

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A IMPORTÂNCIA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ENTIDADE

LORENZO LUCIANO FRANZONI

Florianópolis – Santa Catarina

2002

LORENZO LUCIANO FRANZONI

A IMPORTÂNCIA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Monografia apresentada a Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

FLORIANÓPOLIS

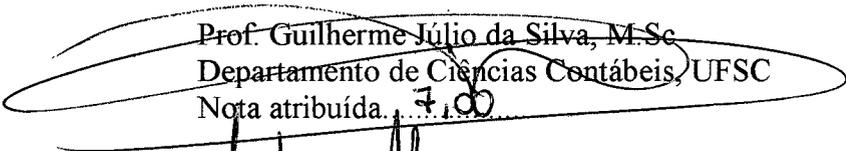
2002

LORENZO LUCIANO FRANZONI

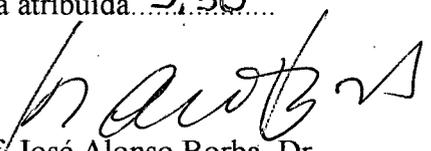
A IMPORTÂNCIA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota de ...6,0..., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

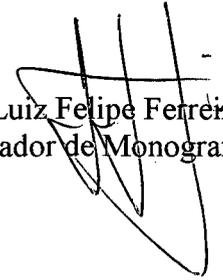
Compuseram a banca:


Prof. Guilherme Júlio da Silva, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída... 7,00


Prof. Ari Ferreira de Abreu, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída... 5,50


Prof. José Alonso Borba, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída... 5,50

Florianópolis, Dezembro/2002.


Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Coordenador de Monografia do CCN

SUMÁRIO

LISTA DE ILUSTRAÇÕES	V
RESUMO	VI
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Considerações Iniciais	1
1.2 Problema	2
1.3 Justificativa	2
1.4 Objetivos	2
1.4.1 Objetivo Geral	2
1.4.2 Objetivos Específicos	3
1.5 Metodologia	3
2 EMBASAMENTO TEÓRICO	5
2.1 A Evolução Histórica da Contabilidade	5
2.1.1 A Evolução da Contabilidade no Brasil	8
2.2 Princípios Contábeis	10
2.2.1 Ciência Contábil	14
2.2.2 Princípio da Entidade	15
2.3 A Informação Contábil e seu Usuário	19
2.4 Aspectos Legais da Escrituração	26
2.4.1 Fiscalização	28
3 CONCLUSÃO.....	31
3.1 Recomendações	32
4 BIBLIOGRAFIA	33

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1 – Comparação de duas escolas	8
Tabela 2 – Usuário x Informação	24

RESUMO

A necessidade da formulação de uma argumentação a fim de que o profissional contábil possa auxiliar os empresários na administração de seus negócios, através da distinção entre o patrimônio de sua empresa e o patrimônio pessoal, proporcionou o desenvolvimento desta monografia. Porém, a existência de profissionais contábeis, que prestam serviços de má qualidade, pois não disponibilizam as informações contábeis e legais necessárias aos seus clientes, prejudicam a imagem do contabilista e o desenvolvimento de um bom trabalho. A fim de fazer esta distinção dos patrimônios, o desafio abordado foi argumentar a importância da aplicação do princípio contábil da entidade. Identificou-se então, a necessidade de pesquisar a bibliografia disponível, através de livros didáticos e da legislação vigente, em relação aos princípios contábeis, enfocando o assunto no princípio da entidade. Esta monografia se apresenta como uma pesquisa bibliográfica de caráter exploratório. Para o desenvolvimento do assunto, inicialmente apresentou-se uma abordagem superficial da evolução do pensamento contábil tanto a nível mundial como em nosso país. Em seguida, para o acompanhamento e compreensão do mesmo, foi dada a definição de entidade contábil, patrimônio, postulado e princípio. A partir da fundamentação teórica da ciência contábil, que apresenta a importância desta ciência no controle e acompanhamento dos fatos contábeis no decorrer dos anos para o desenvolvimento das entidades, começa-se a desenvolver a argumentação necessária que objetiva o entendimento da importância da aplicabilidade do princípio contábil da entidade. Expõe-se então, o princípio da entidade, por meio de definições de alguns autores, que apresentam divergências quanto a determinação como princípio ou postulado. Porém estas definições possibilitam a identificação de suas características, bem como a forma de distinção das entidades e seus respectivos patrimônios. A seguir são discriminados os tipos e modelos de informação contábil, suas características, estrutura, objetivos, finalidades e os usuários que devem usufruir desta informação. Por fim relata-se a importância da escrituração contábil e a fiscalização efetuada pelas autoridades administrativas competentes em relação as livros contábeis exigidos por lei, que devem discriminar os fatos contábeis ocorridos nas entidades. Pode-se concluir que a aplicação do princípio da entidade, implica na necessidade de se expor com clareza as normas e procedimentos contábeis e a legislação vigente referente a este princípio, fazendo com que o empresário use-o como princípio básico para o desenvolvimento de sua empresa, e não sofra penalidades devido ao descumprimento da legislação.

1 INTRODUÇÃO

A monografia desenvolvida procurou apresentar argumentos para justificar a necessidade de aplicar o princípio da entidade, a fim de que não ocorra a apropriação indevida do patrimônio da empresa pela pessoa do seu sócio. Para isto, inicialmente será feita uma abordagem, relatando como se comporta o mercado em que os contabilistas estão atuando, e a forma com que estes profissionais estão procedendo.

1.1 Considerações Iniciais

Nas micro e pequenas empresas o trabalho para o contador torna-se limitado, pois, a partir do momento em que os empresários destas pequenas empresas, na sua maioria, utilizam dos serviços contábeis basicamente para controle de caixa, apuração dos impostos para seu devido pagamento e sua posterior declaração, ou seja, para o cumprimento das obrigações fiscais.

Os serviços prestados pelo profissional contábil se apresenta de forma limitada para estes diversos empresários. Esses profissionais a fim de conseguir seu próprio sustento, prestam serviços nem sempre de boa qualidade, apresentando poucas informações úteis, sem nenhuma projeção e tendo como fator determinante para a conquista de seu espaço no mercado, o baixo custo de seus serviços para o contratante. Provocam assim, uma depreciação de sua profissão e a falta de credibilidade do seu trabalho, por meio de relatórios que tem por objetivo agradar o contratante e por conseqüência, desrespeitando os princípios contábeis. Porém, felizmente, existem muitos profissionais em contabilidade que desenvolvem pesquisas e trabalhos aprofundados e objetivos, em função do seu interesse em aumentar os seus próprios conhecimentos e com isso alavancar o crescimento das empresas que usufruam dos seus serviços.

Pode-se verificar assim, que estes empresários que estão recebendo um serviço de má qualidade, tem a dificuldade de visualizar como o profissional contábil pode auxiliá-lo no controle e desenvolvimento de seus negócios, ou seja, apresentar informações que possibilitam a tomada de decisões.

1.2 Problema

Em função da ocorrência da não aplicabilidade do princípio da entidade em algumas situações, este estudo visa responder a seguinte indagação: Qual a necessidade da aplicação do princípio contábil da entidade?

1.3 Justificativa

Em função da dificuldade que muitos empresários apresentam em distinguir o patrimônio de sua empresa com o de sua pessoa física, este trabalho visa demonstrar o motivo pelo qual deve existir esta distinção.

Este procedimento indevido, pode acarretar problemas, que venham a confrontar com a legislação fiscal vigente no país, trazendo possíveis incomodações, as vezes imprevisíveis, tanto para a pessoa do sócio, como para a pessoa física. É fundamental que os profissionais de contabilidade demonstrem, expliquem e exijam de seus clientes o cumprimento do Princípio da Entidade, tanto da parte dos sócios proprietários para com a empresa, bem como, entre empresas com mesmo sócio.

Para que isso ocorra, cabe aqui ressaltar a responsabilidade que o profissional contábil têm em repassar aos seus clientes as informações que estão em seu poder, no que se refere aos procedimentos contábeis e de âmbito legais, necessárias para a criação, desenvolvimento, manutenção e até mesmo a extinção do tipo de entidade que se deseja gerenciar, assim como, o reflexo desta entidade para a pessoa do sócio. Desta forma, procura-se identificar o papel do proprietário dentro da entidade, seus direitos e deveres, distinguindo-se da pessoa física do sócio.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

Pode-se assim determinar que o objetivo que se almeja é estabelecer a importância da aplicabilidade do princípio da entidade, com o devido embasamento, procurando convencer

estes sócios, que a sua prática para beneficiamento pessoal, produz malefícios maiores a sua empresa e a si mesmo, como pessoa física perante a lei e os princípios contábeis, do que, os benefícios inicialmente conquistados com este ato.

1.4.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos deste trabalho são os seguintes:

- Definir o Princípio da Entidade e delimitar sua abrangência;
- Demonstrar as vantagens e desvantagens causadas pela não aplicação deste princípio, para a empresa e para a pessoa física do sócio, considerando aspectos legais e de gestão.

1.5 Metodologia

Na medida em que o tempo passa, o homem necessita da absorção de maiores informações, a fim de adquirir cada vez mais conhecimento, objetivando assim, compreender e solucionar os fatos e problemas que se apresentam no seu dia a dia.

Como explica GALLIANO (1979, p.9) “durante muito tempo, o termo ciência serviu para designar *conhecimento* em sentido amplo, genérico, como na expressão *tomar ciência* de alguma coisa, cujo significado é ‘ficar sabendo’. Aos poucos, porém, ganhou também sentido restrito, passando a designar o conjunto de conhecimentos precisos e metodicamente ordenados em relação a determinado domínio do saber.”

Segundo KÖCHE (1985, p.13) “o homem é um ser jogado no mundo, condenado a viver a sua existência. Por ele ser existencial, tem que interpretar a si mesmo a ao mundo em que vive, atribuindo-lhes significações. Cria intelectualmente representações significativas da realidade. A essas representações significativas chamamos conhecimento.”

Sabe-se através de LAKATOS e MARCONI (1991, p.20) que existe quatro tipos de conhecimentos: popular, científico, filosófico e teológico. Este trabalho tem como base para seu desenvolvimento o conhecimento científico, ou seja, sua aplicabilidade esta fundamentada em ocorrências ou fatos, que tem por característica a verificabilidade, objetivando a observação e explicação dos mesmos através de procedimentos científicos, como a pesquisa

científica, de modo racional.

De acordo com LAKATOS, citado por FACHIN (1993, p.101) “pesquisa é um procedimento intelectual para adquirir conhecimentos, através da investigação da realidade e busca de novas verdades sobre um fato (objeto, problema).”

No ponto de vista dos procedimentos técnicos, este estudo se classifica como uma pesquisa bibliográfica, pois em função do problema em que se propõe solucionar, busca através de material literário (livros, artigos de periódicos, etc.), o desenvolvimento de idéias e hipóteses.

Como explica LAKATOS e MARCONI (1991, p.66) pesquisa bibliográfica é: “Toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas monográficas, teses, material cartográfico, e até meios de comunicação orais, sejam eles rádio, filmes e televisão.”

Já no ponto de vista de seus objetivos, esta pesquisa apresenta caráter exploratório, ou seja, como relata MEDEIROS (1996, p.33), “visa fornecer informações sobre o objetivo de pesquisa.” Pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema com intuito de explicá-lo e resolvê-lo.

O desenvolvimento desta pesquisa, tem como finalidade a criação e apresentação de uma monografia. Define-se monografia, conforme MARCONI e LAKATOS (1990, p.205) como “... um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. [Portanto] investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se refere.”

Devido a essas características e objetivos, esta pesquisa será elaborada com base no material bibliográfico já existente, na busca de formular a argumentação teórica necessária para esta monografia.

A fim de poder alcançar os objetivos já determinados e buscar soluções ao problema exposto, procurar-se-á, em função do desenvolvimento desta monografia, a identificação de vantagens, com a correta aplicação deste princípio, em relação ao que se verifica na prática do dia de uma determinada entidade de fins lucrativo e constituída por cotas de participação. Isso só será possível, através de uma explanação da legislação vigente no país em relação ao Imposto de Renda, tanto da pessoa jurídica como da pessoa física. Fazendo um levantamento das obrigações, direitos e penalizações determinados por lei em relação ao descumprimento do princípio da entidade.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

Nesta etapa do trabalho tem-se como finalidade, apresentar inicialmente a evolução histórica da contabilidade tanto no âmbito mundial, como no Brasil. Em seguida, algumas definições em relação aos principais conceitos, que serão de grande importância para a compreensão do assunto em questão.

2.1 A Evolução Histórica da Contabilidade

O desenvolvimento da contabilidade se dá em função da evolução das civilizações, por este motivo a contabilidade tem sofrido diversas transformações, a fim de acompanhar e satisfazer as necessidades que se afluem com o passar dos tempos.

Como relata IUDÍCIBUS (1987, p.29); pode-se afirmar que a noção de conta, ou seja, de Contabilidade, possa ser tão antiga quanto a origem do *homo sapiens*. Alguns historiadores consideram a existência de contas aproximadamente a 4000 anos a.C. Porém, anteriormente, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca a sua disposição, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade.

Sugere IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.30) que “a função da Contabilidade já no início da civilização: avaliar a riqueza do homem; avaliar os acréscimos ou decréscimos dessa riqueza. Como o homem naturalmente é ambicioso, a Contabilidade existe desde o início da civilização.”

Conforme LOPES DE SA (1995, p.148); entre alguns povos que se destacaram no aperfeiçoamento dos registros, devido a evolução das atividades econômicas, estão os sumero-babilônicos, que faziam seus lançamentos em pequenas tábuas de argila e mais tarde, com a necessidade de conhecer a movimentação de todo um dia, reproduziam estes movimentos em uma tábua maior, surgindo assim o Diário. As tábuas que continham os mesmos fatos amarravam-se com uma corda dando origem ao Razão.

Para IUDÍCIBUS (1987, p.30) “O acompanhamento da evolução do patrimônio líquido das entidades de qualquer natureza constituiu-se no fator mais importante da evolução da disciplina contábil.”

Segundo IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.32) “Esta pode ser chamada de fase

empírica da Contabilidade, em que se utilizavam desenhos, figuras, imagens para identificar o patrimônio existente.”

De acordo com IUDÍCIBUS (1987, p.31):

O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações. É, assim, fácil de entender, passando por cima da Antiguidade, por que a Contabilidade teve seu florescer, como disciplina adulta e completa, nas Cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras. Estas cidades e outras da Europa fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, mormente a partir do Século XIII até o início do Século XVII. Representaram o que de mais avançado poderia existir na época em termos de empreendimentos comerciais e industriais incipientes.

Na visão de IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.34):

Somente em torno do século XV (com presença relevante no século XIII), isto é, praticamente após 5.500 anos (partindo-se da hipótese de que ela existe desde 4.000 a.C.) é que a Contabilidade atinge um nível de desenvolvimento notório, sendo chamada de fase lógica-racional ou até mesmo a fase pré-científica da Contabilidade. Na Idade Moderna, em torno dos séculos XIV a XVI, principalmente no Renascimento, diversos acontecimentos no mundo das artes, na economia, nas nações proporcionaram um impulso espetacular das Ciências Contábeis, sobretudo na Itália. Todavia, o marco, neste período, foi a primeira literatura contábil relevante pelo Frei Luca Pacioli em 1494, consolidando o método das partidas dobradas, expressando a causa efeito do fenômeno patrimonial com os termos débitos e créditos (esse método já era conhecido antes de Pacioli: era praticado no século XIII). A obra de Pacioli pode muito bem ser vista como início do pensamento científico da Contabilidade.

Conforme IUDÍCIBUS (1987, p.31), após a disseminação da “escola italiana” por toda a Europa, devido a divulgação da obra de Pacioli, surge no Século XIX um período que muitos denominam de científico. É nesse período que, talvez pela primeira vez, a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades. Esta fase também enfatizou-se na Itália, que dominou o cenário contábil até 1920.

Com intuito de adaptar-se ao desenvolvimento das instituições, a Contabilidade busca enquadrar os inúmeros fatos ocorridos com o patrimônio das diversas entidades, em seus devidos registros contábeis. Sua preocupação esta relacionada com as mutações do patrimônio e os usuários das informações contábeis, a fim de auxiliar nas tomadas de decisões.

Como afirma IUDÍCIBUS e MARION (1999, 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. O surgimento das gigantescas *Corporations*, principalmente em início do século atual, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que aquele país experimentou e ainda experimenta, constitui um campo fértil para

o avanço das teorias e práticas contábeis norte-americanas.”

Pelo que declara IUDÍCIBUS (1987, p.33), a evolução da Contabilidade nos Estados Unidos apoia-se, portanto, em um sólido embasamento, a saber:

1. o grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais;
2. o investidor médio é um homem que deseja estar permanentemente bem informado, colocando pressões nas percebidas no curtíssimo prazo, mas frutíferas no médio e longo prazos, sobre os elaboradores de demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciadores de tendências;
3. o governo, as universidades e os corpos associativos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre princípios contábeis; e
4. o Instituto dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países.

Conforme MARION (1984, p.34-35) “A ascensão cultural e econômica dos EUA, o crescimento do mercado de capitais e, conseqüentemente, da Auditoria, a preocupação em tornar a Contabilidade algo útil para a tomada de decisão, a atuação acentuada do Instituto dos Contadores Públicos Americanos, a clareza didática da exposição dos autores em Contabilidade foram, entre outros, os fatores que contribuíram para a formação da Escola Contábil Americana, que domina o nosso cenário contábil atual.”

IUDÍCIBUS (1987, p.35) relata que “Predomina, nos textos americanos, a preocupação com o usuário da informação contábil. A Contabilidade é sempre utilizada e apresentada como algo útil para a tomada de decisões.”

IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.35) observa “De maneira geral, poderíamos dizer que o início do século XX presenciou a queda da chamada Escola Européia (mais especificamente a Italiana) e a ascensão da chamada Escola Norte-americana no mundo contábil.”

A seguir será apresentado um estudo comparativo entre as duas grandes escolas da Contabilidade, a saber: a escola italiana e a escola norte-americana.

Tabela 1 - Comparação de duas escolas.

<p>Algumas razões da Queda da Escola Européia (especificamente italiana)</p>	<p>Algumas razões da Ascensão da Escola Norte-americana</p>
<p>1. Excessivo Culto à Personalidade: grandes mestres e pensadores da Contabilidade ganharam tanta notoriedade que passaram a ser vistos como “oráculos” da verdade contábil.</p>	<p>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.</p>
<p>2. Ênfase a uma Contabilidade Teórica: as mentes privilegiadas produziam trabalhos excessivamente teóricas, apenas pelo gosto de serem teóricos, difundindo-se idéias com pouca aplicação prática.</p>	<p>2. Ênfase a Contabilidade Aplicada: principalmente a Contabilidade Gerencial. Ao contrário dos europeus, não havia uma preocupação com a teoria das contas, ou querer provar que a Contabilidade é uma ciência.</p>
<p>3. Pouca importância à Auditoria: principalmente na legislação italiana, o grau de confiabilidade e a importância da auditoria não eram enfatizados.</p>	<p>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 muito enfatizada.</p>
<p>4. Queda do nível das principais faculdades: principalmente as faculdades italianas, superpovoadas de alunos.</p>	<p>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.</p>

Fonte: IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.35)

2.1.1 A Evolução da Contabilidade no Brasil

Afirma IUDÍCIBUS (1987, p.36-38), que o Brasil teve inicialmente forte influência da Escola Italiana, porém apresentando alguns problemas devido a *traduttore traditore*. A primeira escola, provavelmente, especializada no ensino da Contabilidade foi criada em 1902 chamando-se Escola do Comércio Álvares Penteado. Foram destaque os excelentes professores, Francisco D’Auria e Frederico Herrmann Júnior.

Pode-se dizer que a contabilidade brasileira se desenvolveu com base na escola

italiana, mas teve sua transferência de tendência para a escola norte-americana, com o aparecimento de algumas firmas de auditoria, de origem anglo-americanas, a oferta de cursos por parte de grandes empresas como o BTC da *General Eletric* e a fundação da Faculdade de Economia e Administração, em seu curso básico de Contabilidade Geral.

No ano de 1946, foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP (Universidade Federal de São Paulo), onde com o auxílio de muito dos professores da Escola Álvares Penteado, foi instalado o Curso de Ciências Contábeis e Atuárias, criando-se assim o primeiro núcleo de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, ou seja, professores com dedicação à pesquisa e ao ensino em tempo integral, possibilitando a produção de artigos científicos e teses acadêmicas de grau elevado.

Talvez, as mais antigas influências americanas em relação ao entendimento das normas e procedimentos contábeis, refere-se as firmas de auditoria de origem anglo-americana. Inicialmente estas firmas levavam larga vantagem sobre as congêneres nacionais, no que se refere a auditoria, devido a sua grande tradição e estruturas dos procedimentos e manuais. Com o passar do tempo associaram-se às firmas preexistentes no país, com exceção da *Arthur Andersen & Co.*

Sabe-se de que a influência nos procedimentos exercida por tais firmas era expressiva, pois as mesmas eram responsáveis pela auditoria de quase todas as subsidiárias das multinacionais. Esta influência também refletiu-se nos legisladores pois, quando na elaboração das diretrizes contábeis governamentais, haviam presentes profissionais que representavam as grandes firmas de auditoria independente.

A partir de 1964, no ensino da Contabilidade na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, na disciplina Contabilidade Geral, é adotado, pela primeira vez, o método didático americano com base no livro de *Finney & Miler, Introductory Accounting*, que teve importantes adaptações à realidade brasileira.

Como sugere IUDÍCIBUS (1987, p.44), a predominância de uma ou de outra escola, em função da época, é consequência do grau de integração entre as teorias exposta e as práticas empresariais, as instituições econômicas e sociais. Acredita-se, que o Brasil, daqui em diante, tenha muito a oferecer para a evolução da Contabilidade. É necessário, que exista uma convergência de esforços e de recursos das entidades, das muitas hoje existentes, que tratam de interesses da profissão.

Conforme MARION (1984, p.35) “O domínio da Escola Contábil Americana, iniciado com a Circular 179 do Banco Central, tornou-se evidente com o advento da lei n.

6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, “que passa a adotar uma filosofia nitidamente norte americana”.”

Este mesmo autor relata, que o livro “Teoria da Contabilidade”, em seu capítulo 2, do professor Sérgio de Iudícibus, determina o momento atual da Contabilidade Brasileira, caracterizando-a como um estágio de desenvolvimento paradoxal, ou seja, as normas contábeis disponíveis ou editadas pelos órgãos governamentais (iniciativa do próprio Governo, em função da inoperância das associações de contadores do país) são de qualidade superior, em relação a qualidade média atual dos profissionais que serão responsáveis pela implementação destas normas. Isto ficou mais claro com o advento da Lei das Sociedades por Ações.

Pode-se verificar, que a contabilidade no Brasil teve sua evolução, a partir do século XX, semelhante a evolução histórica, onde inicialmente a Escola Italiana, por meio de sua doutrina, encaminhou as diretrizes contábeis. Em seguida, a Escola Norte-americana em função do seu desenvolvimento econômico busca atender melhor os usuários da contabilidade, através da geração de informações que sejam úteis para a tomada de decisões.

2.2 Princípios Contábeis

Inicialmente, será descrito a conceituação de entidade contábil, patrimônio, postulados e princípio, a fim de que o usuário destas informações possa se familiarizar com tais expressões, possibilitando o seu acompanhamento no decorrer do trabalho.

Para IUDÍCIBUS (1987, p.49) “entidade contábil é o ente juridicamente delimitado ou não, divisão ou grupo de entidades ou empresas para os quais devemos realizar relatórios distintos de receitas e despesas, de investimentos e retornos, de metas e realizações, independentemente dos relatórios que fizermos para as pessoas físicas ou jurídicas que tem interesse em cada uma das entidades definidas em cada oportunidade...”

Segundo MARION (1984, p.41) a entidade contábil pode ser identificada da seguinte forma:

A moderna teoria contábil vem evidenciar que não há necessidade de uma conotação jurídica, isto é, de personalidade jurídica (registro na Junta Comercial, Secretaria da Fazenda etc.) para identificar-se uma **Entidade Contábil**. Uma sociedade irregular (de fato) pode, perfeitamente, ser uma Entidade Contábil. Um setor de uma empresa, desde que se identifique a necessidade de relatório contábil individualizado, destacando dos demais setores aspectos como receitas (vendas) e despesas, investimentos etc., pode ser tratado como uma Entidade Contábil ou Subentidade Contábil. Uma

pessoa física que, pela complexidade e volume dos seus negócios necessite *manter* Contabilidade para si, será tratada como uma Entidade Contábil. O mesmo podemos dizer para uma Igreja, um Clube de Recreação, todas as entidades sem fins lucrativos etc.

A Entidade Contábil para ANDERSEN (1990, p.48) caracteriza-se como: “um conjunto de pessoas, recursos e organizações capaz de exercer atividade econômica, como meio ou como fim. Os interesses e registros contábeis da entidade não se confundem com os dos sócios ou quotistas que a compõem.”

De acordo com HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999, p.104) a entidade contábil é definido pela unidade econômica que exerce controle sobre recursos, aceita responsabilidade por assumir e cumprir compromissos e conduz a atividade econômica. Tem-se como exemplo um indivíduo, uma sociedade por quotas ou uma sociedade por ações ou grupo consolidado envolvido em atividades com ou sem fins lucrativos. Em outro enfoque, define-se a entidade em termos da área de interesse econômico de indivíduos, grupos ou instituições particulares. Neste caso, os limites de uma entidade econômica são identificáveis pela determinação: do indivíduo ou grupo interessado e da natureza do interesse desse indivíduo ou grupo. Demonstrando que esse enfoque é orientado pelos interesses dos usuários de relatórios financeiros, ao contrário do primeiro, que é orientado pela atividade econômica.

Define-se Entidade Contábil, como sendo uma pessoa física, uma empresa (ou parte desta) ou uma organização, que possa exercer atividade econômica, com ou sem fins lucrativos e personalidade jurídica, que necessite da emissão de relatórios contábeis para um controle real das suas receitas e despesas. Podendo ser definida a melhor maneira de apresentar informações, em função da área de interesse que se deseja satisfazer.

De acordo com FRANCO (1990, p.21) “o patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados à entidade econômico-administrativa, e constitui um meio indispensável para que esta realize seus objetivos.”

Conforme Resolução CFC N° 774 “Na Contabilidade, o objetivo é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro.”

Como afirma MAGALHÃES (2000, p.19) o patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis (somente os monetariamente avaliáveis) em moeda e vinculado a um titular (entidade).

O patrimônio é composto por bens, direitos e obrigações que estão diretamente

comprometidos com sua entidade, sem levar em consideração a sua finalidade, e que pode ser avaliado monetariamente.

Como relata IUDÍCIBUS (1987, p.53) “os postulados são premissas ou constatações básicas, não sujeitas a verificação, que formam o arcabouço sobre o qual repousa o desenvolvimento subsequente da teoria da Contabilidade.”

Segundo MAGALHÃES (2000, p.234) e ANDERSEN (1990, p.47), os postulados ambientais evocam, condições sociais, econômicas e institucionais de atuação da Contabilidade, mas também procuram infiltrar-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, na Economia e outras ciências.

Os postulados são constatações referentes a situações de âmbito institucional, econômico e social, enunciadas sem comprovação necessária e que sobressaem ao campo de atuação da contabilidade a fim de inserir-se em outras ciências. Serve como base para o desenvolvimento da teoria contábil.

Afirma FRANCO (1990, p.187) “princípio é a causa da qual algo procede. É a origem, o começo de um fenômeno ou de uma série de fenômenos.”

Conforme Resolução CFC N° 750:

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Como declara ANDERSEN (1990, p.47-48) “Os PRINCÍPIOS representam a resposta da disciplina contábil aos POSTULADOS. Eles constituem o núcleo central da estrutura contábil, delimitando como a profissão irá posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos Postulados.”

Para que possa ser aceito um princípio contábil, pelo que sugere LOPES DE SA (1975, p.45), deve-se:

- a) Inspirar-se em uma doutrina revestida de preceitos oriundos da filosofia científica;
- b) Seguir a uma linha doutrinária definida dentro da Contabilidade;
- c) Adaptar-se pela experimentação às linhas do pensamento teórico (embora a verificação experimental não seja condição essencial para o reconhecimento da verdade);

- d) Adaptar-se às contingências exógenas que condicionam as práticas no campo contábil sem, contudo, deformar-se ou alterar a base do conhecimento;
- e) Inspirar-se em critérios de coerência capazes de conciliar a verdade científica com os objetivos de prática ou técnica que regem sua aplicação.

Conforme IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE (1981, p.61) “um princípio, para se tornar “geralmente aceito”, precisa ser reconhecido pelo consenso profissional (e legal) como: útil, objetivo e praticável. Claramente, as maiores discussões giram em torno da utilidade deste ou daquele princípio, pois tal utilidade depende, em grande parte, dos objetivos que se pretende alcançar através dos relatórios financeiros e da perspectiva dos vários usuários da informação contábil.”

Como afirma ANTHONY (1970, p.32):

A aceitação total de um princípio ou prática contábil geralmente depende de como este atende a três critérios: utilidade, objetividade e exequibilidade. Um princípio é *útil* no sentido de que dele resulta informação significativa e valiosa aos que precisam saber algo acerca de certo negócio. Um princípio é objetivo até onde a informação não sofre influência de inclinações pessoais ou juízo dos que a fornecem. Um princípio é exequível até onde possa ser efetuado sem complexidade ou custo indevidos.”

No desenvolvimento de novos princípios, o problema essencial é determinar o correto equilíbrio entre utilidade por um lado e objetividade e exequibilidade por outro.”

Segundo IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE (1981, p.62) os principais princípios e convenções contábeis geralmente aceitos, estão relacionados da seguinte maneira: Os princípios são o da entidade, da continuidade, do custo histórico como base de valor, da realização da receita, da competência dos exercícios e do denominador comum monetário; As convenções são da objetividade, do conservadorismo, da materialidade e da consistência.

De acordo com IUDÍCIBUS (1987, p.56), a hierarquização dos princípios fundamentais de contabilidade se apresenta da seguinte forma: postulados contábeis que são o postulado da entidade contábil e o da continuidade; princípios contábeis que são o princípio do custo original como base de valor, da realização da receita e da confrontação das despesas e do denominador comum monetário; convenções (normas ou restrições aos princípios) que são da objetividade, da materialidade, do conservadorismo e da consistência.

Os Postulados Ambientais, que proclamam condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a contabilidade trabalha; são assim, os que mais interessam à contabilidade, tendo como um dos fundamentais o postulado da entidade contábil.

Os princípios contábeis geralmente aceitos surgiram da necessidade de se apresentar uma linguagem comum para se preparar e interpretar apropriadamente os relatórios contábeis.

Se cada contador estabelecesse critérios próprios para elaboração dos relatórios contábeis, não haveria condições de as pessoas interessadas na empresa (clientes, governo, fornecedores, proprietários...) fazerem uma interpretação adequada e uniforme daqueles relatórios. Assim como toda atividade tem suas regras, a contabilidade também tem as suas diretrizes. Os princípios fundamentais de contabilidade são os conceitos básicos que devem guiar a profissão no processo de execução dos objetivos da contabilidade, mas não tem autoridade sobre as leis naturais ou dos princípios universais; já as convenções são restrições aos princípios e representam o complemento deles, sendo seus enunciados apenas indicativos, com menor peso que os princípios.

Já, a Resolução CFC Nº 750 não separa em postulados, e classifica somente em princípios fundamentais de contabilidade, que são a representação da essência das doutrinas e teorias referentes à ciência da contabilidade. Quando no exercício da profissão, é obrigado a observância deste princípios que constituem condição de legitimidade das normas brasileiras de contabilidade.

2.2.1 Ciência Contábil

O homem usufrui da contabilidade desde o seu aparecimento como um conjunto de conhecimentos organizados e com objetivos determinados, a fim de poder administrar seu patrimônio. Para melhor compreender o uso desta ciência, é necessário apresentar sua definição e finalidade.

A Contabilidade conforme FRANCO (1990, p.21) é definida da seguinte forma:

Contabilidade é a ciência (ou técnica, segundo alguns) que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. Sua finalidade é assegurar o controle do patrimônio administrado e fornecer informações sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins, que podem ser lucrativos ou meramente ideais (sociais, culturais, esportivos, beneficentes ou outros).

Declara IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.35) “A contabilidade não é uma ciência exata. Ela é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. Todavia, a Contabilidade utiliza os métodos quantitativos (matemática e estatística) como sua principal ferramenta.”

Afirma IUDÍCIBUS (1987, p.45) “A Contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos informativos dos vários setores da economia. Portanto, entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas necessidades informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da Contabilidade.”

Segundo a Resolução CFC N° 785 “A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio de apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários.”

Conforme relatado acima, a Contabilidade procura demonstrar os diversos fatos ocorridos com o patrimônio da entidade e seus efeitos sobre o mesmo, através da geração de informações por meio de seus relatórios (com auxílio dos métodos quantitativos), que são desenvolvidos para um melhor controle e análise, permitindo assim, alcançar os seus objetivos através do desenvolvimento e evolução da atividade econômica das diversas entidades.

2.2.2 Princípio da Entidade

Alguns autores não consideram a entidade como um princípio, e sim como um postulado. Por ser um postulado, define-se como uma observação de determinado fato, sem haver a necessidade de sua verificação.

De acordo com IUDÍCIBUS (1987, p.47) “Normalmente, a categoria de postulado em Contabilidade, abarca uma área de atração mais ampla do que a da própria disciplina e relaciona-se com certos aspectos “ambientais” ou que cercam o campo e as condições em que a Contabilidade deve atuar.”

HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999, p.78) descreve sobre o postulado, em relação ao seu ambiente, da seguinte forma: “A atividade econômica é desenvolvida por unidades ou entidades específicas. Qualquer relatório de atividade deve identificar claramente a unidade ou entidade específica envolvida.”

Como trata MOONITZ, citado por IUDÍCIBUS (1987, p.48) referente ao Postulado da Entidade Contábil:

...visualiza a abordagem deste postulado como a identificação da entidade contábil, ou seja, a unidade econômica que tem controle sobre recursos, aceita a responsabilidade por tarefas e conduz a atividade econômica... Esta entidade contábil pode ser uma pessoa física, uma sociedade limitada, uma grande sociedade por ações, um grupo consolidado engajado em uma atividade com finalidade de lucro ou não... Em uma abordagem mais analítica, pode ser um setor da entidade, uma divisão, um departamento que compartilha de recursos escassos comuns e que contribui para o resultado conjunto do empreendimento...

Afirma IUDÍCIBUS (1987, p.49):

É importante notar que, ao nível de uma entidade individual, o postulado da entidade contábil considera-a como distinta da dos sócios que a compõem, devendo ser realizado pela Contabilidade um esforço para alocar contabilmente o que é da entidade e separá-lo do que é dos sócios. Pela teoria da entidade do patrimônio líquido (...), o patrimônio líquido pertence à entidade, na continuidade das operações, e não aos sócios, a não ser aquela parcela destacada, pelos próprios sócios, como distribuível.

Conforme o IBRACON (1986, p.11), o Postulado da Entidade tem as seguintes dimensões:

- a) Jurídica: nesta dimensão, a Entidade é completamente distinta dos sócios.
- b) Econômica: caracteriza-se como massa patrimonial, cujo evoluir, quantitativo e qualitativo, a Contabilidade precisa acompanhar.
- c) Organizacional: pode ser encarada como grupo de pessoa ou pessoa exercendo controle sobre receitas e despesas, sobre investimentos e distribuições.
- d) Social: pode ser examinada em suas transfigurações sociais, no sentido de que a Entidade pode ser avaliada não só pela utilidade que a si acresce, mas também pelo que contribui no campo do social, em termos de benefícios sociais.

Segundo a visão contábil, que é uma abordagem que engloba todos os aspectos e dimensões, considera que nenhuma das quatro dimensões é suficiente para caracterizar, contabilmente, uma entidade.

Para MAGALHÃES (2000, p.236):

Ao mantermos registros tão cuidadosos e separados para cada entidade, subentidade ou macroentidade, estamos caracterizando uma faceta importante da Contabilidade, que é a de nunca acreditar que a simples soma das partes seja igual ao valor do todo. Nisto, a Contabilidade é, ao mesmo tempo, cônica de suas limitações de não querer ser a única disciplina a avaliar o "verdadeiro" valor da empresa (embora seja o principal instrumento de informação para tal), e tremendamente sãbia em cancelar as transações interentidades, ligadas por traços de controle econômico e administrativo, para chegar ao todo ou consolidado. O Consolidado representa uma *entidade* à parte, totalmente caracterizada, e deve ser encarada separadamente das partes. Pode abranger essa entidade maior o conjunto controlador/controladas ou mesmo entidades sem ligações societárias entre si, mas desde que subordinadas a um controlador comum.

O Princípio da Entidade acha-se explicitado no artigo quarto da Resolução CFC Nº 750 nos seguintes termos:

At 4º - O princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Em termos gerais o Princípio da Entidade nos diz que o patrimônio de uma entidade jamais pode confundir-se com o patrimônio dos seus sócios ou proprietários.

Conforme relata MARION (1984, p.41), a contabilidade não consegue impedir determinados fatos que, inicialmente, ferem um princípio contábil, porém pode estabelecer corretivos, e se possível, procurar disciplinar os sócios em função das normas contábeis. Isto pode ser exemplificado no momento em que, numa emergência, o sócio paga uma conta de sua empresa com o seu próprio dinheiro. Neste caso, a contabilidade registrará como um empréstimo da pessoa física para a entidade contábil, a fim de que esta entidade pague a dívida adquirida. Excepcionalmente, se o sócio retirar dinheiro da empresa para seu próprio uso, a contabilidade fará o registro de um empréstimo da entidade para o sócio.

De acordo com IUDÍCIBUS et al (1986, p.266):

Pressupõe-se que a Contabilidade é executada e mantida para as entidades como pessoas completamente distintas das pessoas físicas (ou jurídicas) dos sócios. Quando uma firma individual paga uma despesa, é o *caixa da firma* que está desembolsando o dinheiro, e não o dono da empresa, embora materialmente, muitas vezes, as duas coisas se confundam. Entretanto não é apenas na acepção acima que se materializa o princípio da Entidade. Entidade, em Contabilidade, é todo "núcleo" capaz de manipular recursos econômicos (e organizacionais) e que tenda a adicionar valor (ou utilidade, em sentido amplo) aos recursos manipulados. Temos verdadeiras macroentidades representadas pelos conglomerados de companhias investidoras e por suas subsidiárias ou controladas. O Balanço Consolidado representa uma macroextensão do conceito de Entidade. Por outro lado, qualquer divisão ou setor de uma empresa descentralizada capaz de contribuir para o esforço de produção de receita da Entidade maior (desde que esse esforço seja mensurável em termos de receita e despesas, mesmo que para as receitas tenhamos que recorrer, às vezes, a preços imputados de transferência entre setores), constitui uma subentidade digna de atenção para a Contabilidade. Assim, o sentido contábil de Entidade vai muito além do jurídico, para abarcar o econômico e o social. Cada Entidade será, sob a ótica do usuário da informação, a mais importante em certas circunstâncias.

Sabe-se que a Contabilidade tem como objeto o Patrimônio assim como afirma IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.56). "**Objeto da Contabilidade:** O patrimônio de tais entidades, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, seja esse patrimônio resultante da

consolidação de patrimônios de outras entidades distintas ou a subdivisão do patrimônio de uma entidade em parcelas menores que mereçam ser acompanhadas em suas mutações e variações.”

Segundo LOPES DE SA (1995, p.229) “o cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações.”

Com base na Resolução CFC N° 774, a soma ou agregação de patrimônios de diferentes entidades não implica na criação de nova entidade, pois refere-se as demonstrações contábeis consolidadas de entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, ou seja, de um grupo de entidades sob controle único. Isto ocorre, pois estas entidades mantêm sua autonomia patrimonial, já que seus patrimônios não são transferidos de propriedade, não podendo haver formação de novo patrimônio.

Já, para IUDÍCIBUS (1987, p.49), “o importante, no postulado da entidade, é reconhecer que os critérios de mensuração da Contabilidade devem realizar um esforço para, na alocação de recursos escassos e na avaliação tanto de seus consumos como das utilidades auferidas, separar o que pertence à entidade dos interesses residuais dos donos do capital.”

Portanto, fica evidente que este princípio mostra a importância - quando da existência da divisão ou grupo de entidades ou empresas - de se realizar relatórios distintos de receitas e despesas, de investimentos e retornos, de metas e realizações, independentemente dos relatórios que forem feitos para pessoas físicas ou jurídicas; separar o que pertence à entidade dos interesses residuais dos sócios ou proprietários.

No caso de uma companhia holding que tenha investimento relevante em controlada, a apresentação de demonstrativos consolidados da empresa é de grande interesse para os acionistas da primeira. Mas, para os acionistas e credores das subsidiárias, pode ser mais interessante e reveladora a evidenciação dos demonstrativos contábeis das várias subsidiárias.

Vê-se então, que o conceito de entidade não somente transcende ao de pessoa jurídica individual, como também pode ser uma fração desta, detendo-se na avaliação de desempenho de divisões, setores, departamentos, linhas, canais de distribuição, etc., desde que em tais setores haja comando de recursos econômicos capazes de gerar benefícios para a empresa.

Segundo IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE (1981, p.63), atualmente o princípio

da entidade assume um outro aspecto, pois além de entendê-lo como relativo à Entidade Jurídica (onde evidencia a aceitação da personalidade da entidade, como pessoa distinta dos sócios que a compõem), inicia-se a compreendê-lo também como relativo à Entidade Econômica. Assim se houver várias entidades jurídicas que constituem uma única entidade econômica, deverá existir demonstrações contábeis tanto para o conjunto, como para cada sociedade individualmente. Criando-se assim a idéia de Consolidação de Demonstrações Financeiras. Em relação as coligadas e controladas, que refere-se a diversas pessoas jurídicas com algum grau de interesse comum, este princípio determina que, pelo fato de uma empresa ter investimento em outras, deve tratá-lo como se parte dos resultados da investida fosse dessa mesma investidora, originando-se o método da equivalência patrimonial.

Na teoria da entidade enfocada por HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999, p.467), relativo a entidade empresarial, determina que visualiza-se a empresa como tendo existência, ou seja, sua própria personalidade, sendo que, os fundadores e proprietários não são obrigatoriamente identificados com a existência da mesma. Esta personalidade própria não é exclusiva das empresas, pois, as universidades, órgãos governamentais, hospitais e outras organizações possuem continuidade de personalidade separada das vidas dos organizadores, ou mesmo distinta dos indivíduos diretamente associados com a organização.

Em relação ao lucro líquido, nesta teoria, representa simplesmente uma variação residual do patrimônio depois de abater todos os outros direitos, inclusive juros das dívidas a longo prazo e impostos de renda. Refere-se ao lucro pessoal para o acionista apenas se o valor do investimento tenha aumentado, ou ocorreu uma declaração de dividendos.

2.3 A Informação Contábil e seu Usuário

A seguir será descrito como é constituída a informação contábil, os tipos e modelos existentes, suas características, a forma que esta é estruturada, seus objetivos e finalidades e a quem deseja satisfazer. Em relação a satisfação, pode-se identificar os chamados usuários da informação contábil, que serão devidamente exemplificados e explicados em função da mesma, para que possam utilizá-las na tomada de decisão a fim de alcançar seus objetivos.

Conforme o IBRACON (1986, p.5) :

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Compreende-se por sistema de informação um

conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permite: a) tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo; b) dar condição para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não.

De acordo com IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.53), a contabilidade tem como objetivo fornecer uma informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, para os usuários internos e externos da entidade submetida a contabilidade. “A informação estruturada significa que a Contabilidade não fornece dados e informações de forma dispersa e apenas seguindo as solicitações imediatas dos interessados, mas sim que o faz de maneira estruturada dentro de um esquema de planejamento contábil em que um sistema de informação é desenhado, colocado em funcionamento e periodicamente revisto, tendo em vista parâmetros próprios.”

Segundo Resolução CFC N° 774 “A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade, dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados.”

A informação contábil como relata IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.54), deve atender as necessidades dos usuários externos e internos à entidade. O usuário externo recebem como informação as tradicionais demonstrações contábeis, entre elas, o Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos ou Fluxo de Caixa. O usuário interno, além destas demonstrações acima citadas, necessita de outras que conciliem conceitos e informações decorrentes do sistema de contabilidade financeira, que cria os relatórios tradicionais, a outros decorrentes da contabilidade de custos, da administração financeira, da administração da produção e outras disciplinas que demonstram conceitos relevantes para a tomada de decisões. Para exemplificar, cita-se os seguintes: a) comparações entre custos orçados (ou padrão) e reais; b) relatórios para tomada de decisões como: fabricar *versus* adquirir, expansão da fábrica etc.

LOPES DE SA (1995, p.228) determina que:

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem, pois, permitir ao usuário, como participe do mundo econômico:

- observar e avaliar o comportamento;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Como afirma MAGALHÃES (2000, p.226) a informação apresenta-se em três tipos de natureza, que são:

Informação de natureza econômica deve ser sempre entendida dentro da visão que a Contabilidade tem do que seja econômico (...), em largos traços, podemos afirmar que os fluxos de receitas e despesas (demonstração de resultado, por exemplo), bem como o capital e o patrimônio, em geral, são dimensões econômicas da Contabilidade, ao passo que os fluxos de caixa, de capital de giro, por exemplo, caracterizam a dimensão financeira.

Informação de natureza física constitui um importante desdobramento dentro da evolução da teoria dos sistemas contábeis, pois as mais recentes pesquisas sobre evolução de empreendimentos têm revelado que um bom sistema de informação e avaliação não pode repousar apenas em valores monetários, mas deverá incluir, na medida do possível, mensurações de natureza física tais como: quantidades geradas de produtos ou de serviços, número de depositantes em estabelecimentos bancários e outras que possam permitir melhor interferência da evolução do empreendimento por parte do usuário.

Informação de natureza de produtividade compreende a utilização mista de conceitos valorativos (financeiros no sentido restrito) e quantitativos (físicos no senti restrito) como, por exemplo: receita bruta *per capita*, depósitos por cliente etc.

As informações de natureza econômico e financeiro, ainda assim, constituem o núcleo central da Contabilidade. O sistema de informação, todavia, deveria ser capaz de, com mínimo custo, suprir as dimensões físicas e de produtividade. Na evidenciação principal (demonstrações contábeis publicadas), todavia, as dimensões físicas e de produtividade consideram-se acessórias.

A utilização da informação contábil é efetuada pelos mais variados grupo de pessoas e entidades para conquista de diversas finalidades, como exemplifica IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.54) a seguir: Os eventuais compradores de ações ou debêntures da entidade (se for de capital aberto) procuram absorver informações para sua decisão em relação as vantagens de investir na empresa; bancos e emprestadores de dinheiro estão interessados em avaliar se a entidade oferece boas perspectivas de retorno para seus empréstimos e financiamentos; o governo, em seus vários níveis, está interessado na informação contábil como base de imposição fiscal e para estudos macroeconômicos; os empregados da entidade procuram obter informações sobre a capacidade da entidade de pagar melhores salários e benefícios; macroeconomistas e analistas financeiros estão interessados nas agregações contábeis para extrair agregados financeiros (vendas por setor, liquidez etc.), mas ninguém estará mais interessado nestas informações, quanto o usuário interno à entidade, para a sua tomada de decisão.

De acordo com IUDÍCIBUS et al (1986, p.26-27), as finalidades para as quais se usa a informação contábil estão agrupadas em duas básicas que são, finalidade de controle e de planejamento. Citamos a seguir a explicação fornecida pelos autores:

A) CONTROLE pode ser conceituado como um processo pelo qual a administração se certifica, na

medida do possível, de que a organização está agindo de conformidade com os planos e políticas traçados pela administração. Afirma o referido autor que a informação contábil é útil ao processo de controle das seguintes formas:

A.1) *Como meio de comunicação* – Os relatórios contábeis podem ser de grande auxílio, ao informar a organização a respeito dos planos e políticas da administração e, em geral, das formas de comportamento ou ação que a administração deseja atribuir à organização.

A.2) *Como meio de motivação* – A não ser que a empresa ou negócio seja do tipo individual, não compete à administração fazer ou executar o serviço. Isto quer dizer que a administração não fabrica e vende pessoalmente o produto. Pelo contrário, a responsabilidade da administração consiste em saber se o trabalho está sendo executado pelos outros. Isto requer, em primeiro lugar, que o pessoal seja contratado e formado dentro da organização, e, em segundo lugar, que a organização seja motivada de forma que seja levada a fazer o que a administração quer que se faça. A informação contábil pode auxiliar (e também, desde que utilizada inadequadamente, prejudicar) este processo de motivação.

A.3) *Como meio de verificação* – Periodicamente, a administração necessita avaliar a qualidade dos serviços executados pelos empregados. A apreciação desse desempenho pode resultar em acréscimo de salários, promoções, readmissões, ações corretivas as mais variadas, ou, em casos extremos, demissões. A informação contábil pode auxiliar este processo de avaliação, embora o desempenho humano não possa ser julgado apenas através da informação contida nos registros contábeis.

B) PLANEJAMENTO, por sua vez, é o processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado para o futuro. Normalmente, o processo de planejamento consiste em considerar vários cursos alternativos de ação e decidir qual o melhor. *Planejamento* (que deve ser diferenciado de simples *Previsão*) pode abranger um segmento da empresa ou a empresa como um todo. A informação contábil, principalmente no que se refere ao estabelecimento de padrões ou “standards” e ao inter-relacionamento da Contabilidade com os planos orçamentários, é de grande utilidade no planejamento empresarial. Mesmo em caso de decisões isoladas sobre várias alternativas possíveis, normalmente utiliza-se grande quantidade de informação contábil.

Segundo IUDÍCIBUS e MARION (1999, p.64), “Uma das formas de avaliar a qualidade da informação contábil e, portanto, sua utilidade (benefício), quando comparada ao custo, é analisar algumas qualidades ou características que deve possuir, tais como: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.”

Conforme Resolução CFC N° 785, no que diz respeito a informação contábil, a mesma deve ser veraz e equitativa, a fim de satisfazer as necessidades comuns a uma vasta gama de diferentes usuários, sem privilegiar deliberadamente, qualquer um deles, considerando o fato de que os interesses dos mesmos não se coincidem. A informação contábil existentes nas demonstrações contábeis previstas em lei, devem proporcionar revelação suficiente sobre a entidade, a fim de facilitar a concretização dos objetivos do usuários, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes: a confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade.

A **confiabilidade** é um atributo pelo qual conduz o usuário a aceitar e utilizar a informação contábil como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação. A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo. A veracidade impõe às informações contábeis a inexistência de erros ou vieses, sendo elaboradas em rigorosa consonância com os

princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade. Quando na ausência de norma específica, deve basear-se nas técnicas e procedimentos respaldados na ciência da contabilidade, dentro dos limites de certeza e previsão por ela possibilitados. A completeza refere-se ao fato de que a informação abrange todos os elementos relevantes e significativos em relação ao que se deseja revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos. A pertinência exige que seu conteúdo apresente-se em conformidade com a respectiva denominação ou título.

A **tempestividade** determina que a informação contábil tem de chegar em tempo hábil ao conhecimento do usuário, para que o mesmo possa utilizá-la para suas finalidades. As demonstrações contábeis, que são informações preparadas e divulgadas sistematicamente, deve-se manter a periodicidade. Quando da mudança da periodicidade, por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, o fato e suas razões devem ser divulgados juntos com a própria informação.

A **compreensibilidade** exige que a informação contábil deve demonstrar-se ao usuário que dela necessita, da forma mais compreensível. Ela supõe que o usuário destas informações colocadas a seu dispor, tenha conhecimentos de contabilidade e dos negócios e atividades da entidade, em grau que possibilite ao entendimento, através de uma análise com o devido tempo e profundidade necessários. No caso de um usuário, apresentar uma eventual dificuldade ou impossibilidade de compreensão suficiente das informações, isto não será um motivo que impeça a divulgação das mesmas. A compreensibilidade concerne à clareza e objetividade pela qual a informação contábil é divulgada, englobando desde elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnica de exposição utilizada, a fim de promover o entendimento integral destas informações, sobreponde-se, pois, a quaisquer outros elementos, inclusive de natureza estética. As informações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, podendo ser utilizado palavras de língua estrangeira se não houver palavras em nosso idioma, com mesmo significado.

A **comparabilidade** deve permitir ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao decorrer do tempo, numa mesma entidade ou em varias entidades, ou a situação destas num certo momento, em busca de possibilitar o conhecimento das suas posições relativas. A conservação dos aspectos substantivos e formais das informações é que concretiza a comparabilidade, que não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil, quando na sua manutenção.

Conforme IUDÍCIBUS (1987, p.18) “...no contexto de um único tipo de agente decisório, a Contabilidade freqüentemente tem necessidade de contar com um cadastro básico de informações bastante diferenciadas, o que dizer, então, dentro de um quadro mais amplo de vários tipos de usuários da informação contábil?”

A seguir citamos alguns dos principais tipos de usuários de informações contábeis de uma determinada entidade, com a natureza básica das informações mais requisitadas pelos mesmos:

Tabela 2 – Usuário x Informação

Tipo de Usuário da Informação Contábil	Meta que desejaria Maximizar ou tipo de Informação mais importante.
Acionista minoritário	Fluxo regular de dividendos.
Acionista majoritário ou com grande participação	Fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação.
Acionista preferencial	Fluxo de dividendos mínimos ou fixos.
Emprestadores em geral	Geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o principal mais os juros, com segurança.
Entidades governamentais	Valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
Empregados em geral, como assalariados	Fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez.
Média e alta administração	Retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis.

Fonte: IUDÍCIBUS (1987, p.18)

Como sugere IBRACON (1986, p.5) “Conceitua-se como usuário toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar.”

A contabilidade deve delinear resumidamente o tipo e a qualidade das informações, a fim de ter condições de fornecer aos vários usuários interessados que serão exemplificados a seguir, conforme IUDÍCIBUS et al (1986, p.24-25):

- A) Sócios, Acionistas e Proprietários de Quotas Societárias de Maneira Geral: Essas pessoas, interessadas primariamente na rentabilidade e segurança de seus investimentos, que muitas vezes se mantêm afastadas da direção das empresas, necessitam de informações resumidas que dêem respostas claras e concisas às suas perguntas.
- B) Administradores, Diretores e Executivos dos mais Variados Escalões: O interesse nos dados contábeis destas pessoas atinge um grau de profundidade e análise, bem como de frequência, muito maior do que para os demais grupos. De fato, são eles os agentes responsáveis pelas tomadas de decisões dentro de cada entidade a que pertencem. Tais decisões visam principalmente ao futuro, mas para se preparar para agir no futuro é necessário não apenas conhecer detalhadamente o que aconteceu no passado, como também o que está acontecendo no momento. Note-se que as informações fornecidas pela Contabilidade não se limitam, como julgam muitos, ao Balanço Patrimonial e à Demonstração da Conta de Resultados. Além destes demonstrativos básicos e finais de um período contábil, a Contabilidade fornece aos administradores um fluxo contínuo de informações sobre os mais variados aspectos da gestão financeira e econômica das empresas.
- C) Bancos, Capitalistas, Empréstadores de Dinheiro: Quando a empresa opera com prejuízo ou começa a operar ineficientemente, é muito provável que os sócios continuem a investir nela seus capitais na esperança de uma melhoria (e isso é tanto mais verídico à medida que existir maior ligação entre as figuras dos sócios e dos administradores, principalmente nas médias e pequenas empresas), ao passo que os empréstadores de dinheiro, cuja única finalidade é a rentabilidade e segurança de retorno de seus investimentos, serão os primeiros a abandonar o barco em perigo de naufrágio.
- D) Governo e Economistas Governamentais: As repartições e os economistas governamentais tem duplo interesse nas informações contábeis. Em primeiro lugar, freqüentemente baseado em tais informações é que se exerce o poder de tributar e arrecadar impostos, taxas e contribuições. Isto é especificamente verdadeiro no caso da maioria das empresas, cujo imposto de renda é taxado a partir dos balanços, embora alguns ajustes tenham que ser feitos entre os conceitos de lucro contábil e lucro tributável. Em segundo lugar, os economistas encarregados de análises globais ou setoriais de nossa economia interessam-se pelos dados contábeis das diversas unidades microeconômicas, os quais, convenientemente agregados e tratados estatisticamente, podem fornecer bases adequadas para as análises econômicas.
- E) Pessoas Físicas: A Contabilidade não deixa de desempenhar seu papel de ordem e controle das finanças também no caso dos patrimônios individuais. Freqüentemente as pessoas se esquecem de que alguns conhecimentos de Contabilidade e Orçamento muito as ajudariam no controle, ordem e equilíbrio de seus orçamentos domésticos.

Entre os usuários da contabilidade, segundo MAGALHÃES (2000, p.12) estão os “Sindicatos de Trabalhadores – num cenário de livre negociação salarial, as entidades só pagam aumentos de salário de acordo com suas possibilidades econômicas. Desta forma, os dados contábeis subsidiarão as negociações.”

Pelo que relata a Resolução CFC N° 774, os usuários da informação contábil podem ser tanto internos como externos, com interesses diversos, por este motivo essas informações desenvolvidas pela entidade pela entidade devem apresentar-se amplas e fidedignas e, no mínimo suficiente para avaliação da sua situação patrimonial e das mutações ocorridas pelo seu patrimônio, possibilitando a realização de interferências sobre o seu futuro. Os administradores de todos os níveis que normalmente se utilizam de informações mais aprofundadas e específicas a cerca da entidade, essencialmente aquelas relacionadas ao seu ciclo operacional, são denominados usuários internos. Os usuários externos convergem suas

atenções, de modo geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

2.4 Aspectos Legais da Escrituração

Nesta etapa do trabalho será comentado a forma pela qual a lei utiliza-se da terminologia contábil para ser redigida, buscando definir o que é a escrituração contábil, a sua necessidade de obediência as leis e aos princípios da contabilidade, a forma de elaboração e onde deve ser registrada.

De acordo com IUDÍCIBUS (1987, p.310) a lei apresenta-se muito fraca no que diz respeito a terminologia contábil, sendo necessário uma revisão em sua redação. Em relação a sua clareza e ordem, a lei deixa bastante a desejar, supondo-se que, devido a urgência e complexidade do assunto, foram necessárias diversas adaptações de última hora, provocando remendos na redação.

Como afirma MAGALHÃES (2000, p.57): “Escrituração é a técnica que consiste no registro das transações de uma entidade em livros apropriados.”

Segundo IUDÍCIBUS (1987, p.310) “O artigo 177 estabelece que “a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos *princípios de contabilidade geralmente aceitos*, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.”

Conclui-se, em função do que foi relatado acima, que como os sujeitos passivos englobados pela lei devem obediência a mesma, quando houver algum conflito entre a lei e os princípios pressupõe-se que as sociedades na qual a lei irá incidir, deverão aplicar primeiramente os dispositivos legais e em seguida os princípios que só forem aplicáveis ou não contrários a lei.

Para FRANCO (1990, p.58) “É a Escrituração, que pode ser definida como o registro dos fatos contábeis, segundo os princípios e normas técnico-contábeis, tendo em vista demonstrar a situação econômico-patrimonial da entidade e os resultados econômicos por ela obtidos em um exercício.”

Conforme a Resolução CFC N° 751:

A escrituração contábil trata de execução dos registros permanentes da Entidade e de suas formalidades. As normas da escrituração contábil abrange os seguintes subitens, a saber:

- a) Das Formalidades da Escrituração Contábil, que fixa as bases e os critérios a serem observados nos registros.
- b) Da Documentação que compreende as normas que regem os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que originam e validam a escrituração contábil.
- c) Da temporalidade dos Documentos, que estabelecem os prazos que a Entidade deve manter os documentos comprobatórios em seus arquivos.
- d) Da Retificação de Lançamentos, que estabelece a conceituação e a identificação das formas de retificação.
- e) Das Contas de Compensação, que fixa a obrigação de registrar os fatos relevantes, cujos efeitos possam se traduzir em modificações futuras no patrimônio da Entidade.
- f) Da Escrituração Contábil das Filiais, que estabelece conceitos e regras a serem adotados pela Entidade para o registro das transações realizadas pelas filiais.
- g) Do Balancete, que fixa conceitos e regras, sobre o conteúdo, finalidade e periodicidade de levantamento do balancete, bem como da responsabilidade do profissional, mormente quando aquele é usado para fins externos.

As empresas, a fim de registrar os fatos contábeis (ocorrências que se registram no patrimônio, trazendo-lhe variações específicas ou quantitativas) e atender às exigências legais e fiscais, utilizam vários livros que são classificados, segundo FRANCO (1990, p.84-85-86), nos seguintes grupos:

1) Livros Contábeis:

- a) Exigidos por Leis Comerciais: Diário, Registro de Duplicatas, Registro de Vendas (Saída de Mercadorias), Registro de Código de Números ou Abreviaturas e Registros Auxiliares (art. 177 da Lei nº 6404/76).
- b) Exigidos pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6404/76): Registro de Ações Nominativas, Registro de Ações Endossáveis, Livro de Transferência de Ações Nominativas, Registro de Partes Beneficiárias Nominativas, Livro de Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas, Registro de Partes Beneficiárias Endossáveis, Registro de Debêntures Endossáveis e Registro de Bônus de Subscrição Endossáveis.
- c) Controle de Leis Fiscais: Registro de Compras (Entradas de Mercadorias), Registro de Inventários, Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (Decreto-lei nº 1.598/77) e Razão Auxiliar em BTN (Decreto-lei nº 1.598/77).
- d) Facultativos ou Auxiliares: Razão, Conta Corrente, Registro de Vencimentos de Compromissos, Registro de Estoques, Caixa, Livros Analíticos para Registro de Contas de Clientes, Fornecedores, Bancos etc.

2) Livros Sociais:

- a) Livros relativos às Sociedades Anônimas (Lei nº 6404/76): Livro de Atas das Assembléias Gerais, Livro de Presença de Acionistas, Livro de Atas das Reuniões do Conselho de Administração, Livro de Atas das Reuniões de

Diretoria e Livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal.

- b) Livros relativos às Cooperativas (Lei nº 5.764/71): Livro de Matrícula, Livro de Atas das Assembléias Gerais, Livro de Atas dos Órgão da Administração, Livro de Atas do Conselho Fiscal e Livro de Presença de Associados nas Assembléias Gerais.
- 3) **Livros de Controle de Leis Fiscais:**
- a) Livros exigidos, em comum, pelas Leis do Imposto de Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): Registro de Entradas – Modelo 1 e Registro de Entradas – Modelo 1-A, Registro de Saídas – Modelo 2 e Registro de Saídas – Modelo 2-A, Livro de Controle de Produção e do Estoque – Modelo 3, Registro do Selo Especial de Controle – Modelo 4, Registro de Impressão de Documentos Fiscais – Modelo 5, Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – Modelo 6, Registro de Inventários – Modelo 7, Registro de Apuração do IPI – Modelo 8 e Registro de Apuração do ICMS – Modelo 9.
 - b) Livros Exigidos pela Lei do Imposto Sobre Serviços (ISS): Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados – Modelo 51, Registro de Notas Fiscais-Faturas de Serviços Prestados a Terceiros – Modelo 53, Registro de Movimento Diário de Ingressos em Diversões Públicas – Modelo 54, Registro de Recebimento de Impressos Fiscais e Termos de Ocorrências – Modelo 57 e Registro de Impressão de Documentos Fiscais – Modelo 58. Estes livros fiscais do ISS citados acima, são exigidos no município de São Paulo, ou seja, outros municípios exigirão seus próprios modelos.
- 4) **Livros de Controle de Leis Trabalhistas:** Registro de Empregados e Livro de Inspeção do Trabalho.
- 5) **Outros:** O empresário pode desenvolver livros auxiliares, para satisfazer interesses próprios, ampliar e melhorar os livros impostos pelas leis e regulamentos.

2.4.1 Fiscalização

Para o cumprimento das determinações legais, no que diz respeito a escrituração dos

livros fiscais, com os devidos registros do fatos contábeis, é necessário a fiscalização por parte das autoridades administrativas competentes. Em função disto será comentado, a seguir, a necessidade dessa escrituração e o julgamento feito por estas autoridades, pelo descumprimento das imposições legais.

Segundo BRASIL (1997, p.80), “Art. 194. A legislação tributária, observa o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

A LEI N.º 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965 citada por BRASIL (1997, p.133), define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

“Art. 1.º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de quaisquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com intenção de exonerar-se de pagamentos de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV – fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos a Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa de 2 (duas) a 5 (cinco) vezes o valor do tributo.”

A LEI N.º 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990 citada por BRASIL (1997, p.366-367), define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Referente aos crimes praticados contra a ordem tributária praticado por particulares determina:

“Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadorias ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

3 CONCLUSÃO

Através deste estudo identificou-se a importância, abrangência e os tipos de entidades. A entidade contábil é a unidade econômica capaz de manipular recursos, cumprir tarefas e conduzir a atividade econômica. A contabilidade deve tratá-la distinta dos sócios que a compõem, reconhecendo seu patrimônio como objeto da contabilidade e considerando a autonomia do mesmo.

Sua abrangência é determinada não só no âmbito jurídico, como também no âmbito econômico, organizacional e social, possibilitando afirmar que a entidade pode ser: uma pessoa física; uma sociedade limitada; uma sociedade por ações; um grupo consolidado; macroentidades representadas pelos conglomerados de companhias investidoras e por suas subsidiárias ou controladas; um setor da entidade, uma divisão ou um departamento que contribua para o desenvolvimento do empreendimento.

Assim, evidencia-se a importância de produzir relatórios relacionados a entidade, separados dos interesses residuais dos proprietários ou dos sócios, ou realizar relatórios de investimentos e retornos, receitas e despesas, para as pessoas físicas ou jurídicas, distintos dos produzidos para uma divisão ou grupo de empresa.

A informação contábil contida nestes relatórios, propicia seus usuários a avaliação da situação da entidade e suas perspectivas, com o menor grau de complexidade possível, indo ao encontro das finalidades da informação contábil que são: o controle, através de relatórios contábeis dos planos e políticas de administração, o supervisionamento do processo de motivação e a avaliação da qualidade dos serviços dos empregados; e o planejamento, através do processo de definição de padrões e dos planos orçamentários. Mas para que tudo isso seja válido, é indispensável que a informação contábil seja revestida dos seguintes atributos: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade, e comparabilidade.

Estas informações devem ser escrituradas conforme a legislação e os princípios de contabilidade geralmente aceitos, sendo mantidas em registros permanentes, de acordo com os métodos e critérios contábeis.

Para isso são utilizados vários livros de exigência fiscal e legal, porém, o descumprimento destas exigências proporcionam a aplicação de penalidades por parte das autoridades administrativas competentes, vindo a prejudicar a imagem da entidade.

3.1 Recomendações

Recomenda-se que sejam realizadas outras pesquisas nesta área com a implantação de um estudo de caso, em uma micro ou pequena empresa, a fim de poder demonstrar com maior clareza a prática de procedimentos que venham a se confrontar com as normas contábeis.

4 BIBLIOGRAFIA

ANDERSEN, Arthur. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1990.

ANTHONY, N. Robert. **Contabilidade Gerencial (Uma Introdução à Contabilidade)**. São Paulo: Atlas, 1970.

BRASIL, **Código tributário nacional** / organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira, com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto e Luiz Roberto Curia. 26^a ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 22^a ed. São Paulo: Atlas, 1990.

GALLIANO, A. Guilherme. **O Método Científico: Teoria e Prática**. São Paulo: Harbra, 1979.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Trad. Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON. **Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade** de 05 de fevereiro de 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1987.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, et al. **Contabilidade Introdutória**. 7^a ed. São Paulo: Atlas, 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Introdução a Teoria da Contabilidade para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1981.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 7^a ed. ampl. Porto Alegre: Vozes, 1985.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LOPES DE SÁ, Antônio. **A história milenar da contabilidade**. IOB – Informações Objetivas. São Paulo, ano XXIX, n.16, p.148-150. abr. 1995.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

MAGALHÃES, Eliéser Forte. **Contabilidade: uma iniciação à linguagem mundial dos negócios**. Fortaleza: Edicon, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 2^a ed. ver. e ampl. São Paulo: Atlas, 1990.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1984.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1996.

RESOLUÇÃO CFC N° 750, de 29 de dezembro de 1993.

RESOLUÇÃO CFC N° 751, de 29 de dezembro de 1993.

RESOLUÇÃO CFC N° 774, de 16 de dezembro de 1994.

RESOLUÇÃO CFC N° 785, de 28 de julho de 1995.