

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

**NATÁLIA SOUZA PINHEIRO**

**PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL E A ADOÇÃO DOS  
PADRÕES INTERNACIONAIS.**

**Florianópolis**

**2010**

**NATÁLIA SOUZA PINHEIRO**

**PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL E A ADOÇÃO DOS  
PADRÕES INTERNACIONAIS.**

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

Orientador: Professor Joisse Antônio Lorandi, Dr.

**FLORIANÓPOLIS**

**2010**

**Natália Souza Pinheiro**

**PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL E A ADOÇÃO DOS PADRÕES  
INTERNACIONAIS.**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 04 dezembro de 2010.

**Professora Valdirene Gasparetto, Dra.**

Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Joisse Antônio Lorandi, Dr.

Orientador

Professor Irineu Afonso Frey, Dr.

Membro

Professor Marcos Laffin, Dr.

Membro

Dedico esta monografia aos meus pais Lúcia  
Helena e Mauro Cesar Pinheiro, meus grandes  
incentivadores.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente aos meus pais, que me deram a vida e me ensinaram a fazer escolhas. Às minhas irmãs Camila e Bruna por todo incentivo e carinho. Amo vocês.

Ao meu namorado Rogério por toda paciência e atenção quando mais precisei.

Ao meu orientador, professor Joisse, por toda a ajuda e tempo dedicado a mim.

Ao meu chefe, professor Laffin que me ensinou muito nessa caminhada até a monografia e também meus colegas de trabalho da Irmandade do Divino Espírito Santo.

Aos meus colegas de classe, que com o bom humor de cada dia me apoiaram muitas vezes. Principalmente às minhas amigas Ana, Rafa e Camila, uma das melhores coisas que a faculdade me trouxe.

*“Comece fazendo o que é necessário,  
depois o que é possível, e, de repente,  
você estará fazendo o impossível.”*

*São Francisco de Assis*

## RESUMO

PINHEIRO, Natália Souza. **Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil: o que muda com a adoção dos padrões internacionais.** 2010. 60f. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, 2010.

O objetivo deste trabalho é verificar a evolução que ocorreu em termos de estruturas conceituais de contabilidade no Brasil, mais especificamente no Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no que tange os princípios contábeis, desde sua criação até a implementação das normas internacionais. Com relação à metodologia, esta pesquisa é classificada como exploratória, pois o assunto abordado é ainda pouco explorado. É classificada também como qualitativa, pois seu objeto de estudo é tratado por meio de uma abordagem teórica, não implicando em tratamento estatístico. O procedimento técnico utilizado foi a pesquisa bibliográfica, pois através dos materiais já elaborados, das normas contábeis e da legislação pertinente ao assunto é que buscou-se conhecimento sobre o tema estudado. Foram analisadas as estruturas conceituais, na parte que interessa aos princípios contábeis, de duas instituições: o Conselho Federal de Contabilidade e o *International Accounting Standard Board*, o IASB. Os resultados obtidos apontam para uma adaptação, por parte do Brasil, dos padrões internacionais de contabilidade. O CFC, no que tange aos princípios contábeis, está adotando tais padrões sem pôr fim a seus antigos conceitos, esse fato se torna importante, pois a estrutura do IASB tem um viés prático, voltado para aplicação dos modelos, deixando a desejar no aspecto teórico-conceitual. Os princípios contábeis são importantes para os profissionais da área na sua aplicação prática, mas são a essência para a formação de novos contadores, extingui-los, seria abandonar o que a ciência e o conhecimento contábil construíram ao longo de sua história.

Palavras-Chave: Princípios Contábeis, CFC, IASB, Estrutura Conceitual

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características dos modelos <i>Common Law</i> e <i>Code Law</i> .....	27
Quadro 2 - Estrutura Conceitual norte-americana.....	29
Quadro 3 – Comparativo dos Princípios e Normas .....	31
Quadro 4 – Comparação das Estruturas Conceituais .....	46
Quadro 5 – Tratamento do IASB aos princípios de contabilidade.....	50
Quadro 6 – Resoluções do CFC em vigor que tratam sobre Estrutura Conceitual .....	53

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Hierarquia dos Conceitos .....	30
Figura 2 – Composição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. ....	35
Figura 3 - Estrutura do IASB .....	41
Figura 4 – Arcabouço Conceitual do IASB .....	43

## LISTA DE SIGLAS

AAA – *American Accounting Association*

APB – *Accounting Principles Board*

APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

FAF – *Financial Accounting Foundation*

FASAC – *Financial Standards Advisory Council*

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standard Board*

IASC – *International Accounting Standard Committee*

IBRACON – Instituto de Auditores Independentes

IPECAFI – Instituto brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

SEC – *Securities and Exchange Commission*

US-GAAP – *US Generally Accepted Accounting Principles*

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1	TEMA E PROBLEMA .....	12
1.2	OBJETIVOS .....	13
1.2.1	<b>Objetivo geral</b> .....	<b>13</b>
1.2.2	<b>Objetivos específicos</b> .....	<b>13</b>
1.3	JUSTIFICATIVA .....	14
1.4	METODOLOGIA .....	15
1.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	16
1.6	ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA .....	17
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>18</b>
2.1	HISTÓRIA DA CONTABILIDADE .....	18
2.1.1	<b>História da contabilidade no Brasil</b> .....	<b>21</b>
2.2	ESCOLAS DE PENSAMENTO CONTÁBIL .....	22
2.2.1	<b>Escola Européia ou Italiana</b> .....	<b>23</b>
2.2.2	<b>Escola Norte-Americana</b> .....	<b>25</b>
2.3	ESTRUTURAS CONCEITUAIS .....	30
2.3.1	<b>Conselho Federal de Contabilidade (CFC)</b> .....	<b>32</b>
2.3.1.1	Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) .....	34
2.3.1.2	Princípios de Contabilidade.....	36
2.3.2	<b><i>International Accounting Standards Board (IASB)</i></b> .....	<b>40</b>
<b>3</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>45</b>
3.1	COMPARAÇÃO ENTRE AS ESTRUTURAS .....	45
3.1.1	<b>Objetivos</b> .....	<b>46</b>
3.1.2	<b>Características Qualitativas</b> .....	<b>47</b>
3.1.3	<b>Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis</b> .....	<b>48</b>
3.1.4	<b>Pressupostos Básicos</b> .....	<b>48</b>
3.1.5	<b>Capital e Manutenção de Capital</b> .....	<b>49</b>
3.1.6	<b>Princípios de Contabilidade</b> .....	<b>50</b>
3.2	CONFLITO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE .....	51
3.3	ESSÊNCIA SOBRE A FORMA .....	53
<b>4</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>55</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A adequação da contabilidade às normas internacionais vem se tornando um caminho inevitável nas últimas décadas. Isso pode ser explicado principalmente pelo fato de que a contabilidade é uma ciência social aplicada e acompanha a evolução do ambiente em que atua, ambiente este, que se torna cada vez mais global.

Como linguagem dos negócios, a contabilidade deve fornecer subsídios para as decisões dos investidores. Estes recorrem para relatórios contábeis na hora da decisão e esperam encontrar dados compatíveis com seus conhecimentos para poder transformá-los em informações. Sobre a contabilidade, Niyama (2005, p.15) afirma que “sua importância ultrapassou as fronteiras, deixando de ter sua utilidade limitada ao campo doméstico para servir de instrumento de processo decisório em nível internacional [...]”.

O fato citado acima é uma resposta à globalização, que pode ser conceituada como um processo econômico e social que aproxima os países. A permanência do sistema capitalista alimentou esse processo, pois trouxe a evolução principalmente dos meios de comunicação. A quebra das barreiras econômicas também surgiu como uma resposta a tudo isso, e os países interagem cada vez mais.

Porém, para que essas interações entre os países sejam eficientes, no caso da contabilidade, surge a necessidade da harmonização dos procedimentos e práticas contábeis. Várias pesquisas confirmam essa necessidade para uma melhor compreensão entre as nações e expõem motivos para essas diferenças. Entre elas pode-se citar Mueller (1967/1968), Radebaugh (1975), the American Accounting Association (1977), Nobes (1983/1984), Choi (1973/1974), Belkoui (1983), Puxty et al (1987), Cooke e Wallace (1990) e Salter e Douppnik (1992).

Vale registrar a diferença entre harmonização e uniformização contábil. Enquanto a primeira visa preservar as identidades culturais de cada país, a segunda visa uma completa uniformização de regras e conceitos. Neste trabalho utiliza-se conceito de harmonização, pois se acredita que as particularidades, os aspectos culturais e as necessidades de cada país devem ser respeitados. Assim, um país com

uma economia inflacionária, por exemplo, terá procedimentos diferentes de uma economia não inflacionária.

As mudanças nas normas e no sistema contábil devem respeitar as características de cada região e a construção de sua prática contábil. Sobre isso, Weffort (2005, p.15) afirma que “enquanto o termo harmonização busca a acomodação das diferenças locais, reconhecendo que a abordagem *one size fits all* pode não ser a mais adequada, a convergência volta-se para o alcance de um resultado comum”. Pode-se dizer que os países estão agregando tais normas as já existentes, adotando o modelo global sem deixar de lado suas próprias características.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

Dentre os prováveis fatores que influenciam as divergências contábeis, pode-se citar: sistemas jurídicos, nível educacional, reconhecimento e influência da profissão contábil, a cultura, o mercado, o modelo de governança, entre outros. As diferenças nos conceitos contábeis estão intimamente ligadas a esses fatores, principalmente a cultura.

Vários estudos confirmam a existência do vínculo entre a cultura e a contabilidade. Conforme Weffort (2005, p. 139) a cultura é “[...] capaz de exercer influência nas normas e práticas contábeis, tanto diretamente, [...] como indiretamente [...].”

Os princípios de contabilidade são o alicerce que norteia a elaboração das normas e práticas contábeis para que se possam atingir os objetivos pretendidos. Por isso se tornam relevantes para um completo entendimento da ciência contábil. Sobre isso Franco (1988, p. 13) afirma:

A finalidade prática da fixação dos chamados princípios contábeis é a de servir de guias ou parâmetros para o registro de fatos e a elaboração de demonstrações dentro de regras uniformes que facilitem a função informativa da Contabilidade.

Considerando-se a importância dos conceitos e do processo de harmonização na evolução da ciência contábil, levantou-se o seguinte questionamento para esta pesquisa: **Quais as mudanças introduzidas pelas normas internacionais nos princípios de Contabilidade no Brasil?**

## 1.2 OBJETIVOS

Os objetivos deste trabalho são divididos em geral e específicos.

### 1.2.1 Objetivo geral

Verificar as alterações na estrutura dos princípios de contabilidade no Brasil, com a implementação das normas internacionais de contabilidade.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- a) Apresentar a construção histórica do conhecimento contábil no Brasil;
- b) Identificar a origem e evolução dos princípios de contabilidade;
- c) Identificar as diferenças existentes entre os princípios de contabilidade adotados pelo CFC e a estrutura proposta pelo IASB;
- d) Listar as diferenças encontradas.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A harmonização contábil na realidade brasileira é um processo em construção e que permanecerá assim, com constantes mudanças, ainda por algum tempo. Segundo Lopes de Sá (2009), “Fazer, pois, que uma demonstração contábil seja entendida em todas as nações, sem dificuldades, com sinceridade, é algo útil, mas exige uniformização de conceitos e procedimentos.”

Algumas vantagens da harmonização contábil são:

- Diminui os custos da elaboração de vários conjuntos de demonstrações visando atender as diversas normas contábeis de cada país onde a entidade atua;
- Relatórios contábeis sujeitos a comparação em todo o mundo, aumentando assim, o nível de confiança mundial nos relatórios, característica essencial para o mercado de capitais;
- Aumenta o fluxo de profissionais dentro das multinacionais;
- Facilita o intercâmbio de informações e estudos, entre outras.

Constantemente são editadas novas normas contábeis a serem observadas, acompanhando a evolução do mundo ao seu redor. Os profissionais dessa área devem estar sempre atentos para absorver esses procedimentos, atendendo assim, as diferentes demandas de usuários que surgem juntamente com as mudanças introduzidas.

A contabilidade internacional nasceu visando propiciar compreensão e comparabilidade dessa nova linguagem contábil.

Reconhecida a contabilidade como elemento essencial para a criação e manutenção de qualquer empreendimento de negócios nas economias modernas, a contabilidade internacional surge como uma resposta às modificações no ambiente que a cerca e às demandas dos seus usuários (gestores, investidores, credores, governos, consumidores, empregados, entre outros) (WEFFORT, 2005).

Há também os críticos dessas novas normas, Sá foi um deles e afirma no seu artigo “realidade sobre as normas internacionais de contabilidade” que:

A má qualidade didática das normas denominadas internacionais associa-se a falta de respeito ao regime conceitual, à lógica (o contraditório se encontra em

muitos casos), ao regime objetivo da ciência, ao direito individual e societário, com reflexos humanos graves como os do macro desastre financeiros gerado pela crise atual.

Diante disso, a presente pesquisa visa discutir alguns desses novos pontos para auxiliar o processo de atualização dos profissionais que preparam ou utilizam informações financeiras e que tais profissionais, possam assim, facilitar futuras negociações entre países, acelerando o processo de harmonização.

A importância dos princípios contábeis se justifica por sua aplicação prática na contabilidade. Além disso, os princípios não são estáticos, eles se modificam de acordo com a realidade, são passíveis de mudanças. Eles se desenvolvem de acordo com as alterações sofridas pela economia e pela legislação.

Por ser um tema relativamente novo, e em constante mudança, ainda existem lacunas na literatura. Essa pesquisa aborda o tema com base nas normas vigentes até o primeiro semestre do ano de 2010, considerando os aspectos históricos que possam ter influenciado na sua construção.

#### 1.4 METODOLOGIA

Existem várias classificações para a pesquisa, ou vários meios para se chegar à resposta do problema exposto. Segundo Gil (1999, p.42) pesquisa é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

A presente pesquisa, por apresentar uma questão específica, de natureza social (evolução dos princípios de contabilidade), com um tema novo (contabilidade internacional), e por ter como principal fonte de pesquisa a bibliográfica apresenta a seguinte classificação:

- Quanto à natureza, pode ser classificada como básica, que objetiva gerar conhecimento para o avanço da ciência.

- Já quanto à forma de abordagem do problema, se classifica em pesquisa qualitativa, ou seja, o objeto de estudo é de natureza social e não pode ser traduzido em números. Segundo Demo (2000, p. 159), mais do que o aprofundamento por análise, a pesquisa qualitativa busca o aprofundamento por familiaridade, convivência, comunicação.
- Do ponto de vista dos seus objetivos, é uma pesquisa exploratória, ou seja, há pouco conhecimento sobre o tema estudado e prevê esclarecer pontos pouco abordados ou definir hipóteses.
- Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, pode ser classificada em bibliográfica, pois utiliza como base de pesquisa livros, artigos e conteúdo da internet, já publicados.

A coleta dos dados é feita utilizando basicamente fontes de informação primária como livros, artigos, teses, publicações da internet, entre outros. Segundo Lakatos (2000, p. 183), a pesquisa bibliográfica “é realizada através da coleta de toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, etc.”. A pesquisa foi realizada em livros e artigos específicos de contabilidade internacional além dos de contabilidade básica, teoria e história da contabilidade.

Os materiais específicos de contabilidade internacional foram limitados a publicações a partir do ano de 2000, nos demais não houve restrição de período. O mesmo ocorreu com as pesquisas na internet, as com o tema contabilidade internacional foram utilizadas publicações do ano de 2000 em diante e outras fontes confiáveis.

## 1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa se limitou a utilizar a estrutura conceitual do Conselho Federal de Contabilidade, representando o Brasil, até a data do término deste trabalho

(primeiro semestre de 2010). Assim como a utilizada pelo IASB, representando as normas internacionais.

As diferenças causadas pela implementação das normas internacionais de contabilidade são muitas. Sem pretender esgotar o assunto, esta pesquisa aborda apenas o aspecto dos princípios contábeis.

## 1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa está dividida em quatro capítulos. Primeiramente, no capítulo 1, está a introdução, expondo o assunto e sua abordagem referente aos princípios contábeis, o tema e o problema, identificando a pergunta de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a justificativa de elaboração do trabalho, a metodologia utilizada para atingir os fins da pesquisa, as limitações de pesquisa e por fim o tópico presente, que identifica como a pesquisa está organizada dentro do trabalho.

No capítulo 2 é apresentada a fundamentação teórica, com o objetivo de embasar o assunto abordado. São apresentadas duas estruturas conceituais, a utilizada pelo CFC e a utilizada pelo IASB, duas escolas de pensamento contábil, um pouco da história da contabilidade, além do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que apresenta as normas internacionais ao Brasil.

O capítulo 3 trata da análise e coleta de dados, ou seja, as diferenças encontradas nas estruturas conceituais contábeis estudadas. Por fim, no capítulo 4, estão as considerações finais e sugestões para trabalhos futuros.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste tópico é apresentado um referencial teórico pertinente ao assunto abordado. Desse modo, são tratados a seguir alguns tópicos que visam esclarecer a base teórica para o entendimento dos resultados obtidos com a presente pesquisa.

Primeiramente é discutida uma visão histórica da contabilidade no mundo e no Brasil, seguindo com a apresentação de algumas escolas de pensamento contábil e por fim com as estruturas conceituais.

### 2.1 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

Como ciência social, a contabilidade recebe as influências do ambiente em que atua. Sendo que cada nação tem sua própria história, cada uma delas desenvolveu a contabilidade de uma maneira diferente, com a influência de seus antecedentes e colonizadores. Hendriksen e Van Breda (1999, p.39) afirmam que “a história da contabilidade é a história da nossa era; de muitas formas, a própria contabilidade conta essa história, pois os registros contábeis fazem parte da matéria-prima dos historiadores”.

O sentido de harmonizar a contabilidade passa por um entendimento individual de cada nação, refletindo as necessidades locais, já que a contabilidade é moldada pelo ambiente em que atua.

A contabilidade vem sendo utilizada desde o período da pré-história, antes mesmo do aparecimento da escrita. Nessa época foram encontrados materiais utilizados por civilizações pré-históricas que caracterizam um sistema contábil, constituído de pequenas fichas de barro que eram utilizadas para medir o patrimônio, ou seja, cada ficha representava um animal, por exemplo. (Schmidt 2000)

Portanto, a contabilidade nasceu da necessidade de controle dos produtos até então conhecidos, ou seja, os vindos da agricultura e da criação de animais, além do registro das dívidas com a troca desses produtos entre os proprietários. Ainda segundo

Schmidt (2000), com a criação da escrita alfabética em 1100 a.C. pelos fenícios, difundiu-se a troca de conhecimento entre os povos e conseqüentemente uma evolução no comércio e na contabilidade.

Sobre o surgimento das partidas dobradas e conseqüentemente da primeira vertente da contabilidade, a escola européia ou italiana, Hendriksen e Van Breda (1999, p.39) afirmam que:

Não sabemos quem inventou a contabilidade, sabemos, porém, que o sistema de escrituração por partidas dobradas começou a surgir gradativamente nos séculos XII e XIV em diversos centros de comércio no norte da Itália.

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

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

Em 1494, Lucca Pacioli, um monge franciscano e matemático italiano, lançou o livro “*Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalità*” (coleção de conhecimentos de aritmética, geometria, proporção e proporcionalidade). Um dos grandes méritos desse autor foi justamente o de divulgar seu método das partidas dobradas publicando um livro impresso com tipos metálicos, uma liga de chumbo e antimônio. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

Esse tipo de impressão foi inventado em 1455 por João Gutemberg, um inventor e gráfico alemão, e até o final do século XV, espalhou-se pela Europa civilizada, multiplicando-se as edições, sobretudo de livros religiosos e autores clássicos (Heitlinger, 2010).

Em um dos capítulos, Pacioli tratou da contabilidade e apresentou o método veneziano ou, como é conhecido até hoje, o método das partidas dobradas que se difundiu por toda a Europa e depois pelo mundo. Sobre isso, Schmidt (2000, p.27) afirma que “o sistema de patidas dobradas foi uma resposta dada pela contabilidade

aos novos e complexos problemas enfrentados pelos novos homens de negócios surgidos a partir do século XII”.

Os problemas que o autor se refere são relativos ao fim da idade média. Nessa época o sistema feudal estava em crise com a epidemia da peste negra, a pobreza e a fome. Com o início das cruzadas, que se estenderam até o século XIII, o comércio se desenvolveu, principalmente entre as cidades italianas e o oriente, surgia assim o capitalismo. Ou seja, o capitalismo e a escola européia de contabilidade surgiram juntos e caminham juntos até hoje, o avanço do sistema capitalista proporcionou a evolução da ciência contábil, sendo o contrário também verdadeiro.

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

O período de 1494 a 1800 foi considerado pelo historiador Raymond de Roover um período de estagnação da contabilidade, pois o desenvolvimento político, econômico e social mundial foi insignificante e afetou assim a contabilidade como ciência.

Essa estagnação teve fim com o início da revolução industrial na Inglaterra e nos Estados Unidos. A revolução industrial foi uma evolução tecnológica que influenciou significativamente o modo produtivo em nível econômico e social. Para sustentar uma população crescente foram necessárias mais fábricas, com mais tecnologia, gerando grandes riquezas, e conseqüentemente, afetando a contabilidade.

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

E foi a partir daí que surgiu a segunda vertente da contabilidade, a escola norte-americana. Começaram a se formar nos Estados Unidos órgãos associativos de grande importância para o desenvolvimento da ciência contábil. Enquanto a escola europeia tinha seus esforços voltados à matéria teórica esta escola investia esforços, principalmente em pesquisa.

### **2.1.1 História da contabilidade no Brasil**

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

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

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

As aulas de comércio foram citadas no Brasil e José da Silva Lisboa (conhecido como Visconde de Cairu), um brasileiro nascido na Bahia em 1756 se tornou o primeiro professor de contabilidade do país. Porém, somente em 1902 que foi criada a escola prática de comércio, com o curso de Guarda Livros.

No início do século XIX o Brasil se desenvolveu economicamente pelo aumento da industrialização e pela vinda de imigrantes europeus, em 1850 a lei nº 556 instituiu o código comercial brasileiro. Segundo Leite (2005, p.44 e 45), os destaques do código no que diz respeito à contabilidade são:

Seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e ter livros para esse fim;

Fazer anualmente um balanço geral de seu ativo e passivo, compreendendo todos os bens raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e quaisquer outras espécies de valor, além de todas as dívidas e obrigações passivas, datando-o e assinando-o;

Lançar no diário, com individualização e clareza, todas as suas operações de comércio, letras e outros papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar, ou endossar e, em geral, tudo quanto receber a despesa de sua alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas do caixa.

Segundo D' Áuria (1948), esse Código Comercial Brasileiro, qualifica o guarda-livros como preposto do comerciante, ou seja, um funcionário que é subordinado ao comerciante e que tem condições de representá-lo.

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

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

## 2.2 ESCOLAS DE PENSAMENTO CONTÁBIL

Uma corrente de pensamento pode ser entendida como sendo os esforços dedicados a criar e propagar novas idéias. O amadurecimento da humanidade a partir do Século XVII, que se baseia na observação e teorização da realidade, fundamentou não somente a Contabilidade como também várias outras ciências, alicerçando o conhecimento específico, distinto do empírico.

Como entender a matéria contábil, o método que se emprega para estudá-la, o respeito às tradições históricas como conquistas já feitas, as grandes finalidades desse conhecimento, em suma, como possuir uma visão realista e verdadeira sobre os fenômenos da riqueza individualizada é o que caracteriza uma “escola científica de Contabilidade” (Sá, 2001).

As duas principais escolas que influenciaram a contabilidade no Brasil são a norte-americana e a européia ou italiana. Sobre isso Sá (2001) afirma que:

Por serem diferentes as concepções e os efeitos do tratamento que se têm dado à Contabilidade, as principais distinções de entendimento encontram-se, na atualidade, entre as escolas norte-americanas, pragmáticas e as européias, científicas.

São duas escolas distintas que deixaram marcas na contabilidade brasileira, marcas essas que serão discutidas nos tópicos a seguir.

### **2.2.1 Escola Européia ou Italiana**

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

A escola contista tem como principal característica considerar as contas o principal objeto de estudo da contabilidade. A escola personalista define o patrimônio como um conjunto de direitos e obrigações.

Já a principal característica da escola européia, como um todo, é a ênfase na teoria contábil, ela ofereceu vasta matéria teórica e lógica. Considerando partidas simples como o método que envolve o controle de apenas um elemento patrimonial e partidas dobradas como o método em que para cada valor lançado a débito há um valor correspondente a crédito, Schmidt (2000, p.29) afirma que:

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

Essa escola, assim como os países latinos incluindo o Brasil, segue a cultura do direito romano ou *code law*, onde tudo tem que estar escrito e bem especificado na lei. A influência desse sistema jurídico na contabilidade é que ela se torna muito regulamentada e com forte influência do governo, como exemplo no Brasil temos a lei nº 6.404/76 e suas atualizações que regulam a contabilidade das sociedades anônimas.

Em países de direito romano, a contabilidade é, normalmente, regulada pelo governo. Leis, normas e decretos tendem a ser a base normativa para a prática da contabilidade. [...] o governo tende a impor seus interesses que diferenciam dos interesses de outros usuários (LOPES E MARTINS, 2005, p.54).

Os países que adotam o direito romano tendem a privilegiar a forma em relação à essência. Contrário diz o parágrafo 1º artigo 2º da resolução nº 750 do CFC, que trata dos princípios fundamentais de contabilidade e que foi alterada pela resolução CFC nº1.282 de maio de 2010.

Artigo 1º - Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (P.F.C.) os enunciados por esta Resolução.

1º - A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

2º - Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (grifo nosso)

Isso não significa que a Contabilidade deve se esquecer das formas jurídicas, mas quando elas estiverem distorcendo a realidade econômica dos fatos ou puderem provocar diferenças nas informações ao usuário das demonstrações contábeis precisa-se dar prioridade à realidade econômica.

Não se objetiva consagrar a dispensa da forma, mas, sim, colocá-la em uma condição de hierarquia interpretativa de menor relevância à importância da essência [...] Nos casos em que dúvidas possam ser estabelecidas, por deficiências de formalidade ou mesmo quando se tenha que interpretar um acontecimento que dependa de uma classificação em que ocorre incerteza de identificação ou há obscuridade da evidência (SÁ, 1999)

Não sendo possível conciliar a diferença da essência e da forma deve-se priorizar a essência dos fatos que representa mais adequadamente a realidade, considerando sempre, o atendimento as necessidades dos usuários da informação.

Foi justamente este o maior pecado da Escola Italiana: o excesso de teoria. Os autores da época, em sua maioria, preocuparam-se mais em mostrar a

contabilidade como uma ciência do que comprovar as idéias que surgiam. Consistia na difusão idealista, sem pesquisas. Muitas das teorias não tinham aplicação e o uso exagerado das partidas dobradas inviabilizava a flexibilidade necessária. (Lopes De Sá, 2001).

Como já citado anteriormente, a principal contribuição da escola européia foi a vasta matéria teórica fornecida. É justamente nesse ponto que está a principal diferença entre esta escola e a norte-americana, a última levou a contabilidade a um campo prático.

Por volta de 1920 a escola européia entrou em decadência, em torno desse período da história, essa escola já estava recebendo muitas influências vindas dos Estados Unidos. Nessa época, segundo Ludícibus (1997), mesmo na Itália, nas faculdades do norte do país, muitos textos apresentam influência norte-americana e as principais empresas contratam na base de experiência contábil de inspiração norte-americana.

### **2.2.2 Escola Norte-Americana**

Essa escola tem como principal ponto de partida a criação dos órgãos de classe nos Estados Unidos, para Schmidt (2000, p.87) “o desenvolvimento da escola norte-americana tem uma característica peculiar, pois grande parte de suas construções teóricas teve origem em entidades ligadas a profissionais da área contábil”, ou seja, essas entidades foram as grandes responsáveis pelo desenvolvimento da doutrina contábil nesse país impulsionadas por um modelo de governança baseado no mercado de capitais.

Em vez de acelerar o movimento científico, a partir dos teorizadores o que se preferiu foi organizar instituições de classe, através das quais começaram a fixar “Princípios” e “Procedimentos” de registros, a partir do início do século XX (SÁ, 2001).

As duas principais entidades profissionais contábeis são a *American Accounting Association* (AAA) e o *American Institute of Certified Public Accountants*. Essas organizações exerceram grande influência sobre os padrões de contabilidade nos Estados Unidos.

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

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

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

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

O quadro 1 menciona algumas características apresentadas por Lopes (2002) no âmbito da regulamentação contábil envolvendo *common Law* e *code Law*.

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

**Quadro 1 – Características dos modelos *Common Law* e *Code Law***

Fonte: Lopes (2002)

Outro órgão de grande influência nos Estados Unidos é o FASB (*Financial Accounting Standards Board*). Considerando contabilidade financeira a que envolve a preparação das demonstrações contábeis, Paulo (2002, p. 36) afirma que “a missão do FASB é estabelecer e melhorar os padrões de contabilidade financeira, além de contribuir para a educação contábil e ampliação do nível de entendimento dos contadores [...]”.

Esse conselho de padrões de contabilidade financeira é o principal emissor dos princípios contábeis norte-americanos. Princípios estes que representam, atualmente,

um conjunto de normas de grande detalhamento e exigência, possuindo influência na fixação de normas de muitos países. (FRANCO, 1999, p.147).

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

A bolsa de Nova Iorque passou a exigir que todas as empresas listadas para negociação em seu recinto passassem a publicar balanços patrimoniais com a atestação de contadores certificados por legislações locais ou nacionais (Lopes e Martins, 2005).

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

A estrutura conceitual básica norte-americana é esquematizada por Lopes e Martins (2005, p.122) conforme quadro 2.

<b>Objetivos</b>		
Fornecer informações: (1) úteis para investidores e credores; (2) úteis na previsão de fluxos de caixa; (3) a respeito dos recursos da organização.		
<p><b>Características Qualitativas</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Relevância               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Valor Preditivo</li> <li>1.2 Valor de Controle</li> <li>1.3 Oportunidade</li> </ol> </li> <li>2. Confiabilidade               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 Verificabilidade</li> <li>2.2 Representação Fidedigna</li> <li>2.3 Neutralidade</li> </ol> </li> <li>3. Comparabilidade               <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 Consistência</li> <li>3.2 Uniformidade</li> </ol> </li> </ol>	<p style="text-align: center;"><b>Elementos</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ativos</li> <li>2. Passivos</li> <li>3. Patrimônio Líquido</li> <li>4. Investimentos dos Proprietários</li> <li>5. Distribuição aos Proprietários</li> <li>6. Resultado</li> <li>7. Receitas</li> <li>8. Despesas</li> <li>9. Ganhos</li> <li>10. Perdas</li> </ol>	
<b>Conceitos de Reconhecimento e Mensuração</b>		
<b>Premissas</b>	<b>Princípios</b>	<b>Restrições</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Entidade Econômica</li> <li>2. Continuidade</li> <li>3. Unidade Monetária</li> <li>4. Periodicidade</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Custo Histórico</li> <li>2. Reconhecimento da Receita</li> <li>3. Confrontação</li> <li>4. Evidenciação</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Custo versus benefício</li> <li>2. Materialidade</li> <li>3. Práticas e Procedimentos</li> <li>4. Conservadorismo</li> </ol>

**Quadro 2 - Estrutura Conceitual norte-americana**

Fonte: Lopes e Martins (2005, p.122)

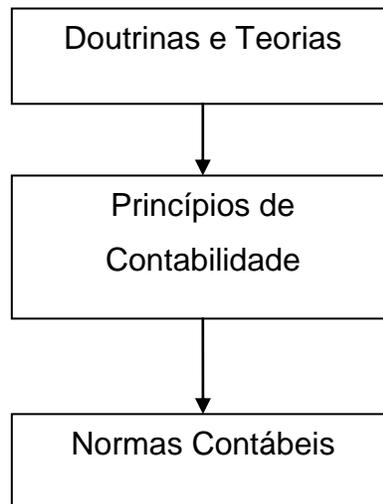
A escola norte-americana destaca-se pela preocupação com o usuário da informação contábil, tal escola teve com principais personagens Littleton, Paton, Barouse, Moonitz, Anthony, Hendriksen, Horngren, Finney & Miller, Mattessich, Chambers, Vatter, entre outros. A seguir são apresentadas as estruturas conceituais do CFC e do IASB para possibilitar a comparação entre elas.

## 2.3 ESTRUTURAS CONCEITUAIS

Uma estrutura pode ser conceituada como o componente fundamental que mantém a contabilidade em funcionamento. Para Ludícibus et al (2007) estrutura é fundamental, mas mesmo assim existem hierarquizações entre os conceitos. Várias pesquisas sobre o assunto foram e estão sendo feitas sem que se chegue a um senso comum.

Certos conceitos são constatações sobre o ambiente (cenário) em que a contabilidade atua e constituem a razão de ser de vários outros conceitos que se seguem. Outros na verdade, complementam, explicam, delimitam e restringem a aplicação dos demais, daí serem de uma hierarquia menor. (Ludícibus et al, 2007).

A figura 1 representa, segundo Sá, (1995, p. 16) “o critério hoje aceito pela maioria dos grandes expoentes de contabilidade, é o de que os princípios devem apoiar-se em doutrinas e teorias e as normas devem apoiar-se em princípios”.



**Figura 1 – Hierarquia dos Conceitos**

Fonte: Sá (1995)

A partir das doutrinas e teorias existentes na contabilidade, que são influenciadas pela prática da profissão, é que se deduzem os princípios fundamentais e

são nestes que se apóiam a criação das normas contábeis. Franco (1997) apresenta um quadro comparativo entre princípios e normas de uma ciência:

<b>Princípios</b>	<b>Normas</b>
Preceitos Básicos	Preceitos Complementares
Imutáveis e Permanentes	Mutáveis e Adaptáveis
Existência Própria	Impositivos na Execução da Prática Contábil
Precedem as Normas	Aplicação dos Princípios
Hierarquicamente superiores	Subordinados aos princípios
Não podem variar segundo as circunstâncias	Variam com as condições econômico-sociais e culturais
Poucos e Definidos	Sem Restrições a Quantidade
São parte da doutrina	Exigíveis no exercício da profissão

**Quadro 3 – Comparativo dos Princípios e Normas**

Fonte: Adaptado de Franco (1997, p. 100-101)

Atualmente no Brasil destacam-se dois grandes conjuntos de princípios, padrões e procedimentos: as normas internacionais de contabilidade (*IAS*), atuais *IFRS* (*International Financial Reporting Standard*), que são expedidas pelo órgão *IASB* (*International Accounting Standards Board*) e o utilizado pelo *CFC* (Conselho Federal de Contabilidade).

Não se pode deixar de citar a estrutura conceitual da contabilidade elaborada em 1986 pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (*IPECAFI*) que também foi aprovada pelo *IBRACON* (Instituto brasileiro de contabilidade) e pela *CVM* (Comissão de Valores Mobiliários). O referido documento trata de postulados, princípios e convenções.

A *CVM* revogou em 2008 a deliberação que aprovava tal pronunciamento e editou nova deliberação que apresenta a estrutura conceitual utilizada pelo *IASB*, conforme normas internacionais.

A presente pesquisa aborda apenas as estruturas do *CFC* e do *IASB*, a seguir elas são especificadas assim como suas evoluções. A escolha dessas duas instituições

se justifica por serem de grande importância no cenário econômico brasileiro e internacional.

### **2.3.1 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**

O Decreto-Lei nº 9.295 de 1946 criou o Conselho Federal de Contabilidade para fiscalizar o exercício da profissão por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade. É uma autarquia de caráter corporativo, criada por lei, com personalidade jurídica de direito público, integrante da Administração Pública Indireta, que possui autonomia administrativa e financeira. O Decreto-Lei nº 200 de 1967, no seu artigo 5º, inciso I, define autarquia como:

Serviço autônomo criado por lei, com personalidade jurídica de direito público, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram para seu melhor funcionamento gestão administrativa e financeira descentralizada

Segundo Sá (1995), a busca por princípios na contabilidade no Brasil iniciou-se desde o início do século XX, quando o progresso industrial e econômico se acentuou, e os informes contábeis passaram a ter maior utilização em âmbito social. Assim, houve uma necessidade de padronização e uniformização de procedimentos para a geração de documentos confiáveis e comparáveis.

Mas somente em 23 de outubro 1981 o CFC publicou a Resolução nº 530, que aprovava princípios fundamentais de contabilidade, considerando a necessidade de fixar princípios de contabilidade, já que não existiam na época um consenso sobre os mesmos. Eram eles:

- Entidade;
- Qualificação E Quantificação Dos Bens Patrimoniais;
- Expressão Monetária;
- Competência;
- Oportunidade;
- Formalização Dos Registros Contábeis;
- Terminologia Contábil;

- Eqüidade;
- Continuidade;
- Periodicidade;
- Prudência;
- Uniformidade;
- Informação;
- Atos e Fatos Aleatórios e
- Correção Monetária.

Porém no início da década de 90, esses princípios já não eram adequados a situação do país, por isso o CFC editou a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. No prefácio desta resolução o órgão esclarece que “considerando que a evolução da última década na área da Ciência Contábil reclama a atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade [...]”. Segundo esta resolução, constituem princípios fundamentais de contabilidade os seguintes:

- Entidade;
- Continuidade;
- Oportunidade;
- Registro pelo Valor Original;
- Atualização Monetária;
- Competência e
- Prudência.

Esta última resolução tem um número menor de princípios, todavia com maior riqueza de detalhes e explicações. Acessoriamente o CFC publicou a resolução CFC nº 774 de 16 de dezembro de 1994 que dispõe maiores esclarecimentos sobre o conteúdo e abrangência dos princípios fundamentais de contabilidade e que recentemente foi atualizada pela Resolução 1.282 de 28 de maio de 2010.

Esta última resolução revogou o artigo 8º da CFC 750/93 que tratava do princípio da atualização monetária e mudou a expressão princípios fundamentais de contabilidade para princípios de contabilidade. Por fim, os princípios de contabilidade vigentes até o presente momento são:

- Entidade;

- Continuidade;
- Oportunidade;
- Registro pelo Valor Original;
- Competência e
- Prudência.

Como já citado anteriormente, no Brasil até 2007, ainda existia em termos de estrutura conceitual, a utilizada pela CVM que estava regulamentada pela Deliberação CVM nº 29 do ano de 1986, tal estrutura utilizava o modelo desenvolvido pelo IPECAFI e que foi também referendado pelo IBRACON e estava dividida da seguinte forma:

1. Objetivos da contabilidade;
2. Cenários contábeis;
3. Princípios (conceitos) fundamentais de contabilidade;
4. Postulados ambientais da contabilidade;
5. Os princípios propriamente ditos e
6. As convenções (restrições aos princípios).

Esse modelo foi substituído pelo do IASB, através da Deliberação CVM nº 529 de 14 de março de 2008 que deliberou “aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Conceitual Básico anexo à presente Deliberação, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC”.

Os tópicos a seguir apresentam o CPC (sua criação, objetivos e composição) e os princípios de contabilidade adotados pelo CFC (seu surgimento e importância para ciência contábil).

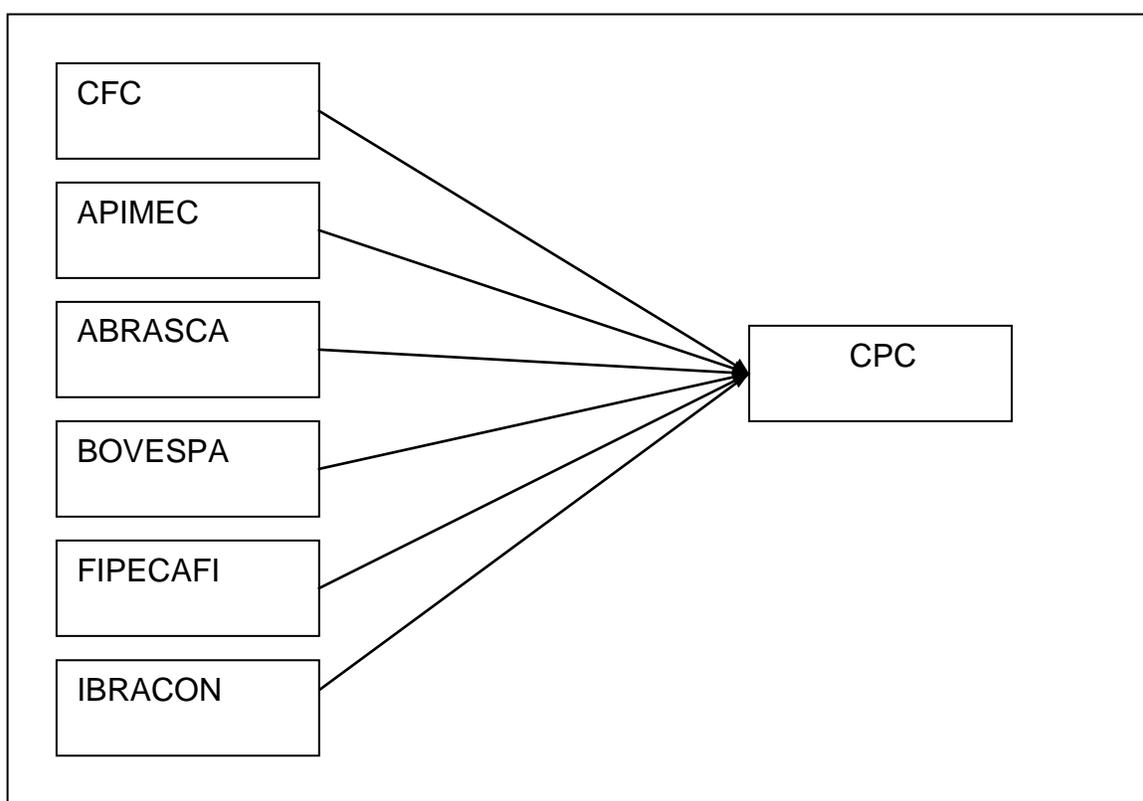
#### 2.3.1.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

Há no Brasil muitos órgãos com poder de emitir novas normas e padrões de contabilidade, sejam elas profissionais ou específicas dos seus setores, entre eles se podem citar CVM, Banco Central, agências reguladoras e até mesmo as associações

de profissionais. O problema nesse caso é que muitas vezes as normas são divergentes entre si, daí a importância da criação do CPC. Com a resolução CFC nº 1055 de 5 de outubro de 2005 o CPC foi formalizado, considerando, segundo a própria resolução:

[...] que a tendência da grande maioria dos países desenvolvidos e dos países de economia mais relevantes em desenvolvimento é a da adoção dessa entidade única com a participação de todos esses interessados na informação contábil, inclusive sendo esse o modelo adotado pelos órgãos internacionais de maior relevância no mundo de hoje, como o IASB - *International Accounting Standards Board*.

O referido órgão foi criado com a união de outros seis: CFC, APIMEC, ABRASCA, BOVESPA, FIPECAFI e IBRACON e está estruturado em um assembleia dos presidentes da entidade e em quatro coordenadorias (de operações, de relações institucionais, de relações internacionais e técnica). A seguir é apresentada a figura para ilustrar a composição do CPC.



**Figura 2 – Composição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.**

Fonte: Elaborada pela autora

Além desses órgãos, são membros convidados a participar: o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, a Secretaria da Receita Federal e a Superintendência de Seguros Privados.

No dia 14 de março de 2008 o CPC aprovou a estrutura conceitual - pronunciamento conceitual básico - que é uma tradução quase literal do documento de autoria do IASB, estrutura essa que será exemplificada a diante. A questão que envolve o CFC é que sem ter revogado a resolução nº 750/03, que trata dos princípios contábeis, em 28 de março de 2008, aprovou a referida estrutura do IASB através da Resolução nº 1.121/08.

A seguir são especificados, de forma sucinta, cada um dos princípios contábeis vigentes no segundo semestre de 2010, citados na Resolução CFC nº 1.282/10.

#### 2.3.1.2 Princípios de Contabilidade

O objetivo da contabilidade é prover informações úteis para os vários usuários da contabilidade. Para Ludícibus (2004, p. 21), o ponto de partida para o entendimento e estudo da teoria que envolve uma ciência social é justamente o estabelecimento dos seus objetivos. A busca por princípios contábeis surgiu da necessidade de alcançar esse objetivo de forma satisfatória, visando ao atendimento das diferentes demandas de informações. De acordo com Schmidt (2000, p. 211):

Os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos são as normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos, emanados da contabilidade, de uso predominantemente no meio em que se aplicam, proporcionando interpretações uniformes das Demonstrações Contábeis.

Ou seja, os princípios evoluem e se modificam de acordo com o progresso do conhecimento e a contabilidade acompanha essas mudanças por ser uma ciência social.

Alguns fatos históricos ajudaram e apontaram a necessidade do estabelecimento de princípios que norteassem as práticas contábeis, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.76), esse processo foi desencadeado principalmente, com “o crescimento rápido das aplicações em ações de empresas, particularmente

durante os primeiros anos seguintes à Primeira Guerra Mundial e gerou novas necessidades de informação contábil”. Nessa hora o foco das informações contábeis passou a ser para atender acionistas e investidores.

Os primeiros esforços na busca por estabelecer princípios na contabilidade se iniciaram, segundo Sá (1995), no início do século XX, quando o progresso industrial e econômico se acentuou, e os informes contábeis passaram a ter maior utilização em âmbito social. Assim, houve uma necessidade de padronização e uniformização de procedimentos para a geração de documentos confiáveis e comparáveis, consolidando assim, os princípios contábeis.

A seguir são especificados, de forma sucinta, cada um dos princípios contábeis citados na Resolução CFC nº750/93 e atualizados pela nº1.282/10.

### **Princípio da Entidade**

Evidencia a necessidade de se separar o patrimônio da entidade (pessoa jurídica) do patrimônio dos sócios ou quotistas (pessoa física). A contabilidade tem a obrigação de acompanhar a evolução daquele e não deste. Segundo Ludícibus et al (2007, p.35) “a entidade, em sua dimensão econômica, caracteriza-se como massa patrimonial, cujo evoluir, quantitativo e qualitativo, a contabilidade precisa acompanhar”. É definido no artigo 4º da Resolução CFC 1.282/10 da seguinte maneira:

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

Se os patrimônios se confundem, o objetivo principal da contabilidade se perde, esta não consegue mais prover informações úteis aos usuários, pois as informações não retratarão a realidade do patrimônio da empresa ou pessoa jurídica.

### **Princípio da Continuidade**

Segundo esse princípio, se supõe que não há limite para existência da entidade ou que ela nunca será extinta. Segundo Ludícibus et al (2007, p.37), a

entidade é encarada como “algo capaz de produzir riqueza, e gerar valor continuamente, sem interrupções”. O referido princípio é definido no artigo 5º da Resolução CFC 750/93 como segue:

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

Um exemplo prático da importância desse princípio é que se reconhece um ativo presumindo que trará benefícios econômicos futuros para a entidade, se a entidade não tem perspectivas de continuar na ativa, seu valor de registro muda completamente, ou devido a perda de utilidade ou a diminuição do leque de oportunidade de aplicação ou utilização destes ativos.

### **Princípio da Oportunidade**

Esse princípio ratifica a idéia de reconhecer os fatos contábeis na hora em que ocorrem. Segundo Sá (1995, p. 90) “para que a situação produza uma idéia atualizada do que ocorre, espelhando, demonstrativamente, tudo, até o momento em que se evidencia, é preciso que tão logo o fato ocorra seja percebido ou dele se tome conhecimento, mereça o competente registro”.

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Resolução CFC nº 750/93)

O princípio da oportunidade é de extrema importância para produzir informações fidedignas para os usuários, pois qualquer fato que provoque mutação no patrimônio da entidade, e que seja possível mensurar, interessa aos usuários da informação contábil para tomada de decisão.

### **Princípio do Registro pelo Valor Original**

Com a atualização dos princípios contábeis pela Resolução CFC 1.282/10, se apresentou bases de mensuração para atualização dos valores registrados pelo valor original, são elas: Custo histórico e Variação do Custo Histórico por custo corrente,

valor realizável, valor presente, valor justo ou atualização monetária. Ainda acrescenta que a devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas.

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional. (Resolução CFC nº 750/93)

Uma vez agregado ao patrimônio, os bens devem ter seus valores ajustados para determinada data. Com o fim da hiperinflação esta nova resolução introduziu a maneira mais correta de fazer a atualização desses valores.

### **Princípio da Competência**

As contas de receita e despesa devem ser registradas no período em que ocorrem. Para Ludícibus (2007, p.63) “a competência é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido.” A importância deste fato reflete na correta avaliação das informações financeiras por parte dos usuários da contabilidade.

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Resolução CFC nº 750/93).

### **Princípio da Prudência**

Esse princípio visa apresentar uma visão mais fiel do patrimônio da entidade no futuro quando adota valores menores para os ativos e maiores para o passivo, sem deixar de considerar, que o atributo da incerteza está quase sempre presente quando da aplicação deste princípio.

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

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados,

atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Resolução CFC nº 750/93)

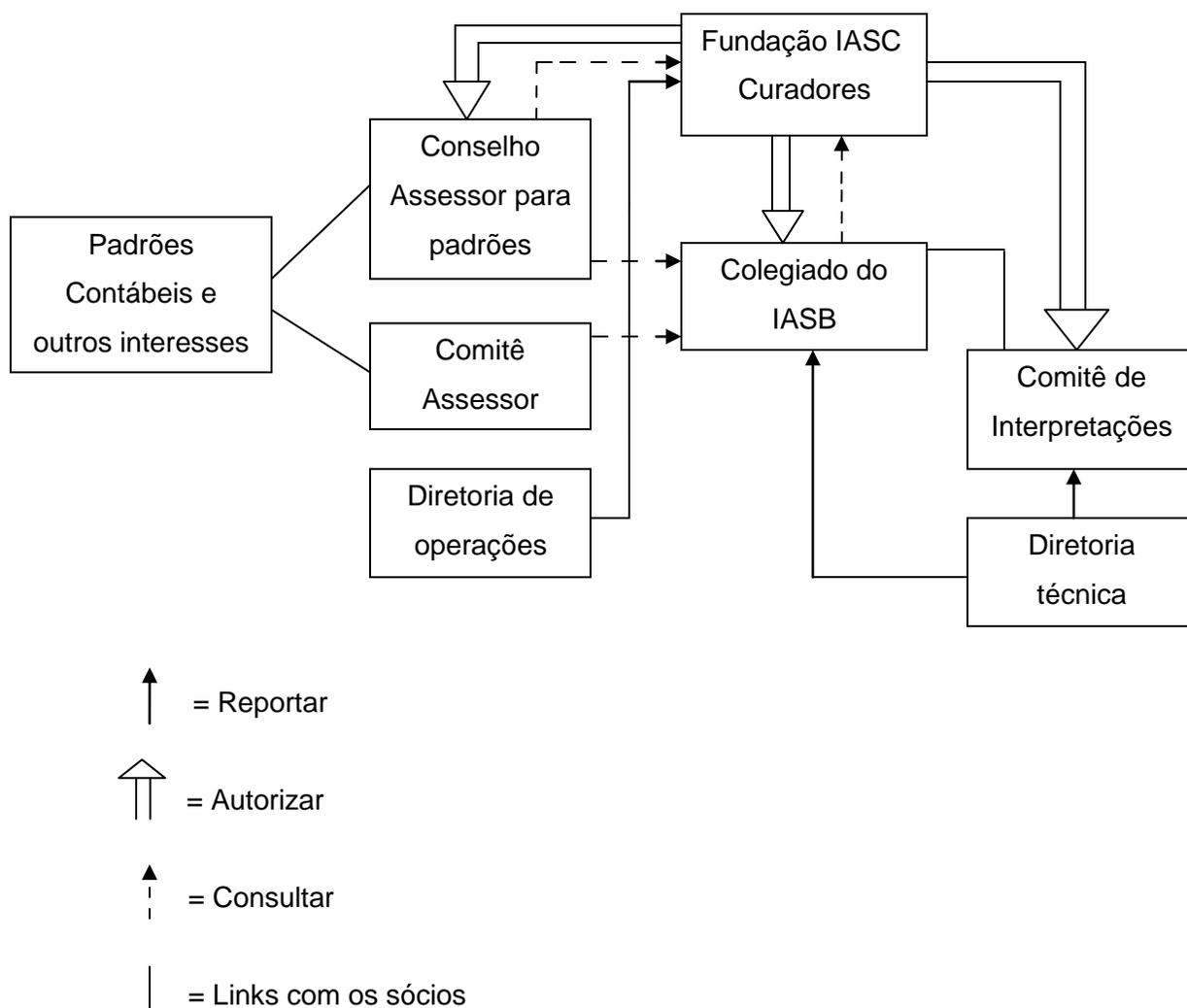
Juntamente com as estruturas conceituais, os princípios norteiam a execução da profissão contábil e são uma grande contribuição para ciência contábil, sua criação possibilitou uma clareza de conceitos. A seguir é apresentada a estrutura conceitual do IASB.

### **2.3.2 *International Accounting Standards Board (IASB)***

É uma organização internacional sem fins lucrativos que tem por objetivo publicar e atualizar as normas internacionais de contabilidade. O IASB, ou Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais, foi criado em 1º de abril de 2001 e teve como predecessor o IASC (*International Accounting Standards Committee*), que foi criado em 1973, no Congresso Internacional de Contadores em Melbourne na Austrália.

Hoje o IASB tem sua sede em Londres, é formado por um conselho de 15 membros e possui representantes de todo o mundo. O Brasil é representado pelo mestre em contabilidade e finanças, Amaro Luiz de Oliveira Gomes, que é membro do IASB desde 2009.

Os pronunciamentos emitidos pela instituição são os chamados IFRS (*International Financial Reporting Standard*), ou Normas de Informação Financeira Internacionais. A seguir é apresentada a estrutura do IASB, proposta por Nyama e Silva (2008).



**Figura 3 - Estrutura do IASB**

Fonte: Nyama e Silva (2008, p.35)

A própria organização definiu seus objetivos que foram traduzidos por Niyama (2005, p.40 – 41) como segue:

- Desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, inteligíveis, exeqüíveis, que exijam

informações de alta qualidade, transparentes e comparáveis nas demonstrações e em outros relatórios financeiros, para ajudar os participantes do mercado de capitais e outros usuários em todo o mundo a tomar decisões econômicas;

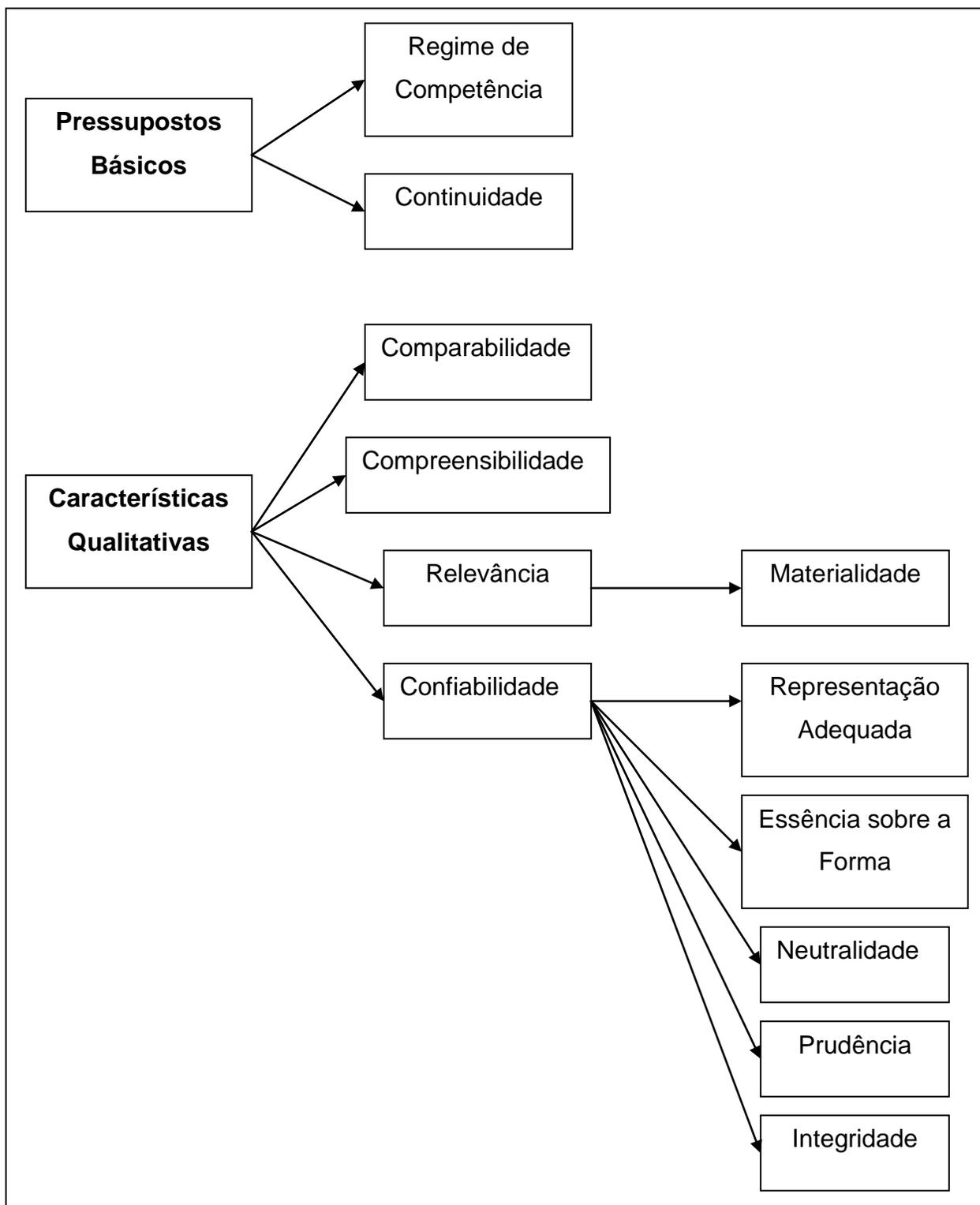
- Promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; e
- Promover a convergência entre as normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade.

A sua filosofia de trabalho é normas baseadas em princípios e não em regras, ou seja, prioriza a essência sobre a forma. Diante disso, o IASB através do *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (estrutura conceitual para preparação e apresentação das demonstrações contábeis), fixa conceitos para elaboração dos demonstrativos aceitos internacionalmente.

Essa estrutura conceitual aborda:

- a) o objetivo das demonstrações contábeis;
- b) os pressupostos básicos;
- c) as características qualitativas que determinam a utilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis;
- d) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis e
- e) os conceitos de capital e de manutenção do capital

A figura 4 representa apenas a composição de parte dessa estrutura, a dos pressupostos básicos e das características qualitativas.



**Figura 4 – Arcabouço Conceitual do IASB**

Fonte: Elaborada pela autora

Percebe-se na figura que parte dos denominados princípios de contabilidade, estão inseridos nessa parte da estrutura do IASB. São eles: competência, continuidade e prudência.

Para Ludícibus et al (2010), as normas do IASB têm algumas características básicas como: são baseadas muito mais em princípios do que em regras e embasam-se na prevalência da essência sobre a forma.

### 3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Tendo sido o universo da pesquisa limitado à legislação vigente até o segundo semestre de 2010, no que se refere a estruturas conceituais utilizadas pelo CFC e pelo IASB, e com o intuito de atingir os objetivos deste trabalho, serão apresentados a seguir os seguintes tópicos:

- Comparação entre as estruturas – a fim de identificar e avaliar as diferenças encontradas entre a estrutura conceitual do CFC e a estrutura utilizada internacionalmente, a do IASB.
- Conflito do Conselho Federal de Contabilidade – para esclarecer o conflito sobre as estruturas conceituais utilizadas pelo CFC, conflito este, que foi citado anteriormente nesta pesquisa.
- Essência sobre a forma – uma das novidades que as normas internacionais introduziram na nossa estrutura conceitual é a maior aderência ao conceito da primazia da essência sobre a forma.

#### 3.1 COMPARAÇÃO ENTRE AS ESTRUTURAS

No decorrer do trabalho foram apresentadas as estruturas conceituais em vigor do IASB e do CFC. Para Iudícibus et al (2010) o documento do IASB contém basicamente o que os documentos do CFC e do IPECAFI (os dois documentos sobre estrutura conceitual no Brasil) mais as definições dos principais elementos de contábeis: ativo, passivo, receita e despesa.

O quadro 4 é uma comparação geral das duas estruturas estudadas nesse trabalho, já considerando as alterações trazidas pela Resolução CFC 1.282/10, que atualiza e consolida dispositivos da resolução CFC nº 750, que dispõe sobre princípios fundamentais de contabilidade.

<b>IASB e CFC 1.121/08</b>	<b>CFC 750/93 e CFC 1.282/10</b>
Objetivos das Demonstrações Financeiras	Objetivos da Contabilidade
Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras	(não trata)
Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras	(não trata)
Elementos das Demonstrações Financeiras	(não trata)
Pressupostos Básicos	(não trata)
Conceitos de Capital e Manutenção de Capital	(não trata)
(não trata)	Princípios de Contabilidade

**Quadro 4 – Comparação das Estruturas Conceituais**

Fonte: Adaptado de Paulo (2002, p.99)

Como se pode perceber pelo quadro, as duas estruturas conceituais utilizadas pelos órgãos têm alguns aspectos que se diferenciam. A seguir é apresentado o detalhamento das características expostas acima.

### **3.1.1 Objetivos**

A estrutura do IASB descreve os objetivos das demonstrações financeiras enquanto o CFC descreve os objetivos da contabilidade. De forma resumida, para o CFC o objetivo da contabilidade é o estudo do patrimônio a fim de representá-lo da forma correta assim como suas mutações, já para o IASB afirma que o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações úteis sobre a posição patrimonial e financeira para tomada de decisão econômica.

As demonstrações contábeis não fornecem todas as informações necessárias para um completo entendimento da situação da entidade, pois não incluem necessariamente informações não financeiras.

As informações financeiras são úteis em inúmeros casos, o próprio IASB cita a capacidade futura de geração de caixa, a necessidade ou não de futuros empréstimos e financiamentos, entre outros. Porém, as informações não financeiras, como participação no mercado e evolução do volume de produção, são de fundamental importância para tomada de decisão econômica.

Já quando o CFC, na sua resolução 750/93, trata de objetivos da contabilidade insere um conceito mais amplo sobre o que o usuário necessita, em termos de informações, para uma correta tomada de decisão.

As duas estruturas, entretanto, deixam claro que qualquer informação útil deve ser evidenciada em notas ou quadros explicativos e que as demonstrações contábeis por si só não fornecem todas as informações necessárias.

### **3.1.2 Características Qualitativas**

Segundo o próprio IASB, características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. O CFC, na sua resolução 785/95 que foi revogada pela 1121/08, tratava de tais características, porém de forma sucinta.

A semelhança entre tais órgãos fica por conta da Prudência e da Integridade. Na estrutura do IASB são atributos da confiabilidade e no CFC o primeiro é um princípio de contabilidade e o segundo é tratado dentro do princípio da oportunidade. No parágrafo único, do artigo 6º, a seguinte redação foi introduzida pela resolução CFC nº 1.282/10:

A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

Ou seja, diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade para não perderem sua relevância.

### **3.1.3 Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis**

O IASB trata dos elementos das demonstrações contábeis como as classes em que se agrupam os efeitos patrimoniais e financeiros e outros eventos das transações, conforme suas características econômicas. Ou seja, trata do reconhecimento dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, entre outros, além de fornecer seus conceitos.

O CFC, na sua resolução 750/93, não trata de tais reconhecimentos, apenas cita dentro do princípio da competência, no seu parágrafo 2º que “O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas”. Ou seja, o CFC antes de aprovar a estrutura do IASB, apenas tratava de reconhecimento quando tratado do princípio da competência que nada mais é que reconhecer, a receita ou a despesa, quando os fatos ocorrem, já o IASB trata de forma mais esclarecedora de quando se reconhece um ativo, passivo, despesa e receita.

### **3.1.4 Pressupostos Básicos**

O IASB considera o regime de competência e a continuidade como pressupostos básicos ou antecedentes necessários para atingir os objetivos propostos pelas demonstrações financeiras, já o CFC trata-os como princípios de contabilidade.

Os princípios propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos postulados, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (os postulados). Os princípios constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos postulados. (Iudícibus et al, 2007)

A diferença é sutil, porém importante. Quando se considera algo um pressuposto, ou um postulado, é de forma mais abrangente, geral, ele é necessário para a aplicabilidade da contabilidade. O princípio é mais restritivo, aplicado na prática da ciência contábil. Para Ludícibus et al (2010), há uma hierarquia desses conceitos sendo que postulados estão no topo, seguidos pelos princípios e pelas convenções.

### 3.1.5 Capital e Manutenção de Capital

O IASB coloca em seu pronunciamento o conceito financeiro e físico de capital, sendo o primeiro adotado pela maioria das entidades na preparação de suas demonstrações financeiras.

Segundo o próprio IASB o conceito financeiro de capital é sinônimo de ativo líquido ou patrimônio líquido, é o dinheiro investido ou o poder aquisitivo investido. Já no conceito físico, o capital é considerado a capacidade produtiva da entidade baseada em algum parâmetro produtivo.

A escolha do conceito utilizado pelas empresas deve refletir as necessidades de seus clientes e investidores, ou seja, os usuários das demonstrações contábeis. Se o usuário está interessado em manutenção do capital investido, por exemplo, deve utilizar o conceito financeiro, se está interessado na capacidade operacional da empresa deve usar o físico.

Os conceitos de manutenção de capital estão intimamente ligados ao lucro e são representados a seguir, na íntegra, conforme IASB (2001).

(a) *Manutenção do capital financeiro.* De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período excede o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária nominal ou em unidades de poder aquisitivo constante.

(b) *Manutenção do capital físico.* De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período excede a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

O CFC não cita qualquer conceito de capital ou manutenção de capital. A atitude do IASB em apresentar tais conceitos reflete a necessidade dos usuários da contabilidade, principalmente os investidores da empresa e seus fornecedores. Estes estão interessados na possibilidade da empresa devolver seu capital no futuro, no retorno do seu investimento e também na continuidade da empresa.

Reflete também uma tendência da contabilidade internacional que é o foco no investidor, nas grandes empresas. No Brasil o investidor não é considerado o principal usuário da contabilidade, a legislação não se volta para ele. Contrário dos Estados Unidos que, como já citado anteriormente, faz parte da escola norte-americana de contabilidade e tem um mercado acionário forte.

### 3.1.6 Princípios de Contabilidade

Enquanto o IASB classifica seus conceitos em pressupostos básicos e características qualitativas, o CFC classifica em princípios fundamentais de contabilidade, agora somente chamados princípios de contabilidade. Para este, toda estrutura da contabilidade tem como base os princípios.

O quadro 5 apresenta como o IASB trata e se trata dos princípios de contabilidade editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

<b>CFC</b>	<b>IASB</b>
Entidade	(não trata)
Continuidade	Pressuposto Básico
Oportunidade	(não trata)
Registro pelo Valor Original	Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis
Competência	Pressuposto Básico
Prudência	Ramificação de uma Característica Qualitativa, a Confiabilidade

**Quadro 5 – Tratamento do IASB aos princípios de contabilidade**

Fonte: Elaborado pela autora

Apesar do IASB não citar em sua estrutura o princípio da oportunidade, este é que o tem semelhanças com o conceito da primazia da essência sobre a forma. Tal princípio registra os fatos contábeis mesmo que não haja evidências baseadas em documentos, mas se for tecnicamente estimável, deve ser registrado.

A importância dos princípios de contabilidade é inquestionável, são essenciais na correta aplicação da ciência contábil e devem ser evidenciados por todos os profissionais. Vários autores renomados reforçam essa importância. Apesar de o IASB não tratar de princípios o órgão cumpre seu papel, de forma mais prática, quando trata de pressupostos básicos e características qualitativas.

### 3.2 CONFLITO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Para amenizar essas diferenças e se enquadrar nos padrões internacionais de contabilidade, o CFC adotou através da Resolução nº 1.121/08, a estrutura conceitual básica utilizada pelo IASB, a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, sem revogar a CFC nº 750/93.

Essas duas resoluções em vigor estão em conflito no que trata de estrutura conceitual básica. A aderência aos padrões internacionais de contabilidade está sendo feita levando em consideração as necessidades de cada país ou região, pois intrinsecamente à contabilidade estão correlacionados fatores históricos, geográficos, culturais, políticos, educacionais, econômicos e jurídicos que interferem nas normas contábeis.

Caso semelhante aconteceu com a CVM, quando esta aprovou o pronunciamento conceitual do CPC revogando a antiga resolução nº 29 que tratava do mesmo assunto. No seu Edital de Audiência Pública SNC nº 05/2007, o órgão explica:

[...] Este pronunciamento está baseado no *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* do IASB (*International Accounting Standards Board*) e, propõe-se, irá substituir o pronunciamento do Ibracon “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade” aprovado pela CVM através da Deliberação nº 29, de 05.02.1986. [...]

A minuta ora em audiência não difere, em essência, do pronunciamento aprovado pela Deliberação CVM nº 29/86, mas, ao adotar uma estrutura

alinhada com as normas internacionais emitidas pelo IASB, pode deixar de abordar algum aspecto relevante que necessite ser contemplado na minuta de deliberação da CVM ou, mesmo, que possa ser objeto de nova deliberação ou parecer de orientação. [...]

Acreditava-se que os acontecimentos apontavam que o CFC caminharia no mesmo sentido, ou seja, o de revogar a CFC nº 750 e deixar em vigor somente a que trata da estrutura conceitual conforme as normas internacionais de contabilidade, porém, no dia 28 de maio de 2010, o CFC publicou a Resolução nº 1.282 e a 1.283.

A resolução CFC nº 1.282/10 atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, ou seja, assegura a continuidade em vigor desta resolução, justificando:

CONSIDERANDO a necessidade de manutenção da Resolução CFC n.º 750/93, que foi e continua sendo referência para outros organismos normativos e reguladores brasileiros;

CONSIDERANDO a importância do conteúdo doutrinário apresentado na Resolução CFC n.º 750/93, que continua sendo, nesse novo cenário convergido, o alicerce para o julgamento profissional na aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que, para assegurar a adequada aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade à luz dos Princípios de Contabilidade, há a necessidade de harmonização dos dois documentos vigentes (Resolução CFC n.º 750/93 e NBC T 1);

CONSIDERANDO que, por conta dessa harmonização, a denominação de Princípios Fundamentais de Contabilidade deva ser alterada para Princípios de Contabilidade, visto ser suficiente para o perfeito entendimento dos usuários das demonstrações contábeis e dos profissionais da Contabilidade. (CFC nº 1282/10)

Ainda no dia 28 de maio de 2010, o CFC publicou a Resolução nº 1.283 que revoga as resoluções CFC nºs 686/90, 732/92, 737/92, 846/99, 847/99, 887/00 e 1.049/05. Todas elas tratavam de conceito, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, além da avaliação patrimonial e da divulgação das demonstrações contábeis. Chamando atenção para o fato de que a Resolução CFC nº 750/93 novamente não foi revogada nessa resolução, ou seja, ainda está em vigor no que tange a conceituação da matéria contábil.

O quadro 6 apresenta um resumo das resoluções do CFC em vigor, que tratam da sua estrutura conceitual.

<b>Resolução CFC nº</b>	<b>Descrição</b>
750/93	Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Foi alterada pela Resolução 1.282/10
1.121/08	Aprova a NBC T 1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. O modelo do IASB.
1.282/10	Atualiza e Consolida dispositivos da Resolução 750/93. Revogou a Resolução 774/95 que esclarecia com maiores detalhes os princípios fundamentais.

**Quadro 6 – Resoluções do CFC em vigor que tratam sobre Estrutura Conceitual**

Fonte: Elaborado pela autora

Diante das contradições, o Conselho Federal de Contabilidade deixou claro que considera a sua Resolução nº 750/93 importante para um correto entendimento, por parte dos usuários da contabilidade, da resolução do IASB. Essa está sendo tratada como um complemento útil para a compreensão e não uma contradição desta.

A convergência às normas internacionais acarreta uma mudança de modelo passando do *Code Law* (prevalência da forma) para o *Common Law* (prevalência da essência). O tópico a seguir aborda tal aspecto.

### 3.3 ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

O conceito da essência sobre a forma está sendo mais aceito e difundido no meio contábil, inclusive foi formalizado pela Resolução nº 1.282/10 quando no seu artigo 1º, § 2º expõe “Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.”

A idéia é não delimitar, não restringir, o trabalho do contador para que as normas sejam apenas um guia para nortear suas atividades, assim, cria-se um profissional com mais autonomia, mais liberdade para aplicar a ciência contábil e assim

poder acompanhar as mudanças de necessidades dos usuários por informação. Ludícibus et al (2010, p.21) faz uma crítica a necessidade de regras para seguir a profissão:

O costume nosso de querermos tudo com base em regras, aliás muito difundido em outros países também, tem sido a morte da profissão contábil, porque nos acostumamos simplesmente a cumprir o que é determinado, sem grandes análises e julgamentos.

A utilização da essência sobre a forma pode produzir informações contábeis de maior qualidade, pois exige do contador maior conhecimento sobre as operações contabilizadas. Os profissionais precisam conhecer a essência dos fatos para produzir tais informações com a qualidade desejada.

Para Ludícibus et al (2010, p. 22) “essência sobre a forma não significa arbitrariedade a qualquer gosto [...] É preciso muita cautela, julgamento e bom senso [...]”. Ao realizar tal tarefa, o contador deve estar atualizado e cercado de conhecimentos de diversas áreas como economia e direito. O mesmo autor ainda fala sobre as dificuldades de se implementar esse conceito no Brasil.

Trata-se de um documento bastante diferente de todos com os quais estamos acostumados, de conteúdo denso e de difícil entendimento e absorção por parte dos nossos contadores, acostumados a formas mais codificadas de apresentação. [...]

Entretanto, deverá ser a partir de sua publicação, a Bíblia Conceitual do contador praticamente, no Brasil. Os próprios pronunciamentos posteriores, do CPC e da CVM, não poderão ir contra a Estrutura Conceitual ora analisada. Ludícibus (2009)

Ou seja, os profissionais de contabilidades estão mais acostumados a ter suas obrigações ou o guia do seu trabalho nas normas e nas leis priorizando a forma dos fatos. A ênfase ainda está no governo como usuário da informação.

Por outro lado, acredita-se que essa nova abordagem introduzida pela estrutura conceitual do IASB não mais deixará de vigorar no Brasil, modificando essa cultura do país no decorrer do tempo.

## 4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A realização deste trabalho deve-se à necessidade de atualização, por parte dos profissionais da área contábil e de quem se utiliza dela para fins de tomada de decisão. As alterações na estrutura conceitual dessa ciência, introduzidas pelas normas internacionais, devem ser estudadas e analisadas pois buscam refletir o momento de transição que vive a contabilidade.

Desta forma, a problemática desta pesquisa foi resumida na seguinte questão: quais as mudanças introduzidas pelas normas internacionais nos princípios de contabilidade no Brasil? Para responder essa pergunta verificou-se, primeiramente, a literatura existente até o término desta pesquisa além da legislação pertinente ao assunto.

Durante o desenvolvimento deste estudo, pôde-se observar a evolução da ciência contábil no que trata de estrutura conceitual e como os fatos e as necessidades caminharam para sua criação e utilização não só no Brasil, mas nas principais economias mundiais.

Das duas instituições brasileiras estudadas, o CFC e o IASB, verificou-se a força e influência desta última. O Brasil caminha para harmonização contábil guiado pelo IASB, porém sem perder sua individualidade e sem desconsiderar as necessidades de um país em desenvolvimento o que se confirma com a manutenção dos princípios contábeis.

O objetivo geral, “Verificar as alterações na estrutura dos princípios de contabilidade no Brasil, com a implementação das normas internacionais de contabilidade”, foi alcançado através do desenvolvimento dos objetivos específicos “apresentar a construção histórica do conhecimento contábil no Brasil”, “Identificar a origem e evolução dos princípios de contabilidade” e “Identificar as diferenças existentes entre os princípios de contabilidade adotados pelo CFC, e a estrutura proposta pelo IASB”.

Dentre os motivos que levaram o CFC a atualizar os princípios de contabilidade está a adoção dos padrões internacionais. Isso foi feito através da Resolução nº1.282 no primeiro semestre de 2010.

Entre as mudanças introduzidas percebem-se alguns pontos relevantes como: alteração da denominação princípios fundamentais de contabilidade para princípios de contabilidade, a extinção do princípio da atualização monetária e a introdução das bases de mensuração dos ativos no princípio do registro pelo valor original, além da introdução de redações mais objetivas e práticas com relação a determinação dos princípios.

Salienta-se que a adoção das normas internacionais de contabilidade tem muito a acrescentar na nossa cultura contábil, porém cabe ressaltar a importância dos princípios contábeis. Acredita-se que estes são fundamentais para os profissionais da área na sua aplicação prática a didática, extingui-los seria abandonar o que a ciência e o conhecimento construíram ao longo de sua história, afinal, eles são o resultado de uma construção metodológica e conceitual de anos.

O IASB apresenta viés visivelmente preocupado com a aplicação prática dessa ciência, entretanto não se pode deixar de dar atenção a formação de novos contadores. Tal formação não pode deixar de ter a fundamentação teórica robusta que apresenta atualmente.

Recomenda-se a criação de uma estrutura conceitual que agregue os princípios contábeis propostos e as normas internacionais. A bagagem de conhecimento trazida pelos princípios não pode ser ignorada nem deixar de existir, pois se fosse, seria uma perda para a base do ensino da nossa ciência. Atualmente seus conceitos ainda estão bastante enraizados na nossa cultura, mas a longo prazo se perderia completamente.

Uma sugestão para trabalhos futuros seria uma análise nas estruturas conceituais dos países do Mercosul (Mercado Comum do Sul) ou outro país que também esteja caminhando no processo de harmonização. Outra sugestão seria um estudo mais aprofundado dos princípios propostos pelos Estados Unidos que é um país com aspectos de formação e de conceitos diferentes dos adotados no Brasil.

## REFERÊNCIAS

BACHELARD, G. **O Novo Espírito Científico**. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

BRASIL. **Decreto Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del9295.htm>>. Acesso em 26 de abril de 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em 27 de abril de 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 556 de 25 de junho de 1850**. Institui o Código Comercial. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L0556-1850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L0556-1850.htm)>. Acesso em 10 maio de 2010.

BREDA, Michael F. Van; HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da Contabilidade**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. São Paulo: Makron Books, 2002.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Edital de Audiência Pública SNC nº 05**, de 15 de outubro de 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Estrutura Conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis**. Disponível em <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em 01 de agosto de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750, de 31 de dezembro de 1993**.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994**.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 785, de 28 de julho de 1995**.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1055, de 5 de outubro de 2005**.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1121, de 28 de março de 2008**.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1282, de 28 de maio de 2010**.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1283, de 28 de maio de 2010**.

D'ÁURIA, Francisco. **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. São Paulo, 1948.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário. **A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

\_\_\_\_\_. **Temas Contábeis**. São Paulo: Atlas. 1997.

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

HEITLINGER, Paulo. **Johannes Gutenberg**. 2010. Disponível em: <http://tipografos.net/historia/gutenberg.html>. Acesso em: 25 de agosto de 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). **Framework for the preparation and presentation of financial statements**. 2001. Disponível em: <http://www.ifrs.org>. Acesso em: 18 jul 2010.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Contabilidade**. 9 ed. São Paulo, 2009.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também as demais sociedades**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

LOPES, Alexsandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo (SP): Pioneira Thomson Learning, 2002.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo (SP): Atlas, 2005.

MULLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio. **Contabilidade internacional avançada**. São Paulo: Saraiva, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005. 165p.

\_\_\_\_\_; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

PAULO, Edilson. **Comparação da Estrutura Conceitual da Contabilidade Financeira: Experiência brasileira, norte-americana e internacional**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília / Universidade Federal da Paraíba / Universidade Federal de Pernambuco / Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2002.

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

SOARES, Rute Cristina Meurer. **Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil: casos do Brasil, EUA e Japão**. Dissertação (Mestrado em Ciências

Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

SOUSA, Marcos F. Rodrigues. Dissertação de Mestrado: **Uma Contribuição ao Estudo da Harmonização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no Brasil**. São Paulo: PUC – Pontifícia Universidade Católica, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Princípios fundamentais de contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

\_\_\_\_\_. **Realidade sobre normas internacionais de contabilidade**. Disponível em: <http://www2.masterdirect.com.br/448892/index.asp?opcao=7&cliente=448892&avulsa=6412>>. Acesso em: 21 set 2009.

\_\_\_\_\_. **Bases das Escolas Européia e Norte-Americana, perante a cultura contábil e a proposta neopatrimonialista**, Contabilidade Internacional, 2001. Disponível em: <<http://www.5campus.com/leccion/neo01>>. Acesso em 05 de maio de 2010.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo (SP): Atlas, 2005.