forte influência dela. Os princípios e as normas funcionam como agentes mediadores na construção dos objetivos, que são o ponto mais alto da estrutura hierárquica do estudo da Contabilidade.

Argumenta ainda o mesmo autor que os objetivos da Contabilidade poderiam estar alicerçados em duas abordagens distintas:

Ou consideramos que o objetivo da Contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário. (IUDÍCIBUS, 1997)

Segundo Iudícibus (1997), afirma que a “função fundamental da Contabilidade [...] tem permanecido inalterada desde seus primórdios, que é a de prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões”. Entretanto, houve mudanças nos usuários e nas formas de informação que eles tem procurado, permanecendo inalterada a função da Contabilidade, que é a de prover a informação útil para tomada de decisão. Uma primeira abordagem conflitante é justamente uma avaliação do que é ou não útil para tomada de decisões. Por essa ótica, haveria necessidade de uma análise a partir do modelo decisório de cada usuário, podendo consistir em:

- a) identificar e definir a função-objetivo a ser maximizada;
- b) coletar e avaliar a informação utilizada no passado para maximizar a função;
- c) prover o modelo preditivo que irá suprir o modelo decisório para maximização da função-objetivo.

Analisando os tipos de informações requisitadas pelos diversos usuários, observa-se que, na sua maioria, eles estão preocupados com a capacidade de geração de caixa e rentabilidade da empresa.

Hendriksen e Van Breda (1999), destacam que:

a principal dificuldade com a ênfase no processo de contabilização e na estrutura convencional de divulgação é a de que certos termos contábeis, tais como lucro líquido e receita, e mensurações tais como custo histórico, possuem pouco ou nenhum significado interpretacional no que se refere a fenômenos do mundo real. Tais termos são criações dos contadores.

Em resumo, os processos decisórios partem das informações contábeis, que partem dos postulados, princípios e padrões contábeis. Assim, o processo decisório é influenciado pela informação contábil disponível, sendo que a recíproca não é verdadeira.

O Estudo de Pesquisa em Contabilidade nº 1 (apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999) descreve que o objetivo da contabilidade é:

- a) medir os recursos possuídos por entidades específicas;
- b) refletir os direitos contra essas entidades e os interesses nela existentes;
- c) medir as variações desses recursos, direitos e interesses;
- d) atribuir as variações a períodos determináveis;
- e) exprimir os dados anteriores em termos monetários como denominador comum.

À medida que um amplo universo de usuários com necessidades específicas e individualizadas, podem ser atendidos a partir de um conjunto básico e padronizado de informações adaptadas de acordo com esses requisitos, tem-se inicialmente que a Contabilidade está atingindo seu objetivo.

De acordo com o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999,):

A divulgação financeira deve fornecer informações que sejam úteis para investidores e credores atuais e em potencial, bem como para outros usuários que visem a tomada racional de decisões de investimento, crédito e outras semelhantes. As informações devem ser compreensíveis aos que possuem uma noção razoável dos negócios e das atividades econômicas e estejam dispostos a estudar as informações com diligência razoável.

Esse conjunto de elementos de linguagem, mesmo quando tratados conjuntamente, podem apresentar ênfases diferentes em seus particulares, gerando correntes distintas. Em seus estudos, por exemplo, Iudícibus (1997) conclui que, de forma geral a literatura norte-americana tem foco no usuário, dando ênfase ao nível pragmático. Pela ótica de Hendriksen e Van Breda (1999), conclusão semelhante é a do FASB quanto aos objetivos da contabilidade, como descrito: “O Fasb, embora não tenha rejeitado os enfoques semântico e sintático, dá mais ênfase ao enfoque pragmático”. Interpretação de cunho semântico-sintático pode ser atribuído a Favero et al. (1995,) quando destacam que:

Infelizmente, a informação contábil apresentada pela grande maioria da empresas brasileiras está direcionada unicamente para atendimento das exigências fiscais (usuário-alvo – governo). Desta forma, percebe-se que a maioria dos profissionais é aparentemente míope no que diz respeito à informação gerencial.

A Contabilidade que hoje conhecemos, tem como objetivos mais amplos, de servir o público e a sociedade em geral, mediante ampla e objetiva divulgação das atividades econômicas de uma entidade pública ou privada.

3.2.2 Usuários da contabilidade

Os usuários da contabilidade podem ser classificados em dois grupos: internos – representados pelos empregados, gerentes, diretores, chefes de unidades produtivas, etc., e externos – representados pelos bancos, fornecedores, governo, sindicatos, acionistas, agências, investidores, institutos, instituições de ensino e estudantes, pessoas físicas, etc.

De acordo com o IBRACON (1992), usuário é “toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar”.

Para o FASB, os acionistas, outros investidores e os credores são os principais usuários da contabilidade, prevalecendo que a divulgação financeira deve ser útil para a tomada de decisões de investimento, concessão de crédito e outras decisões semelhantes. Críticas surgiram no sentido de que dessa forma poderiam estar sendo produzidas informações privadas ou privilegiadas de interesse do usuário sofisticado, com alto grau de compreensão, geralmente investidores do mercado de ações, proporcionando rendimentos monopolísticos aos que tem acesso a tais informações. O objetivo é de que a divulgação financeira torne pública e compreensível à informação disponível a um amplo número de usuários. Marion (1996,) observa que:

Quase toda a bibliografia existente na área contábil visa especificamente formar o contador em “como fazer contabilidade”. O não-contador (...) está muito mais interessado em “como entender ou como interpretar a contabilidade”. Portanto, quase não existem livros ou materiais básicos, em nosso país, que norteiem o ensino da Contabilidade para “não-contadores”.

O sistema contábil proporciona aos gestores como também aos usuários externos uma visão geral de organização, servindo de ligação entre os outros sistemas – informação, como marketing, recursos humanos, pesquisa e desenvolvimentos e produção, nela as informações produzidas por estes outros sistemas são expressas em termos financeiros, tornando assim possível desenvolver uma estratégia para atingir os objetivos da organização.

São vários os usuários da contabilidade como clientes, fornecedores, colaboradores, investidores, acionistas, gestores, governo, sociedade etc. que por meio das

informações dos relatórios e demonstrações contábeis conseguem traçar metas a serem atingidas. Cada um com seu interesse e finalidades específicos em relação à entidade em que se relaciona.

Usuários	Metas Relevantes
Clientes	Produtos e Serviços com qualidade; recebimentos de produtos em dia e pontualidade na prestação do serviço; produtos ou serviços com menos custo; cortesia no atendimento.
Fornecedores	Parceria; segurança no recebimento e continuidade.
Colaboradores	Geração de caixa; salários adequados; incentivos a promoção; produtividade; valor adicionado; segurança no emprego; efetivo.
Investidores	Custo de oportunidade; rentabilidade e liquidez das ações.
Acionistas	Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Retorno sobre os ativos; continuidade; crescimento no mercado; valor adicionado.
Gestores	Retorno sobre o Patrimônio Líquido; continuidade; valor patrimonial das ações; qualidade; produtividade; valor adicionado.
Governo	Lucro tributável; valor adicionado; produtividade.
Sociedade	Contribuição Social; Preservação do Meio Ambiente; segurança; qualidade; cidadania.

Quadro 2 – Usuários da contabilidade

Fonte: Elaborado pela autora baseada em Tinoco (2001).

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, 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 um verdadeiro catalisador do mercado de ações.

3.3 Tipos de contabilidade

Na Contabilidade, visivelmente há uma particularidade em relação às demais ciências, pois esta tem a característica de se adaptar de acordo com seu usuário.

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004), o tipo de informação contábil exigida difere de usuário para usuário, ou seja, cada usuário vai necessitar de uma informação peculiar para seu uso. São estes usuários que irão influenciar a contabilidade para gerar informações cada vez mais exclusivas, forçando a diversificação da mesma.

A contabilidade está basicamente dividida em: financeira, fiscal (ou tributária), pública e gerencial (ou de custos), ressalta-se que cada uma delas possui normas e conceitos diferenciados, bem como as informações geradas (MARION, 1998).

A Contabilidade Financeira é uma vertente da Contabilidade Geral, recebeu este nome justamente pelos seus principais objetivos, que são: elaborar e fornecer relatórios e demonstrativos financeiros ao público externo.

Atkinson et al. (2008, p. 37) afirma que a Contabilidade Financeira:

É o processo de geração de demonstrativos financeiros para públicos externos, como acionistas, credores e autoridades governamentais. Esse processo é fortemente limitado por autoridades governamentais que definem padrões, regulamentações e impostos, além de exigir o parecer de auditores independentes [...].

Elucida-se que a Contabilidade Financeira tem como objetivo “coletar dados das transações econômico-financeiras que afetam o patrimônio da entidade, classificá-los e registrá-los, fornecendo informações condensadas em forma de relatórios” (COSIF, 2012 *on line*).

Assim, fica claro que a Contabilidade Financeira tem como finalidade demonstrar por meio de relatórios e demonstrativos econômico-financeiros a situação da empresa ao público externo (acionistas, governo, fornecedores, bancos, dentre outros).

De acordo com Horngreen, Datar e Foster (2004, p. 2), a Contabilidade Financeira “concentra-se em demonstrativos para grupos externos, medindo, registrando transações de negócios e fornecendo demonstrativos financeiros baseados em Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA)”.

Vale lembrar que, no Brasil, as normas que conduzem a contabilidade são os PFC, que estão delimitados na Resolução nº 774/94, ao contrário de países como os EUA, onde a contabilidade é regida pelos PCGA.

Para Atkinson et al. (2008, p. 37): “O processo contábil-financeiro está restrito às exigências obrigatórias de elaboração de relatórios por parte de autoridades regulamentadoras externas [...] Como consequência, a contabilidade financeira tende a ser orientada por normas [...]”.

Em linhas gerais, observa-se que o objetivo da Contabilidade Financeira se confunde com o objetivo das demonstrações contábeis que, para fins de publicação externa, devem acatar aos PFC.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a Contabilidade Financeira tem como finalidade demonstrar por meio de relatórios a situação econômico-financeira e patrimonial da empresa, tendo como base informações históricas, ou seja, dando destaque ao desempenho

passado, devendo atender aos parâmetros expressos na legislação vigente, e em conformidade com os PFC, no caso do Brasil.

Assim Crepaldi (1998) afirma que a contabilidade financeira registra a história financeira da empresa, e lida com formulações de relatórios destinados aos usuários externos, como acionistas e credores. Por fim, pode-se dizer que a contabilidade é um processo utilizado pelas empresas para apresentar suas rotinas empresariais, obedecendo às exigências da legislação para finalidades fiscais, pois por meio desta ferramenta contábil, o empresário poderá controlar seu patrimônio e gerenciar os seus negócios.

A Contabilidade Fiscal, conhecida também como Contabilidade Tributária, trata da parte da Contabilidade que se encarrega de analisar profundamente a legislação tributária e fazê-la refletir nos registros contábeis. De acordo com Fabretti (1996, p. 25), Contabilidade Tributária:

É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada. [...] Como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato.

Entretanto, a legislação tributária frequentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhe outro valor (resultado fiscal), que nada tem a ver com o resultado contábil.

De acordo com Fabretti (1996, p. 27), o objeto da Contabilidade Fiscal ou Tributária é “apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética [...], e atender de forma extra-contábil as exigências das legislações [...]”

Desta forma, entende-se que a Contabilidade Fiscal ou Tributária é encarregada da análise das contas de resultado da empresa, a qual deverá ser examinada de acordo com a legislação vigente, para que se apurem corretamente os impostos.

A Contabilidade de Custos, segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 2-3), fornecem informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira. Mede e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização, inclui aquelas partes, tanto da contabilidade gerencial quanto da financeira, em que as informações de custos são coletadas e analisadas.

Já para a Sistema Financeiro Nacional (COSIF) Plano Contábil das Instituições do COSIF (2012, *online*), a Contabilidade de Custos visa fornecer informações sobre a utilização de bens e serviços na produção de outros bens ou serviços no ambiente onde são gerados, direcionados para o fornecimento de subsídios para análise e avaliação do desempenho e da produtividade.

Ambos referenciais supracitados discorrem que a Contabilidade de Custos fornece informação, tanto gerencialmente quanto financeiramente, sobre a utilização dos recursos (materiais, mão-de-obra, entre outros) na produção de bens e serviços de uma organização. Segundo tais informações, o gestor/administrador terá como analisar o desempenho produtivo da empresa.

De acordo com Neves e Viceconti (1998, p. 6):

A Contabilidade de Custos, nos seus primórdios, teve como principal função a avaliação de estoques em empresas industriais, uma vez que envolve muito mais que a simples compra e revenda de mercadorias, são feitos pagamentos a fatores de produção, tais como salários, aquisições e utilização de matérias-primas etc. [...].

Complementando, afirma que a Contabilidade de Custos, cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para tomada de decisões (NEVES; VICECONTI, 1998).

Conforme mencionado, a contabilidade de custos fornece informações referentes à utilização de recursos no processo produtivo, proporcionando informações à contabilidade gerencial, auxiliando assim na tomada de decisão dos gestores.

A contabilidade gerencial, para muitos, é um mero jargão de mais uma vertente da Contabilidade um Plano Contábil das Instituições do COSIF. Entretanto, este ramo parece ser muito utilizado e difundido nas grandes empresas, principalmente multinacionais, porém, não parecem ser tão utilizado nas Micro e Pequenas Empresas.

Conceitualmente, contabilidade gerencial segundo a visão de Atkinson et al. (2000, p. 36) é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores, tal processo deve ser direcionado pelas necessidades de informação dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Já para a COSIF (2010, *online*), contabilidade gerencial é a parte da contabilidade que se refere ao fornecimento de informações e de subsídios para a tomada de decisões de

caráter corrente e as de natureza estratégicas permitindo também efetuar avaliações de desempenho e fixação do preço de venda baseado no custo, no mercado e no concorrente [...].

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4) contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

Para Ricardino (2005, p. 9) a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira variável e efetiva no modelo decisório do administrador.

Nota-se que os autores possuem a mesma linha de raciocínio, uma mesma linha de raciocínio: do pressuposto que a Contabilidade Gerencial serve de ferramenta de tomada de decisão. Porém não se pode resumir tanto o campo de atuação desta vertente da Contabilidade.

De acordo com Neves e Viceconti (1998), a Contabilidade Gerencial não se atém apenas nas informações produzidas, desenvolvidas dentro da Contabilidade, mas também se ampara de outros campos do conhecimento não vinculados diretamente à área contábil, como exemplo a administração financeira, estatística, análise financeira, dentre outros.

Segundo Lopes e Martins (2005, p. 95), concernentes ao enfoque acima citado, discorrem que:

[...] podemos identificar duas atividades básicas que devem ser realizadas para que as corporações atinjam seus objetivos: coordenação e motivação. As várias atividades da firma precisam ser adequadamente coordenadas e os gestores e demais envolvidos precisam estar motivados para a realização de suas funções. Para a realização dessas funções, um elemento é primordial: informação. Para que as atividades sejam bem coordenadas, os gestores precisam receber informações sobre seu desenvolvimento. Para que esses mesmos gestores adequadamente motivados, é necessário que sistemas [...] sejam implementados como base para a remuneração.

Assim, as firmas precisam de sistemas capazes de fornecer informações com a finalidade de coordenação e motivação dos agentes econômicos envolvidos em suas atividades. Daí surge à contabilidade gerencial. Conforme Iudícibus (1998, p. 21):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido as várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na Análise Financeira de Balanços etc. Colocados numa perspectiva [...] e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Os últimos enfoques supracitados diferenciam-se dos demais, pois ampliam a contabilidade gerencial como sendo uma técnica que não se utiliza apenas das informações da Contabilidade convencional, mas, também de outras áreas da empresa, sendo muito mais abrangente do que apenas analisar registros contábeis para tomada de decisão futura. Desta forma, a contabilidade gerencial pode até vir a ser confundida com a área de conhecimento de administração de empresas.

Reforçando a ideia acima citada de Lopes e Martins (2005), para se ter uma influente contabilidade gerencial, necessita-se de um bom sistema de contabilidade gerencial, o qual, segundo Atkinson *et al.* (2008, p.36) é conceituado como “sistemas de informação que relatam os custos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes da empresa, que são usados para uma variedade de tomadas de decisão e de melhorias de atividades”. Tais sistemas de informação, segundo Horngren, Datar e Foster (2004), deverão ser elaborados de acordo com os anseios dos administradores da empresa.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivos dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos.	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Forma dos relatórios	Balço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos, Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, Fluxo de Caixa, Demonstrações dos Valores Adicionados.	Orçamentos, Contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatório de custo, relatório especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Frequência dos relatórios	Anual, Trimestral e ocasionalmente mensal.	Quando necessário pela administração.
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados).	Históricos e esperados (previstos).

Quadro 3 – Contabilidade financeira x contabilidade gerencial

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesse processo de globalização, tecnologia e evolução, a contabilidade gerencial e financeira são importantes aliadas na administração das empresas, já que a gerencial é importante na tomada de decisão e a financeira pode auxiliá-la por está ligada à evidenciação e à comunicação da informação para a sociedade em geral, mas para qualquer área de abrangência dos tipos de contabilidade é necessário que haja pessoas capazes de traduzir os conceitos contábeis em atuação prática, ou seja, usá-las como instrumento da administração

3.4 A contabilidade como ferramenta de informações

A contabilidade surgiu pela necessidade do homem em ter informações econômicas e financeiras a respeito dos seus negócios. A contabilidade tem um potencial enorme de informação, pois, todos os fatos que são passíveis de expressão monetária podem ser agrupados dentro dessa área, objetivando a uma visão sistêmica da situação da empresa.

Marion (1998, p. 30) quando trata da questão da utilização das informações contábeis para gestão, afirma que “a função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da contabilidade para a tomada de decisões”. A informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive, provocar mudança organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão. Esse recurso vital da organização, quando devidamente estruturado, integra as funções das várias unidades da empresa, por meio dos diversos sistemas organizacionais.

Segundo Beuren (2000 p. 45), “o desafio maior da informação é o de habilitar os gestores a alcançar os objetivos propostos para a organização, por meio do uso eficiente dos recursos disponíveis”. A definição e tradução da estratégia, de forma compreensível e factível aos membros da organização, passa pela necessidade de disponibilizar informações adequadas aos responsáveis pela elaboração da Estratégia. Para a tomada de decisão, os gestores precisam ser supridos com informações de valor.

Tal situação requer que a informação, enquanto recurso básico para o desenvolvimento das atividades empresariais e sua valorização como produto econômico, seja bem gerenciada. A principal diferença da informação em relação aos demais ativos da empresa, é que ela é infinitamente reutilizável, sem, contudo se deteriorar ou depreciar em função do uso. Se o propósito da Informação for capacitar os gestores a alcançar os objetivos da organização com o uso eficiente de seus recursos, e sendo a informação também um recurso, faz-se necessário a mensuração destas informações, visto que os dados que são coletados, processados, acumulados e comunicados às empresas, por meio de sistemas de informações formais, precisam ser mensurados de alguma forma.

Os gestores das empresas que são responsáveis pela tomada de decisão precisam de mensurações adequadas das informações para dar suporte a seus modelos decisórios. Porém, estruturar um modelo de mensuração que possa ser aplicado a objetos ou eventos que ainda estão por se realizar é uma tarefa complexa, visto que essas medidas se referem a

estimativas subjetivas. Entretanto, a precisão dos padrões de mensuração são de fundamental importância no processo de fazer mensurações e comparações exatas, a fim de prover informações válidas, confiáveis apropriadas e econômicas, para cada decisão a ser tomada (BEUREN, 2000).

A contabilidade tem como uma de suas principais funções suprir de informações úteis os gestores, cabe a ela gerar informações que dêem o devido suporte ao processo de tomada de decisões em todos os seus estágios: no reconhecimento do problema, na identificação das alternativas e na escolha da melhor delas.

Na fase de reconhecimento de problemas, a contabilidade apresenta-se como um importante instrumento de gestão à medida que é um sinalizador deles, apontando variações em relação a padrões estabelecidos, desempenhando um papel relevante nas fases de identificação de alternativas e da escolha da mais adequada para a organização (BEUREN, 2000).

Marion (1998, p. 30) quando trata da questão da utilização das informações contábeis para gestão, afirma: “A função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões”.

A informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive, provocar mudança organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão. Esse recurso vital da organização, quando devidamente estruturado, integra as funções das várias unidades da empresa, por meio dos diversos sistemas organizacionais.

Tal situação requer que a informação, enquanto recurso básico para o desenvolvimento das atividades empresariais e sua valorização como produto econômico, seja bem gerenciada. MCGee e Prusak (1994, p. 23) argumenta que:

Embora a informação seja um ativo que precisa ser administrado, da mesma forma que os outros tipos de ativo representado pelos seres humanos, capital, propriedades e bens materiais, ela representa uma classe particular dentre esses outros tipos de ativo. As diferenças decorrem do próprio potencial da informação assim como do desafio de administrá-la.

Por trás de todos os fatores destacados acima, se refletirmos mais atentamente, está a informação e seu uso. A informação capacita o empresário a assumir riscos, porque o conscientiza a respeito dele. O instrumentaliza a escolher oportunidade de mercado e promove

a visão necessária sobre seu negócio. Desta forma, a capacidade de liderança e a criatividade encontram ambiente fértil.

É por meio da contabilidade que o empresário terá acesso a informação útil para tomada de decisão. Saber se a empresa está dando lucro, ter conhecimento da situação financeira e econômica, possuir um planejamento de mercado, analisar a liquidez da empresa, saber qual a posição no mercado com relação aos concorrentes, dentre outras informações representa a sobrevivência dos micros e pequenos empresários inseridos no contexto globalizado em que vivemos atualmente.

4 PRINCIPIOS CONTÁBEIS NO BRASIL

4.1 Evolução histórica dos princípios contábeis

Os PFC representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social aplicada, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade presente seu objeto, seus PFC valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem às finalidades para as quais é usada, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Na contabilidade os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois a condição de simples conceitos. Não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência jamais serão diretivos 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 entre outros, tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Sua observância nos procedimentos aplicados resultará em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas.

O Brasil, desde que a lei 6.404/76 o incluiu como matéria legislativa a ser observada pelos agentes do mercado de capitais, os princípios são objeto de regulamentação dos órgãos reguladores oficiais. O CFC definiu uma primeira versão em 1981, seguida pelo IBRACON e Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que emitiu uma deliberação em 1986, a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, classificando-os em postulados, princípios propriamente ditos e convenções. Em 1993 o CFC instituiu por meio da Resolução CFC 750 “Os Princípios Fundamentais da Contabilidade”, em número de sete e em 2008 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou e divulgou o “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”.

Os PFC devem ser obrigatoriamente observados no exercício da profissão contábil e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Além disso, na aplicação dos PFC à situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

4.2 Princípios contábeis no Brasil

O CFC, por meio de sua Resolução nº. 750/93, artigo 2º diz que *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 do nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo a ciência social, cujo o objetivo é o patrimônio das entidades.*

Conforme está regulamentado no artigo 3º da citada Resolução do CFC, os Princípios Fundamentais de Contabilidade são:

4.2.1 Princípio da entidade

Conforme menciona o Artigo 4º da Resolução 750/95, 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.

A Contabilidade deve ter plena distinção e separação entre pessoa física e pessoa jurídica. Enfim, o patrimônio da empresa jamais se confunde com os dos seus sócios. A contabilidade da empresa registra somente os atos e os fatos ocorridos que se refiram ao patrimônio da empresa, e não os relacionados com o patrimônio particular de seus sócios.

Segundo Iudicibus (2004, p. 56) “a entidade é um postulado o qual considera que as transações econômicas são levadas a termo por entidades e a contabilidade é mantida como distinta dos sócios que a compõem”

4.2.2 Princípio da continuidade

Conforme dispõe o Artigo 5º da Resolução 750/95 do CFC, 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. 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. 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.

Este princípio diz que a empresa deve ser avaliada e escriturada na suposição de que a entidade nunca será extinta. As Demonstrações Contábeis são estáticas, não podem ser desvinculadas dos períodos anteriores e subsequentes, a vida da empresa é continuada, até circunstância esclarecedora em contrário. Seus Ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm em gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que se poderia obter se fossem vendidos no estado em que se encontram.

Segundo Iudícibus (2007, p. 37) “a entidade é encarada como algo capaz de produzir riqueza, e gerar valor continuamente sem interrupções”.

Já de acordo com Reis (2004, p. 57) “o fundamento deste princípio baseia-se na idéia de que, para a Contabilidade, as entidades jurídicas, tem vida ilimitada, até que fato qualquer venha provocar a sua descontinuidade”.

4.2.3 Princípio da oportunidade

Conforme enunciado no Artigo 6º da Resolução 750/95, o Princípio da Oportunidade refere-se ao momento em que devem ser registradas as variações patrimoniais. Devem ser feitas imediatamente e de forma integral, independentemente das causas que as originaram, contemplando os aspectos físicos e monetários. Quando se tratar de um fato futuro, o registro deverá ser feito desde que tecnicamente estimável mesmo existindo razoável certeza de sua ocorrência.

Segundo Sá (1995, p. 90) “para que a situação produza uma idéia atualizada do que ocorre, espelhando, demonstrativamente, tudo, até o momento que se evidencia, é preciso

que tão logo o fato ocorra seja percebido ou dele se tome conhecimento, mereça o competente registro”.

4.2.4 Princípio do registro do valor original

Menciona o Artigo 7º da Resolução 750/95 do CFC, que 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.

A avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada. Uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos. O valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste.

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.

Os elementos patrimoniais devem ser registrados pela contabilidade por seus valores originais, expressos em moeda corrente do país. Assim, os registros da contabilidade são efetuados com embasamento no valor de aquisição do bem ou pelo custo de fabricação, incluindo-se, ainda, todos os gastos que foram necessários para colocar o bem em condições de gerar benefícios presentes ou futuros para a empresa. Caso a empresa efetue transações em moeda estrangeira, os valores correspondentes devem ser convertidos à moeda nacional.

Segundo o entendimento de Iudícibus (2004, p. 113), “o princípio do Registro pelo Valor Original ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestre da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio”.

4.2.5 Princípio da atualização monetária

Em seu artigo 8º, a Resolução 750/93 do CFC diz que esse princípio expressa a dimensão essencialmente financeira da Contabilidade, na necessidade que sente de homogeneizar, para o usuário das demonstrações contábeis, ativos e obrigações de naturezas

tão diferenciadas entre si, pelo denominador comum monetário, que é sua avaliação em moeda corrente do País.

No Brasil, com o advento do Plano Real (1994), que vetou a “correção monetária de balanços” houve a mudança da denominação do Princípio. A antiga era “Princípio da Correção Monetária”. Também o art. 185 da Lei 6.404/76 já havia sido revogado pela Lei n.º 7.730/89. No Brasil existe uma tensão no meio contábil, entre os órgãos reguladores (CFC e CVM) e a classe, por causa da resolução que admite a correção monetária apenas se a inflação passar de um determinado patamar: se a inflação superar 100% (em 3 anos) haveria a atualização. Na verdade, essa resolução atende ao padrão internacional. Sucede, entretanto, que mesmo uma inflação baixa vai distorcer o real valor do patrimônio em poucos anos.

4.2.6 Princípio da competência

Este princípio é tratado no Artigo 9º da Resolução do CFC, sobre a qual diz: “As despesas e receitas devem ser contabilizadas como tais, no momento de sua ocorrência, independentemente de seu pagamento ou recebimento”. Este princípio está ligado ao registro de todas as receitas e despesas de acordo com o fato gerador, no período de competência, independente de terem sido recebidas as receitas ou pagas as despesas. Assim, é fácil observar que o princípio da competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas realizadas e das despesas incorridas em determinado período.

A receita é considerada realizada:

- a) no momento em que há a transferência do bem ou serviço para terceiros, efetuando estes o pagamento ou assumindo o compromisso firme de fazê-lo no futuro (exemplo: venda a prazo);
- b) quando ocorrer a extinção de uma exigibilidade sem o desaparecimento concomitante de um bem ou direito (exemplo: perdão de dívidas ou de juros devidos);
- c) pelo aumento natural dos bens ou direitos (exemplo: juros de aplicações financeiras);
- d) no recebimento efetivo de doações e subvenções.

A despesa é considerada incorrida quando:

- a) ocorrer o consumo de um bem ou direito (exemplo: desgaste de máquinas);
- b) ocorrer o surgimento de uma obrigação (exigibilidade) sem o correspondente aumento dos bens ou direitos (exemplo: contingências trabalhistas);
- c) deixar de existir o correspondente valor do bem ou direito pela sua transferência de propriedade para um terceiro (exemplo: a baixa de mercadorias do estoque quando da efetivação da venda).

Segundo Iudícibus (2007, p. 63) “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”. A importância deste fato reflete na correta avaliação das informações financeiras por parte dos usuários da contabilidade.

4.2.7 Princípio da prudência

Objeto do Artigo 10 da Resolução 750/93 do CFC, 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.

O princípio da prudência especifica que ante duas alternativas, será adotado o menor valor para os bens ou direitos e o maior valor para as obrigações ou exigibilidades. Assim, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos outros PFC será escolhido a opção que diminuir ou aumentar menos valor do Patrimônio Líquido.

4.3 A importância dos princípios contábeis para a execução de atividades contábeis

A Contabilidade permite por meio de suas técnicas, manter um controle permanente do Patrimônio da empresa, além de fornecer informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Consiste também no conjunto de conhecimentos sistematizados, com princípios e normas próprias.

Portanto, o CFC instituiu as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e os Princípios de Contabilidade, definidos em: Princípio da Entidade; Princípio da Continuidade;

Princípio da Oportunidade; Princípio do Registro pelo Valor Original; Princípio da Competência; e Princípio da Prudência.

Tendo em vista o caráter regulamentador dos PFC, estes devem ser obrigatoriamente observados no exercício da profissão contábil e constitui condição de legitimidade das NBC. Para Sá (2007, p. 20), a importância destes princípios é dada por possibilitarem a uniformidade das terminologias utilizadas pelos profissionais da área e a fidelidade demonstrativa do patrimônio e serem instrumentos de base para a normatização da atividade contábil.

Além disso, é embasado nas informações fornecidas pela contabilidade, que pessoas fazem investimentos, fornecedores acreditam na capacidade que a empresa tem de saldar suas dívidas, bancos e instituições decidem o quanto de financiamento pode ser proporcionado à organização, governo calcula impostos devidos, gestores tomam decisões internas, enfim, a Contabilidade é um importantíssimo instrumento para decisões de usuários internos e externos.

No que tange o interesse administrativo, o objetivo das demonstrações contábeis é dar informações sobre a posição financeira de uma entidade. Para tal, os referidos Princípios de Contabilidade precisam ser identificados e respeitados para que a contabilidade possa atingir os objetivos oferecendo informações capazes de suprir as necessidades dos que delas têm carência. Neste sentido, a contabilidade deve acercar-se de profissionais que atendam as características fundamentais à administração, como ser útil, oportuna, clara, íntegra, relevante, flexível, completa e preditiva (fornecer indicadores e tendências); características estas, contempladas pelos Princípios de Contabilidade.

A correta aplicação dos Princípios de Contabilidade tem sido alvo de várias pesquisas dentro do conhecimento contábil, por meio das quais pesquisadores têm associado à inobservância dos mesmos ao alto índice de fechamento de empresas. Essa inobservância aos Princípios gera consequências para a contabilidade por não ter informações corretas sobre o saldo do caixa, dos estoques das mercadorias, valor das contas a pagar e contas a receber volume das despesas fixas ou financeiras, dentre outros, em decorrência do registro inadequado das transações realizadas; dificultando o controle e administração enquanto as informações não atendem as características fundamentais abordadas anteriormente. Além disso, esta situação deixa o contador impossibilitado de exercer suas atividades com eficiência.

No âmbito internacional considerado- se que cada país tem seu conjunto de leis, regras, filosofias, procedimentos e objetivos, é razoável que os sistemas contábeis de cada

país, venham a ser impactantes por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre os outros, causando diferenças por não estar na mesma direção. Por exemplo, um país pode ter uma cultura individualista com grande distância do poder, o que explicam os conflitos nas atividades contábeis e conseqüentemente nos resultados apresentados nas demonstrações contábeis que refletem a força de cada dimensão na cultura do país.

Radebaugh e Gray (1997) destacam 14 diferentes razões que provocam diferenças internacionais: estrutura das empresas, fatores internacionais, cultura, regulamentação da estrutura contábil, sistema legal, inflação, crescimento e desenvolvimento econômico, ambiente social, nível de atividade empresarial, mercado financeiro e de capitais, tributação, profissão contábil, educação e pesquisa na área contábil e sistema político.

Portanto, uma empresa brasileira cujas demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com as práticas das atividades contábeis adotadas no Brasil terá que elaborá-las também conforme padrões internacionais.

Com o objetivo de facilitar a análise e comparação entre as demonstrações elaboradas por diferentes padrões, bem como reduzir os custos de elaboração de diversas demonstrações contábeis por uma empresa globalizada, cresce o movimento pela harmonização das práticas contábeis, que reduziram as diferenças contábeis entre países.

As informações contábeis geradas de um empreendimento multinacional, no campo da Contabilidade Internacional, interessam tanto a segmentos de um mesmo grupo econômico que realiza operações e transações internacionais, como também usuários da informação que estão domiciliados em diferentes países em relação ao empreendimento que divulga essas informações.

No Brasil, para acompanhar esse processo de harmonização, busca-se o aperfeiçoamento das práticas contábeis com base em pronunciamentos emitidos pela CVM, e pela Instituição de Auditores Independentes do Brasil, IBRACON, assim como reformas de Lei das SA's.

4.3.1 Pronunciamento conceitual básico – CPC

O CPC e a CVM divulgaram em 11/01/2008, o “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” (Deliberação CVM nº. 539/08).

O documento tomado como fonte para esta Estrutura, seguindo com o processo de convergência rumo às Normas Internacionais de Contabilidade, é o *Framework for the*

Preparation and Presentation of Financial Statements, emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Ao adotar essa Estrutura Básica, inaugura-se no Brasil uma forma de apresentação dos conceitos fundamentais contábeis sob a mesma forma contida nas Normas Internacionais de Contabilidade.

O “*framework*” não é uma norma internacional de contabilidade. O texto é uma descrição dos conceitos básicos que devem ser respeitados na preparação e apresentação das demonstrações financeiras. Ele define o espírito intrínseco das normas internacionais, a filosofia geral das normas e tem também como objetivo ajudar a diretoria do IASB no desenvolvimento e interpretação das normas internacionais de contabilidade, os usuários na elaboração das demonstrações financeiras e, os auditores na formação de uma opinião de auditoria. Sua estrutura está assim definida:

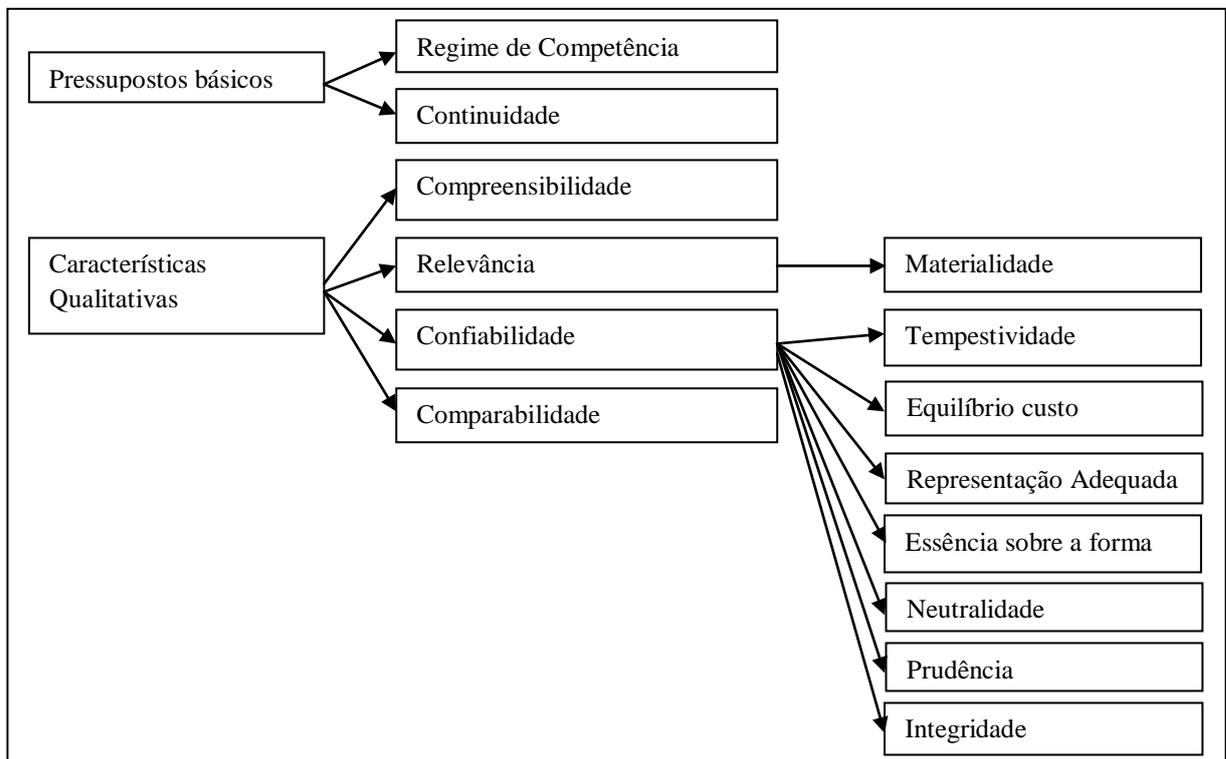


Figura 1 – Arcabouço conceitual do IASB

Fonte: Adaptado pela autora.

Percebe-se na figura que parte dos denominados princípios de contabilidade, está inserida nessa parte da estrutura do IASB. São eles: competência, continuidade e prudência e tem algumas características básicas pois são baseados muito mais em princípios do que em regras e embasam-se na prevalência da essência sobre a forma.

Os pressupostos básicos

Quando se considera algo um pressuposto, ou um postulado, é de forma mais abrangente, geral, ele é necessário para aplicabilidade da contabilidade por isso considera o regime de competência e a continuidade como pressupostos básicos ou antecedentes necessários para atingir os objetivos propostos pelas demonstrações financeiras.

✓ Regime de competência

A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros que serão recebidos no futuro.

✓ Continuidade

As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgado.

Características qualitativas das demonstrações contábeis

As características qualitativas são os atributos que tomam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. As quatro principais características qualitativas são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

✓ **Compreensibilidade**

Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que ela seja prontamente entendida pelos usuários. Para esse fim, presumem-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que sejam incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários entenderem.

✓ **Relevância**

Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

✓ **Confiabilidade**

Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar. Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.

✓ **Comparabilidade**

Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho.

Uma importante implicação da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e também o efeito de tais mudanças. Os usuários precisam ter informações suficientes que lhes permitam 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 necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com mera uniformidade e não se deve permitir que se torne um impedimento à introdução de normas contábeis aperfeiçoadas. Não é apropriado que uma entidade continue contabilizando da mesma maneira uma transação ou evento se a prática contábil adotada não está em conformidade com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Também é inapropriado manter práticas contábeis quando existem alternativas mais relevantes e confiáveis.

Limitações na relevância e na confiabilidade das informações

✓ Tempestividade

Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca relevância. A Administração da entidade necessita ponderar os méritos relativos entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. Para fornecer uma informação na época oportuna pode ser necessário divulgá-las antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando assim a sua confiabilidade. Por outro lado, se para divulgar a informação a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ser altamente confiável, porém de pouca utilidade para os usuários que tenham tido necessidade de tomar decisões nesse ínterim. Para atingir o adequado equilíbrio entre 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.

✓ Equilíbrio entre o custo e o benefício

O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o

custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas; por exemplo, o fornecimento de maiores informações aos credores por empréstimos pode reduzir os custos financeiros da entidade. Por essas razões, é difícil aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico.

Outros aspectos a serem observados

✓ Representação Adequada

Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento.

A maioria das informações contábeis está sujeita a algum risco de ser uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar. Isso pode decorrer de dificuldades inerentes à identificação das transações ou outros eventos a serem avaliados ou à identificação e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir, adequadamente, informações que correspondam a tais transações e eventos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens pode ser tão incerta que não é apropriado o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis.

✓ Primazia da essência sobre a forma

Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão

existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

✓ **Neutralidade**

Para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzirem a tomada de decisão ou julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

✓ **Prudência**

Os preparadores de demonstrações contábeis se deparam com incertezas que inevitavelmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a possibilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil provável das máquinas e equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas pela divulgação da sua natureza e extensão e pelo exercício de prudência na preparação das demonstrações contábeis.

Prudência consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários as estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis.

✓ **Integridade**

Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não-confiável e deficiente em termos de sua relevância.

✓ **Equilíbrio com características qualitativas**

Na prática, é frequentemente necessário um balanceamento entre as características qualitativas. Geralmente, o objetivo é atingir um equilíbrio apropriado entre as características, a fim de satisfazer aos objetivos das demonstrações contábeis. A importância relativa das características em diferentes casos é uma questão de julgamento profissional.

✓ **Visão verdadeira e apropriada**

Demonstrações contábeis são frequentemente descritas como apresentando uma visão verdadeira e apropriada (*true and fair view*) da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade. Embora esta Estrutura Conceitual não trate diretamente de tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade apropriadas normalmente resultam em demonstrações contábeis que refletem aquilo que geralmente se entende como apresentação verdadeira e apropriada das referidas informações.

✓ **Materialidade**

Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. 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.

As normas contábeis, ao contrário dos princípios, precisam ser fixadas ou estabelecidas por profissionais ou entidades reguladoras da profissão, respeitando os princípios, que são pré-existentes, e observando as condições culturais, econômica e legal do ambiente em que se aplicam.

5 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS NORTE AMERICANOS E EUROPEUS

5.1 Princípios contábeis norte-americanos

Nos Estados Unidos, a profissão contábil foi oficialmente reconhecida em 1904, por ocasião do Congresso Internacional de Contadores, quando foi instituída a “*American Association of Public Accountants*” (AAPA) (Associação Norte Americana de Contadores Públicos). Essas organizações exerceram grande influência sobre os padrões de contabilidade nos Estados Unidos.

Favero et al. (2006) destaca a importância da escola norte americana, por meio do Instituto Americano de Contadores Públicos, para o desenvolvimento dos Princípios e, conseqüentemente, da própria contabilidade. Além disso, outro fator que merece destaque segundo os autores, é a mudança na forma de gerar a informação contábil, que até então tinha como foco a contabilidade financeira. A partir deste momento, a escola norte-americana se volta, também, para o usuário interno, fornecendo-lhe informações confiáveis para o processo de tomada de decisão, proporcionando condições para o surgimento da Contabilidade Gerencial.

País este, que prioriza o atendimento a necessidade por informações principalmente dos acionistas, justamente por ser um país de mercado de capitais tradicionalmente fortes. Para Lopes e Martins (2005), os investidores desse mercado são os principais influenciadores da contabilidade americana.

Os países seguidores dessa escola e principalmente os que fizeram parte do império britânico, seguem a cultura do direito consuetudinário ou *common law*. Esta prioriza o respeito aos costumes e tradições, sua influência na contabilidade é explicada por Lopes e Martins (2005, p. 53)

Em países que adotam o direito consuetudinário, a contabilidade é menos regulada, ou quando regulada, essa regulamentação não é emitida pelo governo, e sim por órgãos da iniciativa privada. Inglaterra e Estados Unidos oferecem exemplos dessa situação.

Países que seguem essa cultura têm mais flexibilidade na preparação e apresentação das demonstrações contábeis. De acordo com Niyama (2005), tudo o que não vem a ser proibido é aceito, diferentemente do sistema jurídico *code Law*, onde se presume que tudo é proibido a menos que esteja explicitamente permitido em lei.

O Quadro 4 menciona algumas características apresentada por Lopes (2002) no âmbito da regulamentação contábil envolvendo *common Law e code Law*

	<i>Common Law</i>	<i>Code Law</i>
Regulamentação	Estruturas gerais de organizações menos reguladas.	Estruturas gerais de organizações amplamente reguladas.
Estrutura Acionária	Estrutura acionária dispersa entre um grande número de acionistas e informação contábil relevante.	Controle acionários nas mãos de poucos acionistas e informação contábil menos relevante.
Força da Profissão Contábil	Profissões contábeis autorreguladas, com enorme impacto social e prestígio.	Não abordado
Impacto Tributário na Contabilidade	Grau de influência da legislação tributário pequena	Influência da legislação tributária forte.
Regulamentação Contábil	Contabilidade fora da esfera de influência governamental	Contabilidade regulada diretamente pelo governo

Quadro 4 – Características dos modelos *Common Law e Code Law*
Fonte: Lopes (2005, p. 122).

Dentre as características apresentada no quadro vale ressaltar a força da profissão contábil, que no âmbito do sistema *code law* não é tratado e a regulamentação contábil é regulada diretamente pelo governo ,sofrendo uma influência forte da legislação tributária o que no sistema *Common Law* a regulamentação contábil não sofre influência do governo e os profissionais de contabilidade são autorreguladas.

A preocupação com os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos – os US-GAAP – começou na pós-crise da bolsa de Nova Iorque, em 1929. Iniciou-se assim, uma preocupação maior com a teorização da matéria contábil para proporcionar aos investidores maior confiança nas demonstrações contábeis.

A bolsa de Nova Iorque passou a exigir que todas as empresas listadas para negociação em seu recinto passassem a publicar balanços patrimoniais com atestados de contadores certificados por legislações locais ou nacionais. (LOPES; MARTINS, 2005, p42).

Na visão desta escola, os US-GAAP's incorporam convenções, regras e procedimentos necessários para a correta prática contábil, ou seja, a normatização emana da prática e é válida somente por um período de tempo.

A estrutura conceitual da contabilidade nos Estados Unidos definida pela *FASB* (LARSON; CHIAPPETA, 1996, p. 25) apresenta onze princípios gerais de contabilidade, como base da normatização da contabilidade dos Estados Unidos. Esses princípios são aceitos e adotados pela corporação profissional daquele país e observados para normatização dos seus padrões contábeis. Os princípios encontram-se no quadro 5.

Princípio Contábil	Conteúdo
Princípio da Entidade	Exige que os fatos relativos ao registro e a prestação de contas da empresa sejam separados e distintos das dos sócios (p. 29).
Princípio da Objetividade	Exige que as informações das demonstrações contábeis devam ser suportadas por evidências afora a imaginação ou opinião da pessoa que as preparou. Ainda prevê que as demonstrações contábeis devem ser elaboradas com informações uteis e assegurar a confiabilidade da informação (p. 29).
Princípio do Custo	Exige que a informação das demonstrações contábeis se baseia nos custos incorridos nas transações comerciais. Ainda prevê que o custo é mensurado com base em desembolso ou equivalência (p. 29).
Princípio da Continuidade	Aplicado às entidades na hipótese de elas terem as operações continuadas ao longo do tempo. É compatível com o princípio do custo e incompatível com a mensuração de ativos a preço de liquidação.
Princípio do reconhecimento da receita	Orienta que a receita deve ser reconhecida no momento em que for ganha; que o fluxo de entrada de ativos associado com a receita não tem de estar na forma de caixa; e o total da receita reconhecida deve ser mensurado como valor de caixa recebido mas o equivalente a caixa de outro ativo recebido (p. 35-36)
Princípio da Independência de Exercício	Orienta que a gestão dos negócios deve estar segregada por período de tempo determinado, que normalmente é de um ano. Esta parte da gestão é denominada período contábil (p. 106)
Princípio do relacionamento da despesa com a receita	Relaciona receita e despesas na demonstração do resultado no mesmo período em que as receitas foram reconhecidas, com o objetivo de ajustar o processo de mensuração do resultado do exercício (p. 108)
Princípio da Materialidade	A Idéia básica deste princípio é de que as exigências dos princípios contábeis podem ser ignoradas se o efeito sobre as demonstrações contábeis não é importante para seus usuários (p. 320)
Princípio da Evidenciação Total	Para este princípio as demonstrações contábeis, inclusive notas explicativas, devem apresentar toda a informação relevante a respeito das operações e posição financeira da entidade. A entidade deve divulgar qualquer fato importante o bastante para afetar a avaliação do leitor das demonstrações contábeis a respeito das operações, posição financeira ou fluxo de caixa da entidade.
Princípio da Consistência	Por este princípio a entidade deve utilizar métodos de avaliação uniformes ao longo dos períodos contábeis sucessivos para que a informação das demonstrações contábeis seja comparável ao longo dos períodos. No entanto, se a entidade mudar o método pode fazê-lo, devendo divulgar justificativas a respeito da natureza da mudança e dos efeitos provocados pela mudança (p. 350)
Princípio do Conservadorismo	Quando duas estimativas de valores a serem recebidas ou pagas são igualmente aceitáveis (propensas de ocorrer), a menos otimista deve ser utilizada (p. 356).

Quadro 5 – Os onze princípios de contabilidade dos Estados Unidos
 Fonte: Adaptado de Larson e Chiappetta (1996).

De acordo com Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 262), na década de 1970 foi criado o IASC que impulsionou a adoção das Normas Contábeis Internacionais (NIC), pelos países integrantes da Comunidade Europeia.

Seguindo a mesma idéia de Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 262) pode se dizer que EUA, seguem padrões estabelecidos pelo FASB, porém existe um movimento de convergência desse padrões com o IFRS com objetivo de harmonizar as demonstrações financeiras consolidadas e publicadas.

5.2 Princípios contábeis europeus

A escola italiana foi uma das mais importante e principal responsável por difundir a ciência pelo mundo, com a criação do sistema de partidas dobradas. O trabalho de Lucca Paccioli deu início ao pensamento contábil e evoluiu com os surgimento de várias outras escolas, dentre elas pode-se citar; a contista e a personalista.

Um das principais características das escolas europeias, como um todo, é a ênfase na teoria contábil, ela oferece vasta matéria teórica e lógica . Considerando partidas simples como o método que envolve o controle de apenas um elemento patrimonial e partidas dobradas como método em que para cada valor lançado a débito há um valor correspondente a crédito, Schimidt (2000, p. 29) afirma que:

À preocupação dos primeiros autores estava em descrever e apresentar exemplos de como registrar transações em livros contábeis por meio de partidas simples ou dobradas. A contabilidade, para eles, deveria preocupa-se especialmente com o processo de escrituração e com as técnicas de registro [...].

Hoje a União Europeia que é composta por 16 países , tornou-se um grande bloco continental, organizado para defender seus interesses, com vista ao fortalecimento econômico e político, interno e externo, disposto a harmonizar a normatização contábil díspar entre seus membros.

Assim os países europeus, por meio de um mercado comum buscavam harmonizar as regras do comércio tendo com um dos instrumentos a utilização de informações contábeis. Com isso originou-se, as Diretrizes Gerais e a Diretivas Comunitárias.

O Conselho das Comunidades Europeias publicou três diretivas, denominadas 4^a, 7^a e 8^a destinadas especialmente a proteger interesses tanto de acionista como de terceiros, estabelecendo padrões e critérios de contabilidade quanto a:

- a) apresentações de Balanços para a divulgação que podem ser de ordem crescente de liquidez para o ativo e crescente de exigibilidade para o passivo de forma vertical e horizontal , comparativa com o exercício anterior;
- b) resultados dos Exercícios que poderiam apresentar quatro esquemas de apresentação combinando modelos verticais e horizontais;
- c) anexo das Demonstrações Contábeis que trata das notas explicativas destinadas a facilitar a compreensão das contas.

A 4ª Diretiva, sob a forma de minuta, foi submetida ao Conselho de Ministros em 10.11.1971 e passou a vigorar em 25.07.1978, entre outras orientações enfatizava a apresentação, a divulgação e os padrões de comparabilidade das Demonstrações Contábeis.

Após a experiência da 4ª Diretiva de 1978, em 1983 a União Europeia adotou a 7ª Diretiva no qual o principal objetivo foi propiciar um nível aceitável de evidenciação e comparabilidade das Demonstrações Contábeis que permite a cada País-Membro decidirem que tipo de empresa deve preparar Demonstrações Contábeis Consolidadas.

A 8ª Diretiva, de abril de 1984, define o papel, a regra e a formação das pessoas habilitadas a controlar e certificar as contas anuais. Sua aplicação oferece solução a um problema ligado ao reconhecimento mútuo dos diplomas e cursos de formação nos países da União Europeia.

As diretivas não visavam apenas à uniformização das informações contábeis, mas também produzir comparações a equivalências das informações de dados daqueles países, sem, contudo retirar a liberdade de cada país em manter suas normas e estrutura contábeis internas, portanto à adesão às diretivas foi processo gradativo e lento, onde cada país, depois de aceito, as incorporou as suas normas internas editadas na língua de cada país e passaram a ter força de lei, inclusive com poder de punição, conforme mostra Quadro 6 .

País Membro	4ª Diretiva	7ª Diretiva
Dinamarca	1981	1990
Reino Unido	1981	1989
França	1983	1985
Holanda	1983	1988
Luxemburgo	1984	1988
Bélgica	1985	1990
Alemanha	1985	1985
Irlanda	1986	1992
Grécia	1986	1987
Espanha	1989	1989
Portugal	1989	1991
Áustria	1990	1990
Itália	1991	1991
Finlândia	1992	1992
Suécia	1995	1995
Noruega	1997	1997

Quadro 6 – Implantação de diretivas contábeis às leis de cada país da União Europeia
Fonte: Nobes e Parker (1998, p. 86).

Os princípios e convenções contábeis dos países europeus não têm a obrigatoriedade de estarem totalmente alinhados as 4ª e 7ª diretivas, porém por divulgação das

Demonstrações Contábeis todos devem obedecê-las, tendo em vista que as mesmas tem força de lei.

Dentre os princípios e convenções contábeis, relacionamos abaixo os cinco principais países da União Europeia que se apresentam como alicerce da harmonização contábil que são França, Itália, Alemanha, Reino Unido e Espanha que possuem tratamentos parecidos em relações aos princípios utilizados.

País	Princípios E Convenções Contábeis
França	Continuidade, independência do exercício, custo histórico, prudência, uniformidade, importância significativa, não compreensão entre posições de ativo e passivo, materialidade, intangibilidade do balanço de abertura, Preeminência da realidade econômica sobre a aparência jurídica, aplicado às demonstrações contábeis consolidadas.
Itália	Prudência vinculada á continuação das atividades, reatamento dos encargos e dos produtos independente da data de pagamento ou de recebimento, levar em conta os riscos e acontecimentos posteriores ao encerramento do exercício, não compensação e avaliação separada de cada elemento do balanço, independência de exercício, permanência de métodos (uniformidade).
Alemanha	Princípio da obrigatoriedade que objetiva realizar a contabilidade tributária nas mesmas bases da contabilidade comercial; aceitação irrestrita do princípio da visão justa e verdadeira.
Reino Unido	Continuidade da Exploração, Independência de Exercícios, Custo, Prudência, Consistência, Não Compensação, Intangibilidade do Balanço, Relevância, Prevalência da Realidade.
Espanha	Prudência, continuidade, registro garantia exaustiva das operações tratadas, custo de aquisição ou de produção, contabilização dos compromissos, especialização ou de reatamento dos encargos aos exercícios de suas origens, não compreensão do ativo e passivo, uniformidade ou permanência dos métodos, importância relativa ou significativa, independência de exercícios.

Quadro 7 – Princípios e convenções contábeis dos cinco principais países da União Europeia
Fonte: elaborada pela autora.

Como se pode observar, a estrutura básica dos Princípios Contábeis Europeus compõe-se da **Continuidade, Competência, Cust, Prudência, Permanência dos métodos, Princípio da não Compensação, Integridade do Balanço, Importância Significativa (Relevância), e Prevalência da Realidade sobre a Aparência (Essência sobre a forma)** e nesse conjunto que podemos observar quase todo os PFC consagrados pelo CFC, faltando então harmonizar as normas que derivam das aplicações destes princípios.

6 COMPARATIVO DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS BRASILEIRO, AMERICANO E EUROPEU

6.1 Princípios contábeis comuns entre Brasil, EUA e União Europeia

QUADRO COMPARATIVO		
Princípios Contábeis do Brasil - CFC	Princípios Contábeis Norte Americanos	Princípios Contábeis da Europa
Continuidade	Continuidade	Continuidade
Oportunidade	Reconhecimento da Receita	Princípios de Registro
Registro do Valor Original	Custo Histórico	Custo Histórico
Competência	Relacionamento da Receita com a Despesa	Competência
Prudência	Conservadorismo	Prudência

Quadro 8 – Princípios contábeis comuns entre Brasil, EUA e União Europeia

Fonte: Elaboração própria, a partir de informações do referencial teórico.

Acima está demonstrado no quando os Princípios Contábeis comuns dos países em estudo e como se pode observar dos sete princípios contábeis brasileiros cinco deles são utilizados nos demais países da continuidade, oportunidade, registro do valor original competência e prudência, já dos onze princípios de contabilidade dos Estados Unidos apenas cinco são comuns, podemos assim notar uma grande diferença sobre os outros dois países, já que dos princípios contábeis da União Europeia que são elencados no total de nove, cinco deles estão simultaneamente utilizados nos demais países em estudo.

6.2 Princípios contábeis distintos entre Brasil, EUA e União Europeia

QUADRO COMPARATIVO		
Princípios Contábeis do Brasil - CFC	Princípios Contábeis Norte Americanos	Princípios Contábeis da Europa
Entidade	Entidade	Não tratado
Atualização Monetária	Unidade monetária	Não tratado.
Não enquadrado como princípio pelo CFC, mas como atributo.	Consistência e Uniformidade	Permanência dos Métodos (Consistência)
Característica Qualitativa Materialidade	Materialidade/Relevância	Relevância
Não utilizado	Não utilizado	Não Compensação
Característica Qualitativa Integridade	Não utilizado	Integridade do balanço
Característica Qualitativa Essência sobre a forma	Não Tratado	Essência sobre a forma
Não Tratado	Evidenciação Total	Não Tratado
Não Tratado	Objetividade	Não Tratado
Não Tratado	Independência dos Exercícios	Não Tratado

Quadro 9 – Princípios contábeis distintos entre Brasil, EUA e União Europeia

Fonte: Elaboração própria, a partir de informações do referencial teórico.

Observa-se no quadro 9 alguns princípios utilizados nos Estados Unidos e Europa, são considerados pelo CFC Brasileiro não como princípio, mas como atributos a nossa contabilidade tratados como pressupostos básicos e características qualitativas que devem ser aplicados às demonstrações contábeis.

Vale destacar alguns aspectos interessantes do quadro acima como o Princípio da Entidade que não é previsto no conjunto de princípios contábeis europeus e que trata da autonomia patrimonial empresarial, o que ocorre também, sobre a atualização monetária, já sobre os Princípios da Permanência dos Métodos e Relevância, bastante utilizados em países europeus e americanos não é relacionado nos princípios contábeis brasileiros e sim visto como característica qualitativa, sobre o Princípio da Não compensação que discorre que não poderão compensar-se as partidas do ativo e do passivo do balanço nem as de despesas e receitas que integram a conta de perdas e lucros das contas anuais é considerado apenas na Europa, sobre a Integridade do Balanço e a Essência sobre a forma são considerados na Europa com princípios de contabilidade, mas não são considerados nos Estados Unidos e no Brasil são tratados como características qualitativas da boa prática contábil, já os Princípios da Evidência Total, Objetividade e Independência dos Exercícios são consideradas como princípio apenas nos Estados Unidos não sendo tratados nos demais países em estudo.

6.3 Impacto dos princípios nas demonstrações financeiras

A Contabilidade é um importante canal de comunicação da situação patrimonial e financeira de uma empresa aos usuários dessas informações, principalmente aos externos. Como não vivem o dia a dia das empresas, eles utilizam as informações divulgadas nas demonstrações contábeis publicadas como base para as análises e eventual tomada de decisões.

Atualmente existem inúmeras normas técnicas de contabilidade a serem obrigatoriamente observadas, no processo de elaboração da Escrituração Contábil e no preparo das Demonstrações Contábeis; contudo vale ressaltar que os Princípios de Contabilidade preexistem às normas, além de constituírem a espinha dorsal de um sistema contábil organizado e representarem a essência da ciência contábil.

As Demonstrações Contábeis objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados. Aqueles usuários que desejam avaliar a atuação ou prestação de contas da administração fazem-no com a finalidade de estar em condições de

tomar decisões econômicas que podem incluir, por exemplo, manter ou vender seus investimentos na entidade, reeleger ou substituir a administração.

A análise e leitura das Demonstrações Contábeis indicam que as informações sobre a posição patrimonial e financeira são principalmente fornecidas pelo balanço patrimonial. As informações sobre o desempenho são basicamente fornecidas na demonstração do resultado. As informações sobre as mutações na posição financeira são fornecidas nas Demonstrações Contábeis por meio de uma demonstração em separado, tal como a de fluxos de caixa, mutações do patrimônio líquido, demonstração do valor adicionado, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que são parte integrante desse conjunto devendo ser inclusas e transcritas no livro diário, completando-se com as assinaturas do titular ou de representante legal da entidade e do profissional da contabilidade legalmente habilitado.

No Brasil com a Lei nº 11.638/2007 passou-se a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, mas comumente conhecidas como IFRS. Essa nova lei introduziu importante conceitos do direito societário, tendo sido adaptados conceitos legais bastante utilizados em economias mais desenvolvidas, alinhando, também, a normatização brasileira à legislação dos Estados Unidos e de Países Europeus. Foram trazidos inovações tanto para as demonstrações contábeis quanto para as práticas contábeis, visto que essas normas são baseadas muito mais em princípios do que regras.

6.4 Diferenças da normatização contábil nas demonstrações financeiras

Para efeito de comparação das divergências de informação provocadas pela aplicação de normatização contábil dissonante sobre fatos de mesma natureza, encontram-se relacionados alguns fatos aleatórios tratados simultaneamente pela normatização contábil dos países considerados no estudo:

- a) aquisição de participação societária majoritária em outras empresas R\$ 2.000.000,00;
- b) ágio pago sob o fundamento de geração de lucros em contratos em R\$ 1.000.000,00 andamento;
- c) contrato de arrendamento financeiro de máquinas em oito anos com juros de 15% aa e amortização anual em 8 parcelas iguais e vida útil de 10 anos R\$ 1.000.000,00;
- d) gastos com pesquisas de novas tecnologias R\$ 500.000,00;
- e) gastos com desenvolvimento com novos programas R\$ 500.000,00;

- f) receita de venda R\$ 8.000.000,00;
 g) custos de mercadorias vendidas R\$ 6.000.000,00;
 h) despesas comerciais e administrativas R\$ 800.000,00;

Grupo de Contas	BRASIL	EUA	UE
Ativo permanente			
Participações em outras empresas	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Ágio(goodwill)	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Bens arrendados	-	1.000.000	1.000.000
Pesquisa	500.000	-	-
Desenvolvimento	500.000	-	500.000
(-) Amortização do Goodwill	-	25.000	200.000
(-)Depreciação dos bens arrendados	-	100.000	100.000
Total	4.000.000	3.875.000	4.200.000

Quadro 10 – Diferenças das normas contábeis no balanço patrimonial
 Fonte:elaborada pela autora.

Como as normas contábeis variam de país para país se considerarmos os mesmos dados numéricos de fatos ocorridos e utilizarmos na aplicação de relatórios contábeis como balanço patrimonial veremos mais claramente estas diferenças.

Assim sendo o Brasil por não admitir a ativação de bem adquirido por arrendamento mercantil, e os Estados Unidos por não admitir a ativação com gastos de pesquisas e desenvolvimento, apresentaram-se diferentes com a União Européia.

Em consequência desta diferença o balanço da empresa brasileira que realiza transações de arrendamento mercantil na modalidade financeira , se apresenta com ativos e passivos em obediência ao princípio fundamental de contabilidade da competência, já nos balanços dos Estados Unidos e União Europeia a principal diferença esta em relação ao tempo de depreciação utilizado pela legislação fiscal de cada país.

Composição	BRASIL	EUA	UE
Receita de Venda	8.000.000	8.000.000	8.000.000
(-) CMV	6.000.000	6.000.000	6.000.000
Lucro Operacional Bruto	2.000.000	2.000.000	2.000.000
(-) Despesas Com.e Administrativas	800.000	800.000	800.000
(-) Pesquisa e Desenvolvimento	100.000	1.000.000	500.000
(-) Amortização do Arrendamento Mercantil	125.000	-	-
(-) Juros do Arrendamento Mercantil	150.0000	150.0000	150.0000
(-) Depreciação do Arrendamento Mercantil	-	100.000	100.000
Lucro Líquido	825.000	-50.000	450.000

Quadro 11 – Diferenças das normas contábeis na demonstração dos resultados
 Fonte: Elaborada pela autora.

Na demonstração do resultado, o impacto da dissonância afeta a de forma significativa a credibilidade do lucro e está diretamente relacionada aos gastos *goodwill*, pesquisa e desenvolvimento e arrendamento mercantil. A amortização do *goodwill* levou em consideração o tempo de cinco anos previsto pelas Diretivas e de quarenta anos pelos USGAAP. No Brasil, como a normatização permite ativar os gastos com pesquisa e desenvolvimento, ambos foram amortizados considerando o prazo de 10 anos e o *goodwill* não foi amortizado em função da dependência da fundamentação econômica. A União Europeia por permitir apenas ativar os gastos com desenvolvimento, os com pesquisas foram levados ao resultado. Nos Estados Unidos, como não é permitido reconhecer como ativo nenhum dos dois, ambos foram levados para o resultado do exercício corrente.

Em relação ao arrendamento mercantil, no Brasil, o resultado é afetado pelo valor das amortizações e de juros, já nos demais países, pela depreciação e juros. A depreciação foi calculada em relação ao prazo de vida economicamente útil das máquinas, em função da previsão contratual de opção de compra e o do prazo de financiamento ser menor que o prazo de vida útil.

Os diferentes ativos, passivos e lucros apresentados podem afetar a qualidade das informações e comprometer a tomada de decisão, se antes não houver um trabalho de harmonização das informações, eliminando os efeitos que afetam as demonstrações contábeis.

Além das divergências de conteúdo da informação, provocadas pela dissonância da normatização, também contribui para a necessidade de harmonização a falta de uniformidade da estrutura das demonstrações contábeis.

7 CONCLUSÃO

No decorrer deste estudo procurou-se demonstrar o longo e árduo caminho percorrido pela contabilidade, como forma de conquistar sua independência científica e estabelecer-se como tal. É importante ressaltar que todo processo evolutivo contábil fundamenta-se na relação tempo-evolução.

À medida que o tempo foi passando, o conhecimento contábil foi progredindo, acumulando os conhecimentos anteriormente adquiridos para a elaboração e fixação de novas correntes, ganhando força, sofrendo influências, e inovando. Desenvolveu-se assim, de forma contínua, desde o empirismo até à revolução da tecnologia da informação e com certeza continuará neste processo de evolução a serviço da sociedade.

No momento atual há uma preocupação por parte de vários países em harmonizar as normas contábeis para facilitar as transações internacionais bem como melhorar o fluxo de informações permitindo a comparabilidade e a confiabilidade das informações de natureza econômico-financeiras em nível internacional, tendo como base os princípios contábeis.

Desta forma dentro do problema levantado nesse trabalho, considerando o fato de a contabilidade ser a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos para a avaliação de investimentos ou dos riscos de suas transações, o uso das práticas contábeis distintas tem trazido sérias dificuldades para a compreensão e para a comparabilidade das informações de natureza econômico-financeira, já que as informações contábeis podem variar substancialmente de um país para outro, de acordo com os princípios de contabilidade que os governam.

Constata-se no sexto e último capítulo a hipótese levantada, pois, conforme foram apresentadas as diferentes normas aplicadas nos países em estudo, evidenciaram diferenças consideráveis nas principais demonstrações financeiras, como Balanço Patrimonial e Demonstração dos Resultados, gerando demonstrações que utilizavam os mesmos dados mais por aceitação dos princípios locais apresentavam resultados diferentes, com isso nos mostra a necessidade da harmonização dessas normas para que sejam produzidas informações uniformes e confiáveis que nos dê comparabilidade.

Portanto conclui-se que os Princípios Contábeis são fundamentais para a Contabilidade, já que eles definem as condições para gerar as informações contábeis em geral, de escrituração, apuração e apresentação dos resultados, além de servirem de base para a formulação das Normas Contábeis.

A bagagem de conhecimentos trazidos pelos princípios não pode ser ignorada e nem deixar de existir, pois se fosse, seria uma perda da base da nossa ciência.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BACHELARD, G. **O Novo Espírito Científico**. São Paulo: Abril Cultural, 1979.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRASIL. Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994.
- COSIF ELETRÔNICO. **Portal de contabilidade**. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br>>. Acesso em: 02 set. 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. CVM nº. 539/08.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 1996.
- FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006. v. 1.
- FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995. v. 1.
- FRANCO, H. **Estrutura, análise e interpretação de balanços**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1980.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREEN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma nova abordagem**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2004.
- HORNGREEN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- _____. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

LARSON, Kermit D.; CHIAPPETTA, Barbara. **Fundamental accounting principles**. 4. ed. Chicago; Irwin, 1996.

LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A evolução das ciências contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

LIMA, Ariovaldo Alves. **Contabilidade Básica**. Disponível em <<http://www.grupoempresarial.adm>>. Acesso em: 16 set.2012.

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

MARION, José Carlos. **O ensino da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

MCGEE, James; PRUSAK, Laurence. Gerenciamento Estratégico da Informação: Aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como ferramenta estratégica. Parte I: **Introdução; Informação e Concorrência**. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 5. ed. São Paulo: Frase, 1998.

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

NOBES, C.; PARKER, R. **Comparative International Accounting**. 5. ed. London: Prentice Hall, 1998.

Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 1 – **Estrutura Conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>> Acesso em: 28 out. 2013.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PROFESSORES DA FEA/USP. **Exame de suficiência em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

RADEBAUGH, Lee H.; GRAY, Sidney J. **International accounting and multinational enterprises**. New York: John Wiley, 1997.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade e Gestão Governamental**. Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SÁ, Antônio Lopes de. **Princípios fundamentais de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **Princípios fundamentais de contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balço Social**: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. São Paulo: Atlas, 2001.

Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>.> Acesso em: 28 out. 2013.