

**FACULDADES REUNIDAS DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE PALMAS - FACEPAL**

CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE

**ESTUDO COMPARATIVO SOBRE A UTILIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS
FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL E NA ARGENTINA**

CURITIBA

1999

ADERBAL NICOLAS MÜLLER

**ESTUDO COMPARATIVO SOBRE A UTILIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS
FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL E NA ARGENTINA**

Dissertação de Mestrado apresentada para obtenção do grau de Mestre em Ciências Sociais Aplicadas, das Faculdades Reunidas de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas de Palmas - FACEPAL.

Orientador: Prof. Dr. Alvino Moser.

CURITIBA

1999

Vasta é a utilidade dos informes e demonstrações contábeis e isto muito responsabiliza a tecnologia contabilística perante o mundo social.

Muitos são os interesses em jogo e grandes os males que podem ocorrer quando existe má qualidade ou infidelidade demonstrativa.

Há milênios o homem acompanha a evolução e a transformação da riqueza de seus empreendimentos e isto haverá de perdurar pelos tempos, tanto quanto também as utilidades materiais estiverem a serviço do homem.

Ocorre, entretanto, que uma desarmonia entre as normas que regulam os referidos informes preside hoje tais evidências, colocando em risco os utentes das informações contábeis.

Antônio Lopes de Sá

Muito obrigado a todos que participaram de forma direta ou indireta, auxiliando-me com material de apoio, bibliografias ou sugestões.

Aos meus sócios e aos meus diretores, pela compreensão e pelo apoio quando da minha ausência.

Ao meu orientador, pelas preciosas sugestões e pelo incentivo dado.

Aos demais professores que leram meu trabalho, sugerindo alterações e concedendo valiosas contribuições.

Especialmente a DEUS, pela força de vontade e perseverança que me deu durante todo o percurso da trajetória do mestrado, por me acompanhar e me guardar de todos os males.

Dedico este trabalho à minha esposa, Cristina, por seu incentivo, pela compreensão de minhas ausências e porque a amo muito.

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS	viii
RESUMO	x
ABSTRACT	xi
INTRODUÇÃO	01
1 CONTEXTUALIZAÇÃO	05
1.1 VISÃO DAS PRINCIPAIS ORGANIZAÇÕES NORMATIZADORAS INTERNACIONAIS (IFAC/IASC).....	08
1.1.1 <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i>	08
1.1.2 <i>International Accounting Standards Committee (IASC)</i>	16
1.1.3 Considerações Complementares.....	32
1.2 VISÃO DOS MERCADOS COMUNS E DO MERCOSUL.....	34
2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE: A DISCUSSÃO BRASILEIRA	38
2.1 O QUE É PRINCÍPIO.....	42
2.2 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE.....	43
2.2.1 O Princípio da Entidade.....	49
2.2.2 O Princípio da Continuidade.....	50
2.2.3 O Princípio da Oportunidade.....	51
2.2.4 O Princípio do Registro pelo Valor Original.....	51
2.2.5 O Princípio da Atualização Monetária.....	52
2.2.6 O Princípio da Competência.....	53

2.2.7 O Princípio da Prudência.....	54
2.2.8 O Princípio da Essência sobre a Forma.....	55
3 A DISCUSSÃO ARGENTINA ACERCA DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS.....	57
3.1 PARA OS ARGENTINOS A CONTABILIDADE É CIÊNCIA OU TÉCNICA?.....	58
3.2. A DISCUSSÃO ARGENTINA: PRINCÍPIOS OU NORMAS CONTÁBEIS?.....	64
3.3 QUALIDADES E REQUISITOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL ARGENTINA.....	67
4 COMPARAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS ACEITOS NO BRASIL, NA ARGENTINA E OS PRESSUPOSTOS DO IASC.....	72
4.1 PRINCÍPIO DA ENTIDADE.....	79
4.2 PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE.....	80
4.3 PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE.....	82
4.4 PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL.....	83
4.5 PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.....	84
4.6 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA.....	86
4.7 PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA.....	87
4.8 PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA.....	89
CONCLUSÃO.....	91
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	96

LISTA DE SIGLAS

BIRD – Banco Interamericano de Desenvolvimento

CECYT – *Centro de Estudios Científicos y Técnicos*

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNNA – Comissão Nacional de Normas de Auditoria

CNPC – Comissão Nacional de Princípios Contábeis

CPCE – *Consejo Profesional de Ciencias Económicas*

DSOP – *Draft Statement of Principles*

FACPCE – *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas*

FAGCE – *Federación Argentina de Graduados em Ciencias Económicas*

FMAC – *Financial and Management Accounting Committee*

GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade*

IAPC – *International Auditing Practices Committee*

IAS – *International Accounting Standard*

IASC - *International Accounting Standards Committee*

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores

ICCAP – *International Coordination Committee for the Accountancy Profession*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*

ISA – *International Standard on Auditing*

ITCP – *Instituto Técnico de Contadores Públicos*

MERCOSUL – Mercado Comum do Cone Sul

NIC – Norma Internacional de Contabilidade

OMC – Organização Mundial do Comércio

ONU – Organização das Nações Unidas

PCGA – Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos

PSP – *Public Sector Perspective*

RT – *Resolución Técnica*

UE – União Européia

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo identificar e discutir os principais aspectos relacionados aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, enfocando Brasil e Argentina (sem deixar de lado Paraguai e Uruguai, representados aqui pelo IASC – *International Accounting Standards Committee*), e se e quais Princípios são utilizados por esses países, segundo os órgãos oficiais que atuam em cada um. O alvo escolhido para investigação tem como pano de fundo o Mercosul e parte de uma ampla revisão da literatura classificável ou inserida no campo de abrangência da Contabilidade Internacional, especialmente daquelas obras que exploram temas relacionados aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e a fatores ambientais que influenciam a adoção desses Princípios no Brasil e na Argentina. Apesar de existir vasta literatura sobre Normas Contábeis nos dois países considerados, a respeito dos Princípios Fundamentais de Contabilidade englobando esses dois países ela é praticamente inexistente. Os profissionais dessa área, principalmente na Argentina, não têm diretrizes que definam os Princípios que estruturam toda a Contabilidade. Nesse sentido, este trabalho justifica-se justamente por levantar a questão dos Princípios utilizados no Brasil e na Argentina: de que forma são interpretados e se é viável a harmonização dos mesmos. A hipótese testada é a de que o conhecimento e a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito de Brasil e Argentina proporcionam a uniformização da terminologia da ciência contábil, aproximam a imagem fiel do patrimônio e permitem que as normas gerais, que são criadas a partir dos Princípios, sejam harmonizadas. O mais importante deste trabalho é a comparação do modo de adoção dos Princípios em cada país evidenciado, bem como a igualdade (ou não) entre os Princípios Fundamentais adotados em cada um, além da criação de um Quadro Comparativo dos Princípios Fundamentais utilizados no Brasil, na Argentina e pelo IASC, pois, após profundo levantamento bibliográfico, verificou-se que todas as obras pesquisadas traziam quadros, sim, mas nenhum expunha os Princípios explicando quais encontram correspondentes nos demais componentes e quais os diferenciados em cada país e órgão abordados. Levando em consideração o fenômeno mundial da globalização e citando como exemplo as Diretivas do bloco da Comunidade Européia – que praticam a Contabilidade através de um conjunto de normas que norteiam os procedimentos contábeis das empresas dos países integrantes, baseados nos mesmos Princípios – torna-se necessário, impostergável, que os países do Mercosul, especialmente o Brasil e a Argentina busquem seu enquadramento em Princípios comuns.

ABSTRACT

The present work has the purpose to identify and discuss the main aspects related to the Generally Accepted Accounting Principles (GAAPs), focusing Brazil and Argentina (without leaving aside Paraguay and Uruguay, here represented by IASC — International Accounting Standards Committee), and whether and which Principles are used by those countries, according to the official organizations acting in each one. The target chosen for research has Mercosul as background and it starts from a wide revision of classifiable or inserted literature in field of International Accounting, especially of those works exploring subjects related to GAAPs and environmental factors that influence adoption of those Principles in Brazil and Argentina. In spite there is a vast literature on Accounting Standards in both considered countries, literature about GAAPs that include those two countries is virtually nonexistent. Professionals of this area, mainly in Argentina, don't have guidelines defining the Principles that structure all Accounting. In that sense, this work justified itself exactly for rising the subject of the Principles used in Brazil and Argentina — how they are interpreted and if it is viable harmonization of the same ones. The tested hypothesis is that knowledge and application of GAAPs in Brazil and Argentina ambits provide accounting science terminology uniformization, approximate faithful image of equity and allow general standards — which are created from the Principles — be harmonized. The most important of this work is comparison in adoption way of Principles in each evidenced country, as well as the equality (or not) among GAAPs adopted in each one, besides the creation of a Comparative Picture of GAAPs used in Brazil, Argentina and for IASC, because after intense bibliography survey, it was verified that all researched works brought pictures, yes, but none exposed the Principles explaining which there are correspondents in other components and which are differentiated in each country and organization approached. Taking into consideration the world phenomenon of globalization and mentioning as example the European Union's Directives — that practice Accounting through a group of standards that guide accounting procedures of companies in integrated countries, based on the same Principles —, it becomes necessary, unpostponable, that the countries of Mercosul, especially Brazil and Argentina look for their framing in common Principles.

INTRODUÇÃO

A Contabilidade é vista como uma ciência em vários países – dentre eles o Brasil – e, como tal, está em constante evolução. Mas seu aspecto mais interessante é que, sendo uma ciência, está embasada em Princípios que norteiam todo seu desenvolvimento e alterações, quer seja no ambiente em que atua, quer seja na forma de organização das entidades.

Segundo a Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, art. 2º: “Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade consoante o entendimento predominante no universo científico e profissional de nosso país. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objetivo é o patrimônio das entidades.” Os princípios (do latim *principium* = começo, origem) constituem a viga-mestra de qualquer ciência, devendo ser universais, verdadeiros e de comprovada validade.

Pesquisando a respeito do assunto no Brasil e na Argentina, países pertencentes ao Mercosul – Mercado Comum do Cone Sul, verificou-se que a ciência da Contabilidade praticada no Brasil não encontra eco na Argentina. Levando em consideração o fenômeno mundial da globalização e citando como exemplo as Diretivas do bloco da Comunidade Européia, que praticam a Contabilidade através de um conjunto de normas que norteiam os procedimentos contábeis das empresas dos países integrantes, baseados nos mesmos Princípios -, torna-se necessário, impostergável, que os países do Mercosul, especialmente o

Brasil e a Argentina busquem seu enquadramento em Princípios comuns.

Há uma vasta literatura a respeito das Normas Contábeis existentes nos dois países considerados, mas, a respeito dos Princípios Fundamentais de Contabilidade englobando esses dois países é praticamente inexistente. Os profissionais dessa área, principalmente na Argentina, não têm diretrizes que definam os Princípios que estruturam toda a Contabilidade.

Nesse sentido, este trabalho justifica-se justamente por levantar a questão dos Princípios utilizados no Brasil e na Argentina: de que forma são interpretados e se é viável a harmonização dos mesmos.

O problema tratado neste trabalho pode ser condensado nas seguintes questões:

- É possível que a Contabilidade utilizada no Brasil e na Argentina tenha por viga-mestra os mesmos Princípios Fundamentais?
- Os Princípios Fundamentais utilizados no Brasil correspondem aos princípios usados pelo IASC - *International Accounting Standards Committee* (princípios esses usados no Paraguai e Uruguai, países integrantes do Mercosul)?
- Qual o caminho que Brasil e Argentina devem seguir para que possuam, a exemplo da Comunidade Econômica Européia, um conjunto de normas baseadas nos mesmos Princípios Fundamentais?

Nesse sentido, o objetivo geral deste trabalho é responder às questões que se apresentam, buscando levantar, nos países citados, se e quais os Princípios usados pelos mesmos, segundo os órgãos oficiais que atuam em cada país. Como objetivos específicos se procurará:

- a) traçar a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no Brasil,

- bem como conceitos e epistemologia que lhe são inerentes;
- b) verificar se na Argentina os Contadores seguem Princípios de Contabilidade e quais são eles;
 - c) verificar se esses Princípios são os seguidos internacionalmente;
 - d) esboçar uma maneira de igualar o tratamento dado à Contabilidade (ciência ou arte?) e aos Princípios Fundamentais a ela pertencentes, a fim de melhorar a comunicação contábil entre os profissionais desses países.

A hipótese testada é a de que o conhecimento e a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito de Brasil e Argentina proporcionam a uniformização da terminologia da ciência contábil, aproximam a imagem fiel do patrimônio e permitem que as normas gerais, que são criadas a partir dos Princípios, sejam harmonizadas.

Em função dos aspectos científicos, a metodologia aplicada é a observacional-comparativa. O passo inicial deste trabalho científico foi a pesquisa bibliográfica. As fontes das informações consubstanciam-se em obras de autores, teóricos do assunto e observações deste pesquisador. O trabalho de pesquisa bibliográfica teve por objetivo descrever as bases da Contabilidade praticada no Brasil e na Argentina, focalizando especificamente os Princípios Fundamentais adotados.

O trabalho foi dividido em quatro partes. A primeira parte se propõe a contextualizar o ambiente onde o tema está inserido, percorrendo, no primeiro tópico, sobre o IASC e a IFAC, mostrando como funcionam suas estruturas internas, e, em seguida, sobre o Mercosul.

O segundo capítulo focaliza o que é Princípio (do ponto de vista filosófico) e, de maneira mais específica, o Princípio Contábil, expondo os Princípios

Fundamentais de Contabilidade emanados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A terceira parte aborda as investigações realizadas na literatura argentina acerca da discussão “Contabilidade: Ciência ou Técnica”, além de buscar esclarecer sobre os Princípios Fundamentais daquele país.

O último capítulo compara o modo de adoção dos Princípios em cada país evidenciado, bem como a igualdade (ou não) entre os Princípios Fundamentais adotados em cada um. O mais importante deste capítulo é a criação de um Quadro Comparativo dos Princípios Fundamentais utilizados no Brasil, na Argentina e pelo IASC, pois, após profundo levantamento bibliográfico, verificou-se que todas as obras pesquisadas traziam quadros, sim, mas nenhum que exponha os Princípios explicando quais encontram correspondentes nos demais componentes e quais os diferenciados em cada país e órgão abordados.

É preciso pensar na dimensão do Mercosul. A harmonização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é conveniente porque as Entidades participantes desse mercado (e mesmo as de outras partes do mundo) devem tomar decisões baseando-se (mesmo que parcialmente) nas informações contábeis produzidas por outros países. A harmonização dos Princípios facilitará a emissão das Normas Contábeis unificadas, permitindo as comparações entre relatórios contábeis produzidos tanto pelo Brasil como pela Argentina, os dois países envolvidos neste trabalho justamente porque possuem Conselhos e Federações Contábeis que legislam sobre Princípios e Normas; no entanto, sem deixar de lado Paraguai e Uruguai, representados aqui pelo IASC.

Uma utopia seria que todos os países do mundo buscassem seu enquadramento nas mesmas disposições, tornando a harmonização contábil um fato concreto no mundo globalizado dos negócios.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

À medida que há uma crescente globalização de todos os mercados de negócios, existe também uma tendência peculiar de normalização internacional que envolve todas as áreas de atuação. Não poderia ser diferente na Contabilidade. A padronização de regras e normas contábeis internacionais cada vez se faz mais necessária em virtude da necessidade de entendimento rápido das informações que se deseja transmitir, principalmente quando se trata de entidades internacionais. Não basta o conhecimento das técnicas e legislações específicas utilizadas no Brasil, nem mesmo a obtenção de parâmetros referentes ao país com o qual se dá o relacionamento, pois sempre haverá uma carência a mais, a respeito de outra situação defrontada, em relação a um outro país qualquer. Nestes termos, cabe analisar a necessidade de uma só regulamentação internacional que envolvesse todos os aspectos inerentes à Contabilidade e à Auditoria internacional, para que se tenha parâmetros suficientemente ágeis para a interpretação dos relatórios de todos os países quantos fosse possível abranger.

Atualmente, relatórios financeiros preparados para acionistas e outros usuários envolvem princípios e procedimentos que podem variar bastante de país para país, e algumas vezes, até mesmo dentro de um mesmo país. Relatórios de Contabilidade, portanto, podem ser escassos em termos de comparabilidade. Isso é altamente insatisfatório porque:

- pode causar custos de preparação de relatórios financeiros muito mais altos que o necessário, pois uma companhia multinacional terá que

preparar diferentes relatórios de suas operações para uso em diferentes países;

- negócios devem ter, supostamente, sistema uniforme de demonstração de performance financeira em suas operações em diferentes países. Eles também deverão ter relatórios externos consistentes com a performance interna. Esses dois objetivos não são atingíveis se os padrões de Contabilidade (normas) variarem de país para país.

Analistas de investimentos e outros usuários de relatórios financeiros incorrem em custos extras de análise quando os relatórios são preparados de acordo com diferentes padrões (normas) em diferentes países. Eles podem se confundir na interpretação dos mesmos. A competição efetiva entre os mercados de capitais do mundo pode ter um obstáculo, e as companhias precisarão arcar com custos mais altos por causa das dificuldades que envolvem a análise financeira. A credibilidade da Contabilidade sofre com esse aspecto. Os relatórios contábeis perderão significativa credibilidade se uma companhia relatar diferentes volumes de lucros para diferentes países em relação às mesmas transações.

Todo esse esforço para uma normatização global é realizado por entidades de caráter mundial como, por exemplo, a OMC.

A OMC – Organização Mundial do Comércio – foi criada recentemente, em 1^o de janeiro de 1995, para substituir o GATT, acordo geral de tarifas e de comércio, mas que não se constituía uma instituição internacional formalizada. Com sede em Genebra, a OMC pode ser considerada a maior organização internacional na área de comércio, com 134 países membros até fevereiro de 1999. Todos os 128 Membros do GATT tornaram-se automaticamente Membros da OMC, que agregou novos Estados-Membros a partir de sua criação. Segundo Renato Ruggiero, Diretor

Geral da OMC, as disputas comerciais entre Estados-Membros não podem ser resolvidas através de negociações bilaterais e sim com a intervenção da OMC.

As principais atribuições da OMC podem ser resumidas em: administrar os acordos comerciais da OMC, ser o foro para as negociações comerciais, resolver as diferenças comerciais entre os países, supervisionar as políticas comerciais nacionais, dar assistência técnica e cursos de formação para os países em desenvolvimento e promover acordos com outras organizações internacionais, tais como a IFAC e o IASC.

A IFAC - *International Federation of Accountants* e o IASC - *International Accounting Standards Committee* são órgãos mundiais responsáveis pela elaboração e divulgação destas normas internacionais. Segundo os últimos boletins do IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores, “o quadro atual de associados nas duas organizações constitui-se de 125 conselhos profissionais de Contabilidade de 88 países, representando mais de 1,9 milhão de Contadores no desempenho público da profissão, na área de educação, nos serviços governamentais e na indústria e no comércio”.

Segundo as palavras de HERRERA, ex-presidente da IFAC: “normas profissionais mais harmonizadas tornarão mais fácil a atuação dos Contadores. Os investidores e outros estarão mais aptos a utilizar serviços mais consistentes na profissão”. CARSBURG, secretário geral do IASC, acrescenta: “se as empresas aderirem a um conjunto de normas mundialmente reconhecidas, haverá maior coerência nas informações financeiras apresentadas em relatórios anuais e em outros documentos da empresa. Isso facilitará a tomada de decisão do investidor e o registro junto às bolsas de valores do mundo”.

As Normas Internacionais de Contabilidade também são de grande utilidade

para desenvolver países que não possuam um padrão nacional, ou não tenham recursos para desenvolver um processo completo de padrões de normatização contábil. A preparação de normas contábeis envolve um custo considerável, o que, apesar das vantagens de uniformidade, demonstra não ser econômico cada país ter um processo em separado.

A OMC - Organização Mundial do Comércio – tem representantes que se reúnem a cada dois anos para discutir as várias questões que envolvem o comércio mundial, e está em contato permanente com o IASC e com a IFAC, apoiando essas instituições em seus trabalhos. Dessa forma, a OMC torna-se de fundamental importância ao ser reconhecida como fonte de informações sobre normas contábeis em nível internacional.

1.1. VISÃO DAS PRINCIPAIS ORGANIZAÇÕES NORMATIZADORAS INTERNACIONAIS (IASC/IFAC):

1.1.1. *International Federation of Accountants* (IFAC):

A principal diferença entre o trabalho das duas instituições citadas é a de que a IFAC opera basicamente em relação às normas de Auditoria, enquanto que o IASC, em relação a normas de Contabilidade. A atuação da IFAC não se restringe apenas à Auditoria, o que pode ser observado na nomenclatura de suas outras comissões, mas sua principal ocupação certamente se faz nessa área.

Em Paris, 1967, quando da realização do Congresso Internacional de Contabilidade, criou-se o Comitê Internacional de Coordenação para a Profissão Contábil (ICCAP), que foi aprovado unanimemente pelas delegações de sessenta países que participaram do X Congresso de Contabilidade, em Sidney, 1972. Em

outubro de 1977, surge a IFAC, ampliando os objetivos do ICCAP.

Os objetivos fixados pelo ICCAP podem sintetizar-se nos seguintes:

- a) Coordenação da profissão contábil em nível mundial e
- b) Estabelecimento de normas contábeis internacionais.

Para o estabelecimento da IFAC, ainda nos âmbitos do ICCAP, estruturou-se a seguinte constituição de comitês:

- a) Publicidade;
- b) Comitê de Educação Profissional e de Formação Prática;
- c) Comitê da Futura Organização Internacional;
- d) Comitê de Organismos Regionais;
- e) Comitê de Ética e
- f) Comitê de Normas Contábeis Internacionais (IASB).

O plano geral para a IFAC concluiu-se em 1976, e a organização foi instituída em 1977. O objetivo da IFAC, em um sentido amplo, tal como aparece em seus estatutos, é o desenvolvimento e o aperfeiçoamento de uma profissão contábil coordenada em nível mundial e com normas uniformes. Para conseguir esse objetivo, a Federação deverá:

- 1) iniciar, coordenar e dirigir os esforços que tenham por objeto o estabelecimento de pautas de comportamento estabelecidas em nível internacional para a profissão contábil nos aspectos técnicos, éticos e de educação, assim como o reconhecimento recíproco das qualificações de caráter profissional, trabalhando através de comitês e em cooperação com as organizações regionais;
- 2) apoiar e promover o desenvolvimento de organizações regionais;
- 3) organizar os congressos internacionais de Contadores, que deverão

permitir aos profissionais, em nível mundial, trocar idéias, manter-se informados e chegar a conclusões amplas em torno de questões de interesse comum.

A IFAC é uma associação com registro em Genebra, na Suíça, e sua sede administrativa se encontra em Nova York.

O principal órgão da IFAC é a Assembléia, composta por um representante de cada organização-membro. De acordo com os estatutos, os principais poderes e responsabilidades da Assembléia são os seguintes:

- a) eleger os membros do Conselho;
- b) decidir, sob proposta do Conselho, a data, o lugar e as organizações dos congressos internacionais de Contadores;
- c) decidir as contribuições financeiras das organizações-membros;
- d) determinar as organizações-membros que serão desligadas do quadro de associados e
- e) introduzir modificações nos estatutos.

Quando a Federação foi fundada em 1977, tinha o desafio de estabelecer uma profissão mais forte e mais unificada na área contábil - uma profissão que tivesse um compromisso de nível mundial e que possuísse uma alta qualidade de serviços de interesse público. Dessa forma, ela contribui para o desempenho técnico, o desenvolvimento de organizações regionais da profissão, para que essas sirvam aos interesses dos Contadores em todos os aspectos; desenvolve e melhora a uniformidade profissional e os padrões éticos, encorajando corporações nacionais por todo o mundo a aderir às suas regulamentações, de forma que possam servir com maior eficácia ao interesse público. Ela também influencia no desenvolvimento de um eficiente mercado de capitais.

A IFAC estabeleceu um programa para seu funcionamento, abordando aspectos de Auditoria, Ética, Educação e formação profissional dos Contadores, práticas contábeis, técnicas de gestão, estudos de interesse para os Contadores, obrigações legais dos Auditores, desenvolvimento de estreitas relações entre os elaboradores de relatórios financeiros, organização de congressos internacionais de Contabilidade, entre outras.

Para o desenvolvimento do programa, foram estabelecidos Comitês de apoio à Federação, quais sejam:

- a) Auditoria;
- b) Educação;
- c) Ética;
- d) Congressos Internacionais;
- e) Contabilidade da Empresa (Contabilidade Gerencial);
- f) Planificação (ou Planejamento) e
- g) Organizações Regionais.

A finalidade do Comitê de Auditoria é a de estudar e emitir, em nome do Conselho da IFAC, diretrizes sobre as práticas fundamentais de Auditoria, e sobre a forma e conteúdo dos relatórios de Auditoria, respeitando a existência de regulamentações particulares dos diferentes países membros, que deverão, por sua vez, procurar, na medida do possível, obedecer àquelas diretrizes.

As diretrizes internacionais de Auditoria são elaboradas com a finalidade de serem aplicadas em qualquer verificação, independente da estrutura financeira da entidade, seja com ou sem fins lucrativos, e qualquer que seja seu tamanho ou tipificação legal (jurídica).

Nesse Comitê existem diversos subcomitês, encarregados de estudar

questões particulares, e que elaboram projetos de diretrizes que, se aprovados, são distribuídos aos membros da IFAC. Os temas que vêm sendo objeto de estudo há vários anos têm sido, basicamente, os seguintes:

- 1) Objetivo e alcance da Auditoria;
- 2) Cartas-respostas;
- 3) Princípios básicos de uma Auditoria;
- 4) Carta de confirmação bancária;
- 5) Confiança em outros Auditores;
- 6) Planificação da Auditoria;
- 7) Controles Internos;
- 8) Supervisão e delegação na Auditoria e
- 9) Evidências nos exames.

Os demais comitês tratam de assuntos peculiares à sua denominação. Assim, o Comitê de Educação deve sempre desenvolver diretrizes em relação à qualificação e formação dos Contadores, conteúdo teórico dos programas de ensino, e programas de educação continuada dos Auditores. O Comitê de Ética tem como função o desenvolvimento de um código de ética profissional que estabeleça exigências mínimas, promovendo sua compreensão e aceitação por parte das organizações-membros. O Comitê de Congressos Internacionais assume o papel de diretor e coordenador da preparação do material básico para constituir os Congressos de Contabilidade. O Comitê de Contabilidade da Empresa estuda a problemática e presta apoio aos profissionais de Contabilidade que atuam na Auditoria Independente e atividades correlacionadas. O Comitê de Planificação, por sua vez, contribui com a atualização dos objetivos da IFAC e seu progresso, revisando os planos estratégicos e as questões estatutárias e, por fim, o Comitê de

Organizações Regionais apóia e promove o desenvolvimento de objetivos comuns, estruturando e constituindo novas organizações regionais.

A estrutura organizacional da entidade é constituída por uma Assembléia, que é composta por um representante de cada membro. A Assembléia reúne-se a cada dois anos e meio e é responsável pela adoção de modificações na constituição da entidade, decidindo e elegendo membros para o Conselho. Atualmente, o Conselho consiste de indivíduos de mais de 18 países de várias regiões geográficas, de segmentos da profissão contábil, e de países onde a profissão está em vários níveis de desenvolvimento. O Conselho, através de seu Comitê executivo, desenvolve as políticas de ação da IFAC, determina e supervisiona o trabalho de grupos que enfocam atividades técnicas. Esses grupos trabalham com os temas de Auditoria, Educação, Ética, Contabilidade Gerencial, Tecnologias de Informação, Organização Regional e Setor Público.

Esses grupos trabalham com alguns dos tópicos de maior pressão na profissão contábil, e estão desenvolvendo uma orientação para auxiliar a profissão em nível internacional frente aos desafios do século XXI.

Os membros que participam das atividades da IFAC, comitês e forças-tarefa, representam, inicialmente, os interesses nacionais. Organizações regionais também participam para assegurar que seus pontos de vista sejam respeitados. Na época em que as decisões são tomadas, o Conselho, o Comitê e membros das forças-tarefa são responsáveis por agir em nome do interesse público e em nome de toda a profissão de Contabilidade, em nível internacional.

A IFAC tem necessidade intrínseca de relacionar-se com as instituições sociais e econômicas a que pretende servir, e de modo especial, com outros organismos internacionais de Contabilidade. Os contatos mais importantes

estabelecidos pela Federação são com as organizações regionais de Contabilidade, que constituem pontos de apoio fundamentais em seu trabalho, com o próprio IASC, componente da própria Federação, mas que tem autonomia normativa e financeira, e também com a ONU - Organização das Nações Unidas, para estudos da normatização contábil em nível internacional e resolução de questões específicas em seu inter-relacionamento.

As Normas Internacionais de Auditoria (ISAs) a serem aplicadas em relatórios de Auditoria financeira aparecem após os *Exposure Drafts*. Essas normas devem ser aplicadas e adaptadas, conforme a necessidade, à Auditoria de outras informações e a serviços relacionados.

As Normas Internacionais de Auditoria conhecidas como ISAs contêm princípios básicos e procedimentos essenciais, junto com orientações relacionadas na forma de notas explicativas e outros materiais. Os princípios básicos e procedimentos essenciais devem ser interpretados no contexto das notas explicativas e outros materiais que fornecem orientação para sua aplicação.

Para entender e aplicar os princípios básicos e procedimentos essenciais junto à orientação relacionada, é necessário considerar o texto integral da ISA, incluindo as notas explicativas e outros materiais nela contidos, não só os textos destacados.

Em circunstâncias excepcionais, um Auditor pode julgar se é necessário partir de uma ISA de forma a atingir com maior eficácia o objeto de uma Auditoria. Quando tal situação ocorre, o Auditor deve estar preparado para justificar sua ação.

Uma ISA precisa ser aplicada apenas a assuntos materiais (relevantes).

Essas normas têm se tornado mais práticas e acessíveis, e cada vez mais atingem um público maior.

Além de delinear as responsabilidades básicas de um Auditor, tais normatizações também ajudam os Contadores a trabalhar com um número de matérias relacionadas, que as empresas estão utilizando em todo o mundo. Por exemplo, uma orientação delas tem permitido aos Contadores uma revisão dos relatórios contábeis e de informações mais detalhadas. Alguns pronunciamentos atuais têm auxiliado em muito algumas áreas especializadas, como a Auditoria de sistemas informatizados. As orientações estão sempre sendo atualizadas e permitem uma flexibilidade com os avanços tecnológicos. Algumas áreas em especial necessitam de uma informação adicional, mais completa e específica, como o Setor Público. Assim, são determinadas certas comissões para estudos específicos, às vezes ligados diretamente a casos isolados, mas com abrangência internacional.

A Perspectiva do Setor Público lançada pelo Comitê de Setor Público da IFAC é editada ao final de uma ISA. Quando não há essa perspectiva (*PSP - Public Sector Perspective*) adicionada, a ISA é aplicável em todos os aspectos materiais relacionados ao setor público.

Como cada vez mais os membros da IFAC e seus componentes, profissionais do ramo contábil, assumem posições de gerenciamento financeiro e contábil, a necessidade de orientação nesta área continua a crescer. O FMAC - *Financial and Management Accounting Committee* - tem encorajado e assistido esses membros a preencher essa necessidade. Por exemplo, o FMAC tem sido pioneiro no desenvolvimento de diversas publicações novas, que trazem englobadas idéias de autores de todo o mundo sobre vários tópicos relacionados à Contabilidade Gerencial. Ele publicou em seu periódico de artigos de destaque, tópicos relacionados à Contabilidade Gerencial. Também distribuiu o *Performance*

Gerencial de Pequenos Negócios, o terceiro em uma série de livretos com tópicos sobre a área. Esse estudo inclui comentários sobre como gerentes de empresas de pequenos negócios podem lidar com performance de sucesso e qual o papel da Contabilidade Gerencial nesse processo.

O crescimento e o desenvolvimento de toda profissão depende em parte de sua habilidade em adaptar-se às mudanças do mercado e à manutenção das práticas de qualidade face a tais mudanças. Isso é especialmente desafiador para a profissão contábil, pois há um confronto de regulamentos e outras pressões associadas com operações de ambiente internacional. Procurando estabelecer um sistema que atinja igualdade no mundo contábil, encorajando práticas de alta qualidade na Contabilidade e facilitando a operação de mercados de capitais eficientes, a IFAC e o IASC mantêm diálogos constantes com grupos internacionais de influência.

As comunicações com organismos externos são importantes e vitais no papel da IFAC. Assim, também, são as comunicações com os membros da corporação. A IFAC há muito reconheceu o comprometimento com seus membros e sua vontade de prover *inputs* na Contabilidade, negócios, tópicos regulamentares, que têm ajudado a manter a organização através dos tempos. Por essa razão, a liderança e os comitês da IFAC participam de reuniões e seminários com os grupos-membros, e planejam diversos fóruns internacionais, para envolver os membros, mais diretamente, em tópicos internacionais significativos e em processos de padronização.

O *International Auditing Practices Committee (IAPC)*, da própria Federação, procura receber dados das organizações de Auditoria especializadas e de outras

organizações que representam os interesses dos que se utilizam ou baseiam-se no trabalho dos Auditores. Ele estabeleceu um grupo consultivo formal, que se reúne periodicamente para considerar as necessidades e as implicações de uma orientação dada.

Isso demonstra que a amplitude e a profundidade deste trabalho continua a aumentar, mas, em sua essência, a eficácia está baseada no reconhecimento de todo o mundo. Há, então, a necessidade do envolvimento de cada membro participante, obtendo reconhecimento e entendimento de uma Contabilidade Internacional como responsabilidade e objetivo profissionais.

1.1.2. O *International Accounting Standards Committee* (IASC):

O *International Accounting Standards Committee* – IASC – foi criado em 29 de junho de 1973, por acordo de nove países, sendo que, posteriormente, houve adesões de organizações profissionais de outros países na qualidade de membros associados. O IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores – e o CFC – Conselho Federal de Contabilidade – são sócios do IASC.

O IASC se constituiu, inicialmente, na estruturação do ICCAP - *International Coordination Committee for the Accountancy Profession*, organismo já citado que deu origem à IFAC. O IASC se integra organicamente na mencionada Federação, mas é considerado um organismo independente com respeito à elaboração e emissão de normas contábeis internacionais.

O IASC tem a tarefa de propor normas para balizar a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, procurando fazer com que essas normas sejam acatadas mundialmente. Em outras palavras, o IASC tem como objetivo

“formular e divulgar, no interesse público, normas evoluídas e uniformes para a elaboração das demonstrações financeiras, e torná-las aceitáveis em nível internacional”¹.

Os objetivos do IASC, tais como estão definidos no acordo que precede a carta constitutiva, são os seguintes:

- 1) elaborar e publicar, notoriamente, normas contábeis internacionais, que deverão ser observadas nos relatórios contábeis e
- 2) promover a aceitação e adoção prática de tais normas em escala mundial.

O cumprimento desses objetivos não está, de modo algum, isento de problemas, já que a tradição profissional, a realidade socioeconômica e a estrutura institucional dos diferentes países apresentam importantes divergências.

A estrutura do Comitê de Normas Contábeis Internacionais é composta de órgãos como:

- *A Diretoria* - que toma as decisões sobre os Princípios de Contabilidade e os publica sob a forma de Normas Internacionais de Contabilidade;
- *O Grupo Consultivo* - que aconselha a Diretoria nos aspectos técnicos nos projetos do IASC, sobre os programas de trabalho e sobre assuntos estratégicos;
- *O Conselho* - que revê a estratégia da Diretoria e planeja de forma a satisfazer a si mesmo e às necessidades a serem atingidas; prepara um relatório anual sobre a efetividade da Diretoria; promove a participação e a aceitação do trabalho da Comissão pela profissão de Contabilidade,

¹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Contabilidade no contexto internacional*. São Paulo: Atlas, 1997. p. 30.

pela comunidade de negócios, usuários de relatórios contábeis e outros interessados; procura e obtém fundos para o trabalho do IASC de forma a não inviabilizar a independência deste; e, por último, revê o orçamento e os relatórios financeiros (ou contábeis);

- *O Comitê de Interpretações* - que considera, baseado no tempo, as matérias de Contabilidade que tendem a receber tratamento divergente ou de não aceitação na falta de uma normatização obrigatória e desenvolve, para aprovação da Diretoria, as interpretações formais das IASs.
- *O Grupo de Estratégias de Trabalho* - formado em 1996, o grupo se dirigirá às matérias como a estrutura do IASC, procedimentos de operações, relacionamentos com órgãos internacionais, o envolvimento da Comissão no treinamento e educação, e arrecadação de fundos.

A tradição dos profissionais de Contabilidade, nos diversos países do mundo, desenvolve-se por caminhos diversos. As diferenças da preparação científica e técnica dos Contadores são importantes, uma vez que a predisposição dos profissionais a submeterem-se a normas rigorosas varia desde os países em que, como no caso dos Estados Unidos, as normas são muito detalhadas e exigentes e os profissionais estão acostumados a observá-las, até os países em que as ditas normas são praticamente inexistentes. Por último, não se pode esquecer que as normas do IASC são elaboradas com forte interferência dos padrões anglo-americanos, sendo evidente que, nos países em que tal orientação é predominante, não existirá tanta resistência, enquanto que, naqueles países em que as práticas são muito diferentes, haverá seguramente maior resistência e dificuldade de adoção

dessas normas.

As realidades socioeconômicas dos países membros do IASC são sensivelmente diferentes, o que supõe divergências importantes na sociedade a que se atribui a informação contábil, em relação aos objetivos e aos meios econômicos que se podem destinar a formação dos profissionais e a colocar em prática processos para captar e elaborar a informação contábil.

Em relação à estrutura institucional, existem países, como a França e a Espanha, nos quais as normas contábeis são emitidas dentro de uma moldura legal, enquanto que em outros países, como nos Estados Unidos, Inglaterra e Canadá, as normas de Contabilidade são elaboradas e publicadas pelas próprias organizações profissionais. Nos países em que as regras são estabelecidas pela estrutura legislativa, parece óbvio que as regulamentações do IASC terão difícil acesso para tornarem-se efetivas, salvo se houver incorporação nas disposições legais, o que se supõe tenha certa rigidez. Nesses termos, a legislação fiscal constitui outro obstáculo importante a ser considerado para a viabilidade das normas contábeis ditadas com vistas a conseguir uma melhora na informação económico-financeira. É inevitável que haja uma certa disparidade em relação às cifras, do ponto de vista económico e da normatização fiscal. O problema aparece quando não existem mecanismos para a devida separação entre os aspectos da informação económico-financeira e a fiscal. A rigidez a este ponto e a falta de mecanismos adequados para a perfeita delimitação dos campos constituem um dos perigos mais certos para a boa informação contábil e a efetividade da harmonização da Contabilidade internacional.

Existe, inclusive, uma dificuldade para caracterizarem-se claramente as competências entre o IASC e as outras instâncias internacionais, encarregadas,

igualmente, da elaboração e publicação de normas contábeis. É um assunto muito peculiar e de difícil conclusão até aqui.

Ao Conselho do IASC competem as seguintes atribuições:

- a) admitir novos membros;
- b) emitir proposições de normas em forma de projetos, assim como introduzir modificações às decisões anteriormente adotadas;
- c) emitir normas contábeis internacionais;
- d) modificar os estatutos do IASC e
- e) estabelecer regras de procedimento, na medida em que essas entrem em conflito com o estabelecido nos estatutos.

A sede permanente do IASC está estabelecida em Londres, por disposição expressa em seus estatutos.

O Comitê de Normas Contábeis Internacionais, como já citado, surgiu do ICCAP, que, posteriormente, em 1977, transformou-se na IFAC. Ao IASC compete a responsabilidade e a autoridade de publicar, em nome próprio, as declarações sobre as Normas Internacionais de Contabilidade, mantendo-se autônomo em seus próprios estatutos, inclusive em relação à administração e financiamento de suas atividades.

É evidente que se reconhece que os objetivos do IASC são interdependentes e, portanto, mantêm relações estreitas com as demais organizações com a finalidade de alcançar os melhores resultados possíveis.

As organizações profissionais que são membros do Comitê, estão comprometidas a contribuir com o adequado funcionamento deste e ao cumprimento de seus objetivos. São fixadas para essas organizações profissionais as seguintes exigências:

- a) prestar seu apoio às normas publicadas pelo Comitê;
- b) fazer o quanto possível para:
 - b.1) zelar para que as publicações respeitem as ditas normas;
 - b.2) realizar intervenções aos governos e autoridades encarregadas de controlar os mercados de valores, para que exijam que os relatórios contábeis sejam publicados conforme as normas do Comitê;
 - b.3) procurar que, no menor prazo possível, adotem-se as medidas oportunas para que os relatórios e informes contábeis se ajustem às exigências das normas e
- c) procurar que as normas do Comitê sejam aceitas e observadas em nível internacional.

Para a elaboração de uma norma contábil internacional segue-se um método cuidadoso e certamente prolongado, já que, normalmente, a obtenção do texto definitivo de uma norma se desenvolve ao longo de dois ou três anos de trabalho.

Para uma padronização contábil (definição de uma IAS), certos passos fundamentais são seguidos, a saber: representantes da comissão, membros, outras organizações e indivíduos, e todo o *staff* do IASC pedem aos seus membros que submetam sugestões para os novos tópicos que podem ser objeto de estudo para normatização internacional.

O processo estabelecido pelo Comitê garante que as normas tenham padrões de qualidade e que requeiram práticas de Contabilidade apropriadas. O processo também assegura que as normas sejam aceitas e válidas para os usuários e elaboradores de relatórios financeiros. Assim:

- 1) O IASC escolhe um tema de estudo em função dos objetivos perseguidos pelo Comitê, fundamentalmente o estabelecimento das bases para a

apresentação dos relatórios contábeis (*Point Outline*).

- 2) O tema escolhido é estudado por um grupo de trabalho constituído por representantes de países membros do IASC, assistido pelo secretariado do próprio IASC, que elabora um projeto de norma para a consideração do Comitê (*Exposure Draft*).
- 3) O IASC estuda os projetos em diferentes etapas de desenvolvimento, formulando recomendações ao grupo de trabalho (*Discussion Paper*).
- 4) Em cada uma das etapas em que o projeto é objeto de exame, todos os membros fundadores do IASC efetuam consultas aos correspondentes comitês de investigação contábil de seus próprios institutos.
- 5) O texto do projeto da norma contábil internacional é objeto de aprovação pelo IASC, sendo posteriormente publicado por todas as organizações-membros. Há uma continuação desta etapa, em que, durante meses, as organizações-membros tecem comentários e observações acerca das normas. O Conselho poderá também enviar os projetos aos governos, bolsas de valores, e outros organismos com capacidade regulamentar, que possam ser considerados de interesse.
- 6) Todos os comentários recebidos são examinados pelo grupo de trabalho responsável pelo projeto, que leva à consideração do Conselho um texto revisado do projeto da norma.
- 7) O Conselho do IASC aprova o texto definitivo da norma contábil que, aprovada, deve ser publicada pelas organizações-membros em seus países respectivos.

Na verdade, o procedimento para desenvolver uma IAS, mais detalhadamente, realizado por uma comissão de direcionamento, como se

denomina, é assim:

1. A comissão estabelece um comitê de direcionamento. Cada Comitê de Direcionamento é presidido por um representante da comissão geral, e usualmente inclui representantes de corporações de Contabilidade de, pelo menos, três outros países. Essas comissões também podem incluir representantes de outras organizações interessadas ou indivíduos que são *experts* em algum assunto em particular;
2. A comissão identifica e revê todos os assuntos ligados à Contabilidade diretamente vinculados. A comissão considera a aplicação das padronizações de preparação e de apresentação de relatórios contábeis (ou financeiros) relacionados a esses assuntos. Também são estudados os requerimentos regionais e nacionais e as práticas, incluindo os diferentes tratamentos que podem ser apropriados às diferentes circunstâncias. Tendo identificado esses tópicos, a comissão submete à diretoria um documento denominado *Point Outline*, que relata as características do projeto;
3. Após o recebimento dos comentários do *point outline*, a comissão prepara e publica um outro documento denominado *Draft Statement of Principles* (DSOP). O propósito desse documento é propiciar comentários sobre princípios que formarão a base para o *Exposure Draft*. Ele também descreve as soluções alternativas que foram consideradas e as razões para sua aceitação ou rejeição. Os comentários são solicitados por todas as partes interessadas, por um período de, normalmente, três meses. Para as revisões de uma IAS já existente, a diretoria pode instruir a comissão a preparar um *Exposure*

Draft antes mesmo de publicar um DSOP;

4. A comissão revisa os comentários sobre o DSOP. O documento é submetido à diretoria para aprovação, e depois se torna base para a preparação do *Exposure Draft* de uma Norma Internacional de Contabilidade. O relatório final pode ser solicitado pelo público, mas não é formalmente publicado;
5. A comissão prepara um rascunho do *Exposure Draft* para aprovação. Após a revisão, e com a aprovação de pelo menos dois terços, o *Exposure Draft* é publicado. Comentários são solicitados a todos os interessados durante o período de exposição, de no mínimo um mês (usualmente pelo menos três meses);
6. A comissão revisa os comentários enviados e prepara a IAS (Norma Internacional de Contabilidade) para ser revista pela diretoria. Após a revisão, e com a aprovação de pelo menos três quartos da diretoria, a norma é publicada.

No início do processo, a diretoria pode decidir se há necessidade de uma consulta adicional ou seria melhor adicionar um *Discussion Paper* para comentários. Também pode ser necessário mais do que um *Exposure Draft* antes de desenvolver uma nova norma.

Como já comentado, o IASC integra-se organicamente à IFAC - Federação Internacional de Contadores, sendo parte desta, e tem autoridade direta sobre as organizações profissionais que são seus membros, e estas sobre os profissionais que delas fazem parte.

As principais ligações do IASC com outros órgãos são relativas às bolsas de valores, a outros organismos internacionais de Contabilidade e a organizações

regionais nos países-membros.

O propósito da elaboração e divulgação das Normas Internacionais de Contabilidade é o atendimento às necessidades dos mercados de capitais e da comunidade internacional de negócios.

Algumas vezes, se a Norma Internacional de Contabilidade permitir dois tratamentos contábeis para transações, um deles é designado como tratamento de *benchmark* e o outro como alternativo permitido. O estatuto de intenções de 1990, sobre a comparação de relatórios financeiros, deu a seguinte explicação:

A diretoria concluiu que deve ser usado o termo *benchmark* em vez do proposto [...] nos casos em que continua a permissão dos tratamentos contábeis para certas transações e eventos. O termo *benchmark* reflete mais adequadamente a intenção de identificar o ponto de referência quando da escolha de alternativas.

A qualquer tempo, a diretoria do IASC tem de seis a dez projetos em sua agenda. Alguns tratam de assuntos de Contabilidade, não diretamente mencionados nos padrões IASC, outros envolvem a revisão de normas já existentes.

As partes interessadas têm a oportunidade de contribuir com suas opiniões ao Comitê, em vários estágios críticos no progresso de cada projeto, particularmente:

- quando o Comitê de orientação do projeto publica sua visão em um documento conhecido como *Draft Statement of Principles* (DSOP) ou, em nosso entendimento, o rascunho de normatização e
- quando a diretoria publica a norma proposta em um documento conhecido como *Exposure Draft*.

Em alguns projetos, adicionais ao DSOP e ao *Exposure Draft*, o Comitê de orientação publicará um *Issue Paper* (relação de tópicos neutros) que convidam a comentários que ajudarão o Comitê a desenvolver novas visões (outros pontos de

vista).

Cada documento deve ser comentado até uma data definida.

O IASC publica esse plano de trabalho pelo menos a cada três meses; isso consiste no monitoramento dos projetos e na informação de datas importantes.

Alguns países adotam os pronunciamentos desse órgão como válidos nacionalmente; outros costumam considerar as normas do IASC antes de produzirem suas próprias normas nacionais – como é o caso do Brasil; outros possuem sistemas totalmente autônomos de emissão de normas contábeis, mas que apresentam semelhança muito grande com as do IASC, por forte influência desses mesmos países no Comitê – por exemplo, os Estados Unidos.

O IASC tem um modo peculiar de ver os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Para o órgão, os princípios são apenas pressupostos, características que servem de base para a elaboração das demonstrações financeiras, não tendo o poder que, por exemplo, o autor brasileiro FRANCO dispensa aos Princípios Contábeis. O IASC não vê necessidade de divulgar especificamente esses pressupostos, na presunção de seu conhecimento, aceitação e uso.

Os Pressupostos Fundamentais de Contabilidade estão descritos na Norma Internacional de Contabilidade nº 1. A Comissão de Normas Internacionais de Contabilidade reconhece os seguintes Pressupostos Fundamentais de Contabilidade:

- a) Continuidade empresarial (empresa em marcha): a empresa é considerada de vida contínua, isto é, com continuidade operacional no futuro previsível. Presume-se que a empresa não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação ou de restringir significativamente o volume de suas operações.

- b) Uniformidade (consistência): presume-se que as políticas contábeis sejam seguidas uniformemente de um período para outro.
- c) Competência (acumulação): as receitas, custos e despesas são registrados contabilmente consoante o regime de competência, ou seja, são reconhecidos quando auferidos ou incorridos (e não quando recebidos ou pagos) e refletidas nas demonstrações financeiras dos períodos a que se referem.

O IASC entende também que, para nortear as políticas contábeis, devem-se considerar ainda três Pressupostos:

- a) Prudência: muitas transações estão inevitavelmente cercadas de incertezas. Tal circunstância deve ser reconhecida, usando-se de prudência na elaboração das demonstrações financeiras. Entretanto, prudência não justifica a criação de reservas secretas ou ocultas.
- b) Substância prevalecendo sobre forma: as transações e outros eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade financeira e não meramente de acordo com sua forma legal.
- c) Relevância (materialidade): as demonstrações financeiras devem divulgar todos os itens suficientemente relevantes para afetar avaliações ou decisões.

Para normatização da Contabilidade, o IASC produziu, até hoje, trinta e nove Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). Dessas, algumas já foram revogadas, conforme apresentado abaixo, e as demais são periodicamente revisadas, podendo, inclusive, sofrerem alterações.

- IAS 1 *Disclosure of accounting policies (effective 1.1.75) – Presentation of financial statements*
- NIC 1 Divulgação de políticas contábeis (vigência 1.1.75) – Apresentação de relatórios financeiros
- IAS 2 *Inventories (1.1.76)*
- NIC 2 Inventários
- IAS 3 *No longer effective. Replaced by IAS 27 and IAS 28*
- NIC 3 Revogada. Substituída pela NIC 27 e NIC 28
- IAS 4 *Depreciation (1.1.77) – Depreciation Accounting*
- NIC 4 Contabilização de Depreciação
- IAS 5 *No longer effective. Information to be disclosed in financial statements. replaced by IAS 1*
- NIC 5 Revogada. Informações a serem divulgadas nas demonstrações financeiras. Substituída pela NIC 1
- IAS 6 *No longer effective. Replaced by IAS 15*
- NIC 6 Revogada. Substituída pela NIC 15
- IAS 7 *Cash flow statements (1.1.79)*
- NIC 7 Demonstração das mutações na posição financeira – Fluxos de Caixa
- IAS 8 *Profit or loss for the period, fundamental errors and changes in accounting policies (1.1.79)*
- NIC 8 Itens comuns, itens de períodos anteriores e alterações nas políticas contábeis
- IAS 9 *Research and Development Costs (1.1.80) – will be changed by IAS 38 effective 1.7.99*
- NIC 9 Contabilização das atividades de pesquisa e desenvolvimento. Será

substituída pela NIC 38 em 01/07/99

IAS 10 *Contingencies and events occurring after the Balance Sheet Date (1.1.80)*

NIC 10 Contingências e eventos ocorridos após a data do Balanço

IAS 11 *Construction contracts (1.1.80)*

NIC 11 Contabilização dos contratos de construção

IAS 12 *Income taxes (1.1.81)*

NIC 12 Contabilização do Imposto sobre a Renda

IAS 13 *No longer effective. Presentation of current assets and current liabilities (1.1.81. By IAS 1)*

NIC 13 Revogada. Apresentação dos ativos e passivos circulantes. Substituída pela NIC 1

IAS 14 *Reporting financial information by segment (1.1.83)*

NIC 14 Apresentação das informações financeiras por segmentos da empresa

IAS 15 *Information reflecting the effects of changing prices (1.1.83)*

NIC 15 Informações que refletem os efeitos das mudanças de preços

IAS 16 *Property, plant and equipment (1.1.83)*

NIC 16 Contabilização do ativo imobilizado

IAS 17 *Accounting for leases (1.1.84)*

NIC 17 Contabilização dos arrendamentos

IAS 18 *Revenue (1.1.84)*

NIC 18 Receitas

IAS 19 *Retirement benefit costs (1.1.85) – Employee benefits*

NIC 19 Custos de benefícios de aposentadoria – Benefícios de empregados

IAS 20 *Accounting for government grants and disclosure of government assistance - 1.1.84)*

NIC 20 Contabilização das subvenções governamentais e divulgação da assistência governamental

IAS 21 *The effects of changes in foreign exchange rates (1.1.85)*

NIC 21 – Os efeitos das mudanças em taxas de câmbio estrangeiras

IAS 22 *Business combinations (1.1.85)*

NIC 22 Combinações de negócios

IAS 23 *Borrowing costs (1.1.86)*

NIC 23 Capitalização dos encargos financeiros

IAS 24 *Related party disclosures (1.1.86)*

NIC 24 Divulgação de partes relacionadas

IAS 25 *Accounting for investments (1.1.87)*

NIC 25 Contabilização de investimentos

IAS 26 *Accounting and reporting by retirement benefit plans (1.1.88)*

NIC 26 Contabilização e demonstração financeira dos planos de benefício da aposentadoria

IAS 27 *Consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries (1.1.90)*

NIC 27 Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de investimentos em subsidiárias

IAS 28 *Accounting for investments in associates (1.1.90)*

NIC 28 Contabilização de investimentos em associadas

IAS 29 *Financial reporting in hyperinflationary economies (1.1.90)*

NIC 29 Demonstrações financeiras em economias hiperinflacionárias

IAS 30 *Disclosures in the financial statements of banks and similar financial institutions (1.1.91)*

NIC 30 Divulgações nas demonstrações financeiras de bancos e instituições financeiras semelhantes

IAS 31 *Financial reporting of interests in joint ventures (1.1.92)*

NIC 31 Demonstrações financeiras referentes a interesses em *joint ventures*

IAS 32 *Financial instruments: disclosures and presentations (1.1.96)*

NIC 32 Instrumentos financeiros: divulgações e apresentação

IAS 33 *Earning per share (1.1.98)*

NIC 33 Lucro por ação

IAS 34 *Interim financial reporting*

NIC 34 Relatórios financeiros intermediários

IAS 35 *Discontinuing operations (1.1.99)*

NIC 35 Operações descontinuadas

IAS 36 *Impairment of assets (1.7.99)*

NIC 36 Descapitalização de ativos

IAS 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets*

NIC 37 Provisões, obrigações de contingências e ativos de contingências

IAS 38 *Intangible assets*

NIC 38 Ativos intangíveis

IAS 39 *Financial instruments: recognition and measurement*

NIC 39 Instrumentos financeiros: identificação e mensuração.

1.1.3. Considerações Complementares:

Dada a importância da normatização internacional da Auditoria e da Contabilidade, existem organismos internacionais especificamente criados para essa tarefa. Os organismos estudados foram, pode-se dizer, recentemente fundados: o

IASC em 1973 e a IFAC em 1977, portanto, há aproximadamente vinte anos. Por causa da evolução e da modernidade tecnológica, faz-se necessário padronizar as Normas Internacionais de Contabilidade, para que se permita a comparação das demonstrações contábeis em termos de investimentos em empresas estrangeiras, e na interpretação de seus relatórios contábeis em qualquer outra situação. O Brasil é membro tanto do IASC como da IFAC, através do CFC e do IBRACON, que divulga seus pronunciamentos publicamente, adaptando-os à nossa realidade.

O IBRACON possui comissões nacionais especializadas. Duas delas são inerentes à realização desse tipo de trabalho, quais sejam, a Comissão Nacional de Princípios Contábeis - CNPC e a Comissão Nacional de Normas de Auditoria - CNNA. As declarações do IBRACON estão em conformidade com as deliberações da IFAC e do IASC, o que não poderia deixar de ser, mesmo porque existe, inclusive, uma certa coincidência entre essas normas.

O objetivo final de tais regulamentações, em nível nacional ou internacional, é a ampliação das fontes de estudos e pesquisas, o que deve contribuir para a evolução das normas e procedimentos internos da Contabilidade, bem como da área de Auditoria. A harmonização das normas de Contabilidade e Auditoria assegura que todos se pronunciem numa mesma linguagem, quando trabalham com multinacionais ou empresas internacionais. Isso é especialmente importante para investidores em potencial e gerentes de companhias que atuam através das fronteiras internacionais. Um conjunto consistente de normas, se utilizados nos relatórios contábeis, facilita as tomadas de decisões e contribui para operações com maior eficiência nos mercados de capitais. Desse modo, o Banco Mundial, a Organização das Nações Unidas e outros organismos representativos estão usando e exigindo cada vez mais a utilização das normas internacionais, como base de seu

trabalho.

A utilização, por parte dos Auditores e Contadores, das Normas Internacionais, pode auxiliar a construir a confiança pública em seu trabalho e na credibilidade maior dos relatórios contábeis. Isso é especialmente importante em nesta época, quando cada vez mais companhias estão expandindo suas visões para competir em um mercado globalizado.

Tal utilização também é de extrema importância para os Contadores nos países em desenvolvimento, que estão operando pela primeira vez com a livre negociação. Eles também estão aptos a utilizar as Normas Internacionais e seguir as Guias de Orientação da IFAC, ou a adaptá-las à sua necessidade, criando um novo modelo de utilização.

Assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade são apresentados de forma diferenciada nos diversos países do mundo, e as regulamentações internacionais fornecem orientação à interpretação de tais Princípios. Deveriam, se são princípios, se são básicos e dão fundamento à Ciência, ser os mesmos em todo o planeta e, em resumo o são, mas tratados e identificados por nomenclaturas diferentes, e tendo prioridades estabelecidas por diferentes critérios, o que os faz parecer tão distintos.

1.2. VISÃO DOS MERCADOS COMUNS E DO MERCOSUL:

A globalização econômica é um processo que ocorre em ondas, com avanços e retrocessos separados por intervalos que podem durar séculos.

Para um certo número de estudiosos² a primeira onda globalizante se deu por ocasião da ascensão do Império Romano. Enquanto os gregos se dedicavam à filosofia em suas cidades-estados e ilhas, os romanos articulavam seu sistema legal, difundiam o uso da moeda e protegiam o comércio contra as investidas dos piratas. Com a queda do Império Romano, acabou ocorrendo uma feudalização política e comercial, pondo fim ao primeiro movimento de globalização.

Segundo o autor, a segunda globalização se deu nos séculos XIV e XV, com o ingresso do mundo ocidental na era dos grandes descobrimentos marítimos. Mas o grande surto do comércio internacional, com a abertura comercial para o Oriente, foi freqüentemente interrompido por guerras religiosas e dinásticas das monarquias européias. Foi nesse período que, pela primeira vez, se falou verdadeiramente em globalização da economia.

A terceira globalização se daria mais recentemente, no século XIX, no final das guerras napoleônicas. Ainda nesse século, o liberalismo sobrepujou o mercantilismo e a democracia política começou a ganhar espaço. Mas essa nova onda globalizante sofreria uma abrupta interrupção com a Primeira Guerra Mundial, em 1914-1918.

A quarta e atual globalização passou a ocorrer logo após a Segunda Guerra Mundial e se acelerou bastante com o colapso do socialismo em 1989-1991. Essa retomada da tendência à globalização é caracterizada pelo aparecimento de organizações internacionais - ONU, GATT, BIRD -, pela formação de blocos regionais, como o Mercado Comum Europeu (atual UE - União Européia) e os blocos econômicos do continente americano: Grupo dos Três (Colômbia, México e

² LUCCI, Elian Alabi. *A educação no contexto da globalização*. <http://www.hottopos.com>. 1998.

Venezuela), Grupo Andino (Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela), Mercado Comum da América Central (Belize, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicarágua e Panamá), Nafta (Canadá, Estados Unidos e México) e Mercosul (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai), pelo enorme surto de expansão das empresas multinacionais, pelo crescimento do comércio internacional e pela interligação dos mercados financeiros.

O atual processo de globalização tornou-se muito mais rápido, mais intensamente acelerado, com a revolução nas comunicações e mesmo com o maior avanço dos meios de transportes em geral. Também se tornou mais abrangente, envolvendo não só comércio, produção e capitais, mas também serviços, arte e outros.

Na onda dessa globalização, surgiu o MERCOSUL – Mercado Comum do Cone Sul, que foi criado com a finalidade de integrar economicamente os países sul-americanos, inspirado nas experiências das nações que se uniram em blocos com o objetivo de formar um mercado comum para seus produtos. Juntos, os países têm maior força de negociação perante outros blocos econômicos.

O Mercosul é resultado de um acordo de união econômica assinado em 25 de março de 1991 por Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, o Tratado de Assunção. A efetivação das primeiras etapas iniciou-se em janeiro de 1995.

O principal motivo da criação do Mercosul é, entretanto, proporcionar condições para as empresas dos países-membros obterem ganhos de escala tanto na produção como no comércio de bens e serviços. Atuando sem barreiras em vários países ao mesmo tempo, as empresas têm a possibilidade de produzir mais, para um número maior de consumidores, aumentando a produtividade e reduzindo o custo final dos produtos.

O Mercosul também é uma forma de atrair investimentos internacionais, na forma de capital e tecnologia, para fortalecer a economia dos países integrantes do acordo – mais especificamente em se tratando das relações entre Brasil e Argentina.

É importante lembrar algumas das principais estratégias do Mercosul:

1. Unificar as posições políticas e os pleitos dos países participantes nas discussões de acordos econômicos, comerciais, regionais e internacionais junto ao GATT, ONU, etc.
2. Estabelecer condições equilibradas de competição entre os países-membros, evitando privilégios a um deles em prejuízo dos demais e dando às suas empresas condições adequadas de concorrência entre si e frente ao resto do mundo.
3. **Harmonizar as legislações** dos países que assinaram o Tratado de Assunção.
4. Estabelecer condições justas de concorrência entre as empresas e, especialmente, permitir a associação de capitais através da constituição de empresas binacionais.

O Mercosul delinea um novo cenário, não só para as economias argentina e brasileira – que recebem o enfoque nesse trabalho – mas também para outros países americanos, europeus, africanos e asiáticos. Esse processo de integração aponta para a necessidade de promover a participação de Brasil e Argentina no processo de globalização da economia, na internacionalização das empresas, nas alianças estratégicas e na formação de redes empresariais.

Não se pode ignorar, dentro desse novo contexto globalizado, as profundas transformações na economia mundial, que obrigam as nações em desenvolvimento a reconsiderar suas relações internacionais; mas, ao mesmo tempo, “*cada Estado*

*debe velar por la democracia de sus instituciones, respetar la libertad individual, coordinar sus normas con las de otros estados. Las empresas deben basar su competitividad sobre una mayor eficiencia y promover la capacitación de su personal*³.

Esse trabalho enfoca Brasil e Argentina porque são os países que têm Federações e Conselhos Contábeis (no Brasil, o CFC e o IBRACON; na Argentina, a FACPCE e o CECYT). Mas o Paraguai e o Uruguai também estão presentes, visto que os mesmos seguem a visão do IASC, abordada na contextualização do trabalho.

³ VIEGAS, Juan Carlos et. al. *Contabilidad – presente y futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996. p. 649). Trad.: Cada Estado deve velar pela democracia de suas instituições, respeitar a liberdade individual, coordenar suas normas com as de outros estados. As empresas devem embasar sua competitividade sobre uma maior eficiência e promover a capacitação de seu pessoal.

2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE: A DISCUSSÃO BRASILEIRA

O ser humano, diante da necessidade de compreender e dominar o meio ambiente que o cerca, acumula conhecimentos racionais sobre esse meio e as ações capazes de transformá-lo. “A essa seqüência permanente de acréscimos de conhecimentos racionais e verificáveis da realidade denominamos ciência”⁴. Segundo KÖCHE⁵, a ciência demonstra ser uma busca, uma investigação contínua e incessante de soluções e explicações para os problemas propostos. Como busca sistemática, ela visa às teorias fundamentadas em evidência do passado, reformulando-as através de sua coerência interna, submetendo-as a uma revisão crítica, estabelecendo relações e confrontando-as com outras teorias, formulando novas hipóteses e propondo condições com o máximo de segurança para sua estabilidade.

A ciência é a observação dos fatos, de forma sistemática; e da análise desses fatos extraem-se resultados, que serão validados universalmente. Mas esses fatos só têm sentido dentro de seu próprio sistema, de seu ambiente.

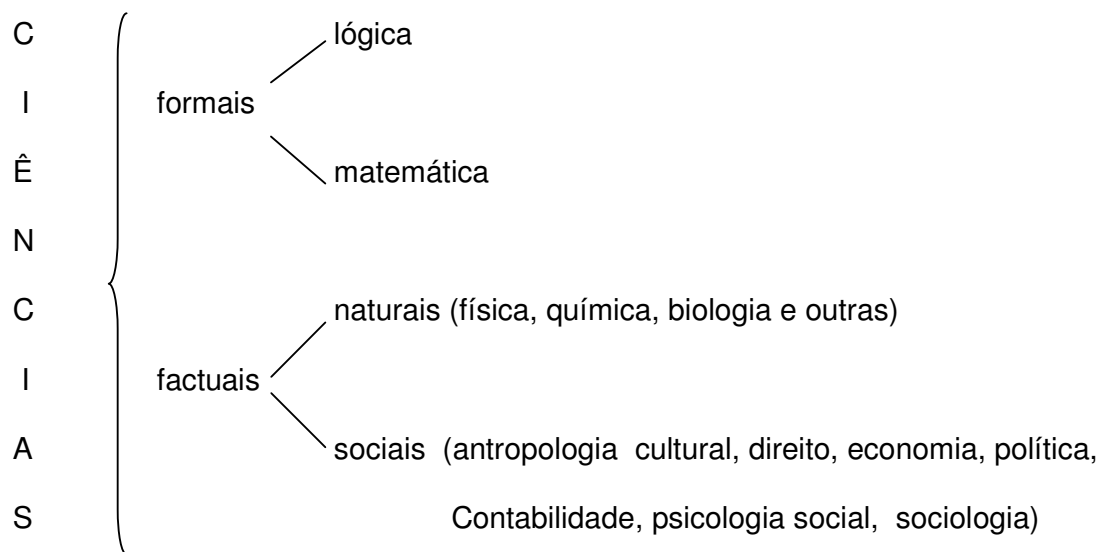
Segundo FACHIN⁶, na Antigüidade já existia a preocupação com uma possível divisão das ciências. “Tal preocupação tem sua origem na necessidade que surgiu em virtude de os cientistas sentirem dificuldades no domínio de todas as ciências”. No cenário das ciências, foram diversas suas classificações, iniciando-se com a de Aristóteles, que as agrupou conforme o critério ou finalidade de cada uma.

⁴ FACHIN, Odília. *Fundamentos de metodologia*. São Paulo: Atlas, 1993. p. 27.

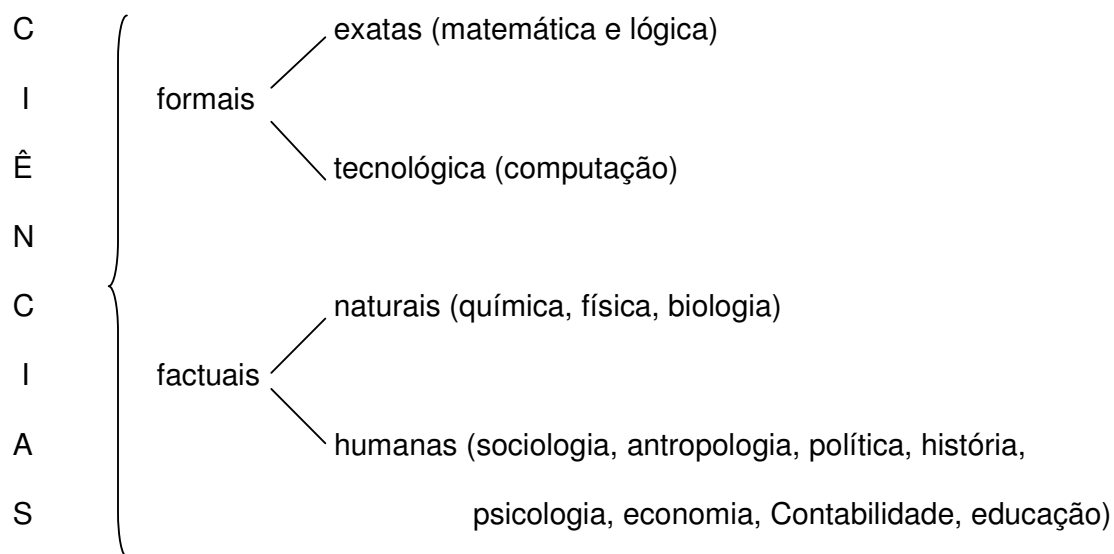
⁵ KÖCHE, José Carlos. *Fundamentos de metodologia científica*. Caxias do Sul: VCS, 1979. p. 20.

⁶ FACHIN, Odília (op. cit.). p. 28.

Atualmente não existe uma classificação propriamente dita, mas sim, diferentes aspectos das ciências. Uma das mais utilizadas nos meios universitários é a classificação de Eva Maria LAKATOS, citada por FACHIN⁷:



Na opinião de FACHIN⁸, a principal diferença entre ciências formais e factuais é que as primeiras constituem o estudo das idéias e as outras dizem respeito aos fatos. Para a autora, a divisão das ciências seria a seguinte:



⁷ Id. p. 32.

⁸ Id. p. 32.

No decorrer dos tempos, as ciências prosperaram, exigindo uma divisão. Mas, qualquer que seja a modalidade da ciência, a mesma se ramifica em outras áreas do saber, ou seja, estão relacionadas umas com as outras. Nesse contexto, verifica-se que a Contabilidade é classificada como uma ciência factual social – para LAKATOS – e ciência factual humana – para FACHIN.

A Contabilidade surgiu na pré-história, pela necessidade de se registrarem fatos econômicos. Isso se dava através de instrumentos primitivos e de forma imperfeita, como não podia deixar de ser naquela sociedade incipiente.

Com o passar do tempo, a forma primitiva foi-se aperfeiçoando, baseada no empirismo. De acordo com SÁ⁹, “foi somente no início do século XIX que a Contabilidade amadureceu como ramo científico, com *Coffy*, na França, e *Villa*, na Itália”.

Segundo o mesmo autor, a Contabilidade é Ciência porque se enquadra nas convenções criadas pela lógica para a considerarem como tal, ou seja:

1. possui um objeto próprio de estudos (matéria peculiar de indagação), que são os fenômenos patrimoniais;
2. analisa com rigor as partes de seu objeto, estudando as funções ou utilizações dos elementos do patrimônio;
3. tem metodologia própria e específica;
4. as verdades geradas das proposições de suas teorias são reconhecíveis e constatáveis;
5. tem observações, teorias, hipóteses e demonstrações organizadas de forma sistemática;

⁹ SÁ, Antonio Lopes de. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995. p. 24.

6. não se fundamenta em dogmas;
7. tudo o que enuncia é verificável - seu conhecimento baseia-se em provas;
8. tem correlação com os demais ramos do conhecimento humano.

Essas são exigências que a Epistemologia - “estudo dos limites do conhecimento e dos mistérios que o tornam válido”¹⁰ - faz para que a Contabilidade se enquadre como ciência e que certamente são satisfeitas com grande precisão e amplitude.

Citando SÁ¹¹, “a Contabilidade é ciência porque reúne condições necessárias à sua classificação dentro dos sistemas lógicos de estruturação do conhecimento racional, preenchendo os requisitos necessários e já enunciados”.

O fato de muitos profissionais da área atribuírem à ciência contábil o conceito de arte, de técnica, traduz a intenção de fazer com que a Contabilidade se desfoque de sua condição científica. Ainda hoje ouve-se o disparate de que a Contabilidade é uma apresentação organizada de contas, balanços e resultados. Isso é decorrente da influência norte-americana:

devido à influência do poderio econômico daquele país e cujos investimentos distribuem-se por todo o mundo, e a forma pragmática como os norte-americanos desenvolveram os conceitos básicos da Contabilidade, voltados para a finalidade objetiva de orientar a execução dos registros contábeis e a elaboração dos balanços¹².

A ciência da Contabilidade consiste num grande campo, delimitado por Princípios Científicos que conduzem às normas que, por sua vez, definem os padrões e procedimentos.

Como o enfoque deste trabalho está nos Princípios Fundamentais de

¹⁰ ROCHA, Ruth. Minidicionário. São Paulo: Scipione, 1996. p. 241.

¹¹ SÁ, Antonio Lopes de. *Normas técnicas em Contabilidade*. Rio de Janeiro: APEC, 1975. p. 51.

¹² FRANCO, Hilário. A evolução dos Princípios contábeis no Brasil. São Paulo: Atlas, 1988. p. 46.

Contabilidade, tratar-se-á mais profundamente desse aspecto.

2.1. O QUE É PRINCÍPIO:

De acordo com ABBAGNANO¹³, princípio “deriva do latim *principium*. O ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer. Os dois significados de ‘ponto de partida’ e de ‘fundamento’ ou ‘causa’ estão estritamente conexos na noção deste termo, do qual Aristóteles foi o primeiro a enumerar completamente os significados”. O mais importante, neste caso, é “aquilo do qual parte um processo de conhecimento, por ex., as premissas de uma demonstração”. Segundo o mesmo autor, KANT restringia o uso do termo ao campo do conhecimento, entendendo por princípio “toda proposição geral, mesmo deduzida pela experiência por indução, que possa servir como premissa maior num silogismo”.

POINCARÉ, citado por ABBAGNANO¹⁴, observava que um princípio “não passa de uma lei empírica que se acha cômodo subtrair ao controle da experiência mediante oportunas convenções: um princípio, portanto, não é nem verdadeiro nem falso, mas somente cômodo”. Podem-se encaixar nessa definição negativa de POINCARÉ os profissionais que colocam a Contabilidade como uma arte ou técnica, dominada por leis empíricas tendenciosas.

FERREIRA, citado por FRANCO¹⁵, define: “Princípio: 1. Começo. 2. Causa primária. [...] 6. Filos. Fonte ou causa de uma ação. 7. Filos. Proposição que se põe no início de uma dedução, e que não é deduzida de nenhuma outra dentro do sistema considerado, sendo admitida, **provisoriamente**, como **inquestionável**”

¹³ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Mestre Jou, 1970. p. 760.

¹⁴ Id., p. 760.

¹⁵ FRANCO, Hilário. *A evolução dos Princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988. p. 46.

[grifo nosso]. FRANCO¹⁶ contraria essa definição, dizendo que os Princípios, “quando entendidos como preceitos básicos e Fundamentais de uma doutrina, **são imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo e lugar** em que a doutrina é estudada e em que tais Princípios são aplicados” [grifo nosso].

Aqui se inicia a discussão: para aqueles que defendem que a Contabilidade não é ciência, os Princípios têm significado diverso daqueles que reconhecem a ciência contábil, uma vez que, se não existem Princípios Fundamentais, a Contabilidade passa simplesmente à condição de técnica, regida por normas profissionais, estabelecidas de acordo com cada situação, ambiente, cultura, etc. Esses defensores da “arte contábil” não aceitam a idéia de que existem Princípios Fundamentais, advindos da Teoria Geral da Contabilidade. Ou melhor, aceitam determinados Princípios - denominados geralmente aceitos - que são uma coleção de preceitos alçados à condição de normas por método empírico.

Os Princípios são abstratos, são idéias que inspiram e fundamentam a ação. As normas - sob a luz dos Princípios - dirigem a ação, levando o Contador a trabalhar de forma segura, científica e eticamente.

Salienta-se, ainda, que a linha de pesquisa utilizada neste trabalho é a racionalista-cartesiana; por este motivo, deixou-se de lado a conceituação de POINCARÉ a respeito de princípio, por ser da linha convencionalista.

2.2. PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE:

Antes de discorrer acerca dos Princípios Contábeis, é preciso definir o que é processo, e de que forma essa definição interage com o tema proposto.

¹⁶ Id., p. 13.

A palavra processo deriva do latim *processus* e quer dizer ação de avançar, ir para a frente¹⁷; é o ato de proceder, sendo que este ato necessita de método, sistema. Pode-se dizer que processo é um conjunto de atos utilizados para realizar uma operação qualquer; ou, ainda, uma seqüência contínua de fatos que apresentam certa unidade ou que se reproduzem com certa regularidade.

O processo contábil, sendo um processo científico, busca o conhecimento sistematizado e regulado por Princípios e leis, e também é processo experimental, porque aplica Princípios e leis para o registro dos fatos patrimoniais. A Contabilidade tem como fim principal o conhecimento de um estado patrimonial presente e as suas variações através do tempo. E as pessoas que fazem uso de demonstrações financeiras para evidenciar esse estado patrimonial, em seu dia-a-dia, necessitam de uma compreensão básica dos Princípios que orientaram as demonstrações, a fim de poder interpretá-las corretamente. Os Princípios Contábeis foram desenvolvidos exatamente para aumentar a utilidade dos dados contábeis. São como guias baseados na razão, na observação e na experiência.

Visando aos seus fins e observando seu objeto de estudo (o Patrimônio), a Contabilidade se rege por Princípios, visto que, como ciência, é baseada num sistema peculiar a ela.

Segundo SÁ¹⁸, um Princípio Contábil, para que possa ser aceito, deve:

- a) inspirar-se em uma doutrina revestida de preceitos advindos da filosofia científica;
- b) seguir uma linha doutrinária definida dentro da Contabilidade;
- c) adaptar-se, pela experimentação, às linhas do pensamento teórico;

¹⁷ ENCICLOPÉDIA LAROUSSE CULTURAL. Vol. 19. São Paulo: Abril, 1998. p. 4790.

¹⁸ SÁ, Antonio Lopes de. *Normas técnicas em Contabilidade*. Rio de Janeiro: APEC, 1975. p. 45.

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

O fato de se enunciar uma norma não é um Princípio Contábil. As normas são criadas a partir dos Pressupostos Fundamentais, das Políticas e Princípios Contábeis, determinando os padrões que regerão as demonstrações.

Nesse ponto faz-se necessária a explicação dos nomes dados aos Princípios. No Brasil, os Princípios científicos de Contabilidade são chamados, de acordo com a Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 750, de 29-12-93, Princípios Fundamentais de Contabilidade. Mas há os que defendem a locução de origem anglo-saxônica, Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. De acordo com KOLIVER¹⁹, “essa locução é designativa de coleção de preceitos alçados à condição de normas por convenção coletiva”, o que deturparia o verdadeiro significado de princípio científico. Segundo o mesmo autor: “o princípio, ou é princípio, ou não o é”. PORTO²⁰ vai além em seu pensamento: “uma vez estabelecidos e esclarecidos aqueles Princípios, a ciência da Contabilidade deve dedicar-se inteiramente à construção de seu próprio campo, teórico e prático, sem esquecer-los, e sempre agindo à luz deles. A discussão dos Princípios não precisa voltar sempre de novo, no decorrer da dita construção da Ciência Contábil, que terá muito que fazer na elaboração de normas e no ensino e aplicação delas”. Para

¹⁹ KOLIVER, Olívio. A harmonização das normas contábeis no contexto regional. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Ano XXIV, nº 93, mai-jun/1995. p. 11.

²⁰ PORTO, José de Sá. Princípios, normas, padrões e a ciência contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Ano XXI, nº 79, abr-jun/92. p. 52.

FOROUGH & REED, citados por POHLMANN²¹, “a Contabilidade é um campo do conhecimento humano que utiliza Princípios e práticas universalmente compreendidas e aceitas”.

Essas opiniões levam a acreditar que os Princípios de Contabilidade, assim como de qualquer outra ciência, são fundamentais e, a partir do momento que foram enunciados e experimentados, ficam incorporados àquela ciência; não existirá mais dúvida quanto ao seu seguimento por todos os profissionais da área.

Como em todas as ciências, os Princípios Fundamentais da Contabilidade existem independentemente da criação ou da vontade das doutrinas, teorias e profissionais. Para FRANCO²², “a função dos estudiosos da disciplina é apenas a de identificar tais Princípios, arrolá-los, correlacioná-los com a Ciência Contábil e conceituá-los, explicando sua correlação e sua aplicação na prática contábil”.

A definição de ANTHONY²³ é muito útil, pois explica com clareza os Princípios Contábeis: “um Princípio Contábil deve ter três qualidades: relevância, objetividade e factibilidade, embora essas qualidades possam, em alguns casos, ser conflitantes, isto é, um princípio pode ser relevante mas não objetivo ou factível, ou pode ser objetivo mas não relevante ou factível, ou ainda factível e não relevante ou objetivo”.

A expressão ‘Princípios Contábeis’ foi introduzida recentemente na literatura contábil brasileira - influência da Contabilidade norte-americana; contudo, já em 1937, havia referências a dois “princípios básicos da organização do balanço: 1º) o Princípio da Continuidade dos anos com relativa independência; 2º) o Princípio da

²¹ POHLMANN, Marcelo C. *Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas – uma contribuição*. São Paulo: USP, 1994. p. 18.

²² FRANCO, Hilário. *A evolução dos Princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988. p. 21.

²³ Id., p. 21.

Regularização”²⁴.

Como dito anteriormente, todos os Princípios que constam da Resolução CFC nº 750/93 estão fundamentados em doutrinas:

- Entidade e Continuidade - Teoria das Aziendas.
- Oportunidade - Teoria do Fenômeno Patrimonial.
- Valor Original e Atualização - Teoria do Valor.
- Competência - Teoria do Rêdito.
- Prudência – Teoria da Invulnerabilidade e Teoria da Capitalização.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, como são conhecidos atualmente, fazem parte de algumas doutrinas que, por sua vez, endossam a veracidade dos mesmos Princípios. De acordo com a Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, são sete os Princípios Fundamentais de Contabilidade:

1. o da Entidade;
2. o da Continuidade;
3. o da Oportunidade;
4. o do Registro Pelo Valor Original;
5. o da Atualização Monetária;
6. o da Competência;
7. o da Prudência.

Entende-se que existe ainda outro Princípio (mas que não é chamado como tal) que é o da Prevalência da Essência sobre a Forma.

Quando se fala de Princípios Fundamentais de Contabilidade, obrigatoriamente deve-se citar o *Manual de Contabilidade das Sociedades por*

²⁴ Id., p. 63.

Ações, muito aceito na comunidade científica contábil. Nesta obra IUDÍCIBUS et al.²⁵ classifica os Princípios Fundamentais de Contabilidade em três categorias básicas:

1. Postulados Ambientais da Contabilidade – que “enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua”. São: Postulado da Entidade Contábil e Postulado da Continuidade das Entidades.
2. Princípios Contábeis propriamente ditos – que “representam a resposta da disciplina contábil aos postulados [...] e constituem o núcleo central da estrutura contábil”. São: Princípio do Custo como Base de Valor, Princípio do Denominador Comum Monetário, Princípio da Realização da Receita e Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis (estes dois últimos correspondendo ao Princípio da Competência do CFC).
3. Restrições aos Princípios Fundamentais de Contabilidade – Convenções – “representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática. São: Convenção da Objetividade, da Materialidade, do Conservadorismo e da Consistência”.

Segundo IUDÍCIBUS et al.²⁶. “os Princípios representam a larga estrada a seguir rumo a uma cidade. As Convenções seriam como sinais ou placas indicando, com mais especificidade, o caminho a seguir, os desvios, as entradas, saídas, etc.”.

Para SÁ²⁷, os Princípios Fundamentais de Contabilidade possuem

²⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de et alli. *Manual de Contabilidade das sociedades por ações*. São Paulo: Atlas, 1995. p. 66.

²⁶ Id., p. 67.

²⁷ SÁ, A. Lopes de. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995. p. 21.

“características de macrorregulações, ou seja, 1. tudo parte do princípio; 2. o princípio parte da Teoria Geral; 3. cria derivações reguladoras básicas.” Por isso os Princípios têm a responsabilidade de apoiar-se na ciência - porque, a partir deles, são criadas as normas reguladoras de todo o sistema contábil.

No Brasil existem normas contábeis de natureza legal (Código Comercial, Lei das Sociedades por Ações, etc.), normas de natureza técnica e profissionais (do CFC) e normas especiais/legais (Mercado de Valores Mobiliários, Securitárias, e outros).

A seguir, serão vistos os sete Princípios constantes da Resolução CFC nº 750/93.

2.2.1. O Princípio da Entidade:

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

Esse Princípio diz que uma Entidade Contábil, seja empresa comercial, pessoa, família, governo ou outros, é separada e distinta das pessoas (sócios, proprietários ou membros) que participaram com os ativos que a Entidade usa. É como se o próprio negócio possuísse os ativos e devesse aos sócios, proprietários ou membros. A empresa é um ser completo, que pode sobreviver por seus próprios meios, através de seu patrimônio, sendo que qualquer agregação no mesmo não subentende nova Entidade.

É claro que, se o patrimônio é o objeto da Contabilidade, não existe

Contabilidade sem patrimônio. É um Princípio Fundamental que a Entidade deve ser integrada pelo seu patrimônio, desvinculado de seus proprietários, porque toda empresa necessita de liberdade no seu controle econômico e, também, porque toda Contabilidade dessa entidade provém do patrimônio a ela vinculado.

2.2.2. O Princípio da Continuidade:

Art. 5º. A Continuidade ou não da Entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º. A Continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da Entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º. A observância do Princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

Esse Princípio gerou-se a partir do conceito de 'empresa em marcha'.

Ninguém começa uma empresa esperando que a mesma funcione somente por um determinado tempo. Salvo em alguns casos, como nos consórcios ou na empresa formada para atender a algum contrato especial de serviços, a empresa é iniciada sem limite para finalização.

A Contabilidade tem sua razão para existir justamente por pressupor que a empresa está em marcha e continuará em operação num futuro previsível, com seu patrimônio, seus direitos e obrigações. Sem o Princípio da Continuidade, não seria viável a existência da empresa. Pois, de que adiantaria, lançar, escriturar e apurar direitos e obrigações, efetuar transações, se não houvesse continuidade para a empresa, se não houvesse 'futuro' para aquela entidade?

2.2.3. O Princípio da Oportunidade:

Art. 6º. O Princípio da oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade:

I - desde que devidamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

O Princípio da Oportunidade pressupõe que todas as variações ocorridas no patrimônio de uma entidade devem ser lançadas, mesmo que a Contabilidade não tenha imediatamente um documento para apresentar ou não tenha a certeza do valor a ser registrado. Por exemplo: os juros de um empréstimo são estimados (calculados aproximadamente), ainda que não se tenha recebido o documento hábil (extrato bancário) referente ao período. Obrigatoriamente, a Contabilidade escriturará os juros, com o valor (mesmo que aproximado), no período a que se refere.

O Princípio da Oportunidade está diretamente ligado ao Princípio da Entidade, visto que o primeiro demonstra a situação patrimonial atualizada do segundo, levando em conta a tempestividade e a integridade, dois aspectos distintos, mas complementares.

2.2.4. O Princípio do Registro pelo Valor Original:

Art 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na

moeda do país, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único. Do Princípio do registro pelo Valor Original resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II - uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III - o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV - os Princípios da Atualização Monetária e do Registro pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrega;

V - o uso da moeda do país na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

Esse Princípio visa uniformizar os valores dos componentes do patrimônio; por isso, esses valores devem ser registrados pelo valor original, ou seja, pelo valor ocorrido na data das transações da Entidade com o mundo exterior, pois é nessa data que acontece a variação patrimonial.

Aliando o Princípio do Registro pelo Valor Original ao Princípio da Continuidade: se existe o Pressuposto da Continuidade de uma Entidade, por que não lançar mão do valor original das transações, visto que a mesma Entidade não necessita atualizar monetária e diariamente seu patrimônio? Além do que, do ponto de vista da apresentação de resultados, deve haver uniformidade na comparação de dados contábeis, sem deixar margem para critérios alternativos de avaliação.

2.2.5. O Princípio da Atualização Monetária:

Art 8º. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da Atualização Monetária:

- I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
- II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do Patrimônio Líquido;
- III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

Em Contabilidade, só se registram os fatos que podem ser expressos na forma monetária. A inteligência do empresário não pode ser medida monetariamente, mas o patrimônio de sua empresa, sim.

Em um país como o Brasil, onde a economia é tão inconstante, há que se ter alguma forma de ajustar os valores patrimoniais - são os indexadores. Quando da apuração dos resultados contábeis, necessariamente são usados indexadores para reajustar valores monetários.

2.2.6. O Princípio da Competência:

Art 9º. As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º. O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição do Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

§ 2º. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º. As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade

de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º. Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Pelo Princípio de Competência, as receitas e despesas deverão ser reconhecidas com base na data do fato gerador das mesmas, independentemente de recebimento ou pagamento. Esse regime é obrigatório para todas as empresas que visem ao lucro. É exigido pela legislação do Imposto de Renda, pois evidencia o resultado da empresa de forma mais adequada e completa.

O Princípio da Competência determina o momento em que as alterações no ativo ou passivo levarão a aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração. Citando um exemplo: Considerem-se os fatos seguintes ocorridos dentro do mês:

- a) Venda de mercadorias à vista - R\$ 2.000,00;
- b) Gastos com entrega à vista - R\$ 1.900,00;
- c) Venda de mercadorias a prazo - R\$ 8.000,00;
- d) Gastos com entrega a prazo - R\$ 1.000,00.

REGIME DE CAIXA			REGIME DE COMPETÊNCIA		
Receitas R\$	Despesas R\$	Lucro R\$	Receitas R\$	Despesas R\$	Lucro R\$

2.000,00	1.900,00	100,00	10.000,00	2.900,00	7.100,00
----------	----------	--------	-----------	----------	----------

Lançando os fatos no regime de Caixa, têm-se receitas de R\$ 2.000,00 contra despesas de R\$ 1.900,00, resultando num lucro de R\$ 100,00. No regime de Competência, as receitas serão de R\$ 10.000,00 contra despesas de R\$ 2.900,00, resultando num lucro de R\$ 7.100,00, o que modifica totalmente a visão que se tem do resultado das operações no período.

2.2.7. O Princípio da Prudência:

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.

§ 1º. O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º. Observado no disposto no art 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º. A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Esse Princípio pode ser traduzido como uma certa dose de cautela na formulação dos julgamentos contábeis quando dos registros, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e passivos ou despesas não sejam subestimados. É preferível que a entidade apresente um resultado final aquém do esperado, mas com sobriedade, do que um resultado acima do esperado, principalmente no que diz respeito ao déficit monetário ou ainda ao não- pagamento de obrigações, incorrendo em juros, multas, etc.

2.2.8. O Princípio da Essência sobre a Forma:

Junto ao Princípio da Prudência, SÁ, como já citado anteriormente, enumera o “quase princípio” da Essência sobre a Forma, que é o uso de um julgamento adequado, em todos os níveis contábeis, para as representações de dados. O Contador deve saber interpretar os fatos que ocorrerem, interna e externamente, na Entidade, a fim de encontrar o melhor modo de apresentá-los, certamente sem ferir nenhum dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

A Contabilidade vem evoluindo gradualmente ao longo dos anos. Está provado que, baseada em sua Teoria Geral, em suas Doutrinas e em seus Princípios Fundamentais, a Contabilidade é uma Ciência e, como tal, possui seu processo próprio e, conseqüentemente, deve ser regida por algumas regras. Os Princípios Fundamentais apresentados pelo Conselho Federal de Contabilidade são embasados na teoria científica contábil. Mas isso não significa que sejam imutáveis. Devem, sim, ser aperfeiçoados a cada dia. Citando LAVOISIER: “Na natureza nada se cria, nada se perde, tudo se transforma”; e HERÁCLITO: “O universo é uma eterna transformação, onde os contrários se equilibram”.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade devem ser constantemente reavaliados para que possam melhorar a prática contábil e manter-se atualizados com as mudanças nas condições econômicas e políticas das operações comerciais no mundo todo, visando à melhor apresentação possível do patrimônio, objeto de estudo da Ciência Contábil.

3 A DISCUSSÃO ARGENTINA ACERCA DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Antes de iniciar a explanação de como são vistos os Princípios Contábeis na Argentina, entende-se que é necessário conhecer um pouco mais desse país participante, assim como o Brasil, do Mercosul - Mercado Comum do Cone Sul.

A Argentina está situada na parte meridional da América do Sul e faz fronteira com Brasil, Chile, Paraguai, Uruguai e Bolívia. Possui 2.778.417 km². É para o Brasil o segundo maior parceiro comercial, depois dos Estados Unidos. Para os empresários brasileiros, representa um acréscimo de mercado de 33,8 milhões de consumidores²⁸. Os argentinos têm grande disposição para negociações com empresas brasileiras. Negociações que devem manter padrões, normas e princípios constantes, a fim de facilitar o entendimento entre brasileiros e argentinos - principalmente no que diz respeito às demonstrações Contábeis. Como as necessidades internas de cada país não são as mesmas, as divulgações e formas de apresentação das demonstrações podem levar a um entendimento inadequado das mesmas se lidas ou analisadas por pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no outro país.

Existem divergências quanto aos fundamentos contábeis entre os dois países. Como no primeiro capítulo foram conhecidos os Princípios Fundamentais da Contabilidade brasileira, este capítulo apresentará o enfoque adotado pela Contabilidade argentina no que diz respeito aos Princípios Contábeis.

²⁸ ENCICLOPÉDIA LAROUSSE CULTURAL. Vol. 2. São Paulo: Abril, 1998. p. 407.

Para entender a importância de se harmonizarem as normas Contábeis entre Brasil e Argentina, torna-se necessário aprofundar o entendimento a respeito do fenômeno da globalização e sobre o surgimento do Mercosul – Mercado Comum do Cone Sul.

Fazendo uma leitura do processo de globalização e, dentro desse, do surgimento e desenvolvimento do Mercosul, verifica-se que as novas relações comerciais necessitam de novos processos Contábeis que, para facilitar a elaboração e apresentação mais uniforme das demonstrações Contábeis de quaisquer entidades econômicas – sejam brasileiras ou argentinas – exigem harmonização. Citando VIEGAS et al²⁹:

“Los nuevos escenarios trascienden el ámbito de un país y la lectura e interpretación rápidas de los estados contables, por cualquier usuario que actúe en cualquier región, constituye una meta que debe ser alcanzada en el corto plazo. Por ello comienza a cobrar importancia el uso de manuales de normas contables que jerarquicen el uso de señales comunes y aplicables universalmente”³⁰.

3.1 PARA OS ARGENTINOS A CONTABILIDADE É CIÊNCIA OU TÉCNICA?

Entende-se que é importante conhecer o pensamento doutrinário argentino a respeito da Contabilidade, isto é, o que defendem estudiosos argentinos a respeito do tema Contabilidade: ciência ou técnica. Mas pode-se antecipar que também lá, a exemplo do Brasil, as opiniões se dividem.

Para abordar o tema, começar-se-á por referir os significados de Ciência e

²⁹ VIEGAS, Juan Carlos et. alli. *Contabilidad – presente y futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996. p. 650.

³⁰ Trad.: Os novos cenários transcendem o âmbito de um país e a leitura e interpretação rápidas dos demonstrativos Contábeis, por qualquer usuário que atue em qualquer região, constitui uma meta que deve ser alcançada a curto prazo. Por ele começa a ter importância o uso de manuais de normas Contábeis que hierarquizam o uso de sinais comuns e aplicáveis universalmente.

Técnica, de acordo com a *Enciclopedia Hispánica*, usada por VIEGAS et. al.³¹. Cabe salientar ainda que outros autores foram pesquisados, trazendo consigo várias definições cabíveis neste trabalho.

A *Enciclopedia Hispánica* é uma obra bem conceituada entre os estudiosos argentinos; por isso, é muito citada entre os autores. Diz ela:

*“En sentido genérico, se puede denominar ciencia a cualquier parcela del conocimiento humano. Más estrictamente, las ciencias se definen como aquellas ramas del saber que se centran en el estudio de cualquier tipo de fenómeno y en la deducción de los principios que lo rigen, según una metodología propia y adaptada a sus necesidades”*³².

Para o conceito de técnica, a Enciclopédia refere-se como sendo “*métodos de creación de nuevas herramientas y sus productos derivados, capacidad inherente a la especie humana que constituye una de sus características naturales diferenciativas*”³³.

Mario BUNGE, citado por VIEGAS et al³⁴, assinala que as ciências chamadas formais – a lógica e a matemática – demonstram ou provam; as ciências ditas fáticas – química, psicologia, economia, entre outras – verificam (confirmam ou refutam) hipóteses que em sua maioria são provisórias. Segundo esse autor, a Contabilidade seria uma ciência fática, quer dizer, seria a aplicação da ciência dita pura – a matemática -, de onde derivariam todas as outras.

³¹ VIEGAS, Juan Carlos et. alli. *Contabilidad – presente y futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996. p. 12.

³² Trad. Em sentido genérico, pode-se denominar ciência a qualquer parcela do conhecimento humano. Mais estritamente, as ciências se definem como aqueles ramos do saber que se centram no estudo de qualquer tipo de fenômeno e na dedução dos Princípios que o regem, segundo uma metodologia própria e adaptada às suas necessidades.

³³ VIEGAS, Juan Carlos et. alli. *Contabilidad – presente y futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996. p. 13. Trad.: métodos de criação de novas ferramentas e seus produtos derivados, capacidade inerente à espécie humana que constitui uma de suas características naturais diferenciativas.

³⁴ VIEGAS, Juan Carlos et. alli. *Contabilidad – presente y futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996. p. 14.

Para William L. CHAPMAN³⁵, a Contabilidade é o conjunto de postulados teóricos de validade prática comprovada, adotados para o registro, classificação e resumo dos fatos econômico-financeiros que afetam as pessoas físicas e jurídicas. Sua finalidade é apresentar esses fatos o mais próximo possível da realidade.

O mesmo autor rechaça a possibilidade de classificar a Contabilidade como uma ciência, expressando-se da seguinte maneira:

*Largas y estériles son las discusiones encaminadas a determinar si la contabilidad es ciencia o no. Existen algunos autores que parecen considerar cuestión de prestigio personal demostrar que la contabilidad es una actividad científica, como si en caso contrario la reputación del profesional en materia contable pudiera sufrir menoscabo [...] el servicio que presta un contador se pondera por la utilidad del mismo en la actividad humana, y pocos dejarán de reconocer que en la actualidad el papel de la contabilidad en la tecnología, en la economía y en las finanzas modernas es de singular gravitación*³⁶.

Arturo LISDERO³⁷ apresenta outra opinião, na qual se deduz que a Contabilidade é uma ciência empírica e, portanto, suas conclusões devem ser comprovadas com a experimentação e a observação da realidade. Segundo o autor, para que a Contabilidade alcance os objetivos propostos “*la investigación contable deberá aplicar el método inductivo para elaborar, partiendo de la observación de la realidad, las leyes fundamentales que rigen la vida de las empresas, haciendo abstracción de las características particulares de éstas.*” Quer dizer, se a Contabilidade utiliza-se de um método científico – o indutivo -, pode-se concluir que

³⁵ CHAPMAN, William L. *Diccionario filosófico*. op. cit. LISDERO, Arturo E. *El balance en la doctrina contable*. Buenos Aires: Macchi, 1975. p. 42.

³⁶ Id., p. 39. Trad.: Longas e estereis são as discussões encaminhadas a determinar se a Contabilidade é ciência ou não. Existem alguns autores que parecem considerar questão de prestígio pessoal demonstrar que a Contabilidade é uma atividade científica, como se em caso contrário a reputação do profissional na matéria contábil pudesse sofrer menosprezo [...] o serviço que presta um contador se pondera pela utilidade do mesmo na atividade humana, e poucos deixarão de reconhecer que na atualidade o papel da Contabilidade na tecnologia, na economia e nas finanças modernas é de singular gravitação.

³⁷ LISDERO, Arturo E. *El balance en la doctrina contable*. Buenos Aires: Macchi, 1975. p. 31. Trad.: a investigação Contábil deverá aplicar o método indutivo para elaborar, partindo da observação da realidade, as leis Fundamentais que regem a vida das empresas, fazendo abstração das características particulares destas.

seja uma ciência. Essas colocações coincidem com a de SÁ, já citada no capítulo I.

Outro autor destacado sobre o tema é BERTORA³⁸, partidário de caracterizar a Contabilidade como uma técnica destinada a produzir resultados úteis conforme uma definição antecipada de objetivos, procurando os resultados esperados. Este autor cita ainda a opinião do *Study on Establishment on Accounting Principles*: “Contabilidad e informes financieros no están basados en leyes naturales como en el caso de las ciencias físicas, pero deben descansar sobre una serie de convenciones o normas diseñadas para lograr lo que se percibe como los objetivos deseados de la contabilidad y de los informes financieros”

Segundo NEWTON³⁹:

La contabilidad es una disciplina técnica que a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente.

LOPEZ SANTISO⁴⁰ tem uma opinião mais crítica. Sustenta que os autores que aderiram à concepção científica da Contabilidade tampouco têm clarificado os fundamentos pelos quais afirmam que esta é uma ciência. Para ele é razoável pensar que não se pode afirmar – nem tampouco negar – que a Contabilidade é ciência, porque falta um trabalho mais aprofundado de investigação, uma busca que

³⁸ BERTORA, Raul. *Teoría de la contabilidad*. Buenos Aires: Macchi, 1975. p. 30. Trad. da opinião utilizada pelo autor: Contabilidade e informes financeiros não estão embasados em leis naturais como no caso das ciências físicas, mas devem descansar sobre uma série de convenções ou normas desenhadas para alcançar o que se percebe como os objetivos desejados da Contabilidade e dos relatórios financeiros.

³⁹ NEWTON, Enrique Fowler. *Normas contables argentinas*. Buenos Aires: Macchi, 1997. p. 5. Trad.: A Contabilidade é uma disciplina técnica que a partir do processamento de dados sobre a composição e evolução do patrimônio de uma entidade, os bens de propriedade de terceiros em seu poder e certas contingências, produz informação para a tomada de decisões de administradores e terceiros interessados e para a vigilância sobre os recursos e obrigações da entidade.

⁴⁰ LÓPEZ SANTISO, Horacio. *Ensayo de teoría contable*. Buenos Aires: Macchi, 1974. p. 30.

permita sustentar validamente essa posição.

Ao contrário de SANTISO, Garcia CASELLA⁴¹, em palestra no 1º Encontro Universitário de Investigadores da Área Contábil – Buenos Aires, 1995 – esboçou um conjunto de pressupostos básicos da teoria geral Contábil:

1. existe um sistema numérico para expressar ou medir valores monetários ou não;
2. existe um sistema numérico para ordenar, adicionar e medir intervalos de tempo;
3. existe um conjunto de objetos cujas características (valor, quantidade, etc.) são suscetíveis de câmbio;
4. existe um conjunto de pessoas físicas e jurídicas que têm relações com os objetos e expressam suas preferências acerca deles;
5. existe ao menos uma unidade ou entidade cujas situações se vão descrever;
6. existe um conjunto de relações denominado estrutura da unidade;
7. existem objetivos específicos para o propósito ou a necessidade Contábil assinalada;
8. existe um conjunto de regras alternativas que determinam que valores devem ser utilizados em cada registro Contábil;
9. existe um conjunto de regras alternativas que determinam o sistema de classificação de contas.

No informe 13 do Centro de Estudos Científicos e Técnicos (CECYT) da

⁴¹ Citado em VIEGAS, Juan Carlos et. alli. *Contabilidad – presente y futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996. p. 17.

Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas⁴² – FACPCE – a Contabilidade é conceituada como uma disciplina técnica que consiste em:

- a) um sistema de operações: registrar, analisar e interpretar para decidir e controlar;
- b) matéria certa: a informação relativa ao valor ou quantificação do patrimônio;
- c) com vistas a um fim: constituir uma base importante para a tomada de decisões e o controle da gestão empresarial.

Essas três definições aludem ao caráter técnico da disciplina Contábil, já que, segundo o autor, a Contabilidade não é senão um instrumento utilizado na consecução de um objetivo determinado, que é a obtenção de certo tipo de informação. Ele defende que a informação Contábil ajuda a explicar parcialmente as causas que levam a alguns fatos – como a queda nas vendas, por exemplo – mas isto é insuficiente para atribuir à disciplina Contábil o caráter de científica.

O mesmo debate que ocorre em vários países do mundo acontece também na Argentina, e está longe de ser concluído. A Contabilidade na Argentina é considerada pela maioria de seus autores como uma técnica que segue normas, cuja função básica é proporcionar informação útil para a tomada de decisões. Ainda que a Contabilidade não seja uma ciência, o desenvolvimento de normas para a preparação da informação Contábil deve se basear nas regras da lógica, que também governam os métodos científicos.

Existe, entre as opiniões, a coincidência de que os trabalhos de investigação

⁴² NEWTON, Enrique Fowler. *Normas contables argentinas*. Buenos Aires: Macchi, 1997. p.5.

devem adotar métodos e procedimentos que sejam aplicáveis a qualquer disciplina científica. Somente dessa forma se poderiam reconhecer os princípios que seriam inapeláveis pela sua condição de serem regras naturais plenamente aplicáveis.

Finalizando, a maior parte da doutrina contemporânea argentina aceita o caráter de disciplina técnica da Contabilidade. Para a doutrina, quem considera a atividade Contábil como uma ciência exagera algumas de suas características ou embasa suas conclusões em premissas falsas.

3.2. A DISCUSSÃO ARGENTINA: PRINCÍPIOS OU NORMAS CONTÁBEIS?

Normas Contábeis são diferentes de Princípios Contábeis. Verificou-se, no capítulo II, que as Normas derivam dos Princípios, e não podem existir antes desses (ver a opinião de IUDÍCIBUS: Princípios são a larga estrada e Normas são as placas sinalizadoras).

Segundo o dicionário de LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA⁴³, “*norma es una regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.*” Conseqüentemente, as Normas Contábeis são regras para a tarefa de preparar informação Contábil.

NEWTON⁴⁴ classifica as Normas em duas partes:

- a) as normas gerais, de valoração e de exposição e
- b) as normas profissionais e legais.

⁴³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*. 20 ed. Madrid, 1984. p. 958. Trad. Norma é uma regra que se deve seguir ou a que se devem ajustar os comportamentos, tarefas, atividades, etc.

⁴⁴ NEWTON, Enrique Fowler. *Normas contables argentinas*. Buenos Aires: Macchi, 1997. p. 4.

As normas gerais, de valoração e de exposição são muito flexíveis, sendo que algumas normas de valoração podem ter ligação com a norma de exposição, a saber: o cumprimento dos requisitos da informação contábil; a unidade de medida empregada; e a definição da Entidade emissora dos relatórios contábeis.

As normas profissionais e legais podem ser definidas como:

- a) as normas contábeis profissionais constituem o ponto de referência para os Auditores elaborarem suas opiniões sobre a forma como são preparados os relatórios contábeis que serão submetidos a seu exame profissional;
- b) as normas Contábeis legais, que obrigatoriamente devem ser aplicadas pelas entidades emissoras de relatórios Contábeis.

Até alguns anos atrás, na Argentina não se falava em Normas, mas em Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGAs). Essa expressão – que é muito usada nos Estados Unidos e outros países –, segundo o autor⁴⁵, é inadequada por pelo menos duas razões. Primeiro porque, segundo definição do *Diccionario de la Real Academia*, “*principio: base, fundamento, origen, razón fundamental sobre la qual se procede discurriendo en cualquier materia; norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta*”⁴⁶. A utilização do vocábulo princípio poderia ser aceita para certos conceitos – por exemplo, sobre os requisitos que devem satisfazer a informação contábil, mas não para um conjunto de elementos que inclui regras de ação. Segundo, a vigência das normas não se apóia em sua “suposta” aceitação generalizada; por outro lado, são as normas que definem a emissão dos relatórios

⁴⁵ NEWTON, Enrique Fowler. *Normas contables argentinas*. Buenos Aires: Macchi, 1997. p.6.

⁴⁶ Trad.: principio: base, fundamento, origem, razão fundamental sobre a qual se procede discorrendo em qualquer matéria; norma ou idéia fundamental que rege o pensamento ou a conduta.

contábeis e não o contrário.

Para compreender melhor a problemática princípio *versus* norma, convém saber que a Argentina é uma confederação composta de vinte estados provinciais, além da capital federal. As províncias têm todos os poderes que a nação não tem, sendo que esta cuida somente dos códigos civil e de comércio, sem alterar códigos jurisdicionais.

Cada estado provincial tem um *Consejo Profesional de Ciencias Económicas (CPCE)* ou um organismo que cumpre suas funções. Todos esses Conselhos estão facultados para sancionar Normas de Auditoria e, em conseqüência, para ditar normas contábeis profissionais que servem de referência para a emissão de relatórios.

Existem ainda outros organismos que, mesmo sem ditar normas profissionais, têm algum grau de participação direta ou indireta em sua elaboração: *Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas (FAGCE)*; *Instituto Tecnico de Contadores Públicos (ITCP)*; *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE)*.

A FACPCE tem por objetivos a uniformidade da legislação nos estados jurisdicionais “*siempre que ello resultare compatible con las características individuales y propias de cada región*”⁴⁷; a edição de normas técnico-profissionais de aplicação geral no exercício da profissão Contábil, bem como a realização de estudos e investigações sobre aspectos técnicos e científicos da profissão.

A rigor, a FACPCE não pode ditar normas profissionais; por isso, as

⁴⁷ NEWTON, Enrique Fowler. *Normas contables argentinas*. Buenos Aires: Macchi, 1997. p.11. Trad. Sempre que ele resultar compatível com as características individuais e próprias de cada região.

Resoluções Técnicas (RT) emitidas pela Federação, referidas ao assunto, não podem ser tomadas como normas, mas sim como propostas de normas.

O autor conclui que o problema argentino é que a forma federalista de governo nunca pôde ser derrotada; segue-se, então, com distintas normas em várias províncias e ainda, em algumas jurisdições, diferentes naturezas para a emissão de relatórios contábeis.

Quer dizer, assim como no Brasil existem dois órgãos que legislam a respeito de Princípios e normas, na Argentina o caso é ainda mais grave, pois cada um dos vinte estados são autônomos nessa matéria.

Após o exposto, pode-se concluir, antecipadamente, que a harmonização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade entre Brasil e Argentina será muito discutida e sua implementação se dará de forma muito lenta. Isso sem levar em conta todas as diferenças estruturais da própria Contabilidade nos dois países.

3.3. QUALIDADES E REQUISITOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL ARGENTINA

Essas qualidades ou requisitos a serem satisfeitos pela informação contábil, com vistas a produzir informação da maior qualidade em termos de cumprimento dos objetivos das demonstrações contábeis, condicionam a definição das normas contábeis argentinas, tanto de avaliação quanto de exposição.

Em 1994 aconteceu a XVII Jornada de Contabilidade, Economia e Administração do Cone Sul. Como resultado, surgiu o livro homônimo, cujo primeiro volume – Investigação Contábil, organizado por VIEGAS et al⁴⁸ traz, como Anexo A,

⁴⁸ XVII JORNADA DE CONTABILIDADE, ECONOMIA E ADMINISTRAÇÃO DO CONE SUL. Vol 1. 1994, p. 174-176.

Cualidades o requisitos generales de la informacion contable – normas argentinas.

Levando em consideração que as normas argentinas têm o mesmo significado que os Princípios Contábeis brasileiros, e que o objetivo deste trabalho é justamente avaliar até que ponto a harmonização entre os dois países é viável, é de suma importância o conteúdo de tal anexo, tanto que será transcrito na íntegra.

A) A informação que se proporciona deve ser verdadeira:

- a) veracidade: a informação deve expressar uma conformidade razoável com a realidade;
- b) objetividade: a informação deve apresentar-se, no maior grau possível, de maneira que expresse os acontecimentos tais como são, com o maior realismo, sem deformações por subordinação a condições particulares do emissor;
- c) atualidade: a informação deve considerar os elementos e valores que têm efetiva vigência;
- d) certeza: a informação deve ser elaborada sobre a base do melhor conhecimento possível dos acontecimentos que comunica, baseado num estudo diligente dos aspectos relevantes de cada um deles;
- e) essencialidade: a informação sobre um fenômeno dado deve dar preeminência à sua natureza econômica sobre sua forma instrumental ou jurídica, quando os aspectos instrumentais ou as formas legais não refletem adequadamente os efeitos econômicos existentes;
- f) verificabilidade: a informação deve permitir sua comprovação mediante demonstrações que a confirmem;
- g) precisão: a informação deve estar compreendida entre os estreitos limites da aproximação, buscando a maior exatidão possível;

h) confiabilidade: a informação deve preparar-se conforme seus critérios, normas e regras que lhe outorguem caráter de credibilidade.

B) Deve se considerar o rendimento da informação:

a) utilidade: a informação deve servir efetivamente e render benefícios tanto para o emissor como para o receptor; não deve ser supérflua ou desnecessária;

b) produtividade (ou economia da informação): a informação deve prestar uma utilidade para os objetivos dos usuários, que exerça os esforços necessários para sua obtenção (relação custo-benefício).

C) À informação deve corresponder:

a) pertinência: a informação deve ser razoavelmente apropriada para o cumprimento de seus objetivos podendo chegar a superar o nível de efetividade e converter-se em relevante quando adquire altos níveis de excelência;

b) integridade: a informação deve ser completa, isto significando que incluirá ao menos todas as partes essenciais;

c) significação: a informação não deve omitir nenhum elemento de importância, mas pode excluir elementos que não a possuam;

d) suficiência: a informação deve ser proporcionada na medida necessária para satisfazer os desejos dos usuários;

e) prudência: a informação deve expressar-se com cautela e precaução. O informante deveria situar-se entre a reflexão e a previsão, tendendo a evitar os riscos que poderiam surgir com a informação comunicada.

D) A informação deve ser viável:

- a) acessibilidade: a informação deve ser obtida sem maiores percalços;
- b) praticabilidade: a informação deve reunir os atributos que permitam sua utilização;
- c) normalização: a informação deve basear-se em normas ou regras adequadas que satisfaçam a necessidade de consequência e uniformidade que pudessem requerer os usuários;
- d) comparabilidade: a informação deve permitir a possibilidade de ser relacionada e confrontada com outras entidades no mesmo período e em períodos diferentes.
- e) convertibilidade: a informação deve poder mudar sua forma, transformar-se ou reduzir-se a dados fundamentais, sem mudanças em seu conteúdo ou em sua essência;
- f) oportunidade: a informação deve emitir-se em tempo e lugar convenientes para seu usuário;
- g) celeridade: a informação deve ser ministrada com a maior rapidez possível;
- h) clareza: a informação deve ser inteligível, fácil de compreender pelos usuários que tenham um razoável conhecimento da terminologia própria dos relatórios contábeis.

E) A informação deve ser organizada:

- a) sistematização: a informação deve apresentar-se de maneira ordenada e orgânica, o que significa que deve fundamentar-se num conjunto de critérios, normas e regras harmonicamente entrelaçadas;

b) racionalidade: a informação deve ser lógica e resultar da aplicação de um método adequado.

Essas qualidades ou requisitos da informação contábil devem ser satisfeitas, na Argentina, visto que fazem parte da Resolução Técnica nº 10, emitida pela Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas.

Essa enumeração é grande, se comparada com os Princípios Contábeis brasileiros, e derivam dos seguintes aspectos: referem-se aos requisitos da informação em geral e não especificamente da informação contábil; alguns requisitos são reiterativos e outros não constituem propriamente requisitos.

Por exemplo, citando VIEGAS et al⁴⁹, *“el requisito de accesibilidad expresa que la información debe ser obtenida sin mayores obstáculos. Esto parece referirse al sistema de recolección y procesamiento de datos más que a un requisito de la información”*. Quer dizer, parece que o princípio de acessibilidade refere-se mais ao acesso ágil à informação – que pode se encaixar em qualquer ciência – do que especificamente à Contabilidade. Nem toda informação pode ser obtida sem obstáculos. Esse suposto princípio contábil argentino possui um aspecto de futilidade, não seguindo as definições sobre princípios apresentadas neste trabalho.

Vendo as dificuldades existentes no campo dos Princípios Contábeis, em nível mundial, foi que especialistas em Contabilidade de todo o mundo criaram o IASC – *International Accounting Standards Committee* (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade) – para tentar harmonizar este capítulo da Contabilidade Mundial.

⁴⁹ VIEGAS, Juan Carlos et. alli. *Contabilidad – presente y futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996. p. 96. Trad.: o requisito de acessibilidade expressa que a informação deve ser obtida sem maiores obstáculos. Isto parece referir-se ao sistema de recolhimento e processamento de dados mais que a um requisito da informação.

4 COMPARAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS ACEITOS NO BRASIL, NA ARGENTINA E OS PRESSUPOSTOS DO IASC

Por que é imprescindível uma harmonização dos Princípios Contábeis? Porque são eles que formam a base para a evidenciação nas demonstrações contábeis. Evidenciação é o meio pelo qual a administração de cada Entidade atende aos seus usuários com as informações necessárias para a tomada de decisões, a compreensão da situação da empresa, etc., e podem abranger desde a situação patrimonial e financeira da entidade até sua lucratividade e suas origens e aplicações de recursos em determinado período.

Por isso é preciso definir um perfil para a apresentação das demonstrações, a fim de que o usuário externo (neste caso, Brasil com relação à Argentina e vice-versa) compreenda e possa analisar essas demonstrações.

E no que se baseiam as demonstrações contábeis? Em algumas características qualitativas da informação contábil, ou seja, os Princípios Contábeis – que são chamados assim no Brasil, mas, como visto, são tidos como normas, na Argentina, e como Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (ou Pressupostos Fundamentais de Contabilidade), pelo IASC.

Em nível mundial, recentemente foi desenvolvido um trabalho pela Organização das Nações Unidas – ONU, demonstrando o nível de homogeneidade das práticas contábeis em vários países. Esse estudo, citado pelo Conselho Federal

de Contabilidade do Estado de São Paulo⁵⁰, concluiu que a homogeneidade na forma como as informações contábeis são tratadas e divulgadas ainda é muito baixa. Existem muitas divergências, apesar de todos os esforços dos diversos órgãos mundiais (IASB, ONU, IOSCO – *International Organization of Securities Commissions* e outros) que vêm atuando pela harmonização dos Princípios e Normas Contábeis. Por exemplo, sobre a equivalência patrimonial, alguns países a exigem, outros admitem essa forma de avaliação, e outros simplesmente não admitem.

Antecipadamente, pode-se afirmar que a globalização da economia irá forçar uma uniformização contábil, se não da totalidade, mas da maioria dos Princípios e normas de elaboração e divulgação de demonstrações, principalmente devido ao custo que essa diversidade contábil poderá acarretar aos países que negociam além de suas fronteiras.

De acordo com FRANCO⁵¹, “a globalização da economia evidenciará que o único denominador comum e mensurador das atividades econômicas é a Contabilidade, dela exigindo homogeneidade universal de tratamento para registros e divulgação de fatos contábeis da mesma natureza”.

Para KOLIVER⁵², o problema central na harmonização dos Princípios Fundamentais de Contabilidade está no próprio entendimento do que seja a Contabilidade: uma ciência social ou, simplesmente, um conjunto de técnicas cujo centro de atenções está nas demonstrações contábeis – para citar as duas posições mais importantes.

⁵⁰ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Contabilidade no contexto internacional*. São Paulo: Atlas, 1997. p. 67.

⁵¹ FRANCO, Hilário. Da importância dos princípios fundamentais de Contabilidade na harmonização das normas e informações contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Ano XXIV, nº 95, setembro/outubro de 1995. P. 36.

⁵² KOLIVER, Olívio. A harmonização das normas contábeis no contexto regional. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Ano XXIV, nº 93, mai-jun/1995. p. 16.

Se aceita a Contabilidade como ciência social, os Princípios Fundamentais de Contabilidade não serão simples lineamentos de origem consuetudinária, mas princípios científicos na acepção integral da expressão (levando-se em consideração todo o referencial teórico do capítulo I). Em outras palavras, todas as normas estarão alicerçadas nos princípios aos quais, em circunstância nenhuma, poderão contradizer.

KOLIVER⁵³ diz que “o grande problema está no campo doutrinário” e decorre de fatores que já foram apresentados no capítulo II, tais como o espírito federalista – de profundas raízes históricas – que prevalece na Argentina. A questão central refere-se ao Patrimônio, por atingir os Princípios Fundamentais da Oportunidade, Competência, Prudência e outros. Não havendo acordo nessa área, todas as medidas harmonizadoras serão simples paliativos.

De acordo com FRANCO⁵⁴:

por serem os princípios inerentes à própria Contabilidade e existirem independentemente da vontade ou da escolha por parte de doutrinadores ou profissionais, precisam eles ser identificados e respeitados, para que essa ciência, em sua aplicação aos fins a que se destina, alcance seus objetivos de informar, com clareza, precisão e eficiência, a situação e as variações patrimoniais da entidade a que ela se aplica.

Sem uma uniformização, ou melhor, sem a aceitação dos Princípios

⁵³ KOLIVER, Olívio. A harmonização das normas contábeis no contexto regional. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Ano XXIV, nº 93, mai-jun/1995. p. 16.

⁵⁴ FRANCO, Hilário. Da importância dos princípios fundamentais de Contabilidade na harmonização das normas e informações contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Ano XXIV, nº 95, setembro/outubro de 1995. P. 36.

Fundamentais de Contabilidade pela Contabilidade argentina, pode-se antecipar que será difícil ocorrer a harmonização de normas e procedimentos contábeis, porque nunca os dois países falarão a mesma linguagem contábil.

Após analisar detalhadamente o trabalho de vários autores, tanto brasileiros quanto argentinos, verificou-se que todos os quadros referentes a comparações de princípios só citam os princípios de cada país, sem compará-los.

Para preencher essa lacuna bibliográfica – e como um dos principais objetivos deste trabalho – criou-se novo quadro, onde os Princípios Fundamentais de Contabilidade usados no Brasil foram comparados às normas NIC do IASC e às qualidades ou requisitos necessários para a informação contábil argentina.

Nesse quadro, todos os Princípios Fundamentais de Contabilidade - reconhecidos pelo Brasil como tal – encontram correlatos dentro das Normas Contábeis do IASC. Já na Argentina, os Princípios da Entidade e da Competência não foram encontrados em seus Requisitos ou Qualidades da Informação Contábil.

Como citado no quadro, seria impossível estudar um patrimônio sem segregá-lo de interferências externas, isto é, deve-se separar o patrimônio da Entidade de qualquer influência das pessoas que participaram com os ativos desta. Na Contabilidade argentina – nos requisitos e/ou qualidades utilizados para emissão de relatórios contábeis – não se encontrou referência entre a separação do patrimônio da Entidade e o das pessoas que participaram com os seus ativos. Torna-se difícil, para qualquer profissional da Contabilidade, analisar e compreender o que se passa numa entidade, se esta não tem seu patrimônio próprio, se existe confusão entre o seu patrimônio e o das pessoas que a compõem.

4.1. PRINCÍPIO DA ENTIDADE:

A Contabilidade preserva o ambiente do estudo de um determinado patrimônio, isolando-o de suas influências externas. Assim, estaticamente, o patrimônio líquido de uma Entidade Contábil é analisado de forma objetiva e precisa.

Poder-se-ia dar outro tipo de abordagem ao objeto de estudo, focalizando, por exemplo, o estudo de um setor específico, uma divisão, um departamento. Tudo dependerá do objetivo final na análise desse determinado patrimônio. O foco de estudo será fator determinante para o alcance do objetivo. Deste modo, não é possível desconsiderar que é fator primordial o Princípio da Entidade ser entendido como fundamental para o bom entendimento da Contabilidade.

Alguns autores, como IUDÍCIBUS, baseado em HENDRIKSEN, SÁ e outros, caracterizam a visão da Entidade Contábil como um pressuposto tão fundamental, que caracteriza o próprio ambiente da Contabilidade, denominando-o de Postulado Contábil ou Postulado Ambiental da Contabilidade.

Na visão do IASC, percebe-se que este conceito não se confunde, e é adotado em sua integridade, pois na definição do patrimônio da entidade, entende-se como elemento residual o patrimônio líquido, decorrente da diferença de ativos e passivos integrantes do denominado patrimônio, seu objeto de estudo. Deste modo, o Princípio da Entidade se caracteriza como, talvez, o mais importante, uma vez que percebe o patrimônio da Entidade Contábil segregado de interferências externas, ao

citar que “O Princípio da entidade reconhece [...] a necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo de patrimônios existentes [...]”.

Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição (Resolução CFC 750/93). No caso argentino, este entendimento é pacífico, mas não é explícito. Não existe o receio de que a Argentina tenha entendimento diferenciado, ao contrário. Mas ao tratar cientificamente este processo, deve-se encontrar um correspondente explícito que externe a impossibilidade de entendimento diferenciado e até diverso do correspondente no Brasil e na visão internacional, representada aqui pelo IASC, seu principal organismo normatizador. Não há entendimento sobre um patrimônio único, isolado, se este não for analisado em segregação total de seu ambiente, em termos axiomáticos. Por isso o entendimento do Princípio da Entidade como um axioma, revelador de uma “premissa imediatamente evidente que se admite como universalmente verdadeira sem exigência de demonstração”⁵⁵.

Assim, o entendimento deve ser internacional, não havendo possibilidade de regulamentação diferente, em qualquer aspecto relacionado ao estudo do patrimônio de uma Entidade Contábil.

4.2. PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE:

É considerado como pressuposto básico para o IASC, sem o qual não é possível entender o significado do patrimônio de uma organização contábil, e sem o

⁵⁵ DICIONÁRIO AURÉLIO. 2 ed. São Paulo: Nova Fronteira, p. 209.

qual se perderia grande parte do significado da utilização das demonstrações contábeis em termos de administração e gerenciamento de seus recursos.

A Primeira Norma Internacional, revisada em 1994, considera o funcionamento da Contabilidade como paralelo ao entendimento do funcionamento da organização à qual o patrimônio está relacionado, e entende, do mesmo modo que se pressupõe como princípio no Brasil, e conceitua-se na Argentina, a “empresa em marcha”. Não há diferença significativa no entendimento deste princípio, somente que a conceituação argentina, por tratar muitas vezes a aplicação, a técnica da Contabilidade, não o postula axiomáticamente como é feito no Brasil. É apenas um entendimento diferenciado no relacionamento da Ciência com a Técnica, ou na forma da melhor adequação para a utilização de um mesmo pressuposto, entendido em comum, mas aplicado de forma segmentada.

Para este entendimento, serviu-se da interpretação de que “para a Contabilidade, a entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário”⁵⁶. Os ativos da empresa não são considerados como tal, para que sejam realizados, vendidos ou alienados do modo como estão, se avaliados estaticamente, mas sim, são devidamente manipulados por sua administração patrimonial, para que produzam efeitos sinérgicos, gerando receitas em excesso ao volume de custos e despesas, conduzindo tal patrimônio a um resultado positivo e, de diversas formas, beneficiando a sociedade, gerando serviços, produtos ou facilidades. Deste modo, há uma forte correlação entre este Princípio e o da Competência dos exercícios, por sua vinculação ao resultado gerado pelo patrimônio contábil em estudo. Daí a

⁵⁶ (Citado no livro Normas e Práticas Contábeis no Brasil, p. 50).

ausência da necessidade de uma valorização dos ativos da organização ou entidade contábil em termos de reposição, valorização a valor de mercado ou similar, e a possibilidade da adoção de valores históricos, como também tratado no Princípio do Registro pelo Valor Original.

4.3. PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE:

A Oportunidade, na visão do IASC, se refere diretamente à confiabilidade das informações e à sua relevância em termos de divulgação, entendimento que muito se aproxima da visão dada na Resolução CFC 750, adotada no Brasil para a distinção dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Registrar logo e registrar tudo é a preocupação. E isto se refere diretamente à formatação e à potencialidade das informações contábeis, após seus devidos registros em consonância com as normas contábeis locais.

Deste modo entende-se que, na concepção argentina, a preocupação se dá mais à utilização da informação do que à sua forma de composição, o que fugiria do aspecto de princípio. A informação deve ser viável e a oportunidade da informação deve emitir-se em tempo e lugar, pressupõe a Resolução Técnica nº 10. É quase um entendimento de uma valiosa técnica de administração de empresas, empírica e subjetiva, que entende que a informação só é válida se atender a quesitos de tempestividade, objetividade e casualidade, o que contraria o entendimento contábil de preparação da informação contábil, em termos patrimoniais e de resultados.

Como as demonstrações e os relatórios contábeis que contêm sua informação fundamental são preparados estaticamente, existe a necessidade intrínseca de serem formatados dentro de uma concepção básica de que se devem

agregar todas as variações sofridas pelo patrimônio ou resultado da Entidade em estudo, no momento em que ocorrerem, de forma a evidenciar sua posição estática até o presente momento, independentemente da utilização posterior da informação.

Até se podia concordar que “além do mais, em nossa forma de entender, é ao Contador que compete dar o modelo de ação, cabendo ao administrador apenas a seleção ou opção sobre as alternativas oferecidas”⁵⁷.

4.4. PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

O Princípio do Registro pelo Valor Original pressupõe um forte entendimento da realidade estática do patrimônio contábil apresentado, conforme já mencionado quando se falou do Princípio da Continuidade. Se não há interesse em realizar, em vender, em desfazer-se de ativos, por que haveria a necessidade de mensurar seus valores observando o valor corrente de mercado, atualizando-se talvez monetariamente seus valores contábeis e, em seguida, deturpando, inevitavelmente, o valor do patrimônio líquido gerado da informação contábil?

O patrimônio líquido, considerado na acepção contábil, evidencia a diferença entre os valores dos ativos e dos passivos da entidade contábil. Por exemplo: um ativo no valor de 10, e obrigações de pagamento devidas no valor de 7, geram um patrimônio líquido de 3, que representa, entre outros, os lucros que foram gerados por estes ativos em sua dinâmica de atuação. Ora, considerando desta forma, ao longo do tempo, pode-se continuar com um ativo avaliado por seu valor original, que os resultados oferecidos por ele estarão gerando novos ativos e novos resultados,

⁵⁷ (Citado no livro Princípios Fundamentais de Contabilidade, Antonio Lopes de Sá, Ed. Atlas, p. 106).

que estarão apresentados no patrimônio líquido da entidade, não havendo nenhuma necessidade de uma nova mensuração. E ainda, mantendo todos os valores o registro por seu valor original de aquisição, permite-se a comparabilidade dos valores do patrimônio líquido ao longo de diversos demonstrativos contábeis, possibilitando a verificação de sua evolução.

É perceptível que não se está desconsiderando a atualização de valores monetários; trata-se claramente pelo Princípio da Atualização Monetária, que não interfere no entendimento correto do Registro pelo Valor Original e faz a Contabilidade descaracterizar seu caráter informativo real, no sentido financeiro.

Assim, não se pode admitir um critério alternativo, como fazem os argentinos, ao considerar permitida uma mescla entre valores correntes e históricos, ou a utilização de uma destas formas como alternativas possíveis. O IASC, por sua vez, trata o assunto subjetivamente e não dá um posicionamento contábil seguro, deixando a cargo das Políticas Contábeis da entidade, tornando impreciso o sentido do Valor Original, e permitindo a falta da comparabilidade entre as Contabilidades de diversas entidades no mundo e, talvez, dentro um mesmo país, nesse sentido.

4.5. PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

O Princípio da Atualização Monetária no Brasil está indicado na Resolução CFC 750/93, e preceitua que “os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais”. A moeda, qualquer que seja, possui sua relatividade de poder aquisitivo, o chamado valor do dinheiro no tempo. Para que a avaliação do patrimônio líquido possa ser precisa e reflita os

valores das transações originais, é preciso atualizar tais valores que representam substancialmente a moeda nacional. Isto não representa uma reavaliação e não fere, de modo algum, o princípio do Registro pelo Valor Original, mas ajusta o valor original para a data da demonstração ou relatório contábil, mediante a aplicação de técnicas específicas que levam em conta a inflação (ou deflação), fenômeno econômico mundial, o que adapta a tradução do poder aquisitivo da moeda àquela data. Não é uma forma de reavaliação, e nem tende a ter tal interesse.

O IASC, na divulgação de sua estrutura conceitual básica, trata a posição financeira de forma subjetiva entre a essência e a realidade econômica de ativos e passivos, uma vez que podem ser encontrados valores monetários ativos e também obrigações passivas, sujeitas à atualização. Este princípio difere substancialmente de um processo de correção monetária de ativos, como um todo. Esta visão do IASC, que não trata a atualização como princípio mas respeita sua credibilidade e impõe sua variação na forma de essência de valores e de realidade econômica, reconhece a aplicabilidade mundial do fenômeno de variação do poder aquisitivo das moedas nos países.

O conceito argentino, que fala da atualidade das transações informadas, menciona que a informação deve considerar os elementos e valores que têm efetiva vigência. Encontra-se, aqui, uma comparação simples. Todos concordam em limitar a atualização às fronteiras da comparabilidade e da utilização da informação. Pode-se trocar um ativo não monetário por um valor representativo em moeda que seja inferior ou superior ao seu montante, o que não aconteceria com um valor monetário representado diretamente no ativo. Assim, a atualização da moeda, que possui valor nominal, e que sofre modificações, não enseja uma reavaliação, como nos casos dos ativos não monetários, mas sim, busca uma nova expressão que mantenha o

valor originalmente contabilizado, mantendo a integridade da informação contábil nas demonstrações ou relatórios.

4.6. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

O conceito do IASC é idêntico ao do Brasil. Os resultados devem ser contabilizados em relação ao período a que pertencerem efetivamente. A Contabilidade pública, no Brasil, utiliza uma forma mista de avaliação – sistema misto. É a formatação de dois sistemas de acumulação de resultados, o regime de caixa e o de competência. Na Contabilidade pública, opta-se por um sistema diferenciado, dadas as características do sistema orçamentário envolvido no processo, e que deve ser aprovado dentro do princípio jurídico da anualidade do orçamento. Assim, mantém-se uma estrutura na Contabilidade pública onde contabilizam-se as receitas efetivamente recebidas, ou seja, pelo regime de caixa, e contabilizam-se as despesas pelo regime de competência, dentro do período em que são correspondentes, mediante o documento de empenho (documento formal que exhibe o compromisso público de pagamento da despesa), independentemente do seu pagamento formal, o que corresponde a um regime misto. Isto serve para dar flexibilidade limitada ao setor público, que somente pode gastar aquilo que arrecada ou menos, em teoria, pois seus recursos são limitados ao seu recebimento.

Esta forma dá uma dinâmica de prudência ao resultado público, o que não impede que sejam realizados empréstimos ou dotações adicionais, para cumprimento das obrigações governamentais. Nas empresas privadas, no entanto, ou em outras entidades contábeis, esta necessidade não impera. É necessário, sim,

conhecer o resultado econômico das transações de determinado período, para saber se houve um resultado positivo ou negativo, lucro ou prejuízo, independentemente de pagamentos ou recebimentos.

Há uma diferença substancial entre as contas públicas e as privadas. Na Contabilidade pública há a busca pelo bem estar social, e não por resultados de lucros nas transações dos períodos. Na área privada, no entanto, esta busca pelo lucro é uma constante que visa à perpetuação da empresa em um mercado. Deve-se, é claro, conhecer a estrutura de pagamentos e recebimentos na Contabilidade privada, mas isto é feito mediante a aplicação de outro instrumento, muito independente – conhecido como fluxo de caixa – que revela os valores de recebimentos e de pagamentos ao longo de um determinado período, permitindo uma visualização da capacidade de pagamentos e liquidação de dívidas. Isto é muito diferente de conhecer o resultado efetivo das transações em cada período, independentemente deste fluxo de caixa.

Comparando com a normatização argentina, não encontramos similar sumariamente informado. Os requisitos ou qualidades usados não falam a respeito de registrar receitas e despesas a partir da data do fato gerador.

4.7. PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Este Princípio encontra similaridade no Brasil, na Argentina e no IASC, uma vez que uma das principais funções da Contabilidade é a apresentação de informações para o embasamento da tomada de decisões. Nestes termos, o entendimento da precaução, principalmente frente a situações que envolvem incertezas de grau variável, ganha extrema importância, quando procura impedir a

prevalência de juízos puramente pessoais ou de outros interesses, provocando a existência de equanimidade nas informações constantes dos relatórios contábeis.

O Princípio, dentro de sua aplicação, torna-se indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, uma vez que procura a obtenção de um Patrimônio Líquido menor, dentre os possíveis diante de alternativas de procedimentos de valorização das transações. O Princípio da Competência, deste modo, ganha relevância da formação do montante do resultado, que é cuidadosamente ratificado pelo Princípio da Prudência. E este parece ser o entendimento dos brasileiros, dos argentinos, e da comunidade contábil em nível mundial, aqui representada pelo entendimento do IASC. Da NIC-1 Revisada de 1994 tem-se que “prudência [...] devem nortear a seleção e adoção das políticas contábeis”.

Para os argentinos, a informação deve corresponder a um grau de prudência, expressando-se com cautela e precaução, evitando os riscos que poderiam surgir com a informação comunicada. E este é o ponto forte do entendimento e da utilização deste Princípio na Contabilidade. Aristóteles, em *Ética A Nicômaco*, Livro VI, diz que “o que se chama discernimento, e em virtude do qual se diz que os homens são ‘juízes humanos’ e que ‘possuem discernimento’, é a reta discriminação do eqüitativo”. É perceptível a importância da eqüidade dos relatórios contábeis. A eqüidade era dita como Princípio Fundamental de Contabilidade pela Resolução CFC nº 530/81, incorporando-se aqui ao Princípio da Prudência. E Aristóteles ainda explica, no mesmo livro que:

assim como dizemos que algumas pessoas que praticam atos justos não são necessariamente justas por isso - referimo-nos às que praticam os atos prescritos pela lei, quer involuntariamente, quer devido à ignorância

ou por alguma outra razão, mas não no interesse dos próprios atos, embora seja certo que tais pessoas fazem o que devem e todas as coisas que o homem bom deve fazer -, parece que, do mesmo modo, para alguém ser bom é preciso encontrar-se em determinada posição quando pratica cada um desses atos: numa palavra, é preciso praticá-los em resultado de uma escolha e no interesse dos próprios atos”.

4.8. PRINCÍPIO DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA

Eis aqui um Princípio de Contabilidade não previsto na Resolução CFC nº 750/93, mas que, entendido como tal, denota pressuposto básico para a aplicação dos demais Princípios: a prevalência da Essência sobre a Forma. Da NIC-1 Revisada (1994) tem-se que “Prudência, Substância superpondo-se à Forma e Relevância devem nortear a seleção e adoção das políticas contábeis”.

Na visão argentina, as características econômicas sobressaem-se às formas legais ou técnicas, e isto vem compactuar com o entendimento do IASC e com o entendimento brasileiro. É impossível ter uma boa demonstração contábil se esta não refletir a realidade em virtude de uma norma ou particular. Neste particular, Aristóteles, ainda mencionando *Ética A Nicômaco*, Livro VI, diz:

em todas as disposições de caráter que mencionamos, assim como em todos os demais assuntos, há uma meta a que visa o homem orientado

pela razão, ora intensificando, ora relaxando a sua atividade; e há um padrão que determina os estados medianos que dizemos serem os meios-termos entre o excesso e a falta, e que estão em consonância com a reta razão. Mas, assim dita a coisa, embora verdadeira, não é de modo algum evidente.

É uma visão da essência sobre a forma em caráter genérico, mas aplicável à Contabilidade. O entendimento do registro das transações em sua essência, independente de sua forma ou modelo de apresentação, parece ser comum na visão do Mercosul, na visão argentina, na visão brasileira e, para Paraguai e Uruguai, na visão do IASC - *International Accounting Standards Committee*. A esse respeito, a Resolução CFC nº 774/94, que explica o entendimento dos Princípios Contábeis, explicita a necessidade de integridade das variações quando da aplicação dos Princípios, e entende que a integridade se relaciona à necessidade dos registros em sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso, o que ratifica a existência do Princípio da Essência sobre a Forma, ainda que não ditado como tal. Isto é relacionado diretamente à necessidade da informação contábil no que diz respeito à complementariedade da apreensão, que não permite a exclusão de variações quantificáveis, e ainda, não permite tal exclusão nos casos em que a formalização não está completa ou devida. Assim, sobrepondo-se a Essência sobre a Forma, seja esta legal ou doutrinária, a operação existente deve ser devidamente representada nos relatórios contábeis.

Enfatizando o tema desse trabalho, evitar diferenças na Contabilidade utilizada no Brasil e na Argentina trará informações contábeis com relativa qualidade, acessíveis ao entendimento, fáceis de estabelecer comparações e que representem os aspectos econômico-financeiros das entidades.

CONCLUSÃO

No espaço de duas gerações, o mundo mudou muito. Os que têm, hoje, 42 anos de idade, nasceram sob o signo do SPUTNIK – a pequena bola de metal, dotada de um transmissor de rádio, que os russos colocaram na órbita terrestre pela primeira vez, detonando a corrida espacial. Naquela época, um computador pesava 30 toneladas e era chamado de cérebro eletrônico. Os aviões a jato eram novidade e a distância entre os países, um obstáculo difícil de transpor. Foi na revolução tecnológica que as empresas se basearam para moldar a economia global.

Com esforço e um alto grau de ansiedade, o Brasil está saindo do isolamento para entrar nessa corrente. Não há outra maneira de ingressar no futuro. O processo econômico sempre sofreu suas críticas de adaptação, mas as próprias crises sempre produziram as soluções.

Uma dessas soluções – que tem surgido em todo o mundo – é a união de países em blocos regionalizados – os blocos econômicos. São associações de países, em geral de uma mesma região geográfica, que estabelecem relações comerciais privilegiadas entre si e atuam de forma conjunta no mercado internacional. Um dos aspectos mais importantes na formação dos blocos econômicos é a redução ou a eliminação das alíquotas de importação, com vistas à criação de zonas de livre comércio.

Os blocos aumentam a interdependência das economias dos países membros. O Brasil está caminhando nesse sentido, o que exige muito conhecimento e reflexão. E o Mercosul – Mercado Comum do Cone Sul – é fruto dos conceitos da

globalização e uma realidade que o brasileiro está presenciando.

O Mercosul é, mais do que uma tendência, uma realidade. O país que não levar a sério essa proposta, seja Brasil, Argentina, Paraguai ou Uruguai, corre o risco de ser tragado por um mais competente, com uma visão globalizada da economia.

No contexto da globalização "estamos vivendo uma nova configuração pela qual se ampliaram mercados domésticos aos regionais e estes aos inter-regionais, com uma gradual queda das proteções locais", o que leva à empresa o desafio de "adequar-se às novas escalas de produção e comercialização, adotar novas estratégias, conseguir maior flexibilidade operativa para responder às satisfações e modalidades, corrigir as estruturas internas e contar com origens adequadas de financiamento". Esta é uma das conclusões de Norberto Oscar BARBIERI, da Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas, em trabalho apresentado durante o II Seminário Internacional de Países Latinos Europa-América, ocorrido em São Paulo, em novembro de 1998.

Junto com essas adequações, as empresas deverão falar a mesma linguagem contábil, para que as suas demonstrações sejam corretamente compreendidas por todas. O principal objetivo da Contabilidade é fornecer informações úteis, claras e relevantes a seus usuários, a fim de permitir avaliações corretas das organizações. Por isso, faz-se necessário o uso da mesma linguagem entre os profissionais de Contabilidade, principalmente quando existe intercâmbio entre países de língua, costumes e ambientes diferenciados, nesse caso, Brasil e Argentina.

Aqui se chegou ao problema central definido no início deste trabalho, que pode ser dividido em três questões:

1. É possível que a Contabilidade utilizada no Brasil e na Argentina tenha por viga-mestra os mesmos Princípios Fundamentais?

2. Os Princípios Fundamentais utilizados no Brasil correspondem aos princípios usados pelo IASC - *International Accounting Standards Committee*?
3. Qual o caminho que Brasil e Argentina devem seguir para que possuam, a exemplo da Comunidade Econômica Européia, um conjunto de normas baseadas nos mesmos Princípios Fundamentais?

Após profunda pesquisa bibliográfica, pode-se concluir, respondendo a essas questões, que as diferenças contábeis existem desde o nível conceitual. A maioria dos autores argentinos trata a Contabilidade como uma técnica e, como tal, não está embasada em Princípios, mas sim, em regras e normas de aplicação. Conseqüentemente, a Argentina não possui Princípios Fundamentais de Contabilidade; a mesma é regida por Requisitos ou Qualidades da Informação Contábil. Baseado em farto material teórico, afirma-se, no primeiro capítulo deste trabalho, que a Contabilidade é uma ciência e, como tal, possui todos os requisitos inerentes a uma ciência. Para que Brasil e Argentina possuam a mesma viga-mestra alicerçando a ciência contábil, faz-se necessário que a Argentina aceite a Contabilidade como ciência e entenda que, como tal, possui Princípios Fundamentais nascidos da teoria contábil.

A segunda questão foi respondida no quadro comparativo apresentado, pois os princípios defendidos pelo Brasil possuem correlatos nas normas do IASC, com as devidas adaptações que foram realizadas conforme entendimento do IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores – e do CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Tanto que, para o IASC, os princípios são conhecidos como Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.

Finalmente, respondendo à terceira questão, o caminho que Brasil e

Argentina devem seguir para a harmonização dos Princípios Contábeis passa necessariamente – torna-se a frisar – pela concepção conceitual da Contabilidade – a ciência contábil. Esse reconhecimento é indispensável para que a harmonização das normas – que vêm após os Princípios – possa ocorrer a longo prazo, de forma definitiva. Não se pode aceitar uma norma contábil que não se enquadra nos Princípios Fundamentais de Contabilidade. E não estando os Princípios harmonizados, ocorrerá a unificação da linguagem contábil entre Brasil e Argentina?

Após profundo estudo a respeito dos Princípios Fundamentais de Contabilidade emanados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das Qualidades e Requisitos Contábeis utilizados pela *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* (FACPCE), e dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos do *International Accounting Standards Committee* (IASB), esse trabalho propõe alguns caminhos a serem seguidos para a harmonização dos Princípios Contábeis.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade devem constituir, para Brasil e Argentina, o marco de referência que se deve ter presente na elaboração dos relatórios contábeis. Estabelecer um marco conceitual entre Brasil e Argentina é uma necessidade urgente. Sem a compreensão de ser a Contabilidade ciência e, como tal, estar embasada em Princípios, por parte da Argentina, será difícil e demorada a harmonização entre os dois países.

Considerando os Princípios Contábeis enunciados, que dão fundamento às normas contábeis utilizadas pelos países, o objetivo de alcançar que os relatórios contábeis de uso externo (entre países) cumpram com objetivos comuns, exige um processo de aculturação que resulte na elaboração de um Manual de Princípios que cumpra com a condição universalmente reconhecida de satisfazer aos interesses de

um número indeterminado de usuários, fazendo com que a emissão de relatórios contábeis que servem para determinar os resultados de um exercício e mostrar a situação patrimonial da Entidade ao fim de um período, representem um referente válido para observar o desenvolvimento da Entidade.

Seria ideal que esse Manual fosse criado – deixe-se bem claro, tomando por base os Princípios Fundamentais de Contabilidade editados pelo Conselho Federal de Contabilidade e apresentados nesse trabalho – por organismos brasileiros e argentinos integrados, o que permitiria levar em conta os pontos de vista apresentados e favoreceria a qualidade técnica dos pronunciamentos.

Em primeira instância, o processo de aculturação tornaria as culturas diferentes mais integradas e o uso do Manual de Princípios seria uma exigência para toda informação contábil voltada para o Mercosul. Em seguida, seria adotado internamente por Brasil e Argentina. Se o objetivo desses países é o de trabalhar harmoniosamente no âmbito do Mercosul, deve-se citar a fortuita opinião de SÁ, em *Aspectos dos conceitos em contabilidade e as tentativas de harmonização conceptual* (Temática Contábil e Balanços): “globalizações exigem unificações de procedimentos contábeis, mas esses são impossíveis de ser conseguidos se os conceitos não se encontram uniformizados e com suporte na ciência”; e em seu artigo *Valor social da contabilidade sob uma ótica de harmonia, para a globalização*: “A globalização da informação contábil dependerá sempre de uma sustentação doutrinária científica que garanta um teor universal de entendimentos [...] Enquanto permanecer o empirismo também prevalecerá o risco da infidelidade informativa”.

A função primeira da Contabilidade, como ciência, é servir à sociedade através do conhecimento. E a preocupação fundamental dessa ciência é mostrar a imagem fiel dos fenômenos que regem o patrimônio, a riqueza das entidades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. São Paulo: Mestre Jou, 1970.

BERTORA, Raul. *Teoría de la contabilidad*. Buenos Aires: Macchi, 1975.

BLAKE, John, HOSSAIN, Mahmud. *Readings in international accounting*. Boston: Thomson Business, 1996.

CAMARGO, Ynel Alves de. Harmonização de princípios ou de normas? *Revista Brasileira de Contabilidade*. v. 25, n. 102, p. 80-81, nov./dez.1996.

CHAPMAN, William L. *Diccionario filosófico*. In.: LISDERO, Arturo E. *El balance en la doctrina contable*. Buenos Aires: Macchi, 1975.

CHOI, Frederick D. S. et al. *International accounting*. 3rd ed. New York: Prentice Hall, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução nº 774, de 16.12.94*. Aprova o apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade. In.: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ. **Coletânea de legislação da profissão contábil**. Curitiba, 1997. p. 178-207.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Contabilidade no contexto internacional*. São Paulo: Atlas, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 12 ed. Porto Alegre, 1998.

D'ÁURIA, Francisco. *Primeiros princípios de contabilidade pura*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.

ENCICLOPÉDIA LAROUSSE CULTURAL. São Paulo: Ed. Abril, 1998, v. 2.

_____. São Paulo: Ed. Abril, 1998, v. 19.

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

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Comparacion entre las normas contables y de auditoria de los paises integrantes del mercosur y las normas internacionales*. Buenos Aires: CECYT, 1994.

_____. *Resoluciones técnicas*. Buenos Aires: Macchi, 1997.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio básico de língua portuguesa*. 2 ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1995.

FIPECAFI, ARTHUR ANDERSEN. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FRANCO, Hilário. Da importância dos princípios fundamentais de contabilidade na harmonização das normas e informações contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 24, n. 95, p. 36-46, set./out.1995.

_____. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. van. *Accounting theory*. New York: Irwin/McGraw-Hill, 1992.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. *Princípios contábeis*. São Paulo: Atlas, 1992.

_____. Disponível Internet. <http://ibracon.com.br>. (31/05/1997).

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Disponível Internet. <http://ifac.org>. (31/05/1997).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. Disponível Internet. <http://iasc.org.uk>. (31/05/1997).

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Harmonização dos princípios fundamentais da contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 21, n. 80, p. 62-63, jul./set.1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

JORNADA DE CONTABILIDADE, ECONOMIA E ADMINISTRAÇÃO DO CONE SUL.
(17: 1994: Porto Alegre) *Investigação contábil: trabalhos apresentados*. Porto Alegre: Palotti, 1994. v. 1.

JULVE, Vicente Montesinos. *Organismos internacionales de contabilidad: funciones y objetivos*. Valencia: Instituto de Planificación Contable, 1982.

KÖCHE, José Carlos. *Fundamentos de metodologia científica*. 12 ed. Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul, 1988.

KOLIVER, Olívio. A harmonização das normas contábeis no contexto regional. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 24, n 93, p. 14-15, maio/jun.1995.

LISBOA, Nahor Plácido. *Uma contribuição ao estudo da harmonização de normas contábeis*. Dissertação (Mestrado) Universidade de São Paulo, 1995.

LISDERO, Arturo E. *El balance en la doctrina contable*. Buenos Aires: Macchi, 1975.

LÓPEZ SANTISO, Horacio. *Ensayo de teoría contable*. Buenos Aires: Macchi, 1974.

LUCCI, Elian Alabi. *A educação no contexto da globalização*. Disponível Internet. <http://www.hottopos.com.br>. (nov.1998).

MARTINS, Eliseu. Globalização de mercados e harmonização das práticas contábeis. *Revista brasileira de contabilidade*. Brasília, v. 21, n 78, p. 28-34, jan./mar.1992.

McCULLERS, Levis D.; SCHROEDER, Richard G. & CLARK, Myrtle. *Accounting theory: text and readings*. 3rd. New York: John Wiley, 1987.

MENDES, José Maria Martins. A nova ordem econômica e os desafios para a contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 24, n. 93, p. 4, maio/jun.1995.

MOTTA, Fernando Carneiro da. Primeiro Mundo. *Boletim do Ibracon*. Ano 20, n. 233, out.1997.

NEWTON, Enrique Fowler. *Normas contables argentinas*. Buenos Aires: Macchi,

1997.

_____. *Questiones contables fundamentales*. Buenos Aires: Macchi, 1996.

NISWONGER, Clifford Rollin. *Princípios de contabilidade*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977. v. 1.

POHLMANN, Marcelo C. *Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas – uma contribuição*. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 1994.

PORTO, José de Sá. Princípios, normas, padrões e a ciência contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 21, n. 79, p. 50-55, abr./jun.1992.

RAMLOW, Débora Simoni, SILVA, Guilherme Júlio da. Demonstrações contábeis: um estudo sobre Argentina e Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 26, n. 106, p. 68-78, jul./ago1997.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la lengua española*. 20 ed. Madrid, 1984.

REIS, Haroldo da Costa. Em busca da transparência na contabilidade governamental. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 21, n 80, p. 52-59, jul./set.1992.

ROCHA, Ruth. *Minidicionário*. São Paulo: Scipione, 1996.

ROSA, Paulo Moreira da. *Os sistemas contábeis nos países do Mercosul – um estudo sobre o exercício da profissão e as normas e práticas contábeis na avaliação de elementos do ativo*. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, 1998.

SÁ, Antonio Lopes de. *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. Evolução doutrinária da contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 17, n. 63, p. 17-18, out./dez.1987.

_____. *Normas técnicas em contabilidade*. Rio de Janeiro: APEC, 1975.

_____. Aspectos dos conceitos em contabilidade e as tentativas de harmonização conceptual. *Revista IOB – Informações Objetivas*. v. 31, n. 43, p. 7-10, out.1997.

_____. Disponível Internet. <http://www.lopesdesa.com/demonstracoes.html>.
abr.1999.

SOUSA, Marcos Francisco Rodrigues. *Uma contribuição ao estudo da harmonização dos princípios fundamentais de contabilidade*. Dissertação (Mestrado) - PUC-SP, 1997.

VAINI, Luiz Carlos. Padronização das normas internacionais de contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, v. 22, n. 85, p. 79-81, dez.1993.

VIANA, Francisco. O Mercosul não está só. *Revista de Negócios*. São Paulo, v. 3, n. 29, p. 54-57, set.1994.

VIEGAS, Juan Carlos et. al. *Contabilidad – presente y futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo. *A contabilidade e o Mercosul*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 1996.