

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

***ANÁLISE CRÍTICA DA LITERATURA DIDÁTICA
BRASILEIRA SOBRE PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E SUA
RELAÇÃO COM A FORMAÇÃO DO BACHAREL EM
CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ESTUDO SOBRE
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DA CIDADE DE
SÃO PAULO***

JOSÉ HERNANDEZ PEREZ JUNIOR

SÃO PAULO

2002



FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO-FECAP

Presidente Honorário FECAP - Silvio Álvares Penteado Neto

Presidente do Conselho de Curadores: Horácio Berlinck Neto

Membros do Conselho:

Antonio Carlos de Salles Aguiar

Paulo Ernesto Tolle

Mário Amato

Ester de Figueiredo Ferraz

Abram Abe Szajman

Flávio Fava de Moraes

Diretor Superintendente: Oliver Gomes da Cunha

Diretor Institucional: José Joaquim Boarin

Diretor Administrativo-Financeiro: Marcelo Freitas Camargo

Diretor Acadêmico: Manuel José Nunes Pinto



FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO-FACESP

Diretor da Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo

Prof. Manuel José Nunes Pinto

Coordenadora do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica

Prof.^a Dr.^a Nena Geruza Cei

FICHA CATALOGRÁFICA

Perez Jr., José Hernandez
P.438^a Análise Crítica da Literatura Didática Brasileira sobre Princípios Contábeis e sua relação com a Formação do Bacharel em Ciências Contábeis – Estudo sobre Instituições de Ensino Superior da Cidade de São Paulo / José Hernandez Perez Junior
São Paulo, [s.n.], 01.08.2002
p.114
Orientador: Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias
Dissertação (mestrado) – Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo – FACESP da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica – FECAP
1. Princípios Contábeis 2. Problemas de aprendizagem
CDD 657.046

Orientador: Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias

Dissertação (mestrado) – Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo – FACESP da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica - FECAP

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

***ANÁLISE CRÍTICA DA LITERATURA DIDÁTICA
BRASILEIRA SOBRE PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E SUA
RELAÇÃO COM A FORMAÇÃO DO BACHAREL EM
CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ESTUDO SOBRE
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DA CIDADE DE
SÃO PAULO***

JOSÉ HERNANDEZ PEREZ JUNIOR

SÃO PAULO

2002

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

JOSÉ HERNANDEZ PEREZ JUNIOR

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - FACESP da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador: Prof Dr Ivam Ricardo Peleias

São Paulo

2002

	Sumário	Página
	Lista de Abreviaturas e Siglas	III
	Lista de Quadros	IV
	Resumo	V
	Abstract	VI
	CAPÍTULO 1- INTRODUÇÃO	1
1.1	Caracterização do Problema de Pesquisa	2
1.2	Formulação do Problema de Pesquisa	2
1.3	Hipóteses	4
1.4	Delimitação do Tema	5
1.5	Objetivo e Justificativa	5
1.5.1.	Objetivo Geral	5
1.5.2.	Objetivo Específico	5
1.5.3	Justificativas	6
1.6	Metodologia e técnica	6
1.7	Princípios Contábeis - Origem, Conceito e Desenvolvimento	7
1.7.1	Breve evolução da Contabilidade	7
1.7.2	Conceito e desenvolvimento de Princípios Contábeis	10
1.7.3	Aceitação dos Princípios Contábeis	11
1.7.4	Obrigatoriedade de aplicação dos Princípios Contábeis	11
1.7.5	A Contabilidade e os Princípios Contábeis no Brasil	13
.	CAPÍTULO 2 - ÓRGÃOS REGULAMENTADORES	15
2.1	CFC – Conselho Federal de Contabilidade	16
2.1.1	Criação, objetivo e competência do CFC	16
2.1.2	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos ou Princípios Fundamentais da Contabilidade	18
2.1.3.	Resoluções do CFC sobre Princípios Contábeis	19
2.1.4	Resumo das Resoluções do CFC que determinam Princípios Contábeis	21
2.2	OS Princípios Contábeis pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários	22
2.2.1	Definições das categorias dos Princípios	23
2.2.2.	Análise Comparativa CFC versus CVM	26
2.2.3	Resumo Comparativo	35
2.3	Os Princípios Contábeis e a Legislação Societária	39
2.3.1	Os Princípios Contábeis e o Parecer dos Auditores Independentes	39
2.3.2	Análise exploratória da Legislação Societária e identificação dos princípios e das práticas contábeis que dela emanam	41
2.3.3	Resumo da Identificação dos Princípios, Regimes, Métodos e Características Contábeis que Emanam da Legislação Societária	51
	CAPÍTULO 3 - OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E OS DIVERSOS AUTORES DE LIVROS DIDÁTICOS DE CONTABILIDADE	54
3.1	Critério de Seleção	54
3.2	Análise das Obras	55
3.3	Resumo da análise das obras	76
3.4	Conclusão	78

	Sumário	Página
.	CAPÍTULO 4 - O ENSINO DE CONTABILIDADE SEGUNDO QUATRO FACULDADES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE SÃO PAULO E O EXAME DE SUFICIÊNCIA PROFISSIONAL	80
4.1	Análise do currículo e do conteúdo programático de algumas faculdades de Ciências Contábeis	80
4.2	Faculdades selecionadas para o estudo	80
4.3	Objetivo e metodologia da análise	81
4.3.1	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo - USP	82
4.3.1.1.	Disciplina: Contabilidade Introdutória - USP	82
4.3.1.2.	Disciplina: Teoria da Contabilidade - USP	83
4.3.2	Faculdade de Ciências Econômicas, Contábeis e Administrativas da Universidade Presbiteriana Mackenzie	84
4.3.2.1.	Disciplina: Contabilidade Básica - Mackenzie	85
4.3.2.2.	Disciplina: Análise de Demonstrações Contábeis I – Mackenzie	86
4.3.2.3.	Disciplina: Contabilidade Societária – Mackenzie	87
4.3.2.4.	Disciplina: Auditoria II Mackenzie	87
4.3.2.5.	Disciplina: Teoria da Contabilidade Mackenzie	88
4.3.3	Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuaria da Pontifícia Universidade de São Paulo - PUC	88
4.3.3.1.	Disciplina: Contabilidade Básica – PUC	89
4.3.3.2.	Disciplina: História do Pensamento Contábil – PUC	90
4.3.3.3	Disciplina: Normas Contábeis e de Auditoria - PUC	91
4.3.3.4	Disciplina: Teoria Contábil – PUC	91
4.3.4	Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fapesp	92
4.3.4.1.	Disciplina: Contabilidade Básica – FACESP	92
4.3.4.2.	Disciplina: Teoria Geral da Contabilidade – FACESP	93
4.4	Resumo e Conclusão sobre as Disciplinas e Ementas	93
4.5	Análise do grau de conhecimento sobre Princípios Contábeis exigido no Exame de Suficiência Profissional	96
4.5.1	Conteúdo Programático	96
4.5.2	Questões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade	98
4.5.2.1	Análise do Exame de Março de 2.000	98
4.5.2.2	Análise do Exame de Setembro de 2.000	99
4.5.2.3	Análise do Exame de Março de 2.001	100
4.5.2.4	Análise do Exame de Setembro de 2.001	101
4.5.2.5	Análise do Exame de Março de 2.002	101
4.5.3	Estatística e Resumo Comparativo	102
	CONCLUSÃO E SUGESTÕES	104
	BIBLIOGRAFIA	110

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FACESP	Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEA USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo
FECAP	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
FIPECAFI	Fundação Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IASB	International Accounting Standards Board
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (ex Instituto Brasileiro de Contadores)
IPECAFI	Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade
PUC	Pontifícia Universidade Católica
S.A.	Sociedades Anônimas

LISTA DE QUADROS

Quadro 1.1.	Documentos Oficiais Brasileiros sobre Princípios Contábeis	13
Quadro 1.2.	Histórico da Evolução da Contabilidade e dos Princípios Contábeis no Brasil	14
Quadro 2.1	Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade sobre Princípios Contábeis	18
Quadro 2.2	Resumo Comparativo das Resoluções emitidas pelo CFC	22
Quadro 2.3	Resumo Comparativo dos Princípios Fundamentais de Contabilidade nas versões do CFC e da CVM	36
Quadro 2.4	Análise Comparativa dos PFC nas versões atuais do CFC e da CVM	38
Quadro 2.5	Resumo das Práticas Contábeis que Emanam da Legislação Societária e sua Relação com os Princípios Contábeis	52
Quadro 3.1	Resumo da Análise das Obras	77
Quadro 4.1	Disciplinas que contém o Tema Princípios Contábeis nas Respectivas Ementas	94
Quadro 4.2	Obras Inseridas nos Planos de Ensino das Disciplinas Analisadas	95
Quadro 4.3	Conteúdo Programático da Prova de Suficiência Profissional	97
Quadro 4.4	Resumo Comparativo das Questões Incluídas nos Exames de Suficiência Profissional	102

RESUMO

Atualmente, no Brasil, há três versões de Princípios Contábeis (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos emanados da Legislação Societária, Princípios Fundamentais de Contabilidade emanados do Conselho Federal de Contabilidade e Princípios Fundamentais de Contabilidade emanados do Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e da CVM – Comissão de Valores Mobiliários). Essa diversidade de versões confunde os autores de livros didáticos e técnicos de contabilidade e, conseqüentemente, afeta o ensino dessa importante matéria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis. O exame de Suficiência Profissional, aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade como requisito para o registro profissional de Contadores no Conselho Regional de Contabilidade, tem apresentado uma quantidade cada vez menor de questões específicas sobre Princípios Contábeis não servindo como instrumento de avaliação do grau de conhecimento dos candidatos sobre esse tema. Uma solução para esse problema seria a indicação de um único órgão responsável pela definição dos Princípios Contábeis aplicáveis no Brasil e adequação de toda literatura contábil brasileira como requisito para sua adoção nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis.

ABSTRACT

There are currently three different versions of accounting principles used in Brazil (generally accepted accounting principles determined by Brazilian corporate legislation, fundamental accounting principles determined by the Federal Accounting Council and fundamental accounting principles determined by the Brazilian Institute of Independent Accountants - IBRACON and the Brazilian Securities Commission - CVM). These different versions confuse the authors of related textbooks and technical literature and consequently affect the teaching quality of accounting at undergraduate level. The Professional Competence Examination, set by the Federal Accounting Council and which must be passed for the purpose of professional certification by the Regional Accounting Council, formulates few specific questions relating to accounting principles and accordingly no longer serves as an instrument for appraising the examinees' knowledge of this subject. A solution for this problem lies in the indication of an organ responsible for defining accounting principles applicable in Brazil and the standardization of all Brazilian accounting literature as a prerequisite for use by undergraduate accounting degree programs.

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

Este trabalho visa comparar a abordagem sobre Princípios Contábeis do ponto de vista dos órgãos responsáveis pela formação do Contador e das referências bibliográficas utilizadas nessa formação, como segue:

- ✓ Currículo do curso de Ciências Contábeis de quatro faculdades de Ciências Contábeis do Estado de São Paulo.
- ✓ Obras dos principais autores brasileiros de livros didáticos de contabilidade
- ✓ Exame de Suficiência Profissional do Conselho Federal de Contabilidade.

A importância desta pesquisa pode ser justificada pelo fato de que o pleno conhecimento e entendimento dos princípios contábeis constituem condição básica essencial ao aprendizado e à aplicação prática da contabilidade.

Os princípios contábeis são abordados de forma diferenciada pelos autores de livros didáticos de contabilidade, o que gera o ensino diferenciado desses princípios, dependendo da obra que o professor tenha escolhido como básica para sua disciplina.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio do Exame de Suficiência

Profissional, busca verificar se o Bacharel em Ciências Contábeis reúne os conhecimentos básicos necessários para o exercício profissional – o que inclui conhecimentos consideráveis acerca dos princípios contábeis.

1.1 Caracterização do Problema de Pesquisa

De acordo com Lakatos (1992:161) a formulação do problema de pesquisa indica exatamente qual a dificuldade que se pretende resolver.

Esta pesquisa será desenvolvida seguindo a linha de Ensino da Contabilidade tendo como assunto principal a abordagem de Princípios Contábeis pelos vários autores de livros didáticos de Contabilidade. O tema do trabalho é “Análise Crítica da Literatura Didática Brasileira sobre Princípios Contábeis e sua Relação com a Formação do Bacharel em Ciências Contábeis – Estudo com Instituições de Ensino Superior de São Paulo”.

1.2 Formulação do Problema de Pesquisa

Segundo Severino (2001:75) “...antes da elaboração do trabalho, é preciso ter uma idéia clara do problema a ser resolvido, da dúvida a ser superada.”

O ensino de Princípios Contábeis nos cursos de graduação em Ciências Contábeis está suportado por livros didáticos que abordam o tema de acordo com a versão adotada pelo autor. Atualmente, há no Brasil três documentos versando sobre Princípios Contábeis:

- ✓ Legislação Societária – Lei das Sociedades por Ações nº 6.404 de 15 de dezembro de 1.976
- ✓ Comissão de Valores Mobiliários – Deliberação nº 29 de 5 de fevereiro de 1.986
- ✓ Conselho Federal de Contabilidade – Resolução nº 750 de 29 de dezembro de 1.993

A observação desses fatos leva à seguinte questão fundamental neste trabalho:

- ✓ As partes envolvidas no ensino de Princípios Contábeis nos cursos de graduação em Ciências Contábeis estão traçando a mesma trajetória nesse tema?

Essa questão fundamental pode ser desdobrada nas seguintes questões:

- ✓ Há nas publicações, utilizadas pelos professores de contabilidade o mesmo enfoque e conteúdo, a fim de que os alunos estejam adequadamente preparados para enfrentar o Exame de Suficiência Profissional?
- ✓ As questões sobre Princípios Contábeis incluídas no Exame de Suficiência Profissional aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade exigem dos candidatos bons conhecimentos sobre esses Princípios Contábeis?

1.3 Hipóteses

Nos ensina Lakatos (1992: 104) que a principal resposta provável, suposta e provisória para o problema apresentado é a hipótese básica que, neste trabalho pode ser assim definida:

O ensino de Princípios Contábeis nos cursos de graduação em Ciências Contábeis está fundamentado em literatura didática que desenvolve o tema de forma que varia conforme a abordagem adotada pelo autor. Como há três abordagens identificadas, Legislação Societária, Comissão de Valores Mobiliários e Conselho Federal de Contabilidade, é de fundamental importância o papel do professor universitário no sentido de desenvolver comparações e orientação quanto à validade de cada versão. Para tanto, é necessário que a literatura adotada abranja as várias versões existentes.

Ainda segundo Lakatos (1992: 104), a hipótese básica pode ser complementada por hipóteses secundárias, tais como:

- ✓ Os livros técnicos e didáticos de Contabilidade não apresentam uniformidade de abordagem sobre Princípios Contábeis prejudicando o ensino e a formação do Bacharel em Ciências Contábeis.
- ✓ O Exame de Suficiência Profissional não é suficiente para assegurar que o formando em Ciências Contábeis possua conhecimentos básicos sobre Princípios Contábeis.

1.4 Delimitação do Tema

Segundo Lakatos (1992: 102) é necessário delimitar o tema geograficamente. Assim, nossa pesquisa abrangerá faculdades de Ciências Contábeis localizadas na cidade de São Paulo.

Será um estudo comparativo das principais obras técnicas e didáticas de contabilidade, além da verificação do tratamento dado a esse aspecto pelo Exame de Suficiência Profissional aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.5 Objetivo e Justificativa

1.5.1 Objetivo Geral

Segundo Lakatos (1992:102) o objetivo geral deve estar ligado a uma visão global e abrangente do tema. Assim, esta pesquisa terá o objetivo de comparar a abordagem de ensino de Princípios Contábeis, do ponto de vista das Faculdades de Ciências Contábeis, dos autores de livros didáticos de contabilidade e do Conselho Federal de Contabilidade.

1.5.2. Objetivo Específico

Lakatos (1992: 102) ainda nos ensina que *“Os objetivos específicos apresentam caráter mais concreto. Tem função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicar este a situações particulares”*

Neste trabalho, demonstraremos que a heterogeneidade de visão sobre o tema Princípios Contábeis, caso não seja devidamente desenvolvida poderá gerar formação distinta dos alunos contabilistas.

1.5.3 Justificativas

O resultado da pesquisa servirá para verificar, por meio da análise das ementas das disciplinas, a abordagem do ensino de Princípios Contábeis no curso de graduação em Ciências Contábeis, a adequação da literatura didática para suporte de ensino e a eficácia do Exame de Suficiência para mensuração do conhecimento do formando.

1.6 Metodologia e técnica

Para Oliveira (1.998: 58) a técnica é o suporte físico que acompanhará o método a ser utilizado. A técnica utilizada neste trabalho será a de pesquisa documental, baseada em publicações (principais livros técnicos e didáticos brasileiros) sobre os Princípios Contábeis e das normas estabelecidas pelos órgãos envolvidos na certificação dos graduados.

Este trabalho seguirá o método dedutivo que, segundo Lakatos (1992: 106), deve partir de teorias e leis que neste trabalho estarão representados pelos documentos emitidos pelos órgãos envolvidos com a determinação dos Princípios Contábeis em comparação ao currículo oferecido pelas faculdades de Ciências Contábeis, além de análise crítica do que realmente é exigido desse assunto no Exame de Suficiência Profissional.

1.7 Princípios Contábeis - Origem, Conceito e Desenvolvimento

A Contabilidade é uma ciência tão antiga quanto a própria existência da sociedade. Os homens, em suas relações comerciais, necessitavam inventariar suas posses e as trocas efetuadas. Ou seja, muito antes de existir moeda oficial, pode-se afirmar que já havia o “registro contábil”.

1.7.1 Breve evolução da Contabilidade

MARION (1998b: 32) comenta que a competição administrativa, por assim dizer, já se fazia conhecer muito antes de Cristo. No Gênesis e no Livro de Jó, por exemplo, há indícios de coleta de dados quantitativos, descritos com rigor, numa demonstração de controle dos bens adquiridos e mantidos.

O autor afirma que, dada a natureza ambiciosa do homem, este não se preocupava *“apenas com a contagem do seu rebanho, mas – o que é mais importante – com o crescimento, com a evolução do rebanho e, conseqüentemente, com a evolução de sua riqueza”*. (id.: 21)

PEREZ JR. & BEGALLI (1999: 14), citando a obra *Nossa herança oriental* de Will Durant, falam da origem da Contabilidade anterior à da escrita, ou seja, a necessidade de contar precede a própria Matemática, a Física e a língua – como sistemas.

Segundo Franco (1999: 10), historicamente, a Contabilidade ganhou forma somente a partir do princípio do século XIV, na Itália. Até então, a contabilidade era vista como um sistema gerador de informações muito restrito, voltado

apenas para o empresário. Não havia método, nem procedimentos adequados que oferecessem aos interessados elementos objetivos e claros sobre a empresa. Ativo e passivo confundiam-se, e o período contábil não pressupunha antes nem depois, não havia continuidade dos registros.

Embora tenha a sua origem perdida em tempos remotos, a contabilidade começou a tomar corpo no século XIII na Itália e tem a sua primeira divulgação na metade do século XV através da obra do Frei Luca Pacciolo, intitulada "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita".

A economia evoluiu e, com ela, evoluíram as necessidades e os objetivos das informações, cuja importância passou a ser não apenas ao empresário, mas a investidores, credores e governo – usuários externos da informação contábil.

Paralelamente, a industrialização encarregou-se de intensificar a necessidade de a empresa possuir ativos fixos e controlar ainda mais os custos de produção.

A Contabilidade passa ser vista como um sistema de informações. Desse modo, para gerar relatórios contábeis com certa padronização, para serem interpretados por usuários internos e externos, foram criados alguns critérios uniformes de avaliação e de divulgação, ou seja, criou-se um sistema.

Assim como, na Comunicação, sistema refere-se a um conjunto particular de instrumentos e convenções, adotados com o fim de dar uma informação; na

Contabilidade, esse conjunto é representado pelos Princípios Contábeis. Esses princípios referem-se, então, a *“um conjunto de convenções, princípios e procedimentos derivados de necessidades diversas”*. (PEREZ JR. & BEGALLI, 1999: 16)

Para Schmidt (2000: 205), o desenvolvimento da contabilidade no Brasil pode ser dividido em dois estágios: anterior e posterior a 1964. O primeiro estágio foi iniciado no reinado de D. João VI quando foi publicado alvará obrigando os contadores a utilizar o método das partidas dobradas. Em 1850 foi oficializado o Código Comercial Brasileiro que instituiu a obrigatoriedade da escrituração mercantil e da elaboração de Balanço Geral Anual composto de bens, direitos e obrigações. Em 1940 foi publicado o Decreto Lei 2627 que instituiu a primeira Lei Brasileira das Sociedades por Ações.

Ainda segundo Schmidt (2000: 209), a segunda etapa teve início em 1964, ano em que o professor José da Costa Boucinhas introduziu um novo método de ensino de contabilidade seguindo o método didático norte americano. Outro marco importante nessa fase foi a divulgação em 1972 da Resolução 321 do Conselho Federal de Contabilidade determinando as Normas e Procedimentos de Auditoria que haviam sido elaboradas pelo Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IAIB, hoje Ibracon).

Ainda em 1972, o Banco Central do Brasil baixou a Resolução 220 e a Circular 178 determinando o registro dos auditores independentes no Banco Central do Brasil e a Circular 179 que tratava de Princípios e Normas de Contabilidade

oficializando a expressão “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos”. Em 15 de dezembro de 1976 ocorreu a publicação da Lei 6404 que passou a ser considerada a nova Lei das Sociedades por Ações e que se encontra em vigor, com algumas alterações, até os dias de hoje.

1.7.2 Conceito e desenvolvimento de Princípios Contábeis

Segundo Ludícibus (1998: 255) os princípios contábeis, isto é, as premissas básicas acerca dos fenômenos econômicos contemplados pela Contabilidade, são a cristalização da análise e da observação da realidade econômica.

O campo de atuação desse sistema é constituído pelas entidades, sejam elas de finalidade lucrativa ou não, com o objetivo de captar e evidenciar as variações ocorridas na estrutura patrimonial e financeira, em face das decisões da administração e também das variáveis externas, que escapam ao controle e ao poder de decisão da administração.

No âmbito dessa complexa realidade, o observador analisa as características principais do sistema e chega a certas conclusões quanto ao seu funcionamento. Tal conclusão, se aceita pela classe contábil, transforma-se em princípios, aos quais toda a prática contábil deve ater-se. Por outro lado, o observador, uma vez verificada alteração profunda nas condições que o levaram a estabelecer a primeira série de princípios, tem a incumbência de proceder a uma nova análise da situação e sugerir adaptações ou mesmo substituição dos princípios originais por outros mais concordes com a nova realidade.

A função de observador é hoje desempenhada pelas entidades de classe, pelos comitês especialmente designados e, finalmente, pelas comissões especiais de conferências e convenções internacionais.

1.7.3 Aceitação dos Princípios Contábeis

Também nos ensina Ludícibus (1998: 256) que são duas as condições básicas para um princípio superar a fase de tentativa e transformar-se em "geralmente aceito", ou seja, universalmente aceito e, portanto, incorporado à doutrina contábil:

- ✓ deve ser considerado praticável pelo consenso profissional;
- ✓ deve ser considerado útil.

Muitos contadores com poder de decisão a respeito desses assuntos atribuem mais importância à praticabilidade de um princípio do que à sua utilidade intrínseca.

1.7.4 Obrigatoriedade de aplicação dos Princípios Contábeis

A lei 6.404 de 1.976, conhecida por Lei das Sociedades por Ações, estabelece que a escrituração contábil deve obedecer aos **Princípios Contábeis Geralmente Aceitos - PCGA**, porém no texto da lei não são citados explicitamente quais são esses princípios nem o significado de cada um deles.

A uniformidade dos critérios contábeis no tempo e o regime de competência estão explícitos no artigo 177:

“Art.177 – A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”

O artigo 176 estabelece que a escrituração da companhia é a base da elaboração das demonstrações financeiras *“que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício.”*

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON – fez publicar em janeiro de 1986 o trabalho elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – IPECAFI – relativo ao estudo e à atualização dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Brasil. Em fevereiro do mesmo ano, a CVM também assumiu esse estudo como regulamentar para as companhias abertas.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC –, em 1993, baixou a Resolução número 750 tratando dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Segundo iudicibus (1997: 36) em matéria de Princípios Contábeis dispomos de dois conjuntos: a Resolução 750 de 1.993 do CFC e a Deliberação CVM nº 29 de 1.986 que aprovou e referendou o pronunciamento do Ibracon intitulado “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”.

Portanto existem três fontes e três enfoques diferenciados sobre os princípios contábeis no Brasil. O enfoque dos Princípios Fundamentais do CFC, dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos da lei societária e dos Princípios Fundamentais da IPECAFI/IBRACON/CVM, apresentados detalhadamente nos próximos capítulos.

O quadro 2.1 apresenta um resumo dos documentos oficiais brasileiros referentes aos princípios Contábeis.

Quadro 1.1. Documentos Oficiais Brasileiros sobre Princípios Contábeis

Entidade	Governo Federal	Conselho Federal de Contabilidade CFC	Comissão de Valores Mobiliários CVM
Documento	Lei 6.404 / 76	Resolução 750/93	Deliberação 29/86
Abrangência	Sociedades Anônimas	Todas as empresas sujeitas à escrituração contábil	Sociedades Anônimas de Capital Aberto
Nomenclatura	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos	Princípios Fundamentais de Contabilidade	Princípios Fundamentais de Contabilidade

1.7.5 A Contabilidade e os Princípios Contábeis no Brasil

Encontramos na obra de Schmidt (2.000: 205) um histórico da evolução da Contabilidade e dos Princípios Contábeis no Brasil de onde extraímos os documentos emitidos por órgãos oficiais com o objetivo de normatizar a prática contábil no Brasil e que apresentaremos no quadro 1.2.

**Quadro 1.2. Histórico da Evolução da Contabilidade e dos Princípios
Contábeis no Brasil**

Data	Órgão / Entidade	Fato
1.808	Governo Federal D. João VI	Publica alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o Método das Partidas Dobradas
1.850	Governo Federal	Promulga o Código Comercial Brasileiro
1.940	Governo Federal	Promulga o Decreto - Lei 2.627 Lei das S.A.
1.972	Banco Central do Brasil	Divulga Circular 179 definindo as Normas Gerais de Auditoria e os Princípios e Normas de Contabilidade
1.972	Conselho Federal de Contabilidade	Resolução CFC nº 321 definindo os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
1.976	Governo Federal	Promulga a Lei 6.404 – Lei das S.A. que passa a substituir o decreto Lei 2.627
1.981	Conselho Federal de Contabilidade	Resolução CFC nº 530 definindo os Princípios Fundamentais de Contabilidade em substituição à Resolução 321 / 1.972
1.986	Comissão de Valores Mobiliários - CVM	Divulga a Resolução 29/86 que aprova e referenda o pronunciamento Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade elaborado pelo Ipecafi e divulgado anteriormente pelo Ibracon definindo os Princípios Fundamentais de Contabilidade apropriados para as companhias abertas
1.987	Comissão de Valores Mobiliários - CVM	Divulga a instrução CVM nº 64 estabelecendo critérios para a elaboração de Demonstrações Contábeis Complementares com a aplicação da Correção Monetária Integral
1.992	Comissão de Valores Mobiliários - CVM	Divulga a instrução CVM nº 191 estabelecendo critérios para o desenvolvimento de Contabilidade em Moeda de Capacidade Aquisitiva Constante e elaboração de Demonstrações Contábeis Complementares para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade
1.993	Conselho Federal de Contabilidade	Resolução CFC nº 750 atualizando os Princípios Fundamentais de Contabilidade em substituição à Resolução 530 / 1.981
1.994	Conselho Federal de Contabilidade	Resolução CFC nº 774 apêndice à Resolução 530 / 1.981
1.995	Governo Federal	Promulga a Lei 9.249 – proibindo o reconhecimento de correção monetária nas Demonstrações Contábeis
2.001	Conselho Federal de Contabilidade	Resolução CFC nº 900 estabelecendo critérios para a aplicação do Princípio da Atualização Monetária

Nos próximos capítulos serão apresentadas as várias versões de Princípios

Contábeis divulgadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, Governo

Federal através da Lei 6.404/76 e Comissão de Valores Mobiliários.

CAPÍTULO 2

ÓRGÃOS REGULAMENTADORES

Neste capítulo serão apresentadas as versões de Princípios Contábeis emanadas na legislação e nos pronunciamentos dos órgãos responsáveis pela fiscalização do exercício das atividades contábeis e pela auditoria das Demonstrações Contábeis.

Em primeiro lugar apresentaremos a abordagem do CFC – Conselho Federal de Contabilidade que é o órgão responsável pela fiscalização do exercício das atividades contábeis.

Em seguida será apresentada a versão desenvolvida pelo IPECAFI – Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras e que foi assumido pelo Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (antigo Instituto Brasileiro de Contadores) e pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

Por último, apresentaremos a legislação societária (BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1.976) que será analisada comparativamente aos pronunciamentos dos órgãos anteriores.

2.1 CFC – Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade é a entidade responsável pela determinação das normas brasileiras de contabilidade e fiscalização do exercício da profissão contábil.

Segundo Sá (2.000: 16) as Normas emanam dos Princípios. Assim sendo, apreendemos que compete ao CFC a emissão de normas contábeis que orientem os profissionais da contabilidade sobre o exercício da profissão contábil de acordo com os Princípios Contábeis.

2.1.1 Criação, objetivo e competência do CFC

Na home page do Conselho Federal de Contabilidade (www.cfc.org.br) encontramos informações sobre sua formação e objetivo.

O Conselho Federal de Contabilidade foi criado pelo Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, na forma de pessoa jurídica de direito privado que, por delegação, presta serviço público.

Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos no Estatuto dos Conselhos de Contabilidade, regulamentado pela Resolução CFC nº 825, de 30 de junho de 1998, tendo sede e foro na cidade de Brasília-DF.

O CFC é composto de, no mínimo, por um representante de cada Unidade da Federação e respectivo suplente e tem por finalidade orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos *Conselhos*

Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal;

O artigo 17 do Estatuto do CFC aprovado através da RESOLUÇÃO CFC Nº 825/98, de 30 de junho de 1998, elaborado nos termos do disposto no art. 58, da Lei nº 9.649 de 27 de maio de 1998 que trata da organização, estrutura e funcionamento dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, estabelece nos itens III e IV a competência do CFC de elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade e os princípios que as fundamentam. Entretanto, a Lei nº 9.649 não delega autoridade para que o CFC determine princípios contábeis.

Através das Normas Brasileiras de Contabilidade, previstas em seu Estatuto, foram baixadas as seguintes Normas envolvendo princípios contábeis:

Quadro 2.1 Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade sobre Princípios Contábeis

Resolução	Ementa	Publicado no DOU	Observação
<u>1981/530</u>	Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade	31/12/93	Cancelada pela Resolução 750/93
<u>1993/750</u>	Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade	31/12/93	Em vigor
<u>1994/774</u>	Aprova o apêndice à Resolução 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade	18/01/95	Esclarece detalhadamente a Resolução 750/93 sem alterar seu conteúdo.
<u>2001/900</u>	Dispõe sobre o Princípio da Atualização Monetária	03/04/01	Estabelece critérios para aplicação do Princípio da Atualização Monetária

2.1.2 Princípios Contábeis Geralmente Aceitos ou Princípios Fundamentais da Contabilidade

Segundo Hendriksen (1974: 80), os “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos” foram desenvolvidos nos Estados Unidos da América do Norte, há cerca de 60 anos, quando o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA, preocupado com as divergências nas demonstrações contábeis

publicadas naquele país, deliberou, sobre esse título, fixar **NORMAS CONTÁBEIS** que servissem de regras ou guias-de-orientação aos contadores, objetivando obter informações orientadoras e inequívocas.

A Contabilidade é uma Ciência e deve ter Princípios claramente definidos. Assim, o CFC estabelece os seguintes conceitos, apresentados em sua home page:

- ✓ *Os PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS possuem compromissos com a ciência e as NORMAS possuem compromissos com os PRINCÍPIOS.*
- ✓ *OS PRINCÍPIOS são para as NORMAS o que a Constituição é para as Leis de um país.*
- ✓ *Os PRINCÍPIOS Contábeis legítimos defendem a fidelidade.*
- ✓ *AS NORMAS EMANAM DOS PRINCÍPIOS E CONDUZEM AOS PADRÕES.*
- ✓ *A NORMA É UMA INDICAÇÃO DE CONDUTA OBRIGATÓRIA.*

2.1.3 Resoluções do CFC sobre Princípios Contábeis

Em 14 de abril de 1.972 foi aprovada a Resolução CFC nº 321 que determinava as Normas e Procedimentos de Auditoria que haviam sido elaboradas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Nessa norma, havia a redação do Parecer dos Auditores Independentes que no parágrafo da opinião apresentava a seguinte expressão:

*“...de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos ,
aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior”*

Como visto, o CFC admitia a expressão Princípios Contábeis Geralmente Aceitos a qual somente foi substituída em 1.981 pela expressão Princípios Fundamentais de Contabilidade.

A Resolução CFC nº 321/72 não discriminava quais seriam os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.

Em 23 de outubro de 1.981, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 530/81 aprovou a NBC – T – (Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas) – 1 que dispunha sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade em substituição à Resolução 321/72 e apresentava os seguintes Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- ✓ Da Entidade
- ✓ Da Qualificação e Quantificação dos Bens Patrimoniais
- ✓ Da Expressão Monetária
- ✓ Da Competência
- ✓ Da Oportunidade
- ✓ Da Formalização dos Registros Contábeis
- ✓ Da Terminologia Contábil
- ✓ Da Equidade
- ✓ Da Continuidade

- ✓ Da Periodicidade
- ✓ Da Prudência
- ✓ Da Uniformidade
- ✓ Da Informação
- ✓ Dos Atos e Fatos Aleatórios
- ✓ Da Correção Monetária
- ✓ Da Integração

A NBC – T – 1 aprovada pela Resolução CFC 530/81 foi substituída pela Resolução CFC n.º 750 de 29 de dezembro de 1993 e complementada Resolução 900 de abril de 2.001 , apresenta os seguintes Princípios Contábeis:

I - o da ENTIDADE;

II - o da CONTINUIDADE;

III- o da OPORTUNIDADE;

IV - o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;

V - o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;

VI - o da COMPETÊNCIA; e

VII- o da PRUDÊNCIA.

2.1.4 Resumo das Resoluções do CFC que determinam Princípios Contábeis

Para fins de comparabilidade, apresentamos no quadro 2.2 um resumo comparativo das Resoluções emitidas pelo CFC.

Quadro 2.2 Resumo Comparativo das Resoluções emitidas pelo CFC

Princípios	Resolução 530/81	Resolução 750/93
	Aprovou os Princípios Fundamentais de Contabilidade	Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade Cancelou a Resolução 530/81
Da Entidade	X	X
Da Qualificação e Quantificação dos Bens Patrimoniais	X	
Da Expressão Monetária	X	
Da Competência	X	X
Da Oportunidade	X	X
Da Formalização dos Registros Contábeis	X	
Da Terminologia Contábil	X	
Da Equidade	X	
Da Continuidade	X	X
Da Periodicidade	X	
Da Prudência	X	X
Da Uniformidade	X	
Da Informação	X	
Dos Atos e Fatos Aleatórios	X	
Da Correção Monetária	X	X
Da Integração	X	
Do Registro pelo Valor Original		X

Por meio da análise da evolução das Resoluções do CFC sobre princípios Contábeis constatamos a complexidade do assunto e verificamos que a cada década tem surgido uma nova versão refletindo a conjuntura contemporânea e o pensamento dos componentes da área técnica do CFC.

2.2 OS Princípios Contábeis pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários

O pronunciamento “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade” originalmente elaborado pelo IPECAFI – Instituto de pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – e aprovado pela CVM através da Resolução nº 29 de 5 de fevereiro de 1.986 subdivide-se nos seguintes grandes tópicos:

1. Objetivos da Contabilidade
2. Cenários Contábeis
3. Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade
4. Postulados Ambientais da Contabilidade
5. Os Princípios Propriamente Ditos
6. As Convenções (Restrições) aos Princípios

2.2.1 Definições das categorias dos Princípios

O IPECAFI utilizou a mesma nomenclatura definida pelo Conselho Federal de Contabilidade e denominou a versão atualizada dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos como Princípios Fundamentais de Contabilidade e classificou-os como:

- A. Postulados Ambientais da Contabilidade
 - ✓ O postulado da entidade contábil
 - ✓ O postulado da continuidade das entidades

- B. Os princípios propriamente ditos
 - ✓ O princípio do custo como base de valor
 - ✓ O princípio do denominador comum monetário

- ✓ O princípio da realização da receitas
- ✓ O princípio do confronto das despesas com as receitas e com os
- ✓ períodos contábeis

C. As convenções (restrições aos princípios)

- ✓ A convenção da objetividade
- ✓ A convenção da materialidade
- ✓ A convenção do conservadorismo
- ✓ A convenção da consistência

Além dos Postulados, Princípios e Convenções, o texto aprovado pela CVM inclui duas importantes características que devem ser observadas na elaboração das Demonstrações Contábeis:

✓ **Característica da Evidenciação ou Divulgação (Disclosure)**

O texto da Estrutura Conceitual Básica determina que todas as informações que permitam a avaliação da situação patrimonial da entidade e das mutações de seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro devem ser divulgadas em Notas Explicativas.

Tramita atualmente no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 3.741 apresentado pela Comissão de Economia, Indústria e Comércio tendo como relator o Deputado Emerson Kapaz que, dentre outras alterações na atual legislação societária propõem que as companhias abertas, além das

Demonstrações Contábeis atualmente exigidas, também divulgam a Demonstração do Valor do Valor Adicionado - DVA.

Essa é uma demonstração que surgiu na Europa, principalmente por influência da Grã-Bretanha, França e Alemanha, e que tem sido cada vez mais demandada em nível internacional, inclusive em virtude de expressa recomendação por parte da ONU. A DVA evidencia o quanto de riqueza uma empresa produziu, ou seja, o quanto ela adicionou de valor aos seus fatores de produção, e o quanto e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital) ou retida.

Essa demonstração contribuirá significativamente para o desenvolvimento da Característica da Evidenciação ou Divulgação.

✓ **Característica da Prevalência da Essência sobre a Forma**

O texto da Estrutura Conceitual Básica determina que os fatos contábeis devem ser analisados, escriturados e divulgados tomando-se como base a essência de sua operação independentemente da forma em que se apresente. Por exemplo, uma operação de arrendamento mercantil de modalidade financeira tem na sua essência uma operação de compra financiada de ativos, enquanto que sua forma contratual é de aluguel.

Com o objetivo de dar maior transparência às demonstrações financeiras das companhias abertas que exploram a atividade de arrendamento mercantil, a Comissão de Valores Mobiliários baixou a Instrução Nº 58, de 17 de dezembro

de 1986 que determina que, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com os próprios objetivos das demonstrações financeiras, deve a essência sempre prevalecer sobre a forma, quando ambas não são coincidentes.

Apesar de esta instrução se referir especificamente às companhias abertas que exploram a atividade de arrendamento mercantil, fica clara a adesão da instituição a essa característica.

2.2.2 Análise Comparativa CFC versus CVM

Apresentamos a seguir, *em itálico*, o enunciado de cada princípio. Ao texto original, apresentaremos, em tipo normal, nossa análise comparativa aos Princípios Fundamentais estabelecidos pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Postulados Ambientais da Contabilidade

Enunciam condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua.

a.1 O Postulado da Entidade Contábil

Enunciado: “A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas...”

Este Postulado tem o mesmo sentido e objetivo do apresentado pelo CFC. Haja vista que em seu texto, o CFC determina: “...o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.”

a.2 O Postulado da Continuidade das Entidades

Enunciado: “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...”

Neste Postulado também não há qualquer divergência em relação aos conceitos definidos pelo CFC.

Os Princípios Propriamente Ditos

Representam a resposta da disciplina contábil aos Postulados. Constituem o núcleo central da estrutura contábil, definindo como a profissão irá posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos postulados.

b.1 O Princípio do Custo como Base de Valor

Enunciado: “...O Custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante...”

O Princípio do Custo como Base de Valor equivale ao PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL definido pelo CFC, o qual determina que os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País.

Tanto no texto do CFC quanto no do Ipecafi notamos a preocupação com os efeitos inflacionários que, na década de 80, quando os mesmos foram redigidos, eram extremamente relevantes em nosso país.

O reconhecimento dos efeitos inflacionários exigidos por esse princípio foi atendido pela chamada Correção Integral instituída originalmente pela CVM por meio da Instrução 064 de 19.05.1987 e evoluindo para a Contabilidade em Moeda de Capacidade Aquisitiva Constante instituída pela CVM por meio da Instrução 191 de 15.07.1992 e que foram obrigatórias para as companhias abertas até 31 de dezembro de 1.995.

A lei 9.249 (BRASIL. Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1.995) em seu artigo 4º estabeleceu a revogação da correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a lei n.º 7.799, de julho de 1989, e o art. 1º da Lei n.º 8.200, de 28 de junho de 1991 além de proibir a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

Como a legislação federal se sobrepõe às normas do Conselho Federal de Contabilidade e da Comissão de Valores Mobiliários o reconhecimento de efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis somente pode ser feito através de demonstrações complementares conforme foi obrigatório para as companhias abertas até 31 de dezembro de 1.985.

Existem alternativas para os ativos permanentes, já previstas na legislação societária vigente (BRASIL. Artigos 182 e 187 da Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1.976) , como é o caso da reavaliação de bens, porém talvez não seja suficiente para atender toda a composição dos ativos.

Resta-nos aguardar e verificar se prosseguiremos com os atuais índices inflacionários, caso contrário os critérios de atualização monetária teriam que ser restabelecidos.

O Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução 900/01 exige a aplicação do Princípio da Atualização Monetária das demonstrações contábeis quando a inflação acumulada num período de três anos for igual ou superior a 100%.

Em 29 de janeiro de 2.002, o Ibracon divulgou a orientação técnica IBRACON. Interpretação Técnica nº 02 de 2.002 na qual, resumidamente define que as empresas obrigatoriamente deverão continuar a elaborar Demonstrações Contábeis Societárias elaboradas de acordo com os Princípios Contábeis

emanados da Legislação Societária que atualmente não admite o reconhecimento de efeitos inflacionários.

Quando a inflação acumulada num período de três anos superar o limite de 100% estabelecido pelo CFC para aplicação do Princípio da Atualização Monetária, os efeitos inflacionários serão reconhecidos em Demonstrações Contábeis Complementares que serão identificadas como "... de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade" e serão divulgadas em complemento às Demonstrações Contábeis Societárias.

b.2 O Princípio do Denominador Comum Monetário

Enunciado: "As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial..."

As considerações feitas em relação ao princípio anterior, do Custo como Base de Valor, são pertinentes também neste caso. Este Princípio não está explícito no texto do CFC, mas está implícito no PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL que determina o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais a fim de proporcionar homogeneização quantitativa dos mesmos.

Quanto "ao poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial" encontramos sua correlação ao Princípio da Atualização Monetária definido pelo CFC e já comentado anteriormente.

b.3 O Princípio da Realização da Receita

Enunciado: “A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a ausência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora...”

O Princípio da Realização da Receita e o Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis que será apresentado a seguir constituem um desdobramento do Regime da Competência de Exercício que, na versão do CFC é chamado de Princípio da Competência e determina que 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.

De acordo ainda com o pronunciamento do CFC, 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.

Como pode ser verificado, apesar de terem redações diferentes, ambas definições têm o mesmo sentido.

b.4 O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis

Enunciado: “Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem...”

O objetivo deste princípio é que se aproprie dentro do período competente as receitas e as despesas inerentes aos mesmos, não pelo pagamento destas ou pelo recebimento daquelas, mas sim pelo seu fato gerador.

A observância deste princípio, possibilita a devida composição das contas a receber e a pagar e da apuração do lucro ou prejuízo do período, pois se assim não fosse, esses valores seriam desconsiderados no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultados, distorcendo a situação patrimonial e econômica da empresa.

Como destacamos anteriormente, este princípio está implícito no Princípio da Competência definido pelo CFC que preconiza que o reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

Determina ainda que são consideradas incorridas as despesas quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro; ou pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo; ou ainda pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

C . As Convenções (Restrições aos Princípios)

As restrições aos princípios (também conhecidas como convenções ou qualificações) representam o complemento dos Postulados e Princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos, atribuições e direções a seguir e de sedimentar toda a experiência e bom senso da profissão no trato de problemas contábeis.

Se os princípios norteiam a direção a seguir e, às vezes, os vários caminhos paralelos que podem ser empreendidos, as restrições, à luz de cada situação, nos darão as instruções finais para a escolha do percurso definitivo.

c.1 A Convenção da Objetividade

Enunciado: “Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivo; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridades sobre princípios contábeis...”

Encontramos correspondência a esta Convenção no Princípio da OPORTUNIDADE que determina que, *desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.*

c.2 A Convenção da Materialidade

Enunciado: “O contador deverá, sempre, avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo – benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil...”

Não encontramos no texto do CFC correspondência a esta convenção.

c.3 A Convenção do Conservadorismo

Enunciado: “Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípio Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações...”

Na versão do CFC esta Convenção é denominada de Princípio da Prudência o qual 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.

Como observado, os textos se equivalem em termos de objetivos. Julgamos até mais adequada e objetiva a nomenclatura do CFC.

c.4 A Convenção da Consistência

Enunciado: “A Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível...”

Não encontramos no texto do CFC correspondência a esta convenção.

2.2.3 Resumo Comparativo

Apresentamos no quadro 2.3 um resumo comparativo dos Princípios Fundamentais de Contabilidade nas versões do CFC e da CVM.

Quadro 2.3 Resumo Comparativo dos Princípios Fundamentais de Contabilidade nas versões do CFC e da CVM

	Resolução CFC 530/81	Resolução CFC 750/93	Deliberação CVM 29/86
Da Entidade	Princípio	Princípio	Postulado
Da Qualificação e Quantificação dos Bens Patrimoniais	Princípio		
Da Expressão Monetária	Princípio		
Da Competência	Princípio	Princípio	
Da Oportunidade	Princípio	Princípio	
Da Formalização dos Registros Contábeis	Princípio		
Da Terminologia Contábil	Princípio		
Da Equidade	Princípio		
Da Continuidade	Princípio	Princípio	Postulado
Da Periodicidade	Princípio		
Da Prudência	Princípio	Princípio	
Da Uniformidade	Princípio		
Da Informação	Princípio		
Dos Atos e Fatos Aleatórios	Princípio		
Da Correção Monetária	Princípio	Princípio	
Da Integração	Princípio		
Do Registro pelo Valor Original		Princípio	
Do Custo como Base de Valor			Princípio
Do Denominador Comum Monetário			Princípio
Da Realização da Receita			Princípio
Do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis			Princípio
Da Objetividade			Convenção
Do Conservadorismo			Convenção
Da Materialidade			Convenção
Da Consistência			Convenção

O Conselho Federal de Contabilidade não hierarquiza os Princípios Contábeis denominando-os de Princípios Fundamentais de Contabilidade com a seguinte definição conforme artigo 2º da Resolução 750:

“Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades”.

A hierarquia dos Princípios Contábeis aprovada pela deliberação 29/86 da CVM apresenta a seguinte definição:

- *Postulados ambientais da contabilidade.*
- *Princípios contábeis propriamente ditos.*
- *Restrições aos princípios contábeis fundamentais - Convenções.*

*Numa enunciação axiomática da Teoria da Contabilidade, os **postulados ambientais** seriam os próprios Postulados ou Axiomas; os **princípios** seriam os Teoremas; e as **convenções (restrições)** seriam os Corolários.*

Na verdade, sob nossa ótica, os postulados ambientais enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e outras ciências. Predispõem a Contabilidade, no que se segue, a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar.

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

Já as convenções ou restrições, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

Ao longo deste capítulo efetuamos uma análise comparativa da correspondência de Princípios Fundamentais de Contabilidade nas versões atuais do CFC e da CVM/Ibracon cujo resumo apresentamos no quadro 2.4.

Quadro 2.4 Análise Comparativa dos Princípios Fundamentais de Contabilidade nas versões atuais do CFC e da CVM

Deliberação CVM 29 / 86	Resolução CFC 750/93
A. Postulados Ambientais da Contabilidade	O CFC não hierarquiza os Princípios
1. O Postulado da Entidade Contábil	O Princípio da Entidade
2. O Postulado da Continuidade das Entidades	O Princípio da Continuidade
B. Os Princípios Propriamente Ditos	O CFC não hierarquiza os Princípios
1 O Princípio do Custo como Base de Valor	O Princípio do Registro pelo Valor Original O Princípio da Atualização Monetária
2. O Princípio do Denominador Comum Monetário	O Princípio do Registro pelo Valor Original O Princípio da Atualização Monetária
3. O Princípio da Realização da Receitas	O Princípio da Competência
4. O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis	O Princípio da Competência
C. As Convenções (Restrições aos Princípios)	O CFC não hierarquiza os Princípios
1. A Convenção da Objetividade	O Princípio da Oportunidade
2. A Convenção da Materialidade	
3. A Convenção do Conservadorismo	O Princípio da Prudência O Princípio da Oportunidade
4. A Convenção da Consistência	
Característica de Evidenciação	O Princípio da Oportunidade
Característica de Essência sobre a Forma	O Princípio da Oportunidade

2.3 Os Princípios Contábeis e a Legislação Societária

A Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1.976 das Sociedades por Ações determina que a escrituração contábil deve observar os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

Como não há, na referida lei, uma relação ou definição de quais seriam esses princípios é necessário que se faça uma leitura crítica do texto legal para sua identificação.

Neste capítulo, analisaremos o texto legal, tendo como referência o texto do CFC e da CVM estudados nos capítulos anteriores e a legislação comercial brasileira.

2.3.1 Os Princípios Contábeis e o Parecer dos Auditores Independentes

Apesar de o CFC determinar na norma NBC – T - 11 de 21 de janeiro de 1.998 relativa à execução dos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis que o Parecer dos Auditores Independentes deve conter a afirmação de que as Demonstrações Contábeis auditadas foram ou não elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, os auditores independentes atualmente afirmam em seus pareceres que:

“Somos de parecer que as referidas demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da XXX S.A. em 31 de dezembro de 200A e de 200B e o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de

recursos da XXX S.A. dos exercícios findos nessas datas, de acordo com os princípios (ou práticas) contábeis previstos na (ou emanados da) legislação societária brasileira.”

A constatação desta redação pode ser feita por meio da análise das demonstrações contábeis de companhias abertas que são divulgadas na imprensa e na home page da CVM.

Os auditores substituíram a expressão “Princípios Fundamentais de Contabilidade” pela expressão “princípios (ou práticas) contábeis previstos na (ou emanados da) legislação societária brasileira” porque as demonstrações auditadas são elaboradas obrigatoriamente de acordo com a legislação societária, a qual não admite o reconhecimento dos efeitos inflacionários exigidos pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade, tanto na versão do CFC quanto na versão do Ibracon/CVM.

“Emanar” tem o seguinte significado conforme dicionários pesquisados:

Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa – Editora Melhoramentos (www.radaruol.com.br/?q=dicionario)

Emanar: do Lat. emanare , v. int., evolar-se; sair de; provir; desprender-se; disseminar-se em partículas sutis

Dicionário Universal da Língua Portuguesa – Texto Editora (www.priberan.pt/DLPO/)

e.ma.nar do Lat. *emanare* - v. *int.*, evoluar-se; sair de; provir; desprender-se; disseminar-se em partículas sutis.

Dessas definições, apreendemos que é necessário analisar todo o texto legal para identificarmos os Princípios Contábeis que dele emanam.

2.3.2 Análise exploratória da Legislação Societária e identificação dos princípios e das práticas contábeis que dela emanam

Apresentaremos a seguir, um resumo dos artigos e parágrafos do texto da Lei 6.404 de 1.976 que trata dos aspectos relacionados à escrituração contábil e à elaboração das Demonstrações Contábeis e identificaremos os princípios e práticas contábeis que dele emanam.

A lei das Sociedades Anônimas, trata dos aspectos contábeis a partir do CAPÍTULO XV - EXERCÍCIO SOCIAL E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS, que se inicia com o art. 175. determinando que o exercício social terá duração de um ano e a data do término será fixada no estatuto. Somente poderá ter prazo diferente de um ano o exercício social em que ocorrer constituição da companhia ou alteração da data de encerramento.

Neste artigo o legislador já estabeleceu critério para aplicação do Regime de Competência definindo o período contábil de um ano. Neste artigo também identificamos o Princípio da Periodicidade (CFC 530/81).

Notamos que a Competência é nomeada de Regime na Legislação Societária, enquanto que na Resolução 750/93 do CFC é nomeada de Princípio.

Segundo Sá (1986: 383) Regime de Competência é norma contábil pela qual os ingressos e os custos são atribuídos ao exercício a quem pertencem embora recebidos e pagos em outro exercício. Ainda Sá (1986: 326) define Princípio Contábil como verdade alicerçal do conhecimento contábil. Em outra obra de Sá (2.000: 16) encontramos a definição de que as Normas emanam dos Princípios.

Na versão do Ibracon/CVM (CVM 29/86) a Competência é definida como Princípio da Realização da Receita e Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis.

Como visto, não há entre os textos pesquisados uniformidade na definição de Competência.

No art. 176. encontramos a determinação de que ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício;
- IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

Essas demonstrações deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício, atendendo à Característica de Evidenciação (CFC 750/93 e CVM 29/86).

A Convenção da Consistência (CVM 29/86) emana do § 1º do artigo 176 que exige que as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

No parágrafo 2º identificamos a aplicação da Convenção da Materialidade (CVM 29/86) ou Relevância para o agrupamento de contas de pequenos saldos cujo total não ultrapasse um décimo do total do respectivo grupo de contas.

As notas explicativas exigidas pelo parágrafo 4º visam o atendimento à Característica da Evidenciação (CFC 750/93 e CVM 29/86) e devem conter informações sobre os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, os investimentos em outras sociedades, o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações, os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; o número, espécies e classes das ações do capital social; as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; os ajustes de exercícios anteriores e os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir

a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

O § 6º— cuja redação foi alterada pela Lei n.º 9.457/97 determina que a companhia fechada, com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos. Essa determinação decorre da aplicação da Convenção da Materialidade (CVM 29/86).

No artigo 177, que trata das normas de escrituração contábil em registros permanentes, de acordo com a legislação comercial e os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos e da manutenção de métodos ou critérios contábeis escriturados de acordo com o regime da Competência identificamos a Convenção da Uniformidade ou Consistência (CVM 29/86) e o Regime de Competência que origina o Princípio da Realização da Receita e o Princípio da Confrontação das Despesas com as Receitas (CVM 29/86). Como a legislação comercial (BRASIL. Código Comercial - Lei N.º 556, de 25 de junho de 1850) exige que os lançamentos contábeis sejam suportados por documentos ou critérios objetivos, identificamos a aplicação da Convenção da Objetividade.

A Convenção da Consistência (CVM 29/86) também está implícita no § 1º do artigo 177 que determina que as demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota explicativa e ressaltar esses efeitos.

Um dos parágrafos mais importantes do artigo 177 da lei 6.404 é o 2º que determina que quaisquer métodos ou critérios contábeis exigidos por outros organismos, tais como, CVM ou Banco Central do Brasil, assim como disposições emanadas da legislação tributária, que sejam divergentes do Princípios Contábeis Geralmente Aceitos serão registrados em Livros Auxiliares. Conseqüentemente, deverá a companhia escriturar em livros próprios, tais como o Lalur – Livro de Apuração de Lucro Real os efeitos de divergências entre as normas tributárias e os Princípios Contábeis e em outros registros auxiliares o reconhecimento de efeitos inflacionários.

Com a exigência de auditoria das Demonstrações Contábeis expressa no § 3º do artigo 177 o legislador expressa a aplicação do Princípio da Oportunidade (CFC 530/81 750/93) que, conforme definição apresentada no Artigo 6º da Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade determina que, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e da suas mutações, o registro dos fatos contábeis seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram

Em complemento à exigência determinada no Parágrafo 3º do artigo 177, a Legislação Societária determina ainda que as demonstrações financeiras sejam assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

A Legislação comercial mencionada neste artigo é o Código Comercial instituído pela Lei nº 556 de 25 de junho de 1.850. Apesar da antiguidade, essa lei continua em vigor, com algumas atualizações.

Relativamente à escrituração contábil, o Código comercial, determina que todos os comerciantes são obrigados a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários. Assim sendo, já em 1.850 exigia-se a aplicação de critérios contábeis uniformes de acordo com a Convenção da Uniformidade ou Consistência.

A Convenção da Objetividade pode ser identificada na exigência de fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos (artigo nº. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código.

O Postulado da Entidade pode ser identificado na exigência de formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.

No artigo 12 do referido Código Comercial, encontramos referência ao Regime da Competência na determinação de que os comerciantes de retalho deverão lançar diariamente no Diário a soma total das suas vendas a dinheiro e, em assento separado, a soma total das vendas fiadas no mesmo dia.

No mesmo Diário se lançará também em resumo o balanço geral (artigo nº. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba a soma total das respectivas parcelas; e será assinado na mesma data do balanço geral. No Copiador o comerciante é obrigado a lançar o registro de todas as cartas missivas que expedir, com as contas, faturas ou instruções que as acompanharem.

Os artigos 178 a 182 da lei 6.404 e seus respectivos parágrafos tratam da classificação e conteúdo das contas do Balanço Patrimonial.

No Art. 178 identificamos o Postulado da Entidade na determinação de que no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

No § 1º do artigo 178 que dispõem sobre o critério de liquidez decrescente para as contas de Ativo e no § 2º que dispõem sobre o grau de exigibilidade para as contas de Passivo identificamos a Convenção do Conservadorismo.

No artigo 181 identificamos os princípios da Realização da Receita e da Confrontação das Despesas por meio da classificação no grupo de Resultados de Exercícios Futuros das Receitas de Exercícios Futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

Observamos que em várias partes do texto legal é utilizada a expressão “da companhia”. Isso significa que o Balanço Patrimonial deve conter apenas os bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido “da companhia”, ou seja, deve estar de acordo com o Postulado da Entidade Contábil.

O Parágrafo 3º do artigo 182 abre a possibilidade de atribuir novos valores aos ativos com base em laudos de avaliação elaborados conforme Artigo 8º desta lei. A Reavaliação de Ativos foi normatizada através da Deliberação nº 183 da CVM que aprovou Pronunciamento do Ibracon que estabelece critérios para que a Reavaliação de Ativos seja aceita. Assim sendo, esta alternativa de avaliação de ativos poderia ser considerada como Princípio da Reavaliação de Ativos.

No artigo 183 que determina os critérios de avaliação de ativos, encontramos algumas referências aos princípios contábeis, tais como o Princípio do Custo como Base de Valor combinado com a Convenção do Conservadorismo na avaliação dos direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor. No caso de direitos, o ajuste ao valor de mercado é efetuado através da constituição de Provisão para Devedores Duvidosos e no caso de valores mobiliários pela constituição de Provisão para Perdas com Desvalorização de Valores Mobiliários.

O ajuste do custo ao valor de mercado quando este for maior só é admitido para reconhecer correção monetária, variação cambial e juros incorridos de acordo com o Regime da Competência de Exercícios.

Para os bens realizáveis também é adotado o Princípio do Custo como base de Valor combinado com a Convenção do Conservadorismo para ajustar o custo ao valor de mercado quando este for o menor. O ajuste é feito através da constituição de Provisão para Perdas na Realização de Estoques.

Os investimentos em participações societárias, exceto as participações em controladas e coligadas relevantes que serão avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial, e outros bens também serão avaliados pelo Princípio do Custo como base de Valor ajustado ao valor de mercado quando este for menor. O ajuste será efetuado através da constituição de Provisão para Perdas na Realização de investimentos.

O Artigo 248 da Legislação Societária estabelece regras e critérios para avaliação de participações societárias permanentes em sociedades controladas e coligadas. A avaliação dessas participações pelo Valor do Patrimônio Líquido também conhecido por Método da Equivalência Patrimonial estabelece um novo critério para avaliação de ativos pois não se trata de Custo de Aquisição nem de Valor de Mercado.

Os bens do ativo imobilizado serão também avaliados pelo Princípio do Custo como base de Valor ajustado pela depreciação, amortização ou exaustão

correspondente à perda de valor desses bens em função do uso, ação da natureza e obsolescência.

O reconhecimento da depreciação indica o atendimento ao Regime da Competência e à Convenção do Conservadorismo.

Os gastos diferidos também serão avaliados pelo Princípio do Custo como base de Valor ajustado pela amortização correspondente à perda de valor desses gastos em função da realização das receitas por eles gerados para atendimento do Regime da Competência de Exercícios.

O § 4º do artigo 183 possibilita a avaliação de estoques de bens fungíveis, que são bens que se gastam ou que se consomem com o primeiro uso, a valor de mercado. Como exemplo, citamos produtos agrícolas, pecuários, etc.

Identificamos no artigo 184, que determina os critérios de avaliação de Passivos, o Regime da Competência de Exercícios ao exigir o reconhecimento das obrigações decorrentes de despesas incorridas e a Convenção do Conservadorismo ao determinar a atualização das obrigações para os valores devidos na data do balanço.

Os critérios de avaliação de ativos e passivos estabelecidos pela legislação societária estão corroborados pela NBC – T – 4 - DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 22 de setembro de 1.992 por meio da Resolução 732/92.

O Artigo 185. tratava da Correção Monetária do Ativo Permanente e do patrimônio Líquido e foi revogado pela Lei nº 7.730/89. A correção monetária das demonstrações contábeis foi restabelecida por legislações posteriores e novamente revogada pela lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1.995.

Identificamos no artigo 187 e seus parágrafos os Princípios da Realização da Receita e o da Confrontação das Despesas aplicados de acordo com o Regime da Competência, na elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício.

O Artigo 188. trata dos critérios de elaboração da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos que indicará as modificações na posição financeira da companhia.

Os Artigos 193 a 200 tratam das Reservas e Retenção de Lucros. Na análise do texto fica clara a preocupação do legislador com a Continuidade das operações ao impor regras que restrinjam a distribuição de lucros.

2.3.3 Resumo da Identificação dos Princípios Contábeis que Emanam da Legislação Societária

Em resumo, na análise da legislação societária identificamos os seguintes fatos relacionados aos princípios contábeis.

Quadro 2.5 Resumo das Práticas Contábeis que Emanam da Legislação Societária e sua Relação com os Princípios Contábeis

Artigo	Prática contábil	Embasamento
175	Duração do Exercício Social	Regime da Competência de Exercícios
176 § 2º	Agrupamento de saldos de contas	Convenção da Relevância
176	Demonstrações contábeis	Característica da Evidenciação (Disclosure)
176 § 1	Publicação comparada	Convenção da Uniformidade / Consistência
176 § 2	Agrupamento de	
176 § 5º	Conteúdo das Notas Explicativas	Característica da Evidenciação (Disclosure)
177	Normas de escrituração contábil	Código Comercial Brasileiro Convenção da Uniformidade ou Consistência Regime da Competência Convenção da Objetividade
177 § 3º	Aderência às normas da CVM e exigência de auditoria	Princípio da Oportunidade
178	Grupos de contas do Balanço Patrimonial	
179	Classificação das contas	Postulado da Entidade
180	Passivo Exigível	
181	Resultados de Exercícios Futuros	Princípio da Realização da Receita
182	Patrimônio Líquido	
182 § 3º	Reavaliação de Ativos	“Princípio” da Reavaliação
183	Avaliação de Ativos	
183 I	Avaliação de direitos e títulos de crédito	Princípio do Custo como Base de Valor Convenção do Conservadorismo Regime da Competência
183 II	Avaliação de estoques	Princípio do Custo como Base de Valor Convenção do Conservadorismo

Quadro 2.5 Resumo das Práticas Contábeis que Emanam da Legislação Societária e sua Relação com os Princípios Contábeis (Continuação)

Artigo	Prática contábil	Embasamento
183 III	Avaliação de participações societárias	Princípio do Custo como Base de Valor Convenção do Conservadorismo Método da Equivalência Patrimonial
183 IV	Avaliação de investimentos	Princípio do Custo como Base de Valor Convenção do Conservadorismo
183 V	Avaliação do ativo imobilizado	Princípio do Custo como Base de Valor Convenção do Conservadorismo Regime da Competência
183 VI	Avaliação do ativo diferido	Princípio do Custo como Base de Valor Convenção do Conservadorismo Regime da Competência Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas
184	Avaliação dos elementos do Passivo	Convenção do Conservadorismo Regime da Competência
185	Correção Monetária do Balanço (Revogado)	Princípio da Atualização Monetária
186	Demonstração de Resultados Acumulados	
187	Demonstração do Resultado do Exercício	Princípio da Realização da Receita Princípio da confrontação das Despesas Regime da Competência de Exercícios
188	Elaboração da Doar	
189 a 192	Dedução de Prejuízos e Imposto de Renda	
193 a 200	Constituição de Reservas	Postulado da Continuidade

CAPÍTULO 3

OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E OS DIVERSOS AUTORES DE LIVROS DIDÁTICOS DE CONTABILIDADE

Neste capítulo apresentaremos o enfoque aplicado aos Princípios Contábeis pelos autores de livros didáticos mais comumente utilizados no ensino de contabilidade nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis.

Para os fins desta pesquisa, a abordagem explorada será classificada em três versões:

- ✓ Legislação Societária – Lei das Sociedades Anônimas nº 6.404 de 1.976
- ✓ Conselho Federal de Contabilidade – Resolução 750 de 1.993
- ✓ Fipecafi / Ibracon / CVM – Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – Deliberação CVM nº 29 de 1.986

3.1 Critério de Seleção

Selecionamos todas as obras incluídas na Bibliografia Básica das disciplinas do Curso de Graduação em Ciências Contábeis das seguintes Faculdades:

- ✓ Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo
- ✓ Faculdade de Ciências Econômicas, Contábeis e Administrativas da Universidade Presbiteriana Mackenzie

- ✓ Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade de São Paulo
- ✓ Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

Além das obras indicadas nas referidas bibliografias básicas, incluímos outras de renomados autores de literatura contábil citados como bibliografia complementar e que julgamos importantes para enriquecer nossa pesquisa.

Por não se tratar de uma análise com o objetivo de criticar obras e autores, os mesmos serão apresentados de forma codificada.

3.2 Análise das Obras

Nossa análise tem o objetivo de identificar se a obra inclui:

- ✓ Capítulo específico sobre Princípios Contábeis
- ✓ Total de páginas da obra e total dedicado aos Princípios Contábeis
- ✓ Comparação das abordagens de Princípios Contábeis existentes

As obras serão apresentadas em ordem cronológica da edição estudada.

- ✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 1**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
13 ^a	1.991	296	Não há

Esta obra tem enfoque da prática da contabilidade e não há capítulo específico ou qualquer referência aos Princípios Contábeis.

Ao longo do texto, o autor menciona a legislação societária (BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1.976) para suportar alguns critérios apresentados. Por exemplo na página 59 há menção do artigo 183 para justificar a avaliação de estoques pelo custo de aquisição.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 2**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
2ª	1.993	473	Capítulo 11 – 9 páginas

O Capítulo 11 apresenta a abordagem do CFC de acordo com a Resolução 500/81 que foi substituída pela Resolução 750/93. O autor menciona na página 368 que:

“os princípios de contabilidade geralmente aceitos estão oficialmente estabelecidos pela lei 6.404/76 que, por sua vez, baseia-se fundamentalmente em princípios contábeis calcados em conceitos amplamente aceitos em grande parte dos países do mundo”

Nas páginas 371 a 374 o autor apresenta quais seriam os conceitos que suportaria a legislação societária, como segue:

Custo histórico e correção monetária

Continuidade de existência

Uniformidade

Competência de exercícios

Conservadorismo

A obra está desatualizada pois não contempla a substituição da Resolução 500/81 pela Resolução 750/93 do CFC, nem tampouco menciona a Deliberação CVM 29/86.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 3**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
2ª	1.996	560	Capítulo 1 – 42 páginas

Esta obra apresenta no primeiro capítulo o pronunciamento Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade e outros pronunciamentos do Ibracon. Também inclui pronunciamentos internacionais de Contabilidade e está voltada principalmente para uso de Auditores Independentes.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 4**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
2ª	1.996	612	Capítulo 1 – 26 páginas

Esta obra apresenta no primeiro capítulo um estudo comparativo dos vários órgãos que influenciam a prática da Contabilidade no Brasil. Ao longo de todo livro faz referências às três abordagens sobre Princípios Contábeis com o seguinte conteúdo:

Contabilidade – Objetivos e Princípios

Introdução

Legislação e Pronunciamentos

Lei das Sociedades por Ações

Conselho Federal de Contabilidade – CFC

IBRACON

CVM

Fiscais

Sugestão

Essência sobre a Forma

Legislação Fiscal

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 5**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
2ª	1.997	407	Capítulo 11 – 50 páginas

No capítulo 11, apresenta o conceito e divide os princípios em 13 subitens. O autor insere as normas contábeis – em 16 subitens – e as consideradas pela Lei das Sociedades por Ações (mais 9 subitens) e, finalmente, as normas brasileiras. Para cada capítulo, acrescenta questões de revisão, cujas respostas apresenta no final do livro.

Os princípios são denominados: *Entidade, Continuidade, Universalidade, Unidade dos Registros e das Demonstrações, Periodicidade, Competência,*

Uniformidade da Moeda, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

Não há menção dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a ótica do Ipecafi / Ibracon / CVM.

O autor inicia o capítulo com a definição de princípios e normas contábeis. A seguir são elencados os princípios conforme Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade.

A seguir, o autor menciona o trabalho que apresentou em 1.972 na X Conferência Interamericana de Contabilidade, onde arrolou os Princípios e Normas Contábeis que seriam aplicáveis no Brasil. O autor reflete sobre o trabalho apresentado e discorre sobre quais seriam, na sua ótica, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, como segue:

Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- ✓ Da Entidade
- ✓ Da Continuidade
- ✓ Da Universalidade (ou Da Integralidade)
- ✓ Da Unidade
- ✓ Da Periodicidade
- ✓ Da Competência
- ✓ Da Uniformidade na Moeda de Registro
- ✓ Do Registro pelo Valor Original

- ✓ Da Atualização Monetária
- ✓ Da Prudência nas Avaliações
- ✓ Do Valor de Realização dos Ativos
- ✓ Da Ética e Da Legalidade
- ✓ Da Legitimidade

O autor discorre sobre cada um dos princípios elencados, nos quais identificamos similaridade com os princípios dispostos na versão do Ipecafi / Ibracon / CVM e na versão do CFC.

A partir da página 209, discorre sobre Normas Contábeis que foram por ele coletadas quando da realização do trabalho apresentado na já mencionada Convenção de Contabilidade de 1.972, como segue:

Normas Contábeis

- ✓ Da Exatidão Matemática
- ✓ Da Equação dos Registros e Demonstrações Contábeis
- ✓ Da Total Revelação dos Fenômenos Patrimoniais
- ✓ Da Uniformidade em Relação a Exercícios Anteriores
- ✓ Da Relevância dos Fenômenos
- ✓ Da Correção Monetária em Face da Instabilidade da Moeda
- ✓ Da Depreciação ou Amortização dos Bens em Uso
- ✓ Da Objetividade em Contraposição à Subjetividade nas Avaliações
- ✓ Dos Balanços Consolidados
- ✓ Da Avaliação pelo Custo Médio

- ✓ Da Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
- ✓ Do Balanço Técnico como Base para o Balanço Fiscal
- ✓ Das Provisões para Perdas Eminentemente ou Contingentes
- ✓ Da Provisão como Parcela do Custo
- ✓ Da Reserva como Parcela do Lucro
- ✓ Do Controle Interno como Suporte dos Registros e Demonstrações Contábeis
- ✓ Da Revelação de Eventos Subseqüentes

Em seguida, o autor discorre sobre cada uma dessas normas, às quais, muitas vezes se confundem com os próprios princípios elencados no texto.

A partir da página 221, o autor discorre sobre os Princípios Contábeis emanados da Lei das Sociedades por Ações e as práticas contábeis exigidas para a elaboração das Demonstrações Contábeis.

O autor encerra o capítulo comentando sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Não há qualquer menção à versão do Ipecafi / Ibracon / CVM.

- ✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 6**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
5ª	1.997	331	Capítulos 3, 4 e 5 – 63 páginas

O autor reserva o capítulo 3 para os Postulados (*Entidade e Continuidade*); o capítulo 4, para os Princípios: *Custo Original como base de valor, Realização da Receita, Denominador Comum Monetário*; e o quinto para as Convenções: *Objetividade, Consistência, Materialidade, Conservadorismo*.

A partir do capítulo 3, página 46, discorre sobre a natureza dos Postulados Contábeis, citando o autor americano Eldon S. Hendriksen como referência. Neste capítulo, o autor discorre sobre os Postulados da Entidade e da Continuidade sem referência a qualquer versão.

No capítulo 4, a partir da página 54, o autor discorre sobre os Princípios Contábeis divididos em : *Custo original Como Base de Valor, Realização da Receita e Confrontação das Despesas, Denominador Comum Monetário*.

No capítulo 5 a partir da página 68 são apresentadas as Convenções ou Restrições Contábeis da *Objetividade, da Materialidade, do Conservadorismo (Prudência) e da Consistência (Materialidade)* além de comentários sobre a qualidade da informação contábil e da prevalência da essência sobre a forma.

Como apêndice aos capítulos 3, 4 e 5, o autor apresenta as versões de Princípios Contábeis segundo o Conselho Federal de Contabilidade (Resolução 750 / 1.993) e do Ipecafi / Ibracon / CVM (Deliberação 29/86).

Do exposto, observamos a aderência do autor à versão do Ipecafi / Ibracon / CVM.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 7**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
1ª	1.997	194	Não há

Nesta obra o autor discorre detalhadamente sobre as várias escolas contábeis e sua importância ao longo do tempo sem abordar os aspectos relativos aos princípios contábeis.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 8**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
2ª	1.998	192	Capítulo 5 – 28 páginas

Apresenta as normas e procedimentos de Auditoria de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e as Normas e Procedimentos de Auditoria emitidas pelo Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon.

Enfatiza a abordagem de Princípios Fundamentais de Contabilidade da CVM/Ibracon.

Apresenta a parte do pronunciamento Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade relativa aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 9**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
3ª	1.998	264	Capítulo 5 – 2 páginas

O autor estrutura a obra para atender às disciplinas “Introdução à Metodologia da Contabilidade” e “Contabilidade Básica” (60 horas / aula para cada). Na página 60, item 5.5., o autor comenta 6 princípios: *Entidade, Continuidade, Competência, Unidade de Medição, Custo como Base de Avaliação, Realização da Receita*; e 3 convenções: *Consistência, Conservadorismo e Materialidade*.

Nesta obra, o autor inclui o assunto no capítulo 5 que trata da Classificação das Contas no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultados.

Nas páginas 60 e 61 o autor apresenta uma rápida conceituação dos seguintes princípios:

- ✓ Entidade
- ✓ Continuidade
- ✓ Competência
- ✓ Unidade de Medição (Denominador Comum Monetário)
- ✓ Custo como Base de Avaliação
- ✓ Realização da Receita

Além desses princípios, o autor elenca as seguintes convenções:

- ✓ Consistência
- ✓ Conservadorismo
- ✓ Materialidade

O autor não menciona as versões do Ipecafi / Ibracon / CVM e do CFC tendo apenas feito rápida alusão à Legislação Societária no início do capítulo.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 10**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
4ª	1.998	382	Capítulo 12 – 11 páginas

Apresenta no último capítulo, sob o título: Princípios Contábeis Fundamentais: *Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original (ou do Custo como Base de Valor), Denominador Comum Monetário (ou da Atualização Monetária), Realização da Receita, Confrontação, Competência, Prudência, e as Convenções: Objetividade, Consistência (ou Uniformidade), Materialidade.*

No capítulo 12, página 371, os autores mencionam a Resolução 530/81 do CFC que foi substituída pela Resolução 750/93, abordam a deliberação CVM 29/86 que aprovou o pronunciamento “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade” elaborado pelo Ipecafi e divulgado pelo Ibracon e também o artigo 177 da Legislação Societária.

A seguir apresentam os princípios na versão do CFC com referências à versão do Ipecafi / Ibracon / CVM e à legislação societária.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 11**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
9ª	1.998	293	Capítulo 10 – 7 páginas

No capítulo 10 – Princípios Contábeis: Introdução os autores conceituam os princípios sem identificar uma abordagem específica e classificam os Princípios em:

Princípios:

- ✓ Entidade
- ✓ Continuidade
- ✓ Realização
- ✓ Custo como Base de Valor
- ✓ Confrontação das Despesas com as Receitas
- ✓ Denominador Comum Monetário

Convenções:

- ✓ Consistência (Materialidade)
- ✓ Conservadorismo (Prudência)
- ✓ Materialidade (Relevância)
- ✓ Objetividade

Na conceituação de cada Princípio, os autores não fazem referência a qualquer abordagem.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 12**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
6ª	1.998	210	Capítulo 1 – 1 páginas

Nesta obra, o autor menciona no capítulo 1, página 26, os Pilares da Contabilidade como sendo os postulados da Entidade e da Continuidade.

Não há nesta obra qualquer outra referência aos Princípios Contábeis.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 13**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
8ª	1.998	511	Capítulo 1 – 13 páginas

No primeiro capítulo, nas páginas 38 a 46, os seguintes Princípios Básicos da Contabilidade são conceituados:

- ✓ Entidade Contábil
- ✓ Continuidade
- ✓ Denominador Comum Monetário
- ✓ Objetividade
- ✓ Custo Histórico como Base de Valor
- ✓ Consistência
- ✓ Materialidade
- ✓ Conservadorismo

No capítulo 5, páginas 94 a 106, o autor refere-se à Legislação societária e discorre sobre o Regime da Competência e os princípios da Realização da Receita e da Confrontação das Despesas.

Na página 107 há menção dos Princípios Fundamentais de Contabilidade conforme CFC com rápida ênfase aos princípios da Oportunidade e da Atualização Monetária.

Na página 130 o autor apresenta um resumo comparativo das abordagens do CFC e da CVM e enfatiza a necessidade de haver unicidade na definição e aplicação desses Princípios.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 14**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
2ª	1.999	232	Capítulo 4 – 17 páginas

No quarto capítulo desta obra, a partir da página 44, os autores apresentam primeiramente uma definição de Princípios Contábeis, depois uma explicação sobre os critérios aplicáveis na aceitação dos princípios e por fim uma síntese do tratamento dado aos princípios no Brasil, contemplando as três versões em estudo.

Na página 61 é apresentado um resumo comparativo das três abordagens em estudo.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 15**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
14ª	1.999	365	Apêndice – 6 páginas

Obra de caráter prático em que o autor não faz citações aos Princípios Contábeis, apenas ao final do livro apresenta a Resolução CFC 750/93 sem quaisquer comentários.

Obra analisada identificada pelo código nº 16

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
26 ^a	1.999	210	Primeira parte – 26 páginas

A obra é exatamente sobre os Princípios (26 p.), as Normas Profissionais (19 p.), as Normas Técnicas (98 p.). Os Princípios são: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência, Prudência.

Nas páginas 21 a 45 desta obra é apresentada a íntegra da Resolução 750/93 do CFC sem quaisquer comentários adicionais.

Não há qualquer menção ou referência às abordagens da Legislação Societária e do Ipecafi / Ibracon / CVM.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 17**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
1 ^a	2.000	426	Capítulo 1 – 54 páginas

No primeiro capítulo desta obra, nas páginas 15 a 61, o autor aborda com definições e exemplos os Princípios Fundamentais de Contabilidade, conforme a Resolução 750/93 do CFC.

Não há qualquer menção ou referência às abordagens da Legislação Societária e do Ipecafi / Ibracon / CVM.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 18**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
3ª	2.000	282	Não há

Nesta obra, os autores não dispensam qualquer capítulo ao estudo dos Princípios Contábeis. Somente na página 24, ao comentar sobre o Parecer dos Auditores Independentes os auditores mencionam: “O auditor emite sua opinião informando se as Demonstrações Financeiras representam adequadamente a Situação patrimonial e a Posição Financeira na data do exame. Informa se as Demonstrações Financeiras foram levantadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e se há uniformidade em relação ao exercício anterior.”

Não há qualquer complemento da informação ou referência aos pronunciamentos existentes.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 19**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
4ª	2.000	341	Não há

Nesta obra, os autores não dispensam qualquer capítulo ao estudo dos princípios Contábeis.

No capítulo 7 sobre Operações com mercadorias, os autores mencionam na página 114:

“A Contabilidade, tal como é feita na maior parte dos países do mundo, se orienta nos princípios fundamentais de contabilidade. Alguns autores ainda os denominam “princípios contábeis geralmente aceitos” sendo um deles o “custo original (histórico) como base de valor”.

Os autores não mencionam a fonte dessa afirmativa.

Na página 115 mencionam:

*“...exame da avaliação das mercadorias **pelo critério do custo de aquisição...**”*

Como visto, na própria obra os autores utilizam terminologia diferenciada o que pode contribuir para confundir e dificultar a apreensão da matéria pelos alunos.

No capítulo 8 sobre apuração do Resultado Contábil, página 126, mencionam o Princípio da Competência de Exercícios.

No capítulo 10, página 148, no estudo da Provisão pa Créditos de Liquidação Duvidosa são mencionados o Princípio da Confrontação da Despesa e a Convenção do Conservadorismo sem quaisquer referências ou definições.

Mencionam também o Regime de Competência enquanto que na página 126 se referiram ao Princípio da Competência.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 20**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
4ª	2.000	341	Capítulo 5 – 8 páginas

No capítulo 5 desta obra o autor menciona e sucintamente conceitua os princípios contábeis classificados em:

Postulados

- ✓ Entidade
- ✓ Continuidade

Princípios

- ✓ Denominador Comum Monetário
- ✓ Competência de Exercícios
- ✓ Realização da Receita
- ✓ Confronto das Despesas com as Receitas
- ✓ Custo como Base de Valor

Convenções

- ✓ Objetividade
- ✓ Conservadorismo
- ✓ Materialidade
- ✓ Consistência ou Uniformidade

Apesar de utilizar a classificação adotada pelo Ipecafi / Ibracon / CVM, o autor não faz qualquer menção a qualquer das abordagens.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 21**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
3ª	2.000	477	Não há

Nesta obra, o autor não faz qualquer menção à Legislação Societária ou à CVM limitando-se a apresentar a íntegra da Resolução CFC 750/93.

No parágrafo sobre o Parecer dos Auditores Independentes menciona apenas o texto sugerido pelo CFC sem mencionar o texto normalmente utilizado para expressar a adequação ou não das Demonstrações Contábeis em relação aos Princípios Contábeis emanados da Legislação Societária.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 22**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
3ª	2.000	277	Todos – 277 páginas

Nesta importante obra, o autor apresenta uma base conceitual ampla sobre os Princípios Contábeis apresentando, inclusive, uma comparação das metodologias contábeis em nível internacional.

Toda obra está fundamentada na abordagem da Resolução 750/93 do CFC. Não há referência às outras abordagens.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 23**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
2ª	2.000	245	Não há

Nesta obra não há capítulo dedicado ao estudo dos Princípios Contábeis. Na análise do conteúdo dos capítulos encontramos as seguintes referências:

Página 19 – referência aos Princípios da Entidade e do Custo como Base de Valor.

Página 83 – referência ao Regime da Competência com explicações sobre o reconhecimento da Receita e da Despesa. Não há referência aos Princípios da Realização da Receita e da Confrontação das Despesas.

Página 197 – Neste capítulo sobre Estoques o autor faz referências aos “*Conceitos Importantes*” e apresenta definições dos princípios da Consistência, da Relevância e do Conservadorismo.

Não há quaisquer outras referências aos princípios contábeis ou às abordagens em estudo.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 24**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
3ª	2.000	135	Não há

Na página 58 desta obra, o autor sugere os pontos que devem ser observados no ensino da Contabilidade do curso de Graduação em Ciências Contábeis.

Defende o autor a idéia de que os Princípios Contábeis devem ser abordados já no primeiro ponto, apresentando inclusive, exemplos de abordagens que estimulem o aluno a identificar a importância dos mesmos para o entendimento da prática contábil.

Na página 102 o autor apresenta uma sugestão de seqüência de disciplinas, como segue:

- ✓ Contabilidade Introdutória I
- ✓ Contabilidade Introdutória II
- ✓ Sistemas de Informações Contábeis
- ✓ Relatórios Externos I
- ✓ Contabilidade Tributária
- ✓ Relatórios Externos II
- ✓ Relatórios Internos
- ✓ Auditoria

A partir da página 113, o autor apresenta breves comentários sobre algumas disciplinas nas quais identificamos a inclusão dos Princípios Contábeis especificamente nas disciplinas: Contabilidade Introdutória e Contabilidade Intermediária.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 25**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
5ª	2.000	507	Capítulo 3 – 37 páginas

Nesta obra, os autores apresentam no capítulo cinco, páginas 42 a 78 a íntegra dos pronunciamentos do Ibracon e da Resolução 750/93 do CFC. Entretanto não apresentam qualquer análise ou comparativo entre as duas abordagens.

Ao longo do livro os autores mencionam sempre a legislação societária e, principalmente sua relação com a legislação tributária.

✓ **Obra analisada identificada pelo código nº 26**

Edição	Ano	Total de Páginas	Capítulo sobre Princípios Contábeis
1ª	2.000	477	Não há

Neste livro o autor aborda as principais escolas de pensamento contábil que marcaram a evolução da Contabilidade e também os mais importantes pensadores de cada escola e suas contribuições.

3.3 Resumo da análise das obras

Para melhor apreensão dos resultados da pesquisa, apresentamos a seguir um quadro comparativo das abordagens apresentadas nas obras estudadas.

Quadro 3.1 Resumo da Análise das Obras

Obra	Capítulo sobre Princípios Contábeis	Abordagem			
		Legislação Societária	CFC	CVM	Outras
1.	Não há	Não	Não	Não	Não
2.	11	Não	Sim	Não	Não
3.	1	Não	Não	Sim	Sim
4.	1	Sim	Sim	Sim	Não
5.	11	Sim	Sim	Não	Sim
6.	3, 4 e 5	Não	Sim	Sim	Sim
7.	Não há	Não	Não	Não	Não
8.	5	Não	Não	Sim	Não
9.	5	Sim	Não	Não	Sim
10.	12	Sim	Não	Não	Sim
11.	10	Não	Não	Não	Sim
12.	1	Não	Não	Não	Sim
13.	1	Sim	sim	Sim	Não
14.	4	Sim	sim	Sim	Não
15.	Apêndice	Não	Sim	Não	Não
16.	Primeira Parte	Não	Sim	Não	Não
17.	1	Não	Sim	Não	Não
18.	Não há	Não	Não	Não	Não
19.	Não há	Não	Não	Não	Sim
20.	5	Não	Não	Sim	Não
21.	Todos	Não	Sim	Não	Não
22.	Todos	Não	Sim	Não	Sim
23.	Não há	Não	Não	Não	Sim
24.	Não há	Não	Não	Não	Sim
25.	3	Sim	Sim	Sim	Não
26.	Não há	Não	Não	Não	Não

3.4 Conclusão

Da análise das obras, concluímos que:

1º A falta de uniformidade de definição dos Princípios Contábeis confunde o aluno e prejudica a aprendizagem

Ao estudar Princípios Contábeis por meio das obras didáticas o aluno se depara com definições e nomenclaturas que diferem de obra para obra. Esse fato, caso não seja devidamente esclarecido pelo professor, poderá prejudicar o entendimento e levar o aluno a conclusões equivocadas que contribuirão negativamente para sua formação conceitual básica.

O Conselho Federal de Contabilidade define que as questões sobre Princípios Contábeis que serão incluídas na Prova de Suficiência Profissional terão como base a sua própria versão divulgada por meio da Resolução nº 750 e complementada pela Resolução nº 774 de 16 de dezembro de 1994. Assim sendo, caso a versão não seja abordada ao longo do curso, o aluno poderá não estar devidamente preparado para se submeter ao exame.

2º Não há entre os autores uma linha de pensamento uniforme

Cada autor aborda o tema Princípios Contábeis da forma que julga mais adequada. Assim sendo, a formação do aluno nesse tema dependerá da obra adotada pelo professor e da forma como o tema será apresentado e estudado.

Considerando que o tema é de fundamental importância para a formação do contador é preocupante constatar essa falta de uniformidade de pensamento.

Seria importante que os autores mencionassem as abordagens existentes e o objetivo e validade de cada uma para que o aluno tivesse uma visão geral do assunto e desenvolvesse sua própria análise.

3º Alguns autores apresentam divergência de abordagem entre suas diversas obras e, às vezes, até numa mesma obra.

Constatamos que a divergência de idéias sobre Princípios Contábeis vai além dos vários órgãos que emitem documentos sobre o tema e dos diversos autores de livros didáticos de contabilidade.

Identificamos na análise das obras que um mesmo autor de várias obras apresenta versões diferentes entre elas, chegando a ponto de, numa mesma obra, usar nomenclatura e terminologia diferenciada para um mesmo princípio.

CAPÍTULO 4

O ENSINO DE CONTABILIDADE SEGUNDO QUATRO FACULDADES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE SÃO PAULO E O EXAME DE SUFICIÊNCIA PROFISSIONAL

Neste capítulo analisaremos a ementa das disciplinas dos cursos de Ciências Contábeis e as questões sobre Princípios Contábeis inseridas no Exame de Suficiência Profissional.

4.1 Análise do currículo e das ementas das disciplinas dos cursos oferecidos por quatro faculdades de Ciências Contábeis da cidade de São Paulo

Analisamos o currículo do curso de Ciências Contábeis de quatro faculdades da cidade de São Paulo com o objetivo de identificar a ênfase e o grau de importância dispensado ao tema: Princípios Contábeis.

Nossa análise abrangeu as ementas fornecidas pelas respectivas faculdades.

4.2 Faculdades selecionadas para o estudo.

Foram estudados os currículos (quatro anos) das seguintes Faculdades:

- ✓ Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo - USP

- ✓ Faculdade de Ciências Econômicas, Contábeis e Administrativas da Universidade Presbiteriana Mackenzie
- ✓ Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade de São Paulo - PUC
- ✓ Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fapesp

Nosso trabalho tem o objetivo de identificar as ementas das disciplinas em que o tema Princípios Contábeis é citado explicitamente. Entendemos que, em muitas disciplinas, o assunto esteja implícito, mas não as incluímos em nosso estudo.

4.3 Objetivo e metodologia da análise

O objetivo da análise foi identificar as disciplinas que mencionam na ementa o tema: Princípios Contábeis ou similar.

Nossa análise procurou identificar:

- ✓ Períodos e disciplinas nos quais o tema Princípios Contábeis está inserido na ementa
- ✓ Bibliografia básica indicada
- ✓ Abordagem de Princípios Contábeis identificada na bibliografia indicada

Para possibilitar o relacionamento da bibliografia incluída nas ementas e o estudo que realizamos em capítulo anterior, as obras foram codificadas com os mesmos números anteriormente utilizados.

4.3.1 Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo - USP

O tópico Princípios Contábeis está inserido na ementa das disciplinas:

Disciplina	Período
✓ Contabilidade Introdutória	Primeiro ano
✓ Teoria da Contabilidade	Quarto ano

Para estas disciplinas foram definidas as seguintes ementas nas quais os Princípios Contábeis são destacados em negrito:

4.3.1.1. Disciplina: Contabilidade Introdutória - USP

A ementa desta disciplina inclui o tópico **Postulados, Princípios e Convenções Contábeis** o qual, conforme visto nos capítulos anteriores, refere-se à abordagem do IPECAFI/Ibracon/CVM.

Ementa

1. A empresa e seu meio ambiente. A Estática Patrimonial, procedimentos contábeis básicos, variações do Patrimônio Líquido, as Receitas e Despesas. As operações e ajustes decorrentes do Regime de Competência de Exercício. Operações com mercadorias. Ativo permanente: depreciação, amortização e

exaustão. Registros contábeis diversos. **Postulados, princípios e convenções contábeis.**

2. *Apresentação dos Relatórios Contábeis. Conceitos, utilidades e elaboração de Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Valor Adicionado, Notas Explicativas e Parecer da Auditoria.*

III. Bibliografia Básica – Obras:2, 11 e 13

4.3.1.2. Disciplina: Teoria da Contabilidade - USP

A ementa desta disciplina inclui a abordagem do IPECAFI/Ibracon/CVM inclusive o conceito de Essência sobre a Forma.

Ementa

Evolução Histórica. Objetivos da Contabilidade. Usos da informação contábil e campo de atuação da contabilidade. Características qualitativas da informação contábil: compreensibilidade, relevância, confiabilidade, comparabilidade, tempestividade, relação custo / benefício. Os Princípios Fundamentais da Contabilidade: introdução, postulados, princípio e convenções. Postulados ambientais: o princípio da entidade, e o princípio da continuidade. O princípio do custo como base de valor. O princípio do denominador comum monetário. O princípio da competência de

exercícios: a realização da receita, reconhecimento e confrontação da despesa. O princípio da prevalência da essência sobre a forma. As convenções ou restrições contábeis: da objetividade, da materialidade, do conservadorismo e consistência. A Ativo, sua natureza e mensuração. O Passivo, sua natureza e reconhecimento. O Patrimônio Líquido: conceituação. Receitas, Ganhos, Despesas, Perdas: conceitos e reconhecimento. Demonstrações contábeis (ou financeiras)- evidenciação - Relatórios Contábeis não obrigatórios - Relatórios ou demonstrações complementares. Grupamentos Contábeis nas demonstrações obrigatórias: o balanço, a Demonstração do Resultado do Exercício, as mutações patrimoniais, o fluxo de fundos ou recursos. Os princípios de Contabilidade segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade- Técnicas emanadas do CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

III. Bibliografia – Obras: 6 e 16

4.3.2 Faculdade de Ciências Econômicas, Contábeis e Administrativas da Universidade Presbiteriana Mackenzie

No currículo desta faculdade encontramos o tema Princípios contábeis nas disciplinas:

Disciplina	Período
✓ Contabilidade Básica	Primeiro ano
✓ Análise de Demonstrações Contábeis	Terceiro ano
✓ Contabilidade Societária	Quarto ano
✓ Auditoria II	Quarto ano
✓ Teoria da Contabilidade	Terceiro ano

Para estas disciplinas foram definidas as seguintes ementas e bibliografias:

4.3.2.1. Disciplina: Contabilidade Básica - Mackenzie

A ementa desta disciplina inclui o item “**Os princípios básicos da Contabilidade**” com o objetivo de iniciar os alunos no estudo dos conceitos contábeis básicos.

Ementa

Introdução : breve histórico e importância da Contabilidade. **Os princípios básicos da Contabilidade.** O método das partidas dobradas. A equação patrimonial contábil. Conceito de bens e direitos. Conceito de exercício social. **Regime de competência e de caixa.** Conceito de Situação Financeira, Econômica e Patrimonial. Conceito de Depreciação, Reservas e Provisões. Noções de um Plano de Contas. Os Relatórios Contábeis : Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações no Patrimônio

Líquido Contábil, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)

Bibliografia – Obras: 11, 13, 14 e 15

4.3.2.2. Disciplina: Análise de Demonstrações Contábeis I – Mackenzie

Nesta disciplina, o item “**Os Princípios Fundamentais de Contabilidade**” é apresentado com o objetivo prover o analista de Demonstrações Contábeis de conhecimentos básicos sobre Princípios Contábeis que possibilitem razoável entendimento dos critérios utilizados para classificação e avaliação do conteúdo das demonstrações contábeis.

Ementa

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Os Relatórios Contábeis exigidos pela Legislação vigente. Balanço Patrimonial. Demonstração de Resultado do Exercício. Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados. Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido Contábil. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). Notas Explicativas. Demonstração de fluxo de Caixa. Demonstração do Valor Adicionado

Bibliografia – Obra: 14

4.3.2.3. Disciplina: Contabilidade Societária – Mackenzie

A ementa desta disciplina é totalmente voltada para a abordagem da legislação societária.

Ementa**Princípios Fundamentais de Contabilidade e a Legislação Societária.**

Aspectos Legais Atinentes às Demonstrações Contábeis. Normas de Publicação das Demonstrações Contábeis. Notas Explicativas. Relatório da Administração. Conselho Fiscal. Conselho de Administração. Contabilização: Subscrição e Integralização de Aumento de Capital. Emissão de Debêntures. Emissão de Partes Beneficiárias. Bônus de Subscrição e Reavaliação. Distribuição de Lucros: Dividendos ou Juros Sobre o Capital Próprio. Ajustes de Exercícios Anteriores. Eventos Subseqüentes. Transações entre Partes Relacionadas. Normas da CVM.

Bibliografia – Obra: 25**4.3.2.4. Disciplina: Auditoria II Mackenzie**

A ementa desta disciplina enfatiza a relação entre Princípios Contábeis e o Parecer dos Auditores Independentes.

Ementa

O Parecer e os princípios contábeis. Auditoria do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados. Auditoria das Disponibilidades. Das Vendas e das Contas a Receber. Das Compras, Produção e Estoques. Das Despesas

Antecipadas. Dos Investimentos Temporários e Permanentes. Do Imobilizado. Do Diferido. Do Exigível. Do Patrimônio Líquido. Dos Resultados do Exercício.

Bibliografia – Obras: 8 e 21

4.3.2.5. Disciplina: Teoria da Contabilidade Mackenzie

A ementa desta disciplina inclui a abordagem do IPECAFI/Ibracon/CVM inclusive o conceito de Essência sobre a Forma.

Ementa

A contabilidade como Ciência. Estrutura Conceitual básica e evolução histórica da Contabilidade. Premissas fundamentais da contabilidade. Validade e aplicação dos princípios contábeis. Modificação dos demonstrativos contábeis para os diversos usuários. Evidenciação de critérios alternativos para mensuração de ativos e passivos.

Bibliografia – Obras: 6 e 16

4.3.3 Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade de São Paulo - PUC

O tópico Princípios Contábeis está inserido na ementa das disciplinas:

Disciplina	Período
✓ Contabilidade Básica	Primeiro ano
✓ História do Pensamento Contábil	Primeiro ano
✓ Normas Contábeis e de Auditoria	Terceiro ano
✓ Teoria Contábil	Quarto ano

Para estas disciplinas foram definidas as seguintes ementas:

4.3.3.1. Disciplina: Contabilidade Básica – PUC

A ementa desta disciplina inclui o tópico: Noções do Regime de Competência.

Ementa

*Estática patrimonial. O Balanço. A Contabilidade como Sistema de Controle e Informações. O Método das Partidas Dobradas. Plano de Contas. Receitas e Despesas. Apuração do Resultado e sua Demonstração. **Noções do Regime de Competência.** Avaliação de Estoques nas Empresas Comerciais. Operações com Mercadorias e com Impostos. Operações Financeiras Ativas e Passivas. Folha de Pagamento e Encargos Sociais. Depreciação, Amortização e Exaustão e Provisões Retificadoras. Classificação de Contas: no Balanço e na Demonstração do Resultado; Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e das Mutações do Patrimônio Líquido.*

Bibliografia Básica - 11

4.3.3.2. Disciplina: História do Pensamento Contábil – PUC

A ementa desta disciplina inclui o tópico:

O Conselho Federal de Contabilidade, o Ibracon e a CVM e o Processo Normativo.***Ementa***

*Origens Remotas: As Civilizações Orientais. As Civilizações Mediterrâneas. A Renascença. A Expansão Marítima e o Surgimento da Contabilidade Formal. As Ordenações Manuelinas e Filipinas. A Revolução Industrial e a Contabilidade de Custos. A Expansão Comercial Britânica e o Surgimento da Auditoria. O Código Comercial Brasileiro. A Escola de Comércio Álvares Penteado. O Instituto Paulista de Contabilidade e os Pioneiros do Pensamento Contábil Brasileiro. A Regulamentação Profissional. Os Congressos Brasileiros de Contabilidade. As Escolas do Pensamento Contábil. A USP e a Consolidação da Escola Americana. Investimentos Estrangeiros e a Expansão da Auditoria. **O Conselho Federal de Contabilidade, o IBRACON e a CVM e o Processo Normativo.** História e Reflexões sobre o Curso de Ciências Contábeis da PUC. A Contabilidade em Relação à Época. Como o Contador deve atualizar-se em relação ao avanço tecnológico e qual o espaço que deve ocupar atualmente.*

Bibliografia Básica – 7 e 26

4.3.3.3. Disciplina: Normas Contábeis e de Auditoria – PUC

A ementa desta disciplina faz referências às **Normas de Contabilidade Nacionais e Estrangeiras**.

Ementa

Auditoria Contábil e Operacional. Normas de Contabilidade Nacionais e Estrangeiras. Normas de Auditoria Nacionais e Estrangeiras. Técnicas de Trabalho. Objetivos. Planejamento. Papéis de Trabalho. Procedimentos. Avaliação dos Controles Internos. Amostragem Aplicada à Auditoria. O Parecer de Auditoria.

Bibliografia Básica – 21

4.3.3.4. Disciplina: Teoria Contábil – PUC

A ementa desta disciplina faz referências às **Normas de Contabilidade Brasileiras e Internacionais** e aos **Princípios Fundamentais de Contabilidade**

Ementa

Introdução à Teoria Contábil. Normas de Contabilidade Brasileiras e Internacionais. Princípios Fundamentais de Contabilidade. A Contabilidade e a Legislação Societária. O Ativo e sua Avaliação. O Passivo e sua Mensuração. Receitas, Despesas e Lucro: sua Mensuração. O Patrimônio Líquido: sua Avaliação.

Bibliografia Básica – 4 e 6

4.3.4 Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fapesp

O tópico Princípios Contábeis está inserido na ementa das disciplinas:

Disciplina	Período
✓ Contabilidade Básica	Primeiro ano
✓ Teoria Geral da Contabilidade	Quarto ano

Para estas disciplinas foram definidas as seguintes ementas:

4.3.4.1. Disciplina: Contabilidade Básica – FACESP

A ementa desta disciplina não inclui o tema Princípios Contábeis. Entretanto, julgamos que pelo conteúdo da ementa e pela bibliografia apresentada, o tema deve ser explorado.

Ementa

A Contabilidade. Componentes Básicos da Contabilidade. Escrituração e Procedimentos Contábeis Básicos. Variações do patrimônio Líquido. Regime de Competência e de Caixa. Operações com Mercadorias. Plano de Contas. Contabilizações Diversas. Ativo Permanente. Demonstrações Contábeis do Encerramento do Exercício

BIBLIOGRAFIA BÁSICA – 2, 5, 11, 12 e 15

4.3.4.2. Disciplina: Teoria Geral da Contabilidade – FACESP

Das ementas analisadas, esta apresenta a abordagem do tema de uma forma completa, por todas as abordagens, inclusive com bibliografia bastante abrangente.

Ementa

*Objetivos e metodologia da Contabilidade. Resumo Estrutural e Evolução da Contabilidade. **Postulados Contábeis. Os Princípios Contábeis. As Convenções Contábeis. A Evidenciação.** O Ativo e sua Mensuração. O Passivo e sua Mensuração. Receitas, Despesas, Perdas e Ganhos. Patrimônio Líquido. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Comissão de Valores Mobiliários. Banco Central do Brasil. Legislação Fiscal*

BIBLIOGRAFIA BÁSICA – 3, 6 e 16

4.4 Resumo e Conclusão sobre as Disciplinas e Ementas

De maneira geral, por meio do exame das ementas das disciplinas apresentadas nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis, notamos que o tema Princípios Contábeis não está explícito em todas as disciplinas básicas de contabilidade.

Entendemos que, mesmo não constando da ementa de certas disciplinas como Contabilidade Societária, Auditoria de Demonstrações Contábeis e outras, o tema Princípios Contábeis deva ser abordado.

No quadro a seguir apresentamos um resumo das disciplinas que contém o tema Princípios Contábeis nas respectivas ementas.

Quadro 4.1 Disciplinas que contém o Tema Princípios Contábeis nas Respectivas Ementas

	FEA USP	Mackenzie	PUC	FACESP
Ano	1º	1º	1º	1º
Disciplina	Contabilidade Introdutória	Contabilidade Básica	Contabilidade Básica	Contabilidade Básica
Ano	4º	3º	1º	4º
Disciplina	Teoria da Contabilidade	Análise de Demonstrações Contábeis I	História do Pensamento Contábil	Teoria Geral da Contabilidade
Ano		4º	3º	
Disciplina		Contabilidade Societária	Normas Contábeis e de Auditoria	
Ano		4º	4º	
Disciplina		Auditoria II	Teoria da Contabilidade	
Semestre		3º		
Disciplina		Teoria da Contabilidade		

Por meio do quadro anterior, podemos constatar que a Universidade Presbiteriana Mackenzie é a que apresenta maior quantidade de disciplinas que citam explicitamente o tema sob análise. Sabemos que quantidade não implica necessariamente em qualidade, mas pelo menos é um bom indicador.

No quadro seguinte é apresentado um resumo das obras inseridas na literatura básica das ementas das disciplinas analisadas.

**Quadro 4.2 Obras Inseridas nos Planos de Ensino das Disciplinas
Analisadas**

Código da Obra	FEA USP Disciplina	Mackenzie Disciplina	PUC Disciplina	FACESP Disciplina
11	Contabilidade Introdutória	Contabilidade Básica	Contabilidade Básica	Contabilidade Básica
13	Contabilidade Introdutória	Contabilidade Básica		
2	Contabilidade Introdutória			Contabilidade Básica
15		Contabilidade Básica		Contabilidade Básica
14		Contabilidade Básica Análise das Demonstrações Contábeis		
16	Teoria da Contabilidade	Teoria da Contabilidade		
6	Teoria da Contabilidade	Teoria da Contabilidade	Teoria da Contabilidade	Teoria Geral da Contabilidade
25		Contabilidade Societária		
4			Teoria da Contabilidade	
12				Contabilidade Básica
10				Contabilidade Básica
3				Teoria Geral da Contabilidade
16				Teoria Geral da Contabilidade
8		Auditoria II		
21		Auditoria II	Normas Contábeis e de Auditoria	
26			História do Pensamento Contábil	
7			História do Pensamento Contábil	

Como pode ser observado por meio do quadro anterior, a obra 11 é indicada em todas as disciplinas de Contabilidade Básica e Introdutória. Essa obra apresenta o tema de forma genérica sem mencionar qualquer abordagem.

A obra 6 indicada em todas as disciplinas de Teoria Geral da Contabilidade apresenta como apêndice aos capítulos 3, 4 e 5, as versões de Princípios Contábeis segundo o Conselho Federal de Contabilidade (Resolução 750 / 1.993) e do Ipecafi / Ibracon / CVM (Deliberação 29/86). Na análise do texto identificamos a aderência do autor à versão do Ipecafi / Ibracon / CVM.

4.5 Análise do grau de conhecimento sobre Princípios Contábeis exigido no Exame de Suficiência Profissional

Por meio da Resolução CFC nº 853/99, alterada pela Resolução nº 928/02, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em CRC.

4.5.1 Conteúdo Programático

O edital do Exame de Suficiência Profissional do Conselho Federal de Contabilidade relaciona o conteúdo programático que será exigido no exame de Suficiência Profissional para os bacharéis em Ciências Contábeis, que será composto dos temas apresentados no próximo quadro.

Quadro 4.3 Conteúdo Programático da Prova de Suficiência Profissional

ÁREA DE CONHECIMENTO	CONTEÚDO
Conhecimentos Contábeis	- Contabilidade Geral - Contabilidade de Custos - Contabilidade Pública
Conhecimentos Contábeis Avançados	- Contabilidade Gerencial - Auditoria Contábil - Perícia Contábil - Teoria da Contabilidade
Conhecimentos Gerais	- Noções de Direito Público e Privado - Legislação e Ética Profissional - Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade - Conhecimentos Sociais, Econômicos e Políticos do País
Conhecimentos de Língua Portuguesa	- Português
Conhecimentos Matemáticos	- Matemática Comercial e Financeira

Desde sua instituição, foram publicados até março de 2.002 cinco editais com o conteúdo programático exigido no exame. Não houve alteração, apenas atualização, do conteúdo programático ao longo do tempo.

O último Edital publicado em 4 de janeiro de 2.002 não contém alterações significativas em relação aos anteriores e contém os seguintes itens relativos a Princípios Contábeis:

**PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE E NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**

a) Princípios Fundamentais de Contabilidade

Resolução CFC nº 750/93;

b) Apêndice aos Princípios Fundamentais da Contabilidade

Resolução CFC nº 774/94; e

c) Normas Brasileiras de Contabilidade

Resoluções pertinentes do CFC. Estrutura – O sistema de Normas Brasileiras de Contabilidade. As Normas Técnicas, as Profissionais e suas respectivas Interpretações Técnicas.

Como pode ser observado, o CFC define que a abordagem que será aplicada é a que foi apresentada em sua Resolução 750/93 complementada pela Resolução 774/94 conforme apresentado no capítulo 3 deste trabalho.

4.5.2 Questões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade

Até maio de 2.002 foram aplicadas cinco provas de suficiência. Analisamos o conteúdo das questões e identificamos aquelas que abordam especificamente os princípios contábeis. Os resultados da análise são apresentados a seguir.

4.5.2.1 Análise do Exame de Março de 2.000

Neste exame havia um capítulo específico sobre Princípios Contábeis.

Total de questões do exame = 50

Questões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade = 4

Descrição das questões:

Questão 33 perguntava se a escrituração de uma companhia deverá registrar as mutações patrimoniais observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, o estabelecido no estatuto social, a orientação de auditores independentes registrados na CVM ou o respeito à determinação do Conselho de Administração.

Questão 34 perguntava se, de acordo com o Princípio da Competência, o reconhecimento da Receita de venda deveria ocorrer na emissão do pedido, ou na venda do produto, ou no recebimento do adiantamento, ou no recebimento da receita.

Questão 35 perguntava se 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, refere-se ao Princípio da: Prudência, Competência, Entidade ou Oportunidade.

Questão 36 perguntava se de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, são considerados atributos da informação contábil: objetividade e confiabilidade, compreensibilidade e comparabilidade, confiabilidade e sensibilidade ou temporalidade e comparabilidade.

4.5.2.2 Análise do Exame de Setembro de 2.000

Neste exame não havia um capítulo específico sobre Princípios Contábeis.

Total de questões do exame = 50

Questões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade = 4

Descrição das questões:

Questão 2 apresentava uma série de fatos contábeis e solicitava que o candidato calculasse o resultado de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Questão 38 solicitava que o candidato indicasse a alternativa que incluía, de acordo com a Resolução CFC Nº 750, de 29.12.1993, os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Questão 40 solicitava que o candidato identificasse a alternativa que, corretamente, abordava situação de aplicação dos Princípios Contábeis.

Questão 41- Tratava de interpretação do Princípio da Oportunidade.

4.5.2.3 Análise do Exame de Março de 2.001

Neste exame não havia um capítulo específico sobre Princípios Contábeis.

Total de questões do exame = 50

Questões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade = 1

Descrição da questão:

Questão 30 perguntava sobre o momento em que a receita é considerada realizada.

4.5.2.4 Análise do Exame de Setembro de 2.001

Neste exame não havia um capítulo específico nem questões sobre Princípios Contábeis.

Total de questões do exame = 50

Questões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade = 0

4.5.2.5 Análise do Exame de Março de 2.002

Neste exame não havia um capítulo específico sobre Princípios Contábeis.

Total de questões do exame = 50

Questões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade = 2

Descrição das questões:

Questão 39 perguntava se a tempestividade e a integridade do registro do patrimônio e de suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram, Referia-se ao Princípio da Oportunidade, da Continuidade, da Entidade ou da Competência.

Questão 41 perguntava se 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, refere-se ao Princípio da Atualização Monetária, da Continuidade, do Registro Pelo Valor Original ou do Princípio da Competência.

4.5.3 Estatística e Resumo Comparativo

A partir da prova de setembro de 2.001 o Conselho Federal de Contabilidade passou a elaborar estatística sobre o percentual de acertos e erros das questões. Como não havia questões sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade nessa prova não foi possível verificar o grau de preparo dos candidatos para essas questões.

Até esta data, o Conselho Federal de Contabilidade não disponibilizou a estatística referente ao exame de março de 2.002.

Para melhor compreensão, apresentamos a seguir um resumo comparativo das questões incluídas nos exames de Suficiência Profissional.

Quadro 4.4 Resumo Comparativo das Questões Incluídas nos Exames de Suficiência Profissional

Data	Março 2000	Setem bro 2000	Março 2001	Setem bro 2001	Março 2002
Capítulo específico	sim	não	não	não	não
Quantidade de Questões:					
. sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade	4	4	1	0	2

Como pode ser observado, o grau de importância dispensada ao assunto foi diminuindo ao longo do tempo. No primeiro exame havia um capítulo específico com quatro questões, no segundo foi eliminado o capítulo específico e havia quatro questões inseridas no exame, no terceiro exame havia uma única

questão, no quarto exame não havia qualquer questão específica sobre o assunto e no quinto exame foram incluídas apenas duas questões.

Devido à relevância do tema para a formação do contador seria importante que a quantidade de questões incluídas no exame fosse maior de tal forma que permitisse uma adequada avaliação do grau de conhecimento do candidato sobre o assunto.

CONCLUSÃO E SUGESTÕES

Por meio do trabalho desenvolvido, obtivemos as seguintes respostas para essas questões:

Questão 1: As partes envolvidas no ensino de Princípios Contábeis nos cursos de graduação em Ciências Contábeis estão traçando a mesma trajetória nesse tema?

Resposta: Não. Os vários órgãos envolvidos apresentam versões e nomenclaturas diferentes que podem confundir tanto os professores quanto os alunos.

Questão 2: Há nas publicações, utilizadas pelos professores de contabilidade o mesmo enfoque e conteúdo, a fim de que os alunos estejam adequadamente preparados para enfrentar o exame da Suficiência Profissional?

Resposta: Não. Os vários autores pesquisados apresentam abordagens e definições diferenciadas que, provavelmente, confundirão tanto professores quanto alunos. Encontramos divergências de abordagens entre obras de um mesmo autor e, até mesmo, numa mesma obra.

Questão 3: As questões sobre Princípios Contábeis incluídas no Exame de Suficiência Profissional aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade exigem dos candidatos bons conhecimentos sobre esses Princípios Contábeis?

Resposta: Não. O Conselho Federal de Contabilidade vêm, ao longo do tempo, reduzindo a quantidade de questões sobre Princípios Contábeis chegando a ponto de, na prova aplicada em setembro 2.001 não haver qualquer questão específica sobre Princípios Contábeis.

Através das respostas obtidas confirmamos as hipóteses que havíamos formulado na introdução deste trabalho, como segue:

Hipótese 1: Os livros técnicos e didáticos de Contabilidade não apresentam uniformidade de abordagem sobre Princípios Contábeis prejudicando o ensino e a formação do Bacharel em Ciências Contábeis.

Hipótese 2: O Exame de Suficiência Profissional não é suficiente para assegurar que o formando em Ciências Contábeis possua conhecimentos básicos sobre Princípios Contábeis.

Face ao exposto, sugerimos as seguintes ações que poderiam harmonizar a definição e o ensino de Princípios Contábeis:

1 Atribuir a um único órgão a responsabilidade de definição dos Princípios Contábeis.

Identificamos por meio deste trabalho que a diversidade de documentos emitidos por diversos órgãos confunde os professores, autores de livros didáticos contábeis e outros profissionais envolvidos com o ensino da

Contabilidade e, conseqüentemente, causa prejuízo à formação do Bacharel em Ciências Contábeis e à profissão contábil de forma geral.

Entendemos que a definição de um órgão, que poderia ser o Conselho Federal de Contabilidade, ou outro criado para esse fim com a aceitação dos demais, contribuiria de forma significativa para a solução desse problema.

2 Limitar a atuação dos órgãos e da legislação societária aos objetivos para os quais foram criados.

Os vários órgãos e legislação envolvidos atualmente com a definição dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos ou Princípios Fundamentais de Contabilidade deveriam limitar sua área de atuação ao fim para o qual foram criados conforme apresentado a seguir:

Legislação Societária

A legislação Societária deveria se limitar aos aspectos societários e legais das companhias, tais como: definição das características e natureza da companhia ou sociedade anônima, formação do capital social, tipos, direitos e obrigações das ações, emissão de Partes beneficiárias, Debêntures e Bônus de Subscrição, formalidades para constituição de companhias, escrituração de livros sociais, direitos e obrigações de acionistas controladores e não controladores, Assembléia Geral Ordinária e Assembléia Geral Extraordinária, direitos e obrigações do Conselho de Administração, da Diretoria e do Conselho Fiscal, apropriação de lucros e distribuição de dividendos, aspectos

relacionados à dissolução, liquidação e extinção das companhias e outros aspectos societários

Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade foi criado com a finalidade fiscalizar do exercício da profissão de contabilista, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade.

Além da fiscalização, o Conselho Federal de Contabilidade é o órgão responsável pela aplicação do Exame de Suficiência Profissional e coordenação dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Comissão de Valores Mobiliários

A CVM foi criada com a atribuição de assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão, proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários; evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado; assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido; assegurar a observância de práticas comerciais eqüitativas no mercado de valores mobiliários; estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários; promover a expansão e o funcionamento

eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

O Ibracon foi criado com o objetivo de estabelecer procedimentos e padrões de auditoria que sirvam de orientação e controle das atividades de Auditoria Independente, divulgar a importância da auditoria independente para a sociedade e fazer do Parecer dos Auditores Independentes um selo de qualidade das empresas de auditoria e das empresas auditadas, dentre outros relacionados ao exercício da atividade de auditoria independente.

Assim sendo, não compete ao Ibracon a definição dos Princípios Contábeis, mas sim a verificação de sua aplicação pelas entidades auditadas na elaboração das Demonstrações Contábeis.

3 Revisão dos currículos dos Cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas faculdades.

Após a definição de um único órgão responsável pela definição dos Princípios Contábeis, os coordenadores e professores de cursos de Ciências Contábeis das Faculdades de Ciências Contábeis deveriam revisar as ementas das disciplinas com o objetivo de harmonizar e enfatizar o ensino dos princípios contábeis.

4 Revisão dos livros didáticos de contabilidade.

Seria também de fundamental importância que os autores dos livros didáticos de contabilidade revisassem suas obras para adequá-las à linha dos princípios contábeis que seriam definidos.

5 Inclusão de capítulo e questões específicas sobre Princípios Contábeis no exame de suficiência profissional.

Julgamos que o Conselho Federal de Contabilidade deveria voltar a dividir o exame por temas como foi feito na primeira avaliação e incluísse uma quantidade maior de questões específicas sobre princípios contábeis.

Dessa forma, haveria uma dedicação maior dos alunos ao estudo do tema e uma melhor dedicação pelos responsáveis pelo ensino.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Curso básico de contabilidade – de acordo com as novas exigências do MEC para o curso de Ciências Contábeis. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. Princípios fundamentais de contabilidade e Normas brasileiras de contabilidade – de acordo com as exigências do CFC para o exame de suficiência. São Paulo: Atlas, 2000.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023 Informação e documentação – Referências – Elaboração. Rio de Janeiro, 2000

ATTIE, William. Auditoria – Conceito e Aplicações, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Circular 179 de 1972 estabelece Normas Gerais de Auditoria e os Princípios e Normas de Contabilidade

BRASIL, Lei 556 de 25 de junho de 1850, Código Comercial Brasileiro

_____. Decreto Lei 2627 de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre a Lei das Sociedades Anônimas.

_____. Decreto Lei 9295 de 27 de maio de 1946. Dispõe sobre a criação do Conselho Federal de Contabilidade.

_____. Lei 6404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a Lei das Sociedades por Ações

_____. Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989. Institui o cruzado novo, determina congelamento de preços, estabelece regras de desindexação da economia e dá outras providências.

_____. Lei 9249 de 26 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a extinção da Correção Monetária

_____. Lei n.º 9.457, de 05 de maio de 1997. Altera dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976

_____. Lei nº 10.303 de 31 de outubro de 2001 altera dispositivos da lei nº 6.404

COMISSÃO DE ECONOMIA, INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Projeto de lei nº 3.741, DE 2000 Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - Deliberação 029 de 05.02.1986 Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

_____. Instrução nº 58, de 17 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a contabilização das companhias abertas que exploram a atividade de arrendamento mercantil.

_____. Instrução 064 de 19 de maio de 1987 Dispõe sobre os procedimentos para elaboração e publicação de Demonstrações Contábeis Complementares, em moeda de capacidade aquisitiva constante, para pleno atendimento ao Princípio do Denominador Comum Monetário.

_____. Instrução 191 de 15 de julho de 1992 Altera e consolida as instruções Nº 64, de 19 de maio de 1987, Nº 138, de 16 de janeiro de 1991, e Nº 146, de 13 de junho de 1991, institui a Unidade Monetária Contábil.

_____. Deliberação 183 de 19 de junho de 1995 Aprova Pronunciamento do IBRACON sobre Reavaliação de Ativos.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – Resolução 321 de 14 de abril de 1.972. Dispõe sobre Normas e Procedimentos de Auditoria

_____. Resolução 530 de 28 de outubro de 1.981. Dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade

_____. Resolução 750 de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade

_____. Resolução 774 de 16 de dezembro de 1994. Dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade

_____. NBC – T - 11 de 21 de janeiro de 1.998 dispõe sobre Normas de Auditoria Independente.

_____. Resolução 825 de 30 de junho de 1998. Dispõe sobre a Estrutura, Organização e Funcionamento do CFC.

_____. Resolução 853 de 28 de julho de 1999. Dispõe sobre Exame de Suficiência

_____. Resolução 900 de 22 de março de 2001. Dispõe sobre Princípio da Atualização Monetária

_____. Edital nº 01, de 4 de janeiro de 2002 sobre o Exame de Suficiência Profissional. www.cfc.org.br

_____. Resolução 928 de 8 de janeiro de 2002. Altera a Instrução CFC nº 853/99

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Os princípios fundamentais de Contabilidade – as normas brasileiras – código de ética profissional do contabilista. 26.ed. São Paulo – Brasil, 1999.

Dicionário Universal da Língua Portuguesa – Texto Editora (www.priberan.pt/DLPO/)

Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa – Editora Melhoramentos (www.radaruol.com.br/?q=dicionario)

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Equipe de Professores. Contabilidade Introdutória – 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998

FIPECAFI, ANDERSEN Arthur. Normas e Práticas Contábeis no Brasil - 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FRANCO, Hilário. Contabilidade comercial. 13.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. Contabilidade geral. 23.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Cadernos Álvares Penteado. 1.ed. São Paulo: Fecap, 1999.

GOUVEIA, Nelson. Contabilidade Básica. 2 ed. São Paulo: Harbra, 1993.

GONÇALVES, Eugênio Celso & BAPTISTA, Antônio Eustáquio. Contabilidade geral – de acordo com o programa oficial para Concurso Público de Auditor Fiscal da Receita Federal – AFRF. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

HENDRIKSEN, Eldon S. Teoria de la Contabilidad. 1ª ed. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, 1974

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL IBRACON - Princípios Contábeis Normas e Procedimentos de Auditoria. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Interpretação Técnica nº 02 de 2.002 define que as empresas obrigatoriamente deverão continuar a elaborar Demonstrações Contábeis Societárias elaboradas de acordo com os Princípios Contábeis emanados da legislação Societária que atualmente não admite o reconhecimento de efeitos inflacionários.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. Curso de contabilidade – para não contadores. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

_____. Curso de contabilidade – para não contadores – livro de exercícios. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Teoria da Contabilidade. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000b.

_____. Contabilidade comercial. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Contabilidade comercial – livro de exercícios. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ação 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MARION, José Carlos. Contabilidade básica. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998a.

_____. Contabilidade empresarial. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998b.

_____. O ensino da Contabilidade. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de – Tratado de Metodologia Científica. 1ª ed. São Paulo: Pioneira, 1998

PADOVEZE, Clóvis Luís. Manual de Contabilidade Básica – uma introdução à prática contábil. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREZ JR., José Hernandez & BEGALI, Glaucos Antonio. Elaboração das demonstrações contábeis. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. Elaboração das demonstrações contábeis – Livro de Exercícios. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. Auditoria das demonstrações contábeis . 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

RIBEIRO, O M – Contabilidade Comercial Fácil. 14 ed. São Paulo: Saraiva,1999

SÁ, Antonio Lopes de. - Princípios fundamentais de contabilidade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. História Geral e das Doutrinas da Contabilidade – São Paulo – Atlas – 1997

_____. Dicionário de Contabilidade – 7ª ed. – São Paulo – Atlas - 1986

SEVERINO, Antônio Joaquim – Metodologia do Trabalho Científico, Cortez Editora – 1996

SCHMIDT, Paulo – História do Pensamento Contábil – Porto Alegre - Bookman – 2000

SILVA, César Augusto Tibúrcio & TRISTÃO, Gilberto. Contabilidade básica. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.