

CONFIGURAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL A PARTIR DA ADOÇÃO DOS PADRÕES INTERNACIONAIS

Resumo:

O objetivo deste estudo 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 pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). 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. Foram analisadas as estruturas conceituais, com foco nos princípios contábeis, de duas instituições: o CFC e o IASB. Os resultados obtidos apontam para uma convergência, 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 fundamentais são importantes para delimitar as liberalidades éticas, decorrentes do modelo da essência sobre a forma.

Palavras-Chave: Princípios Contábeis; Essência, Forma; Estrutura Conceitual.

1 INTRODUÇÃO

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

Para que as interações entre os países sejam eficientes, no caso da contabilidade, surge a necessidade da harmonização dos procedimentos e práticas contábeis. 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 estudo utiliza-se conceito de harmonização, pois se acredita que as particularidades, os aspectos culturais e as necessidades de cada país são inerentes ao processo contábil e indissociável. Assim, um país com uma economia inflacionária, por exemplo, terá procedimentos diferentes de uma economia não inflacionária.

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.”

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 características.

Considerando-se a importância dos conceitos e do processo de harmonização na evolução da ciência contábil, levantou-se o seguinte objetivo para esta pesquisa: verificar

alterações nos Princípios de Contabilidade no Brasil, a partir da implementação das normas internacionais de contabilidade as IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Por apresentar uma questão específica, de natureza social com um tema recente a metodologia de pesquisa utilizada quanto à natureza, pode ser classificada como básica, que objetiva gerar conhecimento para o avanço da ciência. Quanto à forma de abordagem do problema, se classifica em pesquisa qualitativa. Do ponto de vista dos seus objetivos, é uma pesquisa exploratória. 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. Os materiais específicos de contabilidade internacional foram limitados a publicações a partir do ano de 2000, nos demais não houve restrição de período.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Uma corrente de pensamento pode ser entendida como sendo os esforços dedicados a criar e propagar novas idéias, a Contabilidade que aplica-se atualmente é fruto de uma construção ao longo de vários séculos. O amadurecimento da humanidade a partir do Século XVII, que se baseia na observação e teorização da realidade, fundamenta não somente a Contabilidade como também várias outras ciências, alicerçando o conhecimento específico, distinto do empírico.

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 tem implicações no processo de harmonização às IFRS, envolvendo aspectos culturais, costumes e doutrinas na formação e na prática aplicada pelo contador brasileiro.

2.1 Escola Européia ou Italiana

A escola italiana foi à principal responsável por difundir a ciência contábil pelo mundo na época do renascimento, 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 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 as normas e padrões contábeis devem estar escrito e especificado na lei. A influência desse sistema jurídico na contabilidade é que ela se torna fortemente regulamentada e com importante influência do governo, como exemplo no Brasil 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, com ênfase a uma abordagem sintática da informação contábil, isto é, uma abordagem compreensiva principalmente pelos contadores (HENDRIKSEN; BREDÁ, 1999). Mas, muitas vezes priorizar a forma sintática, pode distorcer a realidade dos fatos. Isso não significa que a Contabilidade deve 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. (SÁ, 2001).

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 Iudícibus (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.

Como 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 prioritariamente prático, voltado para uma informação contábil com caráter mais semântico dos fatos, isto é, uma informação contábil preocupada em relatar a realidade de acordo com sua essência econômica, de forma compreensível aos demais usuários (HENDRIKSEN; BREDÁ, 1999).

2.2 Escola Norte-Americana

Essa escola tem como principal ponto de partida a criação das associações 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).

Duas importantes principais associações 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, desde sua origem.

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 características no âmbito da regulamentação contábil envolvendo *common Law* e *code Law*.

Características	<i>Common Law</i> Escola Americana	<i>Code Law</i> Escola Européia
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)

O modelo americano do *Common Law* é o adotado pelo IASB, mais relacionado a Essência sobre a forma seguindo uma diretriz para abarcar o principal órgão de influência nos Estados Unidos que é o FASB (*Financial Accounting Standards Board*). 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).

A preocupação com os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos – os US-GAAP – começou no 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 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 (IUDICIBUS, 2009). A seguir são apresentadas as estruturas conceituais do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e do IASB (*International Accounting Standart Board*) para possibilitar a comparação entre elas.

2.3 Estrutura conceitual

Uma estrutura pode ser conceituada como o componente fundamental que mantém a contabilidade em funcionamento. Para Iudícibus et al (2009) 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. (Iudícibus et al, 2007).

A figura 1 representa, segundo Sá, (1997, 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”.

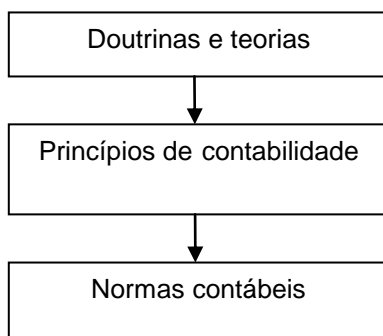


Figura 1 – Hierarquia dos Conceitos.

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 no quadro 2 um comparativo entre princípios e normas de uma ciência:

Princípios Contábeis	Normas Contábeis
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 2 – Comparativo dos Princípios e Normas

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

Atualmente no Brasil destacam-se dois 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, conforma 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.

2.2.1 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 deste 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”.

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 figura 2 com a estrutura do IASB, proposta por Nyama e Silva (2008).

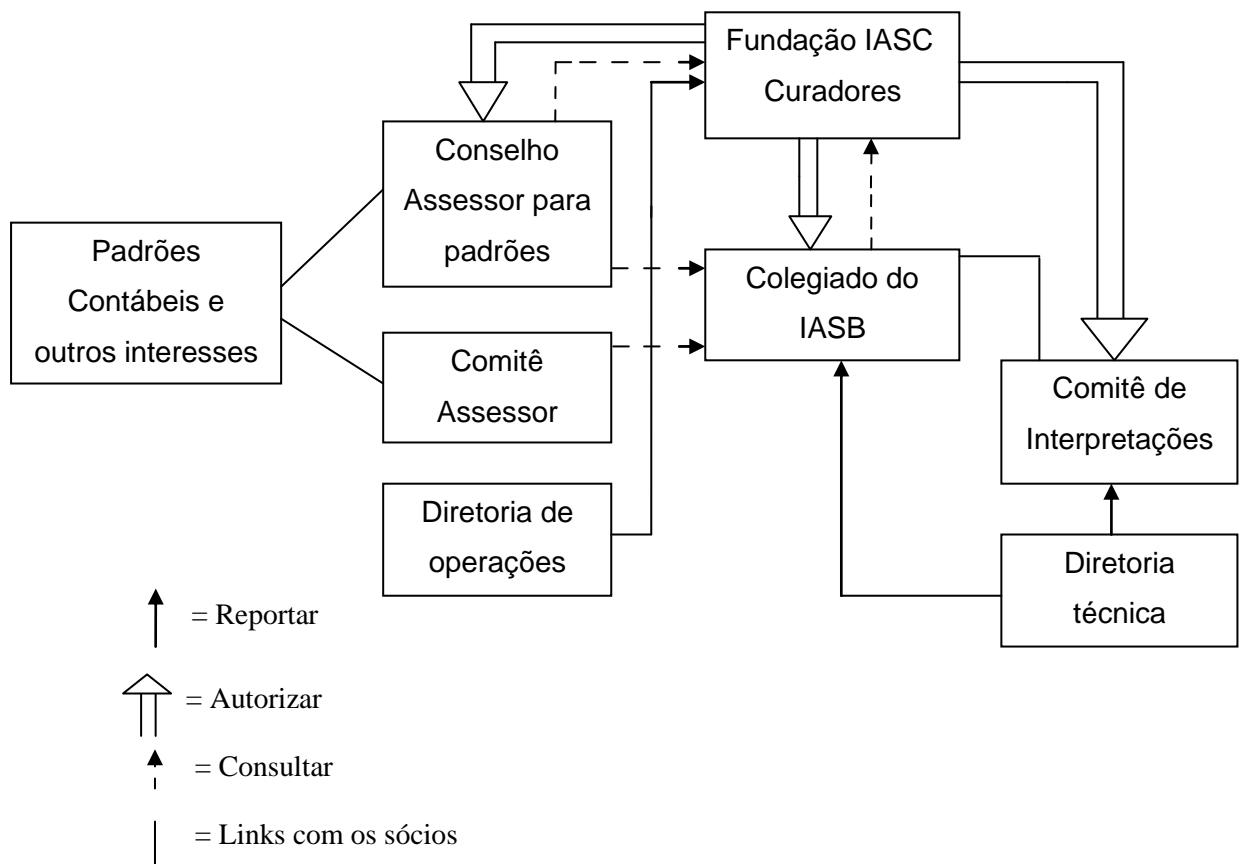


Figura 2 - Estrutura do IASB.

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

O IASB 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, exequíveis, 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 definir 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 3 demonstra os pressupostos básicos e características qualitativas de acordo com Estrutura Conceitual do IASB, adotados pelo CFC através da resolução 1121/08.

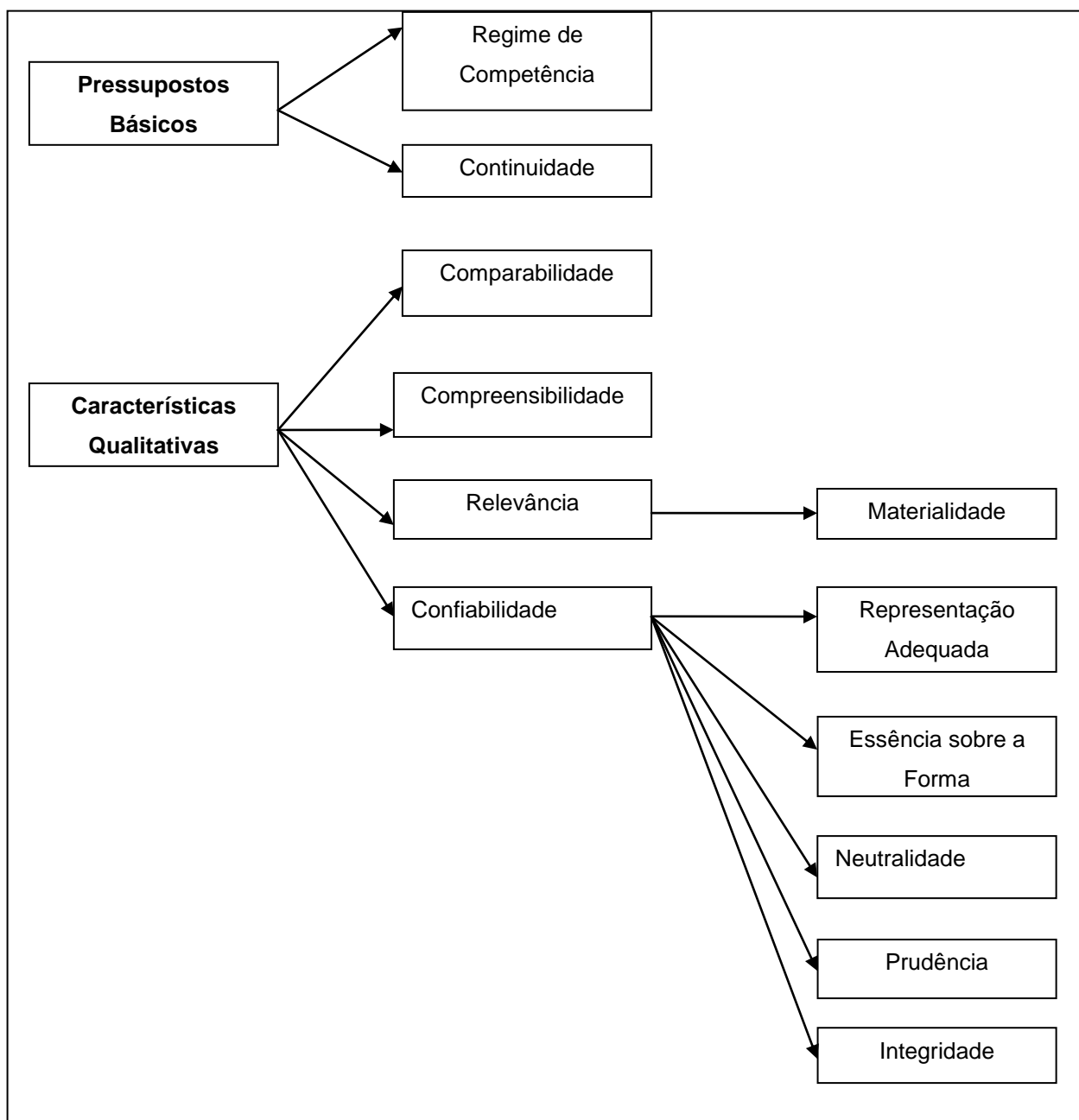


Figura 3 – Arcabouço Conceitual do IASB.

Fonte: Elaborado pelos autores

A figura apresentada acima representa apenas parte dessa estrutura, a dos pressupostos básicos e das características qualitativas.

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

3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O universo de pesquisa está limitado à legislação vigente até o segundo semestre de 2010, no que se refere a estruturas conceituais no aspecto relacionado aos Princípios Contábeis utilizados pelo CFC e pelo IASB.

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.

IASB	CFC 750/93
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 3 – Comparação das Estruturas Conceituais

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

Como se percebe pelo quadro 4, as duas estruturas conceituais utilizadas pelos órgãos têm aspectos que se diferenciam. A seguir é apresentado as diferenças de tratamento em relação aos Pressupostos e Princípios Contábeis.

3.1.1 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 Iudícibus et al (2010), há uma hierarquia desses conceitos sendo que postulados estão no topo, seguidos pelos princípios e pelas convenções.

3.1.2 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 4 apresenta como o IASB trata dos princípios de contabilidade editados pelo CFC.

CFC	IASB
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 4 – Tratamento do IASB aos princípios de contabilidade

Fonte: Elaborado pela autora

Apesar de o 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 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.

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.

O quadro 4 apresenta um resumo das resoluções do CFC em vigor, que tratam da sua estrutura conceitual.

Resolução CFC nº	Descrição
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 5 – Resoluções do CFC em vigor que tratam sobre Estrutura Conceitual

Fonte: Elaborado pela autora

Diante das contradições, o Conselho Federal de Contabilidade considera a Resolução nº 750/93 útil para um correto entendimento, pelo menos até o momento, por parte dos usuários da contabilidade.

A convergência às normas internacionais acarreta uma mudança de modelo cultural que vêm sendo aplicado pelos contadores desde o Brasil Colônia, passando do *Code Law* (prevalência da forma contábil) para o *Common Law* (prevalecendo a essência econômica).

3.1.3 Essência sobre a forma

O conceito da essência sobre a forma seguindo o modelo do *Common Law*, 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.”

O objetivo 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, com liberdades para implementar e acompanhar as mudanças que estão ocorrendo no âmbito das empresas, mas esta liberdade deve estar alinhada com a subjetividade ética. Iudícibus et al (2009, 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 Iudícibus et al (2009, 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, direito, Engenharia entre outras. O mesmo autor comenta em relação a Estrutura Conceitual e a abordagem implementada pelas IFRS.

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 (IUDICÍBUS, 2009).

Ou seja, os profissionais de contabilidade estão 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 principal usuário da informação, que tem importante papel no estabelecimento de regras para o processo contábil no país.

Entretanto, para que a contabilidade acompanhe a evolução tecnológica e da sociedade como um todo. A forma legal muitas vezes não possui a flexibilidade para moldar-se a este processo de mudanças. Por exemplo: atualmente muitas empresas não possuem ativos fixos, seus produtos são comercializados via Web; ou empresas em que seu produto é basicamente virtual; produtos com ciclo de vida de 3 meses; produtos que são customizados de acordo com a vontade do cliente, isto é, cada produto é moldado de forma diferente de acordo com o consumidor, entre outros formatos.

Então, é necessário um modelo de contabilidade desatrelado das amarras do formato legal para fins tributários, deve-se adotar um modelo que possa se adaptar a essência dos fatos, do ambiente, mas mantendo uma estrutura que delimite um campo de atuação do profissional, sob pena de se exceder em liberalidades nem sempre éticas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Das duas instituições estudadas o CFC e o IASB, verifica-se a preponderância desta última como definidora das diretrizes para aplicação na prática contábil. O Brasil caminha para harmonização às IFRS guiado pelo IASB, porém é necessário não perder sua individualidade, sua cultura, no sentido de contribuir com uma Ciência Contábil Global respeitando a construção de conhecimento que foi feita ao longo dos séculos e sem desconsiderar as necessidades de um país em desenvolvimento.

Dentre os motivos que levaram o CFC a atualizar os princípios de contabilidade está à adoção dos padrões internacionais. Isso foi feito através da Resolução nº 1.282 no primeiro semestre de 2010, mantendo princípios que já não são contemplados pelo IASB, como o da Entidade.

Entre as mudanças introduzidas se percebe 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 cultura contábil nacional, porém cabe ressaltar a importância dos princípios contábeis. Acredita-se que estes são fundamentais para a didática e ensino da contabilidade, pois são resultado de uma construção metodológica e conceitual de longos 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, uma coisa é a teoria contábil que é o referencial da própria estrutura científica do conhecimento contábil, outra é a normatização.

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 e da construção teórica da nossa ciência. Atualmente seus conceitos ainda estão enraizados na nossa cultura, mas a longo prazo.... Poderiam se perder completamente, se não forem sistematizados no processo teórico-prático.

Essa nova abordagem introduzida pelas IFRS é o caminho a ser seguido, pois a linguagem contábil é a linguagem dos negócios e estes não têm mais como não serem globalizados, resta aos contadores, absorverem este processo de convergência, sob pena de ficarem falando uma língua limitada. Mas, a construção de conhecimento não pode se limitar a normatização ela abrange o processo teórico mais amplo e pode ser útil a própria prática no aspecto da delimitação das liberalidades dentro de um contexto ético da informação contábil.

REFERÊNCIAS

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.

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

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 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.**

FRANCO, Hilário. **A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil.** São Paulo: Atlas, 1997.

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.

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.

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.

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 2001.

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.