



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

KATIANE PIRES QUEIROGA

**NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL:
UM ESTUDO ACERCA DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL DO
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**

**SOUSA - PB
2010**

KATIANE PIRES QUEIROGA

**NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL:
UM ESTUDO ACERCA DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL DO
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Ma. Josicarla Soares Santiago.

**SOUSA - PB
2010**

TERMO DE APROVAÇÃO

KATIANE PIRES QUEIROGA

MEU PROJETO DE GRADUAÇÃO

Relatório de Projeto de Design do Trabalho Final de Graduação aprovado como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Campina Grande, com orgulho, pela seguinte banca examinadora:

Profª. MSc. Josicarla Soares Santiago
(UFCG – Professora Titular Orientadora)

Prof. Fabiano Ferreira Batista
(UFCG – Professor Titular Examinador)
Examinador

Profª. MSc. Mirza Cunha Saraiva
(UFCG – Professora Titular Examinadora)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à maior e melhor pessoa do mundo: Deus!

Por isso e por muito mais que Ele ainda irá me proporcionar neste plano de vida, haverei sempre de repetir: MEU DEUS É FIEL!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus por ter me concedido a oportunidade ímpar e a coragem necessária para iniciar esta longa caminhada na estrada da vida.

Ao meu Esposo Sauly pelo grande amor, apoio e por sempre acreditar na minha capacidade. É ele o meu maior incentivador nos momentos mais difíceis.

Aos meus Pais, Chagas e Estelita, que mesmo distantes fisicamente, pela força e pelo amor dedicados, sempre torceram pelo meu sucesso.

Aos meus Irmãos, Cleidson e Tiago que, mesmo indiretamente, sempre estiveram me ajudando dos seus modos particulares.

Ao meu Sogro Solon (*In Memoriam*) que tinha um desejo enorme de um dia ver a concretização de tão esperado sonho. Infelizmente, fisicamente, ele não pôde compartilhar aqui conosco deste momento, mas onde ele estiver, dedico-lhe, emocionada, esta grande vitória.

À minha Sogra Madalena, grande incentivadora das minhas lutas, sempre do meu lado me apoiando e dizendo: "Você consegue!".

À Tia Aparecida e Tia Lena, porque, ao longo desta caminhada, estiveram sempre me dando forças e me encorajando para não desistir.

Às minhas grandes amigas: Gerlândia, Rossana e Aparecida Maia, que sempre estiveram ao meu lado no decorrer da minha vida acadêmica.

E, especialmente, à minha querida Professora Mestre Joscicarla Soares Santiago pela dedicação ao observar minhas pesquisas, pela capacidade de oferecer seus esclarecimentos às minhas dúvidas e pela confiança demonstrada no desafio de aceitar ser minha orientadora.

“Deus me ama. Eu não estou só. Deus cuida de mim, quando fala pela sua voz e me diz: CORAGEM!”

Pe. Fábio de Melo

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi identificar quais os passos a serem percorridos para se criar uma Norma Contábil pelo Conselho Federal de Contabilidade. A discussão brasileira entre a essência e a forma traz à tona a discussão sobre a atuação dos contadores diante das diferentes transações contábeis, com isso o questionamento sobre a melhor aplicação passa a ser uma constante no dia a dia dos contadores. Diante do amplo campo de normatização que tem a contabilidade brasileira se discute o passe real do que seria um princípio, uma norma, um padrão, só se tem a emissão dos mesmos e conseqüentemente a certeza de que devem ser cumpridos à risca pelos profissionais e demais órgãos. Diante disso, se buscou aplicar um estudo de caso, no órgão de atuação profissional da contabilidade no Brasil, onde em contato com o mesmo se levantou dados sobre os procedimentos percorridos para se chegar à emissão de uma norma contábil. De maneira geral, percebe-se que o sistema adotado pelo Brasil emana do Poder Legislativo exercendo forte influência sobre as normas e suas alterações. Entretanto, cada vez mais os profissionais estão tomando a iniciativa de tentar promulgar sempre as possíveis alterações, mesmo tendo um gargalo do setor legislativo que tece, muitas vezes, ações sem maior apreciação do caso ou ligado aos interesses unilaterais de certas atividades financeiras.

Palavras-chave: Normatização; CFC; Brasil; Essência; Forma.

ABSTRACT

The research was to identify the steps to be followed to create an Accounting Standard by the Federal Accounting. The discussion between the Brazilian essence and form makes surfacing discussion about performance counters on the various accounting transactions, thus questioning on improving the application becomes a constant in the daily lives of accountants. Given the wide scope of regulations that have the Brazilian accounting deals with the actual move would be a beginning, a standard one has only to issue the same and therefore sure to be fulfilled to the letter by professionals and others organs. Therefore, it sought to apply a case study in organ performance from the accounting professional in Brazil, where in contact with the same collected data on the procedures traveled to reach the issue of an accounting standard. In general, one sees that the system adopted in Brazil comes from the legislative branch exercising strong influence on standards and their amendments. However, more and more professionals are taking the initiative to try to enact changes where possible, even having a neck of the legislative branch that weaves often shares without further examination of the case or attached to the unilateral interests of certain financial activities.

Key-words: Standardization; CFC; Brazil; Essence; Shape.

LISTA DE ABREVIATURAS

BACEN – Banco Central
CCB – Comitê da Congerência no Brasil
CCNC – Comissão Consultiva de Normas Contábeis.
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CGCN – Comitê Gestor da Convergência de Normas
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC – Conselho Regional de Contabilidade
CT – Câmara Técnica
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DFC – Demonstração de Fluxo de Caixa
DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DOU – Diário Oficial da União
DVA – Demonstração do Valor Adicionado
FASB – Financial Accounting Standards Board
GE – Grupo de Estudos
IASB – International Accounting Standards Board
IASC – International Accouting Standards Committee
IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores
IT – Interpretações Técnicas
LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real
M1 – Minuta 01
M2 – Minuta 02
M3 – Minuta 03
M4 – Minuta 04
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC-P – Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais
NBC-T – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas
UEPS – Último a Entrar, Primeiro a Sair

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Comparativo entre duas Escolas	25
---	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Justificativa e Problemática	11
1.2 Objetivos	13
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	13
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	13
1.3 Metodologia da Pesquisa	14
1.4 Quanto aos Meios	14
1.5 Quanto aos Fins	15
1.6 Estudo de Caso	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 Origem e Evolução da Contabilidade	17
2.2 Harmonização Internacional de Normas Contábeis	23
2.3 Contabilidade: fornecendo informações para o processo decisório	28
2.4 A Contabilidade no Brasil	31
2.5 Os Princípios Fundamentais da Contabilidade	36
2.5.1 Os Princípios de Contabilidade segundo o Conselho Federal de Contabilidade	37
2.5.1 <i>O Princípio da Entidade</i>	40
2.5.2 <i>O Princípio da Continuidade</i>	40
2.5.3 <i>O Princípio da Oportunidade</i>	42
2.5.4 <i>O Princípio do Registro pelo Valor Original</i>	42
2.5.5 <i>O Princípio da Atualização Monetária</i>	43
2.5.6 <i>O Princípio da Competência</i>	44
2.5.7 <i>O Princípio da Prudência</i>	45
3 ANÁLISE DE RESULTADOS	47
3.1 A Elaboração das Normas do Conselho Federal de Contabilidade	47
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	61
ANEXOS	64

1 INTRODUÇÃO

1.1 Justificativa e Problemática

A contabilidade surge para o controle patrimonial e desde que se necessitou de tal controle, pode-se dizer que já existem sistemas contábeis, assim, mesmo sem critérios avançados ou sem nenhum tipo de normatização, qualquer prática que necessitava de controle patrimonial, era uma prática de contabilidade. Com a evolução em termos de estudo e aplicação, partindo pelo princípio mais aceito pela maioria dos pensadores, optou-se pela classificação de cunho científico definindo-a como uma ciência social. No entanto, independente de sua classificação, ela adquire cada vez mais importância, dado o crescimento das corporações, entidades e empresas o que exigem grande eficácia dos profissionais da contabilidade para que sejam capazes de trabalhar a infinita gama de informações úteis e necessárias, não apenas ao estudo e ao controle do patrimônio, mas também ao fundamental processo de tomada de decisões por parte dos gestores das entidades.

Contudo, diante da evolução das entidades ocasionada pelas constantes transformações do sistema capitalista, surge um foco maior na segurança e na garantia relativas aos seus respectivos patrimônios, interferindo também em outros fatores, como a necessidade de levantar capital. Assim, ocorre um aumento no número de usuários interessados em informações sobre o patrimônio, ampliando por sua vez o leque de contribuições a serem dadas pela contabilidade, que tem como foco o patrimônio.

Sabe-se, porém, que para tais informações chegarem ao usuário, de modo a atender suas necessidades, deve haver uma maior interação entre teoria e prática, e para que isso possa ocorrer, a evolução da contabilidade deve ser incorporada à normatização contábil.

No mundo de hoje informação é algo necessário, haja vista que, a sociedade está cada vez mais exigente, que luta pelos seus direitos, que se atualiza diariamente. Assim, a contabilidade enquanto responsável pelo fornecimento de informações precisa acompanhar a evolução dos seus usuários e procurar atender, as suas necessidades.

Antunes (2002, p. 18) argumenta que:

Esse período de gradativas mudanças [...], vivenciado mais intensamente nessas últimas décadas, vem sendo apontado por vários estudiosos como um período de transição de uma sociedade industrial para a sociedade do

conhecimento.

A competitividade é impulsionada através do conhecimento, que, por sua vez, atribui segurança e firmeza às atitudes dos profissionais da Contabilidade, sendo ele o maior ativo de uma entidade, constituindo-se numa prova de consonância com o atual cenário mundial.

A evolução da contabilidade, em uma questão lógica, foi acompanhada pela necessidade de se normatizar a sua prática. Com isso, em alguns momentos se destacou o governo na busca pela responsabilidade na normatização contábil e em outros momentos a classe de profissionais contábeis tomava a frente na necessidade de tal busca.

Sempre se discutiu sobre de quem era responsabilidade de normatizar e no decorrer do tempo se vivenciou a idéia de que os *experts* no assunto é quem tinha autoridade para determinar a aplicabilidade das normas. Em alguns pontos se vivenciou discussões entre a classe e o governo quanto à vontade e à capacidade de normatizar a contabilidade.

A discussão da classe sempre reinou em termos de alcançar a essência contábil, ou seja, praticar contabilidade segundo os preceitos da boa teoria contábil, não havendo distinções entre elas, principalmente, ao se pensar que a contabilidade é uma ciência social e não se pode haver ciência sem que haja um referencial teórico que a sustente. O governo tem um papel mais secundário dentro da sua busca, pois, seu objetivo é claro, definindo-se detalhadamente, que sua prioridade é a arrecadação, onde em torno disso, se tem historicamente que, nas interferências do governo, a forma sempre prevaleceu sobre a essência.

Os pontos em questão trazem dificuldade de aplicação e até mesmo de alcance as normas, em alguns casos não se tem como identificar em detalhe, quando se fala de norma, de princípio, de padrão, enfim, a prática contábil em alguns pontos não fica explícita para a sociedade como um todo, se é fruto de um simples ato obrigatório ou se é determinada pela teoria contábil.

Focando o órgão de classe brasileiro, por exemplo, o Conselho Federal de Contabilidade, tem-se uma questão cultural que prevalece, onde se vivencia um país extremamente legalista e que o governo é referência em termos da emissão de normas contábeis, desta forma, tal órgão não tem autoridade em exigir o cumprimento de suas normas técnicas, portanto, somente pelos profissionais contábeis. A classificação de ordem técnica estabelece doutrinas, regras e critérios a serem obedecidos; já a classificação de ordem profissional, fixa procedimentos de ordem profissional.

O impacto dessa falta de autoridade substantiva quanto a atuação do órgão de classe, preocupa em termos da real atuação da contabilidade como ciência, sabendo que a participação da classe contábil é essencial para se determinar que a teoria contábil está sendo buscada, considerando que o profissional contábil tem a obrigação de conhecer a contabilidade em sua essência e se colocar como participante ativo do processo de normatização.

Diante dos pontos destacados, surge o seguinte questionamento: Quais os passos a serem percorridos para se criar uma norma contábil pelo Conselho Federal de Contabilidade?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar quais os passos a serem percorridos para se criar uma Norma Contábil no Conselho Federal de Contabilidade.

1.2.2 Objetivos Específicos

Na busca pelo alcance do objetivo geral, ter-se-á alcançado os seguintes objetivos específicos:

- Demonstrar a participação da classe contábil na normatização da contabilidade brasileira;
- Identificar como a teoria contábil influi na normatização;
- Determinar a influência do órgão de classe sobre a prática contábil brasileira.

1.3 Metodologia da Pesquisa

Geralmente, os trabalhos científicos surgem mediante a existência de uma questão-problema que vislumbrará o norteamento da pesquisa.

Como objetivo principal dessa pesquisa, tem-se a busca de soluções para o problema levantado, o que é feito através da execução de procedimentos científicos (GIL, 2002; GONZÁLEZ RÍO, 1997; VERGARA, 2000).

Os procedimentos científicos realizados ou a metodologia adotada são métodos ou técnicas adequados à resolução da questão-problema, os quais podem se dar através de observação, descrição, demonstração, análise e interpretação de fenômenos (GIL, 2002; GONZÁLEZ RÍO, 1997).

Na presente pesquisa foram utilizados materiais publicados como livros, artigos, revistas e informações em meio eletrônico, caracterizando-a como bibliográfica, descritiva, qualitativa, exploratória e estudo de caso.

1.4 Quanto aos Meios

- *Pesquisa Bibliográfica*

A priori, o estudo se fundamentou na pesquisa bibliográfica, realizando-se uma releitura mais aprofundada da literatura contábil como livros, leis e artigos científicos, em seguida procedeu-se à coleta de informações a respeito dos dados temáticos referenciados nesta pesquisa.

- *Pesquisa Descritiva*

Segundo Beuren (2002, p. 81) a pesquisa descritiva “preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, não havendo a interferência do pesquisador na manipulação dos fenômenos estudados”.

No presente trabalho, oportunizou-se a evidenciação do necessário registro do material pesquisado, descrevendo-se a evolução contábil ao longo de vários anos, além de enfatizar, também, os passos percorridos pelo CFC na edição de normas contábeis brasileiras.

1.5 Quanto aos Fins

- *Pesquisa Qualitativa*

De acordo com Richardson (1999), os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Tendo em vista a necessidade de compreender o problema apresentado, este trabalho também se classifica como qualitativo, uma vez que visa descrever quais os passos percorridos na criação das normas contábeis brasileiras utilizadas pelo CFC.

- *Pesquisa Exploratória*

Dentro desse contexto e com a finalidade de descobrir quais os passos percorridos na criação das normas contábeis brasileiras utilizadas pelo CFC realizou-se uma pesquisa exploratória, Gil (1999) diz que a mesma visa proporcionar maior familiaridade com o problema com o intuito de torná-lo explícito ou de construir hipótese.

1.6 Estudo de Caso

De acordo com Yin (2005, p. 20), fica enfatizado que, como estratégia de pesquisa, pode-se utilizar o estudo de caso em muitas situações visando contribuir para o conhecimento que se tem dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados.

Em conformidade com o tema proposto por essa pesquisa, o que se buscou foi a aplicação de um estudo de caso, dentro do órgão de atuação profissional da contabilidade no Brasil, onde, mediante contato mantido com o mesmo, se pode levantar dados sobre os procedimentos percorridos para se chegar à emissão de uma norma contábil.

Foi enviado e-mail para o Conselho Federal de Contabilidade, que, como resposta, enviou a Portaria CFC Nº 20/08 (CFC, 2008), onde discrimina o passo a passo para se criar uma norma contábil.

Na resposta do CFC ao e-mail enviado, também foi sugerida a realização de uma consulta a Resolução CFC Nº 1.156/09 (CFC, 2009), vez que esta serve de fundamental embasamento para todo o processo de normatização.

Mediante estas informações, foi possível a realização do trabalho na forma de estudo de caso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Origem e Evolução da Contabilidade

Desde o início das sociedades, faz-se necessário controlar e designar as posses e os poderes exercidos pelos cidadãos sobre seus pertences. À medida que a sociedade evolui, também com ela surgem novas formas de negociações e, conseqüentemente, a necessidade de um controle mais apurado sobre o patrimônio.

De acordo com Ludícibus e Marion (2006, p. 277), pode-se afirmar, com certa segurança, que a origem do campo do conhecimento que mais tarde se consubstanciaria como Contabilidade, situa-se em torno de 4000 a.C. Alguns historiadores fazem remontar a bem antes, por volta do sexto milênio a.C. No entanto, determinar uma data para se falar de início de contabilidade pode ser, no mínimo, se jogar com hipóteses, pois, a partir do momento que o homem passa sentir necessidade de controlar seu patrimônio, tem-se concomitantemente a necessidade da contabilidade, assim, podemos inferir que não se tem tal data certa e determinada.

Desde os primórdios se tem vestígios de práticas relacionadas à contabilidade, sendo a informação contábil utilizada a fim de medir o patrimônio individual e familiar. Mesmo rudimentar, essa fase foi de suma importância, pois, segundo Ludícibus e Marion (2002, p. 32), "ela pode ser chamada de fase empírica da Contabilidade, em que se utilizava de desenhos figuras e imagens, para identificar o patrimônio existente".

Mesmo contando ainda com uma forma muito arcaica de registro do patrimônio, o ser humano procurava registrar de alguma forma a sua riqueza para, a partir daí, desenvolver novas técnicas de manejo, a fim de conseguir um crescimento gradativo de suas posses.

Segundo Ludícibus e Marion (2006, p. 277):

Outro fator que impulsionou enormemente o progresso das formas

rudimentares de Contabilidade (que, até o aparecimento da partida dobrada, nada mais era do que uma espécie de inventário de bens, de direitos e obrigações) é o aparecimento da moeda (em forma de moeda mesmo), como base de troca, por volta, aproximadamente, do ano 2000 a.C. (embora certos metais preciosos fossem utilizados, como moeda, desde bem antes).

Na verdade, conforme Ludícibus e Marion (2006, p. 277), não se pode falar em Contabilidade, mesmo que rudimentar, sem a invenção da escrita pois, juntamente com ela tem-se a habilidade de contar, ou seja, a contabilidade remonta antes mesmo que as primeiras manifestações da capacidade matemática do ser humano. Hendriksen e Van Breda (1999) destacam pontos como desenvolvimento do comércio, invenção da escrita, invenção dos números e da moeda, como antecedentes da contabilidade, destacando que estes são os principais responsáveis pela divulgação da contabilidade para o resto do mundo.

Com o desenvolvimento científico sob todas as suas formas, o período medieval também marca um grande avanço na história da contabilidade. Para Beuren (2006) esse período teve dois momentos importantes: o primeiro está relacionado à publicação da obra "Liber Abacci" escrita por Leonardo Fibonacci de Pisa, que desempenhou importante papel na popularização do sistema numérico arábico na Europa. E o segundo pode ser constatado na Itália no ano de 1494 com o surgimento do método das partidas dobradas.

Assim, a fase da Contabilidade no mundo medieval pode representar a passagem de uma forma de registros contábeis rudimentar, até então praticadas, para um novo processo, apoiado fundamentalmente pelo sistema numérico arábico e, posteriormente, pelo método das partidas dobradas (BEUREN, 2006, p. 24).

Mas, muito antes do método das partidas dobradas, que somente apareceria bem mais tarde, provavelmente na Itália, a Contabilidade, em sua forma rudimentar, era capaz de avaliar bens, direitos e obrigações, periodicamente, derivar, portanto, o Patrimônio Líquido das entidades, conforme Ludícibus e Marion (2006, p. 277). Desta forma, se reforça a idéia de que a contabilidade não tem data certa para nascimento e de que ela se desenvolveu a partir de muitas mãos e de muitos povos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Ainda segundo Ludícibus e Marion (2006, p. 278), o resultado dos períodos, possivelmente, era computado pela diferença entre os patrimônios líquidos em datas distintas, sem grande preocupação em identificar as causas das variações do mesmo. Assim, uma forma rudimentar de Balanço Geral foi a primeira exteriorização do trabalho contábil.

O sistema de partidas dobradas foi "oficializado" (considerando que existiam indícios sobre tal prática há alguns anos, mas, só com a publicação do livro de Paccioli que houve reconhecimento e divulgação) para atender o desenvolvimento do comércio que se dava nas cidades italianas, de modo que ele atendia a um tipo de usuário que necessitava de uma informação restrita, que se interessava apenas pela evolução de patrimônios individuais.

Naquele momento, a divulgação do sistema através de livro foi de extrema importância para o desenvolvimento da contabilidade, inclusive na sua proliferação para os demais países. Inclusive Hendriksen e Van Breda (1999) comentam que pouca evolução se deu do método de partidas dobradas para os dias atuais, é interessante a afirmação já que os preceitos técnicos da contabilidade serão sempre os mesmos, e as mudanças de ciência social, as quais os contadores se deparam diariamente, se devem a mudanças de essência (discussões a respeito da aplicação de teorias), buscando sempre acompanhar a evolução da sociedade.

Baseado em Hendriksen e Van Breda (1999) esse contexto da contabilidade representa a causa lógica do fenômeno patrimonial, todo débito tem seu crédito correspondente, visualizando-se "uma igualdade de valor de causa e efeito de um fenômeno ou acontecimento havido com a riqueza patrimonial". Assim, sendo o patrimônio objeto da contabilidade, tem-se o que se chama de mágica contábil, onde se estuda as transações de origem e aplicação de recursos.

Em detrimento de todo o controle e influência que a contabilidade exerce sobre o patrimônio, Franco (1999, p. 18) diz:

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Sob qualquer ótica que se analise, a contabilidade caracteriza-se como uma identidade patrimonial, seja pessoa física ou jurídica, uma vez que, a partir de seus registros, a mesma passa a oferecer oportunidade de tomada de decisão a qualquer interessado, oportunizando-lhe o acesso às informações, para lhe proporcionar decisões acertadas acerca do futuro do seu patrimônio.

De acordo com Franco (1996), a Contabilidade desempenha, em qualquer organismo

econômico, o mesmo papel que a História na vida da humanidade. Sem ela, não seria possível conhecer o passado nem o presente da vida econômica de determinada entidade, não sendo possível, inclusive, realizar previsões para o futuro, nem muito menos elaborar planos para sua orientação administrativa.

Dentro desta idéia, surge a base sólida para o surgimento da Escola de Pensamento Contábil Italiana. Esta escola tem uma característica bem peculiar, uma vez que, sua utilidade era adaptada à realidade do contexto histórico em que surgiu. Desta forma, sua ênfase era a escrituração, foco no débito e crédito, não se preocupando com o porquê do registro dos fatos contábeis. Os usuários da contabilidade na época eram em número reduzido, assim como seus interesses também, buscando somente o controle patrimonial, não se preocupando com as decisões futuras que pudessem fazer diferença na vida de sua entidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2007).

Assim, de certa forma, pode-se dizer que as demonstrações contábeis finais nasceram antes dos processos de registro sistemático que hoje lhes tem precedência no tempo. Por esse motivo, alguns livros, dedicados a apresentar ao iniciante as primeiras noções de contabilidade, preferem fazê-lo demonstrando de forma simples primeiramente os balanços levantados após cada operação (estática patrimonial) em lugar de apresentar os registros analíticos nos livros contábeis (Diário e Razão, principalmente), conforme Iudícibus e Marion (2006, p. 278) destacam.

Isto é um vestígio deixado pela Escola de Pensamento Italiana sobre a contabilidade, uma vez que seu foco na escrituração levou para o ensino da contabilidade um pensamento técnico, pouco preocupado com a essência e conseqüente satisfação do usuário da contabilidade.

Obviamente, a escola Italiana foi uma precursora, mas, juntamente com ela, muitos pensadores se reuniram e teorizaram sobre outras formas de se pensar contabilidade, e com isso, ela foi sendo tratada com diversas facetas no decorrer da história, sendo vinculada estritamente às contas, à matemática, ao direito e à administração.

Schmidt e Santos (2008) destacam escolas que foram extremamente influentes para o desenvolvimento da contabilidade, para então, alcançar a situação em que ela se encontra hoje. Escolas como a Administrativa, Personalista, Veneziana, Matemática, Neocontista, Alemã, Aziendalista e Patrimonialista, foram de importância fundamental para que a contabilidade pudesse ser compreendida como uma Ciência Social, com objeto próprio e objetivo bem definido.

Desta forma, hoje pode se compreender Contabilidade como uma Ciência Social que tem o objetivo de fornecer informações úteis sobre o seu objeto, o patrimônio, aos mais diversos usuários (IUDÍCIBUS, 2007).

Representando como que um segundo pólo para a contabilidade, surgiu com uma nova ênfase e trazendo os sinais que a contabilidade apresenta hoje, a Escola de Pensamento Contábil Norte-Americana, mostrando-se inovadora e mais uma vez, adequada ao novo contexto econômico que a sociedade estava imersa. A contabilidade, mais uma vez, se destaca como ciência social e se adequa a uma nova realidade social (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2007).

No intuito de organizar essa divisão patrimonial e a fim de comprovar sob todos os âmbitos legais o poder sobre os mesmos, surge a ciência contábil.

Sua função é registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre a composição e as variações desse patrimônio, para a tomada de decisões de seus administradores. (FRANCO, 1996, p. 18).

Na realidade, a mudança pela qual passou a contabilidade se deu em termos de alcance ao seu usuário, de forma que, a contabilidade deixa de ser restrita a um pequeno número de interessados, o que limitava, e ainda limita em algumas culturas, o alcance a informação e passa a ser uma ciência de todos, buscando atender todos aqueles que porventura venham necessitar de informações sobre o patrimônio.

É importante destacar que esse novo foco contábil possibilita aos usuários o uso de dados concretos em seus planejamentos e ações, além de lhes proporcionar conhecimento sobre o resultado das atividades ali desenvolvidas para atingir suas metas.

Assim, no âmbito da revolução industrial, onde começou a surgir à produção em massa, constituição de grandes conglomerados e sua conseqüente necessidade de capital e de sistemas de controles gerenciais, a contabilidade emite sua resposta, passando a fornecer informações de custos, buscando participar ativamente do processo decisório e atender os novos usuários contábeis que surgiam com intensidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2007).

O número de usuários contábeis passava a ser então bem maior e, além disso, aumentava sua exigência. Tais usuários surgiam da nova realidade, onde em ânsia por novas fontes de

recursos fazia surgir a proliferação de bancos e a bolsa de valores (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2007).

Era, portanto, uma “nova” contabilidade, destacando seus aspectos de custos e gerencial, separando definitivamente a pessoa do proprietário da figura do administrador e trazendo conceitos ainda não discutidos, dado serem inapropriados a outras épocas, como foi o caso da depreciação (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2007).

Desse modo, a contabilidade vai se desenvolvendo e tomando moldes mais gerenciais, preocupando não somente em criar teorias ou pensamentos contábeis, mas sim, em construir pensamentos capazes de se tornar palpáveis, práticos. Com isso, enfatizou-se bastante a criação de princípios contábeis, com destaque aos princípios, hoje considerados verdades fundamentais, que é o da entidade e o da continuidade. E se visualiza que esta preocupação só se tornou real devido o trabalho com novas estruturas empresariais, mostrando que não é o caso de uma contabilidade “ser ruim” e “outra boa”, mas, o caso de que cada uma atende a uma necessidade específica de determinada época (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2007).

Conforme Iudícibus e Marion (2006, p. 35):

O desenvolvimento contábil, como já dissemos, acompanha de perto o desenvolvimento econômico. Com a ascensão econômica do colosso norte-americano, o mundo contábil volta sua atenção para os Estados Unidos, principalmente a partir de 1920, dando origem ao que alguns chamam de Escola Contábil Norte-Americana.

E é interessante notar que os Estados Unidos se destacam nesta visualização e avanço contábil, facilmente justificável pelo seu papel de potência mundial, podendo se perceber que neste país houve proliferação do surgimento das gigantescas *Corporations*, principalmente no início do século atual, e isto, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento experimentado e que ainda se experimenta, constituindo um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis norte-americanas conforme (IUDÍCIBUS; MARION, 2006, p. 35).

Desta forma, Iudícibus e Marion (2006, p. 36) dizem que o início do século XX presenciou a queda da chamada Escola Européia (mais especificamente a Italiana) e a ascensão da Escola Norte-Americana no mundo contábil.

QUADRO 01	
Comparativo entre duas Escolas	
Algumas razões da Queda da Escola Européia (especificamente a Italiana)	Algumas razões da Ascensão da Escola Norte-Americana
1. Excessivo culto à Personalidade: grandes mestres e pensadores da Contabilidade ganharam tanta notoriedade que passaram a ser vistos como "oráculos" da verdade contábil.	1. Ênfase ao usuário da informação Contábil: a Contabilidade é apresentada como algo útil para a tomada de decisões, evitando-se endeusar demasiadamente a contabilidade; atender os usuários é o grande objetivo.
2. Ênfase à Contabilidade Teórica: as mentes privilegiadas produziam trabalhos excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, difundindo-se idéias com pouca aplicação prática.	2. Ênfase à Contabilidade Aplicada: principalmente a Contabilidade Geral. Ao contrário dos europeus, não havia uma preocupação com a teoria das contas, ou querer provar que a Contabilidade é uma ciência.
3. Pouca importância à Auditoria: principalmente na legislação italiana, o grau de confiabilidade e a importância da auditoria não eram enfatizados.	3. Bastante importância à Auditoria: como herança dos ingleses e transparência para os investidores das sociedades Anônimas (e outros usuários) nos relatórios contábeis, a auditoria é meio enfatizada.
4. Queda do nível das principais faculdades: principalmente as faculdades italianas, superpovoadas de alunos.	4. Universidades em busca de qualidade: grandes quantias para as pesquisas no campo contábil, o professor em dedicação exclusiva, o aluno em período integral valorizaram o ensino nos Estados Unidos.

Fonte: Iudicibus e Marion (2006, p. 36)

2.2 Harmonização Internacional de Normas Contábeis

Atualmente a tendência é a harmonização internacional das normas contábeis, adotando-se o modelo do IASC, hoje IASB, de inspiração Anglo-Saxônica.

Obviamente, a discussão de harmonização só surgiu devido à existência das diferenças entre os diversos países. E considerando que no atual ambiente econômico se verifica uma forte interação entre os negócios de diferentes países, já não se encontrando grandes barreiras para a instalação de multinacionais ou para outros tipos de investimentos, começa a se discutir as dificuldades do sistema, trabalhando-se com práticas contábeis divergentes, chegando-se a visualizar lucro e prejuízo com os mesmos dados contábeis da mesma

empresa, mas, submetidos a práticas contábeis de diferentes países (NIYAMA, 2005).

A discussão de harmonização das normas contábeis, então tomou força, uma vez que, nos diferentes países se adotará uma linguagem contábil similar, sem que haja prejuízo das peculiaridades atreladas a cada país.

São vários os pontos positivos provenientes da harmonização, dentre eles para países sem padrão próprio, nem uma estrutura legal ou profissão contábil forte terão a vantagem de se igualar em termos contábeis a todos os países que se enquadrarem no mesmo processo de harmonização. Os países emergentes também terão maior oportunidade de negócios, principalmente com a captação de recursos de investidores estrangeiros, já que as demonstrações contábeis estarão dentro de uma linguagem única. Multinacionais terão redução de custos, pois a complexidade da elaboração das demonstrações contábeis seguindo as práticas de cada país não serão mais necessárias, uma vez que se fala uma linguagem única. Da mesma forma, facilitar-se-ão os trabalhos de auditores que atuam em empresas multinacionais (NIYAMA, 2005).

Há diferenças entre o *financial reporting* dos diversos países porque cada país avança dentro de um contexto diferente, seja em termos econômicos, legais ou mesmo culturais. Países com mercado de capital desenvolvido, por exemplo, tem como característica a necessidade de divulgar o maior número de informações possíveis para atender o usuário principal que é o investidor, o qual é um usuário exigente e atento à credibilidade da informação fornecida. Isto já é consequência cultural de países que a sociedade é habituada a investir no mercado de capitais, assim como as empresas já tem este mercado como fonte de recursos, o que influencia a sua estrutura, que priorizam por serem de capital aberto (NIYAMA, 2005).

A existência de um arcabouço teórico também influencia as diferenças internacionais, pois é um fator determinante para se estabelecer postulados e princípios contábeis e consequentemente práticas contábeis coerentes com as reais necessidades dos usuários e assim se alcançar o objetivo da contabilidade de fornecer informações úteis à tomada de decisão. O nível de desenvolvimento da teoria contábil reflete no fato de que a essência sempre prevalece sobre a forma, devendo haver flexibilidade já que o intuito é priorizar a real necessidade do usuário (NIYAMA, 2005).

Da mesma forma, o nível de amadurecimento da profissão contábil influi consideravelmente no *financial reporting*, uma vez que, uma profissão contábil amadurecida é aquela que tem participação na normatização das práticas contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação, e assim tais normas são mais coesas à teoria contábil, já que são elaboradas

por *experts* no assunto, priorizando exclusivamente o usuário da informação (NIYAMA, 2005).

Os órgãos contábeis têm grande dificuldade na normatização, principalmente na hora de respeitar os preceitos da essência sobre a forma, pois todos estes fatores que aqui estão sendo discutidos prejudicam a prática de uma “boa” norma contábil.

Isto é facilmente visualizado pela própria estrutura legal do país, onde, a literatura faz uso de dois modelos: *common law* e *code law*. Naquele se tem uma estrutura voltada à flexibilidade, buscando se orientar pelas necessidades advindas com as evoluções sociais, procurando não se prender integralmente ao que se emana da legislação; já este é essencialmente legalista, buscando não permitir que algo seja posto em prática sem que esteja integralmente descrito na legislação (NIYAMA, 2005).

Claro que, em termos de normatização, não tem como se apegar apenas a um ou outro aspecto, valendo-se destacar que ambos têm suas vantagens e desvantagens, de modo que, o *common law* tem o ponto positivo de ser mais flexível na normatização do sistema contábil, priorizando a essência ao invés da forma. No entanto, tem aumentada a possibilidade do *creative accounting* (realização de práticas contábeis a critério do profissional contábil), podendo enviesar a informação fornecida. Já o *code law* dificulta o viés da informação, mas tem grande interferência legal, prejudicando o conceito de essência sobre a forma (NIYAMA, 2005).

Realmente a vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil interfere consideravelmente nas práticas contábeis de escrituração, isto porque o interesse fiscal é eminentemente arrecadação, de modo que, as práticas de escrituração contábeis são orientadas a ocorrer de uma forma que não diminua a receita a ser arrecadada, pouco se preocupando em demonstrar as características da essência da atividade em questão. No entanto, países que são bastante legalísticas e têm grande influência fiscal, acabam priorizando a forma sobre a essência.

A satisfação das necessidades de informações dos usuários condiz com a verdadeira essência da contabilidade, se utilizando, para isso, de teorias pré-estabelecidas; já a forma (aspecto legal), representada na pessoa do governo, é só mais um usuário da contabilidade e regras fiscais não são regras contábeis (NIYAMA, 2005).

Esta discussão toma corpo então, com a existência dos dois pensamentos contábeis aqui já discutidos, o da Escola Norte-Americana, encorpado no Modelo Anglo-Saxão, onde se tem uma profissão contábil forte e atuante, um sólido mercado de capitais, diversificação de

usuários e pouca interferência do governo. E o da escola Italiana ou Modelo da Europa Continental, onde a vertente é uma profissão contábil fraca e pouco atuante, importância de bancos e outras instituições financeiras como fonte de recursos e uma forte interferência governamental (NIYAMA, 2005).

Desta forma, embora a evolução econômica e social tenha feito surgir uma contabilidade voltada para tomada de decisão, nem todos os países alcançaram o mesmo ritmo de desenvolvimento e isto impactou na contabilidade, onde se tem nitidamente a difusão dos dois modelos até os dias de hoje.

Assim, a contabilidade, enquanto ciência social, precisa se adequar a esta nova realidade, fazendo-se necessário, então, falar uma língua comum em termos de contabilidade, de modo a facilitar e a aumentar os negócios entre os países, visando conhecer a atuação de suas entidades, tendo-se, também, que conhecer a contabilidade do país em que elas atuam, caso todos os países adotem procedimentos similares objetivando menores dificuldades para transacionar.

Segundo Lunelli (2009):

A harmonização das normas contábeis é um processo de extrema relevância e altamente necessário para as companhias que operam em diversos países e que precisam apresentar informações às suas controladoras sediadas no exterior ou aos seus usuários internacionais (clientes, fornecedores, bancos, etc.).

Ao longo dos anos, grandes transformações no cenário econômico mundial, decorrentes do poder de investimento de empresas multinacionais, aconteceram e passaram a exigir uma padronização de normas e procedimentos contábeis a nível mundial.

Necessário se faz que sejam divulgadas informações sobre as situações patrimoniais e financeiras das empresas, sempre embasadas em normas contábeis altamente qualificadas e confiáveis, permitindo uma análise comparável com outras empresas e um fácil entendimento por parte dos seus usuários.

Conforme Niyama e Silva (2008, p. 31):

Vários são os fatores que afetam o desenvolvimento dos sistemas contábeis. A lista destes fatores pode incluir as influências externas, como

comércio e investimentos; as influências domésticas e ecológicas, como fatores geográficos e demográficos; a cultura; as instituições políticas, legais, tributárias, financeiras, profissão contábil, entre outras. Existem diferenças entre os países que afetam diretamente a geração de informação para o usuário: diferenças culturais, sistemas legais; forma de captação de recursos, taxa ou tributação; profissão contábil; nível de inflação; tipo de companhia, devido às suas diferenças internas; e a teoria da Contabilidade.

Ainda segundo Niyama e Silva (2008, p. 31), o processo de globalização da economia mundial tem sido um dos fatores para a evolução da abordagem do tema Contabilidade Internacional. A comparação das diversas práticas levou à constatação de que procedimentos distintos conduzem a resultados distintos. Dessa forma, podem ocorrer situações em que uma empresa sediada em um país, ao levantar suas demonstrações contábeis com base nas normas de outro país (onde se encontra instalada sua subsidiária), apura resultados contraditórios aos que obteria se as demonstrações contábeis tivessem sido elaboradas conforme as normas do país-sede. É como se no Brasil apurássemos um lucro segundo nossas regras e apurássemos prejuízo se adotada regra de outro país.

De acordo com a evolução dos tempos, o surgimento de grandes e poderosos blocos econômicos e financeiros mundiais torna-se inevitável. Um destes exemplos visíveis trata-se da existência da União Européia, que fortemente tem contribuído para a harmonização das normas contábeis de diversos países.

Ocorre que no Brasil, por razões aparentemente culturais, em termos de importância, as normas acabaram sobrepujando os princípios quebrando a hierarquia e, em várias situações, acabaram conflitando com os princípios. E os pontos aqui destacados refletem uma busca por mudanças em termos de posicionamento, embora, ainda se verifique certa diversidade de tentativas, que ainda não estão seguindo a mesma orientação, continuando a cultura de orientações próprias.

Dois fatores contribuíram para que as normas contábeis tivessem prevalência sobre os princípios contábeis no Brasil, o que aparentemente é contraditório: em primeiro lugar, a ausência no país de uma cultura e pesquisas contábeis que fortalecessem as instituições de ensino e produzissem profissionais intelectualmente sólidos em matéria de princípios contábeis. Somente na década de 1990 é que a disciplina de teoria contábil passou a ser obrigatória nas instituições de ensino superior. Em segundo lugar a participação ativa de órgãos governamentais na elaboração de normas contábeis, muitas vezes com objetivos diferenciados da Contabilidade propriamente dita e, estabelecendo critérios contábeis conflitantes com Princípios Contábeis.

O que falta nas normas contábeis brasileiras é uma maior vinculação à teoria contábil, permitindo que a contabilidade possa existir para atender seu real objetivo de ciência. Para isso, a classe precisaria ser mais atuante, trabalhando para reverter não só as práticas contábeis que agridem a teoria contábil, como promovendo uma transformação do estereótipo criado sobre o profissional contábil.

2.3 Contabilidade: fornecendo informações para o processo decisório

O nível de participação da informação contábil no processo decisório está atrelado à sua utilidade. Desta forma, uma informação só poderá ser tida como relevante à tomada de decisão quando ela detiver determinadas características qualitativas. Estas, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), são: benefício superior ao custo, compreensibilidade, relevância, valor preditivo, valor de feedback, oportunidade, confiabilidade, verificabilidade, fidelidade de representação, neutralidade, comparabilidade e materialidade.

Desta forma, se o órgão normatizador não consegue determinar a prática contábil segundo os preceitos de cada uma destas características, não se tem possibilidade de que o usuário da informação contábil receba uma informação adequada ao processo decisório.

A informação contábil, como todo bem econômico, segundo Iudícibus e Marion (2006, p. 63), tem um custo que deve ser sempre comparado com os benefícios esperados da informação. Em última análise, o benefício esperado de um sistema de informação é o valor presente dos lucros adicionais (ou dos fluxos de caixa) que não seriam obtidos caso aquele particular sistema de informação não tivesse sido adotado ou não estivesse disponível.

Mesmo que as aplicações contábeis de tais conceitos não tenham sido bastante abundantes e as existentes serem elaboradas nas situações que contemplam as empresas mais simples, a consciente comparação entre o custo e o benefício de uma informação, ou até mesmo de um sistema, ou ainda, de uma informação adicional, sempre deve estar presente na mente do gestor, mesmo que mensurar tais variáveis seja difícil.

O melhor que se pode fazer em muitas situações práticas é confiar na experiência, no bom senso, nos exemplos de outras empresas e, acima de tudo, tentar estabelecer relacionamentos entre casos de empresas muito bem sucedidas (no longo prazo) e o grau de complexidade e originalidade de seu sistema de informação (IUDÍCIBUS; MARION, 2006,

p. 63).

Para Ludicibus e Marion (2006, p. 64), uma das formas de avaliar a qualidade da informação contábil é, portanto, sua utilidade (benefício), quando comparada ao custo, analisando algumas qualidades ou características que deve possuir, tais como: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Além de completa, a informação contábil precisa ser compreensiva, ou seja, buscar retratar todos os aspectos contábeis de determinada operação ou conjunto de eventos ou operações acontecidos em determinada empresa.

Outra característica da informação contábil é a confiabilidade, uma vez que ela precisa estar livre de erros materiais e vieses, podendo ser aceita pelos usuários como representação fiel do que está destinada a representar ou que poderia razoavelmente se esperar que representasse.

Os usuários precisam ter condições de comparar as demonstrações contábeis de uma entidade através dos anos a fim de identificar tendências em sua situação patrimonial e financeira e em seu desempenho, assim como diferentes entidades a fim de avaliar sua situação patrimonial e financeira em termos comparativos, de seu desempenho e as mudanças na situação financeira (IUDÍCIBUS; MARION, 2006, p. 66).

Para a utilidade da informação, há que se referir à sua relevância, considerando-a como sendo a capacidade que a informação teria de fazer diferença em uma decisão. Este conceito de relevância, portanto, é vital para o próprio conceito de informação, pois, em não havendo a figura da relevância, a informação não pode ser caracterizada completamente.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97):

A informação pode ser relevante de três maneiras: "afetando metas, afetando a compreensão e afetando decisões", conceituando-as da seguinte forma:

- Relevância para metas: "alcançada quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas. Determinação difícil quando as metas são subjetivas".
- Relevância semântica: "alcançada quando o destinatário da informação compreende o significado pretendido da informação divulgada. Um pré-requisito essencial, mas não um objetivo primordial".
- Relevância para tomada de decisões: "alcançada quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários".

Há que se falar, ainda no valor preditivo, no valor de feedback e na oportunidade da utilização da informação contábil.

Sendo assim, para que os dados contábeis tenham valor preditivo, eles devem servir de subsídio aos modelos de tomada de decisão por parte dos usuários. E, como somente as expectativas futuras são relevantes para esses modelos de decisões, os dados contábeis têm que proporcionar ou permitir predições de eventos futuros.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 98) referem-se ao valor preditivo em quatro modalidades. A Predição Direta, conceituando-a como a oferta das previsões à administração, tendo sua ocorrência limitada por questões potenciais de utilização incorreta e de responsabilidade em casos de erradas previsões. A Predição Indireta, tida como o fornecimento de dados passados, pressupõe uma correlação elevada entre os eventos passados e os futuros, o que pode não ocorrer justificadamente. Os Indicadores Adiantados, definindo-se como o fornecimento de dados, cujos movimentos antecedem os movimentos dos objetos ou dos eventos, sugerindo que os indicadores anteriores aos pontos de mudança de direção no passado poderão continuar a fazê-lo futuramente. E, por fim, a Informação Comprobatória, sendo esta concebida através do fornecimento dos dados contábeis, possivelmente utilizados para predizerem outras variáveis, pressupondo que a relação entre os dados contábeis e outros dados já é conhecida.

O valor como feedback, também característico da informação contábil, exerce importante papel em se tratando de confirmar ou corrigir expectativas anteriores. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.98), a contabilidade permite aos investidores um ajuste em suas estratégias de investimento por intermédio de certo lapso temporal, possibilitando a utilização dos dados contábeis na comprovação ou não de expectativas anteriormente vislumbradas.

A fidelidade de representação é uma das características da informação contábil definida como sendo uma concordância entre uma medida ou uma descrição e o fenômeno que ela visa representar.

A verificabilidade exerce uma relação com a possibilidade da verificação da mensuração feita pela contabilidade. Portanto, define-se como a capacidade que a informação contábil tem em assegurar que a informação representa realmente o que se destina a representar.

Necessário é, também, que se fale em neutralidade da informação contábil, uma vez que ela define-se como sendo a tendência de uma medida a não direcionar-se mais para um lado do que para outro, sendo de suma importância para que a contabilidade não seja utilizada no

alcance de padrões específicos de desempenhos individuais.

A materialidade, por sua vez, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 96), define-se como uma característica subjetiva, isto porque sua mensuração é algo subjetivo e que depende do julgamento e do bom senso dos contadores, permitindo-lhes a avaliação da influência e da materialidade da informação contábil evidenciada ou negada ao usuário.

Por fim, outra característica fundamental da informação contábil é a oportunidade de sua utilização, vez que esta oportunidade deverá estar disponível aos investidores antes mesmo que a informação perca a capacidade de influenciar suas decisões. Embora a oportunidade não esteja necessariamente atrelada à relevância, somente ocorrerá a relevância se ocorrer a oportunidade.

2.4 A Contabilidade no Brasil

Schmidt e Santos (2005) defendem que uma das primeiras manifestações contábeis brasileiras ocorreu no ano de 1808, junto ao reinado de D. João VI, quando o mesmo publicou um alvará obrigando os contadores da Real Fazenda a executarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.

Tal fato trouxe para a contabilidade brasileira as mesmas características do pensamento da escola italiana, ou seja, ênfase na escrituração e forte influência governamental, não havendo intensa participação da classe quando da normatização.

Schmidt e Santos (2008, p. 148) enfocam que “a participação histórica da legislação sempre acompanhou a Contabilidade nacional em seus meandros”. Iudicibus (1997) reforça dizendo que “devido à inoperância, até um passado recente, de nossas associações de contadores, o Governo teve de tomar a iniciativa”.

Foi desta forma que o Código Comercial de 1850 impulsionou o desenvolvimento contábil no Brasil e instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e a elaboração anual do balanço geral composto por bens, direitos e obrigações das empresas comerciais.

Visualiza-se então, que a contabilidade brasileira vai seguindo os preceitos de um país que se enquadra no modelo *code law*, onde a legislação está sempre em primeiro plano, mesmo

que a expectativa do usuário da informação contábil precisasse ganhar outro direcionamento.

Assim, o Brasil é um país que pode ser considerado bastante legalística, tendo forte influência governamental nas práticas contábeis, tanto que muito se fala sobre o fisco como usuário principal da contabilidade. No decorrer da história da contabilidade brasileira se visualiza diversos casos em que o fisco influencia a contabilidade de tal forma que normas fiscais são aqui consideradas normas contábeis, mesmo que as mesmas contrariem os pressupostos da teoria contábil.

Lembrando que a teoria contábil sempre visualiza a essência dos fatos patrimoniais, determinando que ocorrido o fato gerador a despesa seja considerada incorrida, de modo que, deve ser lançada no resultado do exercício daquele período, a não ser que tenha a capacidade de gerar benefícios durante vários exercícios futuros, de modo que, pode ser ativada e baixada segundo os benefícios gerados.

Segundo Schmidt e Santos (2008): "O Código Comercial não normatizou os procedimentos contábeis, mas determinou que as empresas tivessem que seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração e possuir os livros necessários para esse fim". Na realidade, o Brasil até hoje tem o código comercial como base de legislação para alguns tipos de empresas, isso por que a pouca participação da classe contábil na normatização fez com que não houvesse um órgão único que tivesse tal poder e assim, existem diversos órgãos, cada um responsável por um tipo específico de empresa.

A contabilidade brasileira possui diversos órgãos responsáveis pela normatização contábil, cada um responsável pelo atendimento de uma parcela de usuários, como é o caso da CVM que fiscaliza e regulamenta as entidades que atuam no mercado mobiliário, o BACEN que se responsabiliza pelas instituições financeiras, CFC e IBRACON que são órgãos que fiscalizam e regulamentam exclusivamente os atos dos profissionais da classe, com tentativas de ampliação para normatização das práticas contábeis, mas sem autoridade substantiva.

Vale destacar, que mesmo existindo, desde o início até os dias atuais, uma influência legalista que identifica o seu estágio de desenvolvimento das práticas contábeis, a Contabilidade brasileira pode ser dividida em dois períodos: o primeiro anterior ao ano de 1964 e, o segundo, posterior a esse mesmo ano.

Na primeira fase da contabilidade brasileira o pensamento da escola italiana era o único vislumbrado, com isso destacaram-se os seguintes pontos: foco na escrituração; forte

influência do governo; contador visualizado como um mero calculador de impostos; formação de técnicos em contabilidade (mesmo quando se começou a falar de nível superior, o ensino era técnico); grande apego à legislação; desapego a princípios contábeis, entre outros.

Já na segunda fase da contabilidade brasileira, foi introduzido, primeiramente no ensino, o estudo do pensamento contábil norte-americano; em seguida, a legislação passou a incorporar aspectos deste pensamento; o governo continuou com influência, mas, princípios começaram a fazer parte do dia a dia do contador; a disciplina teoria da contabilidade começou a ser estudada; o contador passou a ser mais reconhecido quanto a sua capacidade de participação no processo decisório, entre outros.

A Contabilidade, em sua primeira fase, mesmo que modestamente, teve contribuições de alguns tratadistas contábeis nacionais, que colaboraram para o desenvolvimento e a consolidação da Contabilidade como ramo autônomo.

É importante destacar que a segunda fase do desenvolvimento da Contabilidade brasileira, conforme Schmidt e Santos (2008), se caracterizou pelo momento em que o Prof. José da Costa Boucinhas introduzia um novo método, respaldado no método didático norte-americano e baseado no livro *Introductory Accounting de Finney & Miller*.

É, portanto, notável, que a contabilidade Brasileira tem entre suas características a forte presença do pensamento da escola italiana, de modo que, o governo através da sua legislação tem bastante influência quanto às práticas contábeis realizadas no país. Desta forma, a contabilidade brasileira funciona a partir de determinações legais. Assim, embora o pensamento da escola norte-americana já tivesse sendo estudado no país desde a década de 60, somente com a Lei Nº 6.404/76 que ele passou a ser visualizado pelos contadores, sendo esta lei a primeira a abordar aspectos priorizados pelo pensamento norte-americano.

Segundo Iudícibus e Marion (2006, p. 116):

É evidente que a Contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência econômica em vez da forma legal.

Objetivando representar fielmente a transação e outros eventos necessários à representação, a informação contábil oportuniza a contabilização dos eventos e a apresentação das informações baseadas na substância e na realidade econômica, além de

não raramente utilizar-se também de sua forma legal.

Conforme o entendimento de Ludicibus e Marion (2006, p. 116), o Princípio da Prevalência da Essência sobre a Forma pode assim ser enunciado:

“Sempre que possível, a contabilidade, ao contemplar o registro de uma transação, deverá observar sua forma legal e essência econômica. Entretanto, se a forma, de alguma maneira dissimular ou não representar claramente a essência econômica da transação, essa última deverá ser a base de registro para a Contabilidade.”

Infelizmente, devido à falta de um órgão único na elaboração de práticas contábeis no Brasil, se visualiza ainda certa falta de afinidade entre normas de empresas que atuam em áreas diferentes. Um exemplo disso é a falta de princípios contábeis específicos nas décadas de 70 e 80, o que se agravou com a obrigatoriedade da realização de auditoria, de modo que os auditores precisavam atestar a veracidade das informações em análise, e isto a partir de princípios, mas não se tinha definido quais princípios (NIYAMA, 2005).

Uma saída encontrada pelos auditores, que naquela época eram, em sua maioria, oriundos de outros países, foi de se utilizar dos princípios já trabalhados nos Países dos quais vinham. A elaboração de princípios contábeis é base de sustentação para uma prática contábil coerente com seu real objetivo da contabilidade. Assim qualquer área da contabilidade só pode ser bem aplicada, se for bem orientada. A falta de definição dos órgãos normatizadores da Contabilidade no Brasil, trouxe consigo uma série de conseqüências, como carência de uma estrutura conceitual bem trabalhada, descrédito a informação contábil e desvirtuação do conceito de essência sobre a forma (NIYAMA, 2005).

No entanto, também se têm presenciado avanços: o Livro de Apuração do Lucro Real no Brasil seria uma espécie de evolução em termos da satisfação da verdade da essência sobre a forma, uma vez que, ele permite que se realize a contabilidade segundo os preceitos da teoria contábil e se ajuste o resultado encontrado segundo as determinações fiscais. É sabido que devido aos fins específicos de arrecadação mantidos pelo governo, algumas vezes as normas fiscais ferem as normas contábeis, de modo que, a forma acaba prevalecendo à essência e assim, com o LALUR tem-se a possibilidade de atender a um maior número de usuários. Na realidade, isto seria uma prática utilizada para aumentar as possibilidades de satisfação das necessidades dos usuários da contabilidade, de modo que, se atenderia a teoria contábil e depois se ajusta de acordo com as exigências fiscais (NIYAMA, 2005).

No geral, na década de 70 o Brasil tinha como maior influenciadora em termos de pensamento contábil a escola italiana, mesmo que iniciativas em termos de ensino já viessem sendo tomadas para os moldes da escola norte-americana, e o profissional contábil por sua vez era essencialmente escriturário, sendo em sua grande maioria, técnicos em contabilidade, vistos pela sociedade como funcionários do fisco. Porém, com a publicação da Lei Nº 6.404/76 sobre influência da escola norte-americana, a contabilidade brasileira se viu tomada por um misto entre as duas escolas de pensamento, o que deu uma maior valorização ao profissional contábil, que pouco a pouco vem conquistando espaço no mercado sobre as reais condições que a contabilidade deve ser utilizada, ou seja, com a sua essencialidade ao processo decisório.

Conforme Schmidt e Santos (2005, p. 148), "apesar de não existir uma escola de pensamento contábil genuinamente brasileira, existem muitas contribuições teóricas e práticas no Brasil". A Contabilidade, que até meados do século XIX, segundo Ludicibus e Marion (2006, p. 279), era tida e tratada como um método de escrituração, passa a receber roupagem científica a partir das obras de renomados escritores como Francesco Villa, Francesco Marchi e Giuseppe Cerboni. Caracterizando-se como uma fase de grande progresso da disciplina, na qual pelo menos nas intenções e, em parte, nas realizações, esse campo de conhecimento se transforma em algo de interesse para uma melhor administração das entidades e digno de uma metodologia científica.

O Brasil tem sido ativo na busca pelo alcance da harmonização. Os principais órgãos normatizadores na área contábil do país têm buscado enquadramento nas normas internacionais de contabilidade. O CFC, por exemplo, criou há alguns anos um grupo de trabalho que objetiva adequar às normas brasileiras de contabilidade, as propostas pelo IASB, já O BACEN e a CVM estabeleceram um prazo para que as instituições subordinadas a eles venham a apresentar suas demonstrações contábeis, segundo as normas internacionais. Assim, se verifica que o Brasil está engajado no processo de normatização, encontrando ainda, como principal empecilho a forte influência governamental sobre as práticas contábeis.

Exemplificando, foi recentemente publicada pela CVM, a Instrução CVM Nº 457/2007, que dispõe sobre a elaboração e a divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, baseadas no padrão contábil internacional emitido pelo IASB focando, primordialmente, os casos em que figuram as empresas abertas. A referida Instrução determina a obrigatoriedade das companhias abertas a adotarem tais padrões a partir do exercício social finalizado em 2010, facultando a apresentação do exercício social 2009.

O CFC, através da elaboração da Resolução CFC Nº 1.103/2007, que criou o CGCN no Brasil, possibilitou um enorme e importante avanço para nosso país, passando, inclusive, a acompanhar a tendência internacional, vez que a ocorrência dos escândalos internacionais oriundos das renomadas corporações tem incitado o mundo inteiro a desconfiar dos investidores com poucas transparências em suas informações contábeis.

Um ponto de extrema relevância, que não pode deixar de ser citado, é o da criação da Lei Nº 11.638/2007, publicada no DOU em 28/12/2007, a qual surgiu da necessidade premente de harmonizar a contabilidade brasileira aos padrões contábeis internacionais, facilitando, assim, o investimento estrangeiro nos limites territoriais brasileiros.

Entretanto, de maneira questionável, determina a obrigatoriedade das grandes empresas de capital fechado a divulgarem seus balanços. Com o advento dessas novas regras, alterações diversas e significativas passaram a ocorrer, exemplificadamente com a extinção da DOAR, com a obrigatoriedade de elaboração da DFC e da DVA, com a criação de novos grupos e contas contábeis para o registro de determinadas operações, além de alterações para a avaliação dos investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial.

Dentro deste contexto, tentando até diminuir o problema da diversidade de órgãos contábeis, o CPC foi criado pelo órgão de classe dos contadores (CFC) e sua função primeira é aproximar o pensamento dos diversos órgãos existentes no país, alcançando inicialmente uma harmonização interna. Em seguida, o Comitê tem interesse em enquadrar o Brasil dentro do processo de adoção das normas internacionais de contabilidade.

2.5 Os Princípios de Contabilidade

Ao longo dos anos, diversos critérios foram desenvolvidos e diversas opções foram efetuadas na busca da normatização contábil, através da melhor forma possível do controle do patrimônio de uma entidade. Assim, os princípios fundamentais da contabilidade, conceituam-se como sendo a exteriorização de critérios aceitos pela maioria dos contadores.

Para melhor se entender a área de abrangência dos princípios fundamentais de contabilidade, é essencial tecer algumas considerações acerca da etimologia da palavra "princípios".

Conforme Ferreira (1986), a palavra princípio significa preceito, regra, lei. Consta, ainda, que preceito é norma, ensinamento, doutrina; e que regra é aquilo que regula, dirige, rege ou governa.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Houaiss (2006) diz que princípio é uma verdade fundamental; uma lei ou doutrina abrangente, da qual outras decorrem, ou nas quais outras estão baseadas; uma verdade geral; uma proposição básica ou premissa fundamental; uma máxima; um axioma; um postulado.

Importante, ainda, é definirmos a devida distinção entre os conceitos de princípio e postulado, visto que há uma sutil diferença entre ambos. Segundo Ferreira (1986), postulado é proposição não evidente nem demonstrável, que se admite como princípio de um sistema dedutível, de uma operação lógica ou de um sistema de normas práticas, e, ainda, fato ou preceito reconhecido sem prévia demonstração.

2.5.1 Os Princípios de Contabilidade segundo o Conselho Federal de Contabilidade

Conforme Ludícibus e Marion (2006, p. 129):

A emissão de pronunciamentos sobre Princípios de Contabilidade para orientação dos contadores no exercício da sua profissão teve início nos Estados Unidos, na década de 30 após a quebra da Bolsa de Nova Iorque. Desde então houve uma maior preocupação com a uniformização de Princípios que pudessem dar embasamento às normas e regras contábeis.

No Brasil, por meio da Deliberação Nº 29, de 05.02.1986, a CVM aprovou e referendou pronunciamento do IBRACON, sobre "Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade".

No trabalho, o IBRACON diz que: Para finalidades aqui discutidas, destaca-se a classificação dos Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade em três categorias básicas, que seriam: Postulados ambientais da contabilidade, Princípios contábeis propriamente ditos e Restrições aos princípios contábeis fundamentais – Convenções.

Na ótica do IBRACON, os *postulados ambientais* enunciam condições sociais, econômicas e

institucionais dentre as quais a Contabilidade atua. Sobre os *princípios contábeis propriamente ditos*, o Instituto considera como sendo o núcleo central da estrutura contábil, o qual delimita como a profissão irá posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos *postulados*. Quanto às *restrições aos princípios contábeis fundamentais – convenções*, seriam, dentro do direcionamento geral dos princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

Os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das normas brasileiras de contabilidade e podem ser considerados os pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a entidade, e não pode sofrer qualquer restrição na sua observância. (SCHMIDT E SANTOS, 2005, p. 28).

Em qualquer análise de fenômenos relativos às ciências que se realize, sempre deverá se partir de duas metodologias científicas opostas, quais sejam: o método indutivo e o método dedutivo.

Durante o percurso da evolução das ciências, especialmente da Física, fica demonstrado que não há uma visível superioridade entre as abordagens metodológicas, mesmo que a maioria dos grandes cientistas, em casos de preferências ou dotes pessoais, tenha optado pela aplicação dos métodos indutivos ou dedutivos.

Conforme Ludícibus e Marion (2006, p. 265), em contabilidade, o processo dedutivo consistiria em iniciar-se com os objetivos e postulados e, destes, derivar princípios lógicos que proveriam as bases para as aplicações concretas, segundo o autor Eldon S. Hendriksen.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Ludícibus e Marion (2006, p. 266) afirmam:

Em Contabilidade, a aplicação da indução poderia ser feita pela observação e análise de informações financeiras relativas a empresas, entidades e eventos. Se pudermos localizar relacionamentos recorrentes, poderemos efetuar generalizações. Entretanto, mesmo no indutivo, algum grau de dedução (ou intuição) sempre é importante, para separar o que é relevante, ou o evento relevante que se quer analisar.

Ainda conforme os autores Ludícibus e Marion (2006, p. 266), eles afirmam que:

Em ciência, as duas metodologias devem sempre ser empregadas. Na história da evolução contábil, toda via, tem prevalecido, de certa forma, a dedução, ou melhor dizendo, a normatização, mesmo porque no processo indutivo, para ser aplicado rigorosamente e não transformar-se em algo puramente empírico (embora o termo empírico não seja negativo de per si), o pesquisador precisa estar muito bem preparado e conhecer métodos formais de análise de dados.

A Contabilidade, em sua evolução, para Ludícibus e Marion (2006, p. 266), ora se deixa influenciar mais por um, ora por outro. Entretanto, pode-se dizer que, possivelmente, nenhum deles poderá ser o único a ser utilizado.

No Brasil, em 1972, foi emitida a Circular Nº 179 pelo BACEN, que trata dos princípios e normas de contabilidade nacional, instituídos como os "*princípios de contabilidade geralmente aceitos*". Em que logo mais o CFC, através da Resolução de Nº 321/72, passou a adotar a seguinte conceituação:

Princípios de Contabilidade geralmente aceitos são normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos, emanados da contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretações uniformes das demonstrações contábeis. (SCHMIDT E SANTOS, 2005, p. 26).

No Brasil, desde que a Lei Nº 6.404/76 o incluiu como matéria legislativa a ser observada pelos agentes do mercado de capitais, os princípios compõem o objeto de regulamentação dos órgãos reguladores oficiais. O CFC definiu uma primeira versão em 1981, seguida pela CVM que emitiu uma deliberação em 1986, classificando-os em postulados, princípios propriamente ditos e convenções.

A Resolução do CFC Nº 750/93, como já dito, define os Princípios, que estão revestidos de universalidade e generalidade, elementos que caracterizam o conhecimento científico, juntamente com a certeza, o método e a busca das causas primeiras.

Em 29 de novembro de 2007, foi editada a Resolução CFC Nº 1.111/2007 que aprova o Apêndice II da Resolução CFC Nº 750/93 [1] e que trata sobre o "conteúdo e a abrangência dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público (Contabilidade Pública)". Em 1993, (Resolução CFC Nº 750), ambas as entidades acordaram em declarar "Os princípios fundamentais da Contabilidade", o que não significa que são mais importantes do que os outros ou que existam somente os 07 (sete) definidos pela norma profissional citada.

Os Princípios de Contabilidade, segundo o CFC, são: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

Os Princípios de Contabilidade devem ser obrigatoriamente observados no exercício da profissão contábil e constituem condição de legitimidade das NBC's.

Além disso, na aplicação dos Princípios de Contabilidade às situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. São Teorias de Princípios de Contabilidade: a Entidade, a Contabilidade, o Custo, a Moeda e a Competência.

2.5.1.1 O Princípio da Entidade

O Princípio da Entidade está definido no Art. 4º da Resolução CFC Nº 750/93, dispondo que: Uma das características mais importantes é que seu patrimônio é único, não se confunde com qualquer outro, a exemplo: o patrimônio dos sócios não se confunde com a da empresa. "Ao que se faz necessário entender que a entidade deve ser interpretada no sentido econômico e organizacional, como também de controle, para se obter recursos administrativos". (IUDÍCIBUS E MARION, 2006, p. 90).

A entidade poderá ser composta de uma ou mais pessoas físicas, ou qualquer tipo de pessoa jurídica, tais como: Pessoas Físicas, Famílias, Empresas, Governos, Sociedades Beneficentes, Religiosas, Culturais, Desportivas, de Lazer, Técnicas, etc., Sociedades Cooperativas, Fundos de Investimentos e outras modalidades afins, etc.

Enfim, o conceito de controle é mais importante para a contabilidade do que a caracterização jurídica da entidade.

2.5.1.2 O Princípio da Continuidade

A Resolução CFC Nº 750/93 diz, em seu Art. 5º, que 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.

No Parágrafo Primeiro do Art. 5º, fica evidenciado que o Princípio da 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.

O Parágrafo Segundo, também do Art. 5º, menciona que 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.

Segundo Santos, Schmidt e Machado (2005, p. 35), os princípios da entidade e da continuidade também são teoricamente definidos como postulados da continuidade, pois representam pré-condições imperativas que condicionam os demais princípios, que por sua vez são delimitados pelas convenções (normas); contudo, na prática, muitas vezes é difícil de identificar tais categorias.

Alguns estudiosos, a exemplo de Schmidt, Hendricksen e Iudícibus, entendem que o princípio da continuidade estabelece que as entidades para fins contábeis são consideradas empreendimentos em andamento, até circunstância que evidencie o contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com os potenciais benefícios futuros que na continuidade das operações serão capazes de gerar e não pelo valor que se poderia obter através da sua venda no estado em que se encontra, fato este que só se justificaria caso a empresa estivesse em processo de descontinuidade.

Segundo Iudícibus e Marion (2006, p. 92), o princípio da continuidade para a Contabilidade:

É um conceito considerado ambiental, pois se refere ao ambiente no qual as entidades atuam e às formas usuais de praticar comércio. [...] Assim sendo é a premissa de que uma entidade ao que tudo indica, irá operar por um período de tempo relativamente longo no futuro e esta premissa somente é abandonada quando um histórico de prejuízos persistentes e a perda de substância econômica e de competitividade de mercado e mesmo o fim jurídico da sociedade (principalmente nos casos de entidades com duração determinada) justifiquem o fato de a Contabilidade (e os contadores e auditores) sinalizarem da forma que se verá mais adiante para que aquela entidade esteja prestes a uma descontinuidade.

Esse princípio é bastante complexo, isto por não ter uma exposição prática à Contabilidade e, principalmente, à Auditoria Externa. Mesmo recebendo enorme importância para o entendimento de outros princípios e procedimentos, há valores de continuidade e há uma metodologia da descontinuidade, quando Contadores e Auditores, verificam que, “a entidade se encontra próximo da descontinuidade, devem avaliar ativos e passivos a valores de saída – de realização – considerando os prazos previstos para o encerramento, a fim de não transmitir ao mercado uma informação errada”. (IUDÍCIBUS E MARION, 2006, p. 95).

2.5.1.3 O Princípio da Oportunidade

O Princípio da Oportunidade fica evidenciado no Art. 6º da Resolução CFC Nº 750/93, onde se refere, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Conforme Iudícibus e Marion (2006, p. 130), o princípio da oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

2.5.1.4 O Princípio do Registro pelo Valor Original

Conforme a Resolução CFC Nº 750/93, em seu Art. 7º, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Há alguns anos, numa acepção conservadora, esse princípio tinha um entendimento como custo original como valor e não como base de valor. Como é o caso das doações ou valores

doados, mesmo que apresentassem benefícios para a entidade, nunca seriam considerados ativos.

Logo Iudícibus e Marion (2006, p.100) afirmam que depois “o princípio assumiu conotações menos restritas, aceitando-se as doações como ativos, porém inserindo-as pelo preço que haviam custado, originalmente, ao doador”. E que, recentemente, ainda se admite como base de valor para doação de ativo, o pagamento pelo bem em estado de conservação semelhante no mercado de novos ou usados.

Considerando-se somente o ativo como aquilo que “custou” alguma coisa para a entidade, há subdivisões dessa aplicabilidade na contabilidade e no que se refere ao valor de entrada, ao valor nominal e aos benefícios, bem como nos seus regimes inflacionários. Sendo que:

O custo inicial, portanto, além dos provisionamentos normais que devem atender à perda de valor econômico, precisa ser “conservado”, durante o tempo, pelo menos mantendo o poder aquisitivo inalterado (daí alguns estudos separarem esse princípio em dois: custo original – ou denominação equivalente – e manutenção ou conservação de custo original). (IUDÍCIBUS E MARION, 2006, p.103).

2.5.1.5 O Princípio da Atualização Monetária

Como definição do Princípio da Atualização Monetária, segundo a Resolução CFC Nº 750/93, em seu Art. 8º, tem-se: Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

O Princípio da Atualização Monetária refere-se à sua avaliação em moeda corrente do país. Sendo geradoras dos ativos e passivos de fluxos futuros de caixa, ainda tende a homogeneizar tais elementos. Este princípio deixou de ter um entendimento apenas no que se refere à dimensão essencialmente financeira da Contabilidade, que não explicitava a estabilidade do padrão monetário. Onde esse padrão para ser considerado como tal, não pode sofrer variações em sua essência, como instrumento de medição, a não ser uma moeda como a Real aqui no Brasil, pode ser considerada moeda padrão que pode até ser afiançável no momento da transação.

Um outro ponto derivante são os valores presentes mediante algumas transações de valores prefixadas e fixadas. Casos que o prazo ou os juros e os efeitos inflacionários embutidos no preço prefixados são significativos. Fazendo com que haja um consenso para adoção de um padrão monetário estável para as demonstrações contábeis. Em que os autores Ludícibus e Marion (2006, p.104) sugerem a expressão: "As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial".

2.5.1.6 O Princípio da Competência

O Art. 9º da Resolução CFC Nº 750/93 define que: As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrer, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Por sua vez, o Parágrafo Único do Art. 9º define que: O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

Quando se fala em Receita e Despesa é referenciado como Regime de Competência e opondo a Regime de Caixa. Os conceitos de Receitas e Despesas unidos a um só, o da Competência, tratam de uma limitação a receitas e despesas em que se atribuem aos períodos contábeis de acordo com a não ocorrência do fato gerador de ambos e não com recebimento e pagamento de caixa.

A Competência está dividida em dois sub-princípios: Reconhecimento de Receitas e Despesas, bem como suas confrontações. E no desenvolvimento da receita como usualmente para seu reconhecimento cita-se 04 (quatro) argumentos que são trabalhados dentro dessa característica como premissas:

- a) A Transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo o esforço para obtenção da receita já foi desenvolvido;
- b) Nesse ponto configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência;
- c) No mesmo ponto já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço transferido (e que, pela

transferência, se transformam em despesas) e outras despesas ou deduções de receita diretamente associáveis ao produto ou serviço, tais como: comissões sobre vendas, despesas com consertos ou reformas parciais decorrentes de garantias concedidas etc. (os desembolsos efetivos com tais despesas freqüentemente ocorrem somente após o ponto de transferência, mas são razoavelmente estimáveis já no ato da transferência); d) Mas, de qualquer forma, é necessário ainda verificar-se se está recebendo em troca dinheiro ou direitos com boa garantia de efetivo recebimento ou, em última instância, ativos com valor de mercado amplamente reconhecido e realizável. (IUDÍCIBUS E MARION, 2006, p.106).

No tocante ao reconhecimento das despesas é importante ressaltar que o mesmo não está relacionado ao montante de recursos efetivamente pago no período, mas ao consumo de ativos, assim explica Iudícibus e Marion (2006, p.107) “à concorrência de um fato gerador da despesa e seu confronto com receitas atribuídas ao período anterior e quando não for possível o confronto direto com as receitas”.

Assim podem-se consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em período anteriores. Podendo ocorrer também o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar a receita, em que os desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício ou de se incorrer em despesas hoje, porém sacrificando ativos no futuro, ativos que podem nem existir no presente.

2.5.1.7 O Princípio da Prudência

O Princípio da Prudência, definido pelo Art. 10 da Resolução CFC Nº 750/93, diz que este é o Princípio que 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.

No Parágrafo Primeiro, do mesmo Artigo, fica evidenciado que este Princípio impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Parágrafo Segundo define que observado o disposto no Art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

Sequencialmente, o Parágrafo Terceiro diz que a aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

O Princípio da Prudência é aquele que propõe ao Ativo a adoção do menor valor e, ao Passivo, a de maior valor, sempre nos casos em que alternativas igualmente válidas sejam apresentadas objetivando a quantificação das mutações patrimoniais que vislumbrem a alteração do Patrimônio Líquido. (IUDÍCIBUS E MARION, 2006).

Diante do que acima ficou claro, pode-se dizer que a contabilidade é governada por um conjunto de leis de formação, chamados de Princípios Fundamentais da Contabilidade, que servem para facilitar a utilização da contabilidade cotidianamente.

Esses Princípios, representantes das teorias da ciência da contabilidade, facilitam a utilização da mesma, no seu objeto de avaliar e analisar os bens e direitos de uma empresa.

A Resolução CFC Nº 750/93 apresentou avanços e serviu à oficialização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade de uma maneira mais simples e sem discussões. Essa simplicidade facilitou a interpretação e, conseqüentemente, o acatamento destas normas pelos seus principais interessados: os Contadores.

Fica evidente que os Princípios de Contabilidade são sempre observados atualmente por todos os profissionais que militam na atividade contábil, pois sua inobservância constitui infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista; às Resoluções Nº 750/93 e 774/94; às Leis Nº 6.406/76, alterada pela Lei Nº 10.303/01 e à Lei Nº 9.249/95.

A não obediência a estas Leis acarretará multas e processos judiciais. No entanto, é preciso ressaltar que, para fins acadêmicos e científicos, a exposição dos princípios pela Resolução CFC Nº 750/93 é escassa, obrigando o estudioso da teoria da contabilidade a buscar outras formas de classificações para melhor analisar essas proposições que norteiam a profissão do contador.

3 ANÁLISE DE RESULTADOS

3.1 Elaboração das Normas do Conselho Federal de Contabilidade

Muitos países são regidos pela figura do *code law*, ou seja, do direito romano, do direito da normatização extensiva e detalhada sobre todos os direitos e todas as obrigações, da exigência do cumprimento de tudo que estiver escrito e da forma como está escrito, onde a presença do ato jurídico ou de qualquer instrumento nele alicerçado é fundamental e onde os julgamentos se dão em função da relação entre os fatos e os fundamentos antes detalhados em lei ou em atos por ela previstos. Nesse grupo estão os brasileiros, latinos, germânicos e alguns outros povos.

Nesses povos, o processo de normatização contábil nasceu com a característica de ser “de cima para baixo”, onde toda a normatização é derivada do alto dos poderes executivo e/ou legislativo e por eles realizada detalhadamente. As Leis, por si só, estipulam todo o processo de normatização, que, por sua vez, designam as normas contábeis propriamente ditas ou determinam quais são os órgãos governamentais que têm legítimo poder para tal missão.

O Estado é quase que absoluto nesse processo. Por isso tem-se, por exemplo, no Brasil, a contabilidade normatizada pela Lei Nº 6.404/76 (antes pelo Decreto-Lei Nº 2.627/40 e assim sucessivamente), pelo Código Civil e pela Lei que concede plenos poderes ao Banco Central para emitir regras contábeis específicas para instituições financeiras.

É interessante notar que a Contabilidade não nasceu para atendimento dos objetivos do próprio Estado. Não nasceu, também, para atender às necessidades informativas do investidor, ou mesmo do credor, ou para satisfazer a qualquer capricho. Nasceu, verdadeiramente, para atender às necessidades de controle e mensuração do resultado dos mercadores, ou seja, nasceu para fins exclusivamente gerenciais.

Os credores, os primeiros usuários externos das demonstrações de seus clientes, todavia, foram fortes e conseguiram com que o Estado viesse e acabasse determinando que a contabilidade fosse elaborada para proteção a eles, pelo menos inicialmente, e nos países sob a égide do *code law*.

Olhando por outro ângulo, é interessante notar que, nesses países, a figura do intermediador financeiro, o banco, era figura ímpar na economia no processo de financiar as empresas, e isso ficou ainda mais forte quando aconteceu o crescimento dessas empresas nesses países a partir da Revolução Industrial.

Nesses países juntaram-se, portanto, as forças do banco com a do pensamento do direito codificado e criou-se, através do Estado, por intermédio da legislação vigente, a obrigação da contabilidade e a normatização de como ela deveria ser praticada, atribuindo igual medida à maneira de como seriam os critérios de elaboração de balanços, etc., tudo visando a figura do credor.

Mas, a comentada evolução do mercado acionário, a própria profissão, o ensino, a pesquisa, o conhecimento da evolução no mundo relativo à contabilidade, a reação aos órgãos que regulam pensando em si mesmos e outros fatores vão pressionando para que se tenha, nesses países de *code law*, um desatrelamento da contabilidade dos interesses fiscais, que se tenha uma visão das demonstrações contábeis não tão exageradamente conservadora, que se tenha uma preocupação com os demais usuários externos e se consigam, assim, balanços de melhor qualidade para os usuários externos em geral. (Os usuários internos, ou seja, a própria administração da empresa, sempre tem condições de produzir relatórios gerenciais conforme as práticas que consideram mais informativas).

Com isso vão surgindo organizações, nessa fase, normalmente não governamentais, que se colocam na função de complementadoras das normas dadas pelo Estado. No Brasil, temos o caso do IBRACON, do CFC e, como extensão, a CVM, através da sua CCNC.

Eles produzem muitas vezes documentos de alta qualidade contábil, mas, na prática, pouco de fato conseguem, já que a estrutura está baseada no que se encontram nas Leis e nas mãos dos órgãos que têm poderes conferidos por elas.

Embora não deixa de ser louvável todo o trabalho empreendido pelos que tentam a evolução, apesar de só poderem ter sucesso parcialmente, sendo esse o retrato parcial da situação atual do nosso País.

Considerando que a Resolução CFC Nº 321/72 aprovou somente as Normas e os Procedimentos de Auditoria, cuja atualização em que as NBC-TA's e as NBC-PA's passaram por reformulações, vem sendo reclamada por profissionais e órgãos de classe e que, para proceder aos estudos necessários à elaboração das NBC's, o CFC designou uma Comissão de Consultores, cujos trabalhos terão como fonte os princípios fundamentais da ciência contábil, a experiência técnico-profissional, a legislação fiscal e societária, os usos e

costumes, os atos normativos e planos de contas oficiais, baixados pelas autoridades governamentais, e, quando aplicável, as normas interamericanas e internacionais de contabilidade.

As normas classificam-se em técnicas e profissionais:

- As Normas Técnicas são as normas que estabelecem conceitos doutrinários e fixam regras ou critérios de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC-T, numeradas seqüencialmente.
- As Normas Profissionais são as que fixam regras de procedimentos de ordem profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC-P, numeradas seqüencialmente.

As NBC's normalmente são elaboradas por grupos de estudo, constituídos por profissionais da contabilidade que elaboram a minuta da norma. As minutas são colocadas em audiência pública e posteriormente aprovadas e editadas pelo CFC. A base para sua elaboração está na Resolução CFC Nº 1.156/09 (a anterior era a Resolução CFC Nº 751/93) e na Portaria Nº 20 que discriminam os procedimentos para a elaboração da minuta, conforme procedimento se detecta a seguir:

I – JUSTIFICATIVA

A metodologia de elaboração dos projetos das NBC's e das suas IT's resultam, principalmente, da concretização dos seguintes pontos:

- a) garantia de que a minuta inicial não contraria Resoluções e outros atos do Conselho Federal de Contabilidade e de que esteja vazada em português correto, antes de ser disponibilizada para audiência pública;
- b) elaboração da minuta inicial por especialista (relator), eventualmente remunerado, nomeado em ato da Presidência do Conselho Federal de Contabilidade, especificamente para a elaboração de uma Norma ou de uma Interpretação Técnica;
- c) garantia de que todas as Normas e suas Interpretações Técnicas obedecem à mesma estrutura e que estas não contenham disposições inexistentes na respectiva Norma, bem como não repitam, desnecessariamente, ordenamentos já constantes desta;

- d) garantia de que as Normas estejam alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade, levando em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais;
- e) edição, sempre que possível, da Interpretação Técnica juntamente com a própria Norma;
- f) Uso da audiência pública, com o objetivo de submeter as normas à sociedade e à classe contábil.

II – FASES GERAIS NA ELABORAÇÃO DE NORMAS E SUAS INTERPRETAÇÕES TÉCNICAS

Os procedimentos de elaboração das NBC's e das IT's serão desenvolvidos em 9 (nove) fases, segundo a descrição a seguir:

Primeira Fase: Constituição do GE

O Vice-Presidente Técnico constitui o GE, formado por especialistas em assuntos inerentes à contabilidade (que inclui auditoria, perícia e outros de natureza regulatória) com o objetivo de desenvolver estudos normativos da profissão contábil em consonância com os padrões internacionais.

Segunda Fase: Elaboração da Minuta Inicial (M1)

Desta fase participa o especialista designado como relator. A primeira fase deve resultar em documento elaborado por especialista designado "relator" – o que lhe deve garantir alta qualidade técnica – que assegure a inexistência de conflitos com a legislação emanada pelo CFC, e observância à convergência das normas aos padrões internacionais. Posteriormente, será examinada pelo revisor de português, o que afiançará a correção do vernáculo. Desta forma, o especialista indicado como revisor poderá dedicar-se, inteiramente, à análise sobre a substância da Norma ou da Interpretação Técnica. Terminada esta fase, ter-se-á a Minuta M1.

Terceira Fase: Análise Crítica da Minuta M1 pelo Revisor

Esta fase é iniciada pelo exame individual e pela análise crítica feitos pelo especialista designado como “revisor”, cujos posicionamentos serão remetidos à CT do CFC e será objeto de análise do GE. A Minuta decorrente desta fase será denominada M2.

Quarta Fase: Análise Crítica da M2 pelo GE

Nesta fase, o GE procederá à análise das considerações e/ou sugestões apresentadas pelo revisor, com o objetivo de aprovar, ou não, o encaminhamento da Minuta para a próxima fase. Caso haja manifesta discordância entre os textos da M1 e da M2, e o Coordenador poderá convocar o relator e o revisor para participar da reunião do GE. A Minuta de conclusão desta fase será denominada M3.

Quinta Fase: Revisão Lingüística

A Minuta aprovada pelo GE será encaminhada para revisão ortográfica por um profissional de elevado domínio da língua portuguesa em toda a sua amplitude. Desta fase resulta a Minuta M4.

Sexta Fase: Audiência Pública

O CFC colocará a Minuta M4 à apreciação da Classe Contábil e da Sociedade, mediante Audiência Pública, com comunicação a todos os CRC's. Aos Conselheiros do CFC, além da informação via *mailing* eletrônico, serão encaminhadas correspondências oficiais, para análise e apresentação de sugestões.

Sétima Fase: Análise Crítica e Consolidação da M4

As sugestões e as considerações apresentadas em Audiência Pública serão analisadas pelo GE. A M4, com as inclusões e alterações julgadas necessárias, será encaminhada para o revisor de português para análise final. Da sexta fase resulta a Minuta M5.

Oitava Fase: Apreciação Final pela CT

O Coordenador do GE relata a Minuta M5, elabora o seu parecer, o qual será apreciado em reunião da CT, na forma usual, sendo, portanto, aprovado ou não, o que constará de ata da Câmara. No caso de aprovação, a Minuta M5 será apresentada pelo Vice-Presidente Técnico, na forma de relato, ao Plenário do CFC.

Nona Fase: Apreciação pelo Plenário do CFC

A apreciação final da minuta da NBC ou da IT (M5) caberá ao Plenário do CFC, a qual, após aprovação, será formalizada por meio de Resolução, comunicada aos CRC's e devidamente publicada no DOU.

III – PROCEDIMENTOS ADICIONAIS A SEREM ADOTADOS NAS DIVERSAS FASES**Primeira Fase: Constituição do GE e Nomeação dos Relatores e Revisores**

- 1.1 O Vice-presidente Técnico constitui o GE, indicando o coordenador e seus membros, mediante ato da Presidência do CFC. Nos casos julgados necessários, face à especificidade da matéria, o Coordenador do GE solicitará ao Vice-Presidente Técnico a indicação de profissional, especialista com notório saber sobre a matéria e elevada experiência profissional, não integrante do GE, para atuar, também, como relator e/ou revisor. Estas nomeações serão feitas por meio de atos específicos.
- 1.2 O ato de nomeação é encaminhado aos profissionais que, aceitando a incumbência, receberão as instruções sobre como proceder com relação às diretrizes que deverão respeitar, bem como sobre a fixação do tempo necessário para a elaboração do trabalho. O prazo de entrega será estabelecido pelo Coordenador do GE.
- 1.3 O Coordenador do GE terá autonomia para substituir, quando considerar necessário, o relator e o revisor indicados.

Segunda Fase: Elaboração da Minuta Inicial (M1)

2.1 O relator elabora a minuta e remete à CT, que a encaminha ao GE.

2.2 Ao relator caberá, na elaboração da Minuta M1, atender às seguintes diretrizes:

- a minuta deve enquadrar-se na estrutura dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, e obedecer os critérios adotados para elaboração das NBC's, considerando a convergência às normas internacionais;
- o texto não pode contrariar Resoluções ou outros atos do próprio CFC;
- o texto não pode conter a citação das fontes utilizadas na elaboração da Minuta; em casos excepcionais, as fontes podem constar dos *Considerandos* das Resoluções, sendo obrigatória a citação quando houver convênio de cooperação técnica (com entidades tais como: CPC, IBRACON, CVM);
- as palavras com semântica peculiar, fora da usual, devem ser explicitadas na própria NBC ou na correspondente IT;
- as IT's não devem conter disposições inexistentes na respectiva Norma, uma vez que se destinam, tão-somente, a aclará-la;
- as IT's não devem repetir disposições já constantes da respectiva Norma.

Terceira Fase: Análise Crítica da Minuta M1 pelo Revisor

3.1 O revisor receberá a Minuta M1 para exame e expressará suas considerações, críticas e sugestões em Minuta denominada M2, a qual será encaminhada à CT que a encaminhará ao GE.

Quarta Fase: Análise Crítica da M2 pelo GE

4.1 O GE se reunirá para analisar a M1 e a M2.

4.2 O Coordenador do GE terá autonomia para convocar para as reuniões, em

consonância com o respectivo ato de designação assinado pelo(a) Presidente do CFC.

4.3 O produto da reunião do GE será a Minuta M3.

Quinta Fase: Revisão Lingüística

5.1 A CT encaminhará a Minuta M3 para a revisão lingüística.

5.2 O revisor lingüístico deverá devolver a Minuta M4 à CT de acordo com os prazos estabelecidos.

Sexta Fase: Audiência Pública

6.1 A Vice-Presidência Técnica submeterá a Minuta M4 à Audiência Pública, pelo prazo mínimo de 30 dias.

6.2 A Minuta M4 será disponibilizada no *site* do CFC, em *link* específico, e as considerações e/ou as sugestões serão recebidas pela CT, que as encaminhará ao GE.

6.3 A Vice-Presidência Técnica comunicará, obrigatoriamente, a realização das Audiências Públicas aos CRC's e aos Conselheiros do CFC, solicitando a apresentação de sugestões.

6.4 Concluído o processo de Audiência Pública, a CT fará a consolidação das sugestões recebidas e as encaminhará para análise do GE.

Observação: O Vice-Presidente Técnico, juntamente com o Coordenador do GE decidem sobre a necessidade de Audiência Pública Restrita, da qual participarão, devido à especificidade da matéria, apenas profissionais especialistas.

Sétima Fase: Análise Crítica e Consolidação da M4

7.1 O GE procederá à análise crítica das sugestões e das considerações, devidamente compiladas.

consonância com o respectivo ato de designação assinado pelo(a) Presidente do CFC.

4.3 O produto da reunião do GE será a Minuta M3.

Quinta Fase: Revisão Lingüística

5.1 A CT encaminhará a Minuta M3 para a revisão lingüística.

5.2 O revisor lingüístico deverá devolver a Minuta M4 à CT de acordo com os prazos estabelecidos.

Sexta Fase: Audiência Pública

6.1 A Vice-Presidência Técnica submeterá a Minuta M4 à Audiência Pública, pelo prazo mínimo de 30 dias.

6.2 A Minuta M4 será disponibilizada no *site* do CFC, em *link* específico, e as considerações e/ou as sugestões serão recebidas pela CT, que as encaminhará ao GE.

6.3 A Vice-Presidência Técnica comunicará, obrigatoriamente, a realização das Audiências Públicas aos CRC's e aos Conselheiros do CFC, solicitando a apresentação de sugestões.

6.4 Concluído o processo de Audiência Pública, a CT fará a consolidação das sugestões recebidas e as encaminhará para análise do GE.

Observação: O Vice-Presidente Técnico, juntamente com o Coordenador do GE decidem sobre a necessidade de Audiência Pública Restrita, da qual participarão, devido à especificidade da matéria, apenas profissionais especialistas.

Sétima Fase: Análise Crítica e Consolidação da M4

7.1 O GE procederá à análise crítica das sugestões e das considerações, devidamente compiladas.

- 7.2 Após análise do GE, o projeto definitivo da Norma, nesta fase denominada minuta M5, será remetido ao revisor de português para análise final.

Oitava Fase: Apreciação Final da Minuta M5 pela CT

- 8.1 O Coordenador, ou membro, do GE fará o relato em reunião da CT, na forma regimental, podendo a Minuta M5 ser aprovada ou não.
- 8.2 No caso de aprovação pela CT, a Minuta M5 será apresentada ao Plenário do CFC, em relato efetuado pelo Vice-Presidente Técnico.
- 8.3 Em caso de não-aprovação pela CT, a Minuta M5 retornará ao GE para nova análise.

Nona Fase: Apreciação pelo Plenário do CFC

- 9.1 Após aprovação na CT, o Vice-Presidente Técnico procederá ao relato da M5 ao Plenário do CFC. Se for aprovada, a Minuta transforma-se em Norma e é feita a publicação oficial.
- 9.2 Em caso de não-aprovação, a M5 retorna ao GE, para ser revista.

IV – CPC E CGCN

Os estudos e pronunciamentos oriundos do CPC e do CGCN serão introduzidos na Oitava Fase – Apreciação Final pela CT.

O professor Antônio Lopes de Sá defende a tese de que a Ciência da Contabilidade é evolutiva, quando afirma que "...informação, apenas, é coisa do passado para nossa metodologia de ensino, para nossa concepção sobre a Contabilidade; o importante é a conscientização sobre o que fazer com a informação e como produzir paradigmas de condutas da riqueza das células sociais..." (SÁ. 1999, p. 222). Essas afirmações são colocadas com toda autoridade de quem conhece a história dessa ciência e possui todos os

subsídios para trazer à tona essas expectativas, cujos primeiros sintomas já podem ser percebidos na área contábil.

Em Contabilidade podemos perceber inúmeras regras, teorias ou princípios, entretanto, eles podem ser aplicados em detrimento de várias formas e diversas finalidades.

Tributariamente falando, como forma de tentar evitar a queda da arrecadação motivada por técnicas de planejamento, que corriqueiramente utiliza formas jurídicas para expressar a essência de fato, elas podem não ser aceitas pelo agente ativo.

No âmbito da contabilidade gerencial, que não é regida por normas legais para elaboração de relatórios, o princípio da essência sobre a forma tem grande valia, pois serve de suporte para que a informação seja gerada da forma mais fiel possível à realidade do negócio, representando aspecto bastante relevante em função dos usuários dessa informação, que, geralmente, são os gestores da empresa.

Já no âmbito da contabilidade financeira, esse princípio não tem alcançado tamanha repercussão em face dos órgãos fiscalizadores configurarem-se com seu principal usuário. A contabilidade financeira, por sua vez, sempre deve obedecer às normas legais demonstradas conforme modelos pré-estabelecidos. Além disso, sempre deve levar em consideração os aspectos legais vigentes, visando evitar problemas com o agente arrecadador para o contribuinte, embora seja importante ressaltar que esses órgãos fiscalizadores não se importam em utilizar a teoria da essência sobre a forma quando desejam atrair benefícios para si próprios.

É importante que seja mencionado o fato de que a aplicação dessa teoria reside na subjetividade, permitindo que alguém, possivelmente um contador, um advogado ou até uma autoridade administrativa, passe a exercer o poder de deliberar determinado fato partindo de suposições e conclusões próprias. Certamente para cumprir papel de grandiosa valia, este julgador esteja devidamente preparado.

Em síntese, dentro do aspecto da contabilidade gerencial essa aplicação só traz benefícios, mas, no âmbito da contabilidade financeira, torna-se uma “faca de dois gumes”. Por exemplo, na íntegra, considerando um trabalho cujo planejamento tributário se deu por muito bem elaborado, revelando um negócio revestido de uma forma jurídica menos onerosa do ponto de vista fiscal, mas que, provavelmente, pode deixar de prevalecer a essência sobre a forma. O contador, por sua vez, entende que deve registrar pelo que julgou ser a essência econômica do fato, permitindo a cobrança da diferença elidida, vez que forneceu necessários subsídios aos órgãos fiscalizadores.

Diante da realidade situacional por que passa o Brasil, frente às rápidas e constantes mutações evolutivas do mercado comercial, econômico e financeiro, o que se pode observar é que o mais viável e interessante à sistematização contábil nacional é a elaboração, implementação e adoção de normas que acompanhem esse mesmo ritmo, oriundas dos anseios dos contadores, que, por sua vez, estão diretamente interligados às realidades por que passam as entidades.

Vale ressaltar que é importante o fato de que normas contábeis brasileiras emanem daqueles que lidam diretamente com o cotidiano vivenciado por cada entidade, vez que a estes competem retratar a real situação da contabilidade das entidades, proporcionando-lhes sempre o que contabilmente for mais útil e benéfico ao desenvolvimento das mesmas, mesmo sendo contrário à legislação nacional vigente, fazendo prevalecer sempre o princípio da essência sobre a forma.

O processo de normatização no Brasil, por sua vez, não se assemelha nenhum pouco com o que ocorre nos Estados Unidos da América, isto porque há uma forte influência governamental na elaboração das normas contábeis, embora em muitos casos com interesses diferenciados, visando meramente à arrecadação de impostos, diferenciando-se da contabilidade propriamente dita, podendo-se observar a preocupação de como fazer contabilidade e não somente por que ela é feita.

A Contabilidade brasileira funciona a partir de determinações legais, onde prevalece a forma legal em detrimento da essência econômica, vez que o fisco, muitas vezes é tido como principal usuário da contabilidade e que, muitas vezes, as normas fiscais são confundidas com as próprias normas contábeis, mesmo sabendo-se que contrariam o que diz a teoria contábil. Por esses motivos os órgãos contábeis enfrentam grandes dificuldades no processo de normatização, porque acabam desrespeitando o princípio da essência sobre a forma.

Outro ponto negativo vislumbrado é o fato de existirem vários órgãos responsáveis pela normatização contábil, onde cada um se responsabiliza pelo atendimento de uma classe diferente de usuários, como é o caso da CVM, órgão fiscalizador e regulamentador das entidades que atuam no mercado mobiliário; do BACEN, responsável pelas instituições financeiras; e do CFC e do IBRACON, órgãos fiscalizadores e regulamentadores, exclusivamente, dos atos dos profissionais da classe contábil, e que, mesmo tentando implementar uma ampliação na elaboração das normas contábeis no Brasil, ainda não exercem uma autoridade substantiva, ou seja, o CFC edita as NBC's, mas estas não têm autoridade legal para obrigar sua adoção pelas empresas brasileiras.

A falta da autoridade substantiva do órgão de classe tem gerado uma preocupação no

tocante à atuação da Contabilidade como ciência, isto porque a participação da classe contábil é primordial à busca da teoria contábil, considerando seus componentes como conhecedores da essência da Contabilidade, onde, no processo de normatização, os mesmos devem ocupar o pólo ativo.

Mesmo a literatura enfatizando mudanças no que se refere à Contabilidade no Brasil a partir da década de 70, ainda hoje poucas dessas mudanças podem ser observadas. Na verdade, muito se tem falado em amadurecimento da classe contábil, anteriormente denominada, pejorativamente, como meros escrituristas ou guarda-livros, mas a atual realidade é outra. O contador ainda trabalha bastante para o fisco, ficando preso ao pensamento da escola contábil italiana, que retrata uma contabilidade fraca e pouco atuante, onde se verifica a ocorrência de poucas pesquisas científicas ao longo de vários anos, a falta de profissionais com amplo conhecimento em matéria de princípios contábeis, que, por falta de iniciativa da própria classe profissional em algumas situações, as normas acabaram substituindo os princípios, mesmo não sendo correto, vez que os princípios são os pilares norteadores das normas contábeis.

Nos Estados Unidos, ao contrário do Brasil, ocorreu a união de vários órgãos que deram origem ao FASB, sendo atualmente o único órgão com poderes normatizadores, tendo como objetivo primordial e fundamental tornar os princípios da contabilidade mais eficazes, procurando oferecer melhores esclarecimentos aqueles que necessitam das informações contábeis e atuando com o auxílio de diversas organizações que possuem iguais objetivos.

O FASB tem autoridade substantiva, ou seja, suas normas têm o reconhecimento dos órgãos de classe dos setores público e privado.

Dessa forma, o processo de normatização contábil no Brasil deixa a desejar por vários fatores, destacando-se com maior relevância, a influência governamental e a não união dos órgãos de classe em torno de um único e maior objetivo que é a elaboração de normas oriunda dos anseios cotidianos da classe contábil que desejam ver prevalecer a essência econômica em detrimento da forma legal.

Percebe-se, portanto, que todos esses pontos questionados vêm dificultando a aplicação e até mesmo o alcance das normas, pois, em algumas situações, não se pode identificar o que é norma, princípio e padrão.

Em síntese, a prática contábil, em algumas circunstâncias, não fica clara para a sociedade em geral, refletindo, não claramente, se esta é fruto de um ato obrigatório ou do que determina a teoria contábil.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo primordial de identificar os passos percorridos na criação de uma Norma Contábil no âmbito do CFC, a realização desta pesquisa demonstra que a discussão brasileira entre a essência e a forma traz à tona a discussão sobre a atuação dos contadores diante de diferentes transações contábeis.

No decorrer do trabalho, buscou-se avaliar a atuação profissional oficialmente organizada da contabilidade no Brasil sempre focando o levantamento de dados sobre os procedimentos percorridos para se chegar à emissão de uma norma contábil.

Ficou claramente demonstrada que a participação da classe contábil na normatização da contabilidade brasileira pouco consegue influenciar no processo de elaboração do conjunto de normas que abrangem os procedimentos contábeis no Brasil.

A exigência da adoção de uma contabilidade mais concentrada na essência do que na forma só poderá ser desempenhada por profissionais bem qualificados, dotados da capacidade de análise do que ocorre no mundo inteiro, possuidores de uma melhor formação acadêmica, de certo domínio pelo menos da língua inglesa, e, também o que é fundamental, de formação técnica e ética que lhe permita tomar decisão, deliberar sobre o que é a essência econômica e do que precisa ser escriturado e analisado, e não simplesmente um seguidor de regras impostas.

É válido, também, ressaltar a fundamental importância que a teoria contábil consegue exercer na elaboração das normas no âmbito do CFC, isto porque tem por embasamento a prevalência da essência sobre a forma, mesmo o contrário não ocorrendo, às vezes, com a normatização que emana do Poder Legislativo Federal.

Percebe-se, por sua vez, que o CFC consegue influenciar a prática contábil brasileira, vez que os contadores sempre têm tentado buscar o alcance da essência da contabilidade por intermédio da prática que segue os preceitos da boa teoria contábil, vez que a contabilidade é uma ciência social, não podendo haver ciência sem haver um referencial teórico que lhe sirva de embasamento.

Portanto, nota-se que a classe contábil tem procurado ater-se às mudanças cotidianas, tanto legais quanto contextuais, passando a vislumbrar, sempre que necessário, o fornecimento

de sua contribuição à discussão da aplicação ou não da teoria que a essência prevalece sobre a forma, assim como suas conseqüências e seus limites, o quais se estendem muito mais além do que o mero e simples registro de um fato contábil.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, M. T. P. MARTINS, E. **Capital intelectual: verdades e mitos**. Revista de Contabilidade & Finanças da USP – FEA – Departamento de Contabilidade e Atuária. São Paulo – SP, ano XIII, nº 29, p. 18-22, mai/ago 2002.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS: Atribuições. **Publicação eletrônica**. Net, Brasília, set. 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 29/set/2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: 3ª ed. CFC, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Portaria CFC Nº 1.156/09**. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20/mar/2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Portaria CFC Nº 20/08**, 21 de fevereiro de 2008. Aprova os procedimentos para elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade e das suas respectivas Interpretações Técnicas. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20/mar/2010.

ESTUDO SOBRE AS DIFERENÇAS E SIMILARIDADES ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – IFRS E AS NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS. **Publicação eletrônica**. Net, Rio de Janeiro, mar. 2010. Disponível em: <<http://www.irfs.com.br/portal5/normas/cvm/top0.htm>>. Acesso em: 30/mar/2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FRANCO, Hilário. **A contabilidade na era da globalização**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONZÁLEZ RÍO, M. J. **Metodología de la investigación social: Técnicas de recolección de datos**. Enero: Aguacilar, 1997.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. Trad. Antonio Zaratto Sanvincente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOUAISS, Antônio. **Webster's dicionário inglês-português**. São Paulo: Record, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KEATING, P. J. **A Framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting**. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 7, p. 66-86: Fall, 1995.

LUNELLI, Reinaldo Luís. **A convergência contábil internacional**. Net, São Paulo, out. 2009. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/padronizacao_normas.htm>. Acesso em: 30/out/2009.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Eric A. **Normatização Contábil: ensaio sobre a evolução e o papel do CFC**. Net, Recife, nov. 2009. Seção RIC – Revista de Informação Contábil. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis>>. Acesso em: 15/nov/2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

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

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. Et al. **Método e técnica de pesquisa em contabilidade**. ISBN 85-02-03931-8. São Paulo: Atlas, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Princípios fundamentais de contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Fundamentos da teoria da contabilidade**. Coleção Resumos de Contabilidade; Vol. 6. São Paulo: Atlas, 2005.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

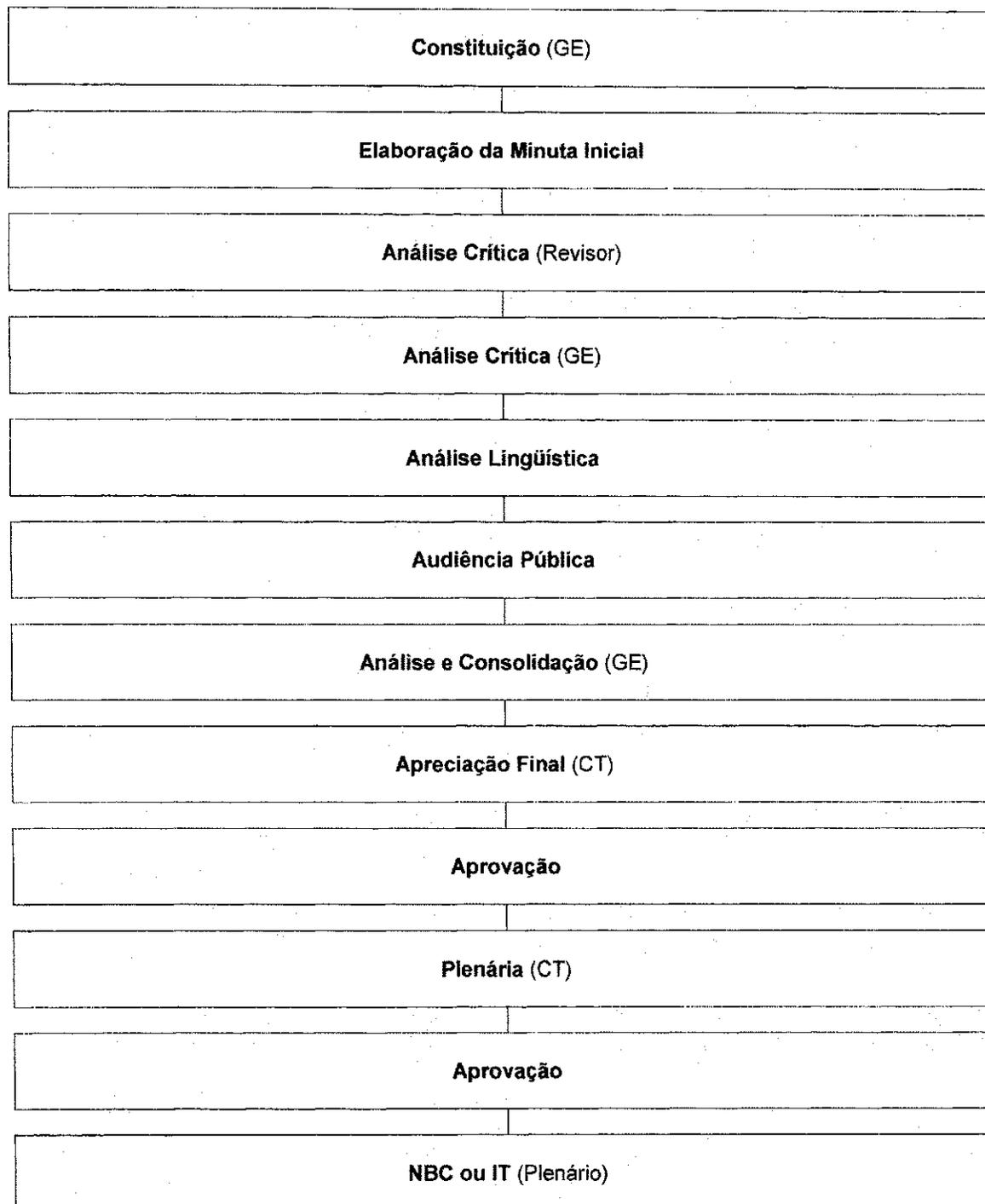
SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do pensamento contábil**. Coleção Resumos de Contabilidade; Vol. 8. São Paulo: Atlas, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Trad. Daniel Grassi. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ANEXOS

- FLUXOGRAMA -



Fonte: Portaria CFC Nº 20/08. Brasília, 21 de Fevereiro de 2008.