

Estudo Comparativo da Estrutura Conceitual da Contabilidade: uma abordagem do Cluster Analysis

Carlos Pedrosa Júnior

Edilson Paulo

Resumo:

Desde o século XIX, os profissionais ligados à Contabilidade, bem como organismos públicos, vêm tentando encontrar um conjunto de normas, padrões ou procedimentos contábeis que atendessem suas necessidades, bem como as necessidades dos usuários da contabilidade, a fim de contribuir no desenvolvimento de suas funções, visando atender às expectativas dos usuários das informações financeiras. Este trabalho refere-se a um estudo comparativo entre a Estrutura Conceitual emitida pelo International Accounting Standards Board (IASB), Statements of Financial Accounting Concepts emitidas pelo Financial Accounting Standards Board (FASB) e, a Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade aprovada Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Utilizando a técnica de Cluster Analysis, verificou-se que as Estruturas Conceituais de Contabilidade Financeira editadas pelo FASB e IASB, não apresentam grandes divergências, sinalizando a possibilidade de uma harmonização de suas Estruturas Conceituais; entretanto, a Estrutura Conceitual aprovada pela CVM não aborda diversos conceitos de Contabilidade apresentados pelos outros 02 (dois) organismos, necessitando, assim, de uma ampliação de sua base conceitual.

Palavras-chave:

Área temática: *Controladoria*

Estudo comparativo da estrutura conceitual da contabilidade: uma abordagem do *Cluster Analysis*

Carlos Pedrosa Júnior pedrosa@sefaz.rr.gov.br

Edilson Paulo e.paulo@uol.com.br

Resumo

Desde o século XIX, os profissionais ligados à Contabilidade, bem como organismos públicos, vêm tentando encontrar um conjunto de normas, padrões ou procedimentos contábeis que atendessem suas necessidades, bem como as necessidades dos usuários da contabilidade, a fim de contribuir no desenvolvimento de suas funções, visando atender às expectativas dos usuários das informações financeiras. Este trabalho refere-se a um estudo comparativo entre a Estrutura Conceitual emitida pelo International Accounting Standards Board (IASB), Statements of Financial Accounting Concepts emitidas pelo Financial Accounting Standards Board (FASB) e, a Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade aprovada Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Utilização a técnica de Cluster Analysis, verificou-se que as Estruturas Conceituais de Contabilidade Financeira editadas pelo FASB e IASB, não apresentam grandes divergências, sinalizando a possibilidade de um harmonização de suas Estruturas Conceituais; entretanto, a Estrutura Conceitual aprovada pela CVM não aborda diversos conceitos de Contabilidade apresentados pelos outros 02 (dois) organismos, necessitando, assim, de uma ampliação de sua base conceitual.

Área Temática: Controladoria

1. Introdução

Existem diversas Estruturas Conceituais de Contabilidade Financeira que orientam a emissão de normas contábeis, sendo assim importante para os estudos das práticas e procedimentos contábeis por influenciar a emissão das normas contábeis nos diversos países. Em 1973, houve a extinção do *Accounting Principles Board* – APB, e o estabelecimento do *Financial Accounting Standards Board* – FASB como sucessor do APB, que, passou a emitir padrões, definidos como “*soluções de problemas de contabilidade financeira*” (Hendriksen & Breda, 1999, p.82), que passou a emitir uma série de pronunciamentos de conceitos de Contabilidade Financeira, denominados *Statements of Financial Accounting Concepts* - SFACs, que tinham como uma das principais finalidades, orientar o corpo responsável pelo estabelecimento das normas ou padrões contábeis, que de forma geral atendessem ao universo do usuário. Com isto, o FASB efetuou a mudança do foco da normatização contábil, de princípios para padrões.

Por outro lado, o *International Accounting Standards Board* – IASB emitiu, igualmente, uma Estrutura Conceitual, que fixa os conceitos que suportam a preparação e apresentação das demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, com a finalidade ajudar a própria diretoria do IASB, no desenvolvimento de futuras Normas Internacionais de Contabilidade e na revisão das atuais Normas Internacionais de Contabilidade. No Brasil, o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil incorporou aos seus pronunciamentos a Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade, sendo posteriormente aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM através Deliberação CVM n.º 29/86, que trata dos Objetivos da Contabilidade, bem como dos Cenários Contábeis e Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade.

A análise das Estruturas Conceituais de Contabilidade Financeira se faz relevante, pois influenciam a emissão das normas contábeis nos diversos países. Os conjuntos normativos de cada país conduzem a divergências na mensuração e evidenciação das demonstrações contábeis; mas, a harmonização das Estruturas Conceituais de Contabilidade Financeira poderia minimizar tais divergências trazendo benefícios diretos aos usuários da contabilidade, que poderiam tomar decisões com base em informações mais sólidas, ampliam a probabilidade no sucesso da gestão da empresa.

Por essas razões, o problema da pesquisa pode ser descrito através da seguinte pergunta: As semelhanças e as diferenças da Estrutura Conceitual editada pelo IASB, a estrutura conceitual de contabilidade financeira editada através das *Statements of Financial Accounting Concepts – SFACs* e a Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade aprovada pela CVM, são tão substanciais a ponto de inibir, seja pelas semelhanças ou diferenças, um processo de harmonização?

O objetivo deste trabalho é realizar um estudo comparativo entre as estruturas conceituais emitidas pelo IASB, FASB e CVM, verificando suas semelhanças e diferenças. A pesquisa foi delimitada através da literatura especializada existente sobre o referido tema, limitando-se aos conjuntos de normas internacionais, norte-americanas e brasileiras editadas até 31 de dezembro de 2002; adotando o procedimento metodológico de natureza teórica, através método de observação indireta (consulta bibliográfica e documental). A pesquisa bibliográfica foi desenvolvida por intermédio de material já elaborado em relação ao tema do estudo, constituído principalmente de livros, artigos, dissertações e teses; enquanto a pesquisa documental foi baseada na coleta de dados restrita a documentos oficiais emitidos pelos organismos regulamentadores da profissão contábil, bem como os organismos representativos dos grupos de usuários interessados na informação contábil. Foi escolhido o método comparativo, por proceder à investigação de indivíduos, classes, fenômenos, fatos, padrões ou comportamentos, com vistas a ressaltar as semelhanças e diferenças entre eles, possibilitando o estudo de grande agrupamentos sociais, separados pelo tempo e pelo espaço. No corpo deste trabalho, o termo “internacional” exclui os padrões contábeis norte-americanos (Estados Unidos da América). Com o intuito de suporta as conclusões deste trabalho, utilizamos a técnica de *Cluster Analysis* (Análise de Agrupamento) através do método hierárquico com métrica binária e índice de similitude de Jaccard

2. Revisão da Lieteratura

2.1. Estrutura Conceitual - FASB

O FASB emitiu 07 (sete) *Statements of Financial Accounting Concepts - SFAC* (Pronunciamentos de Conceitos de Contabilidade Financeira), que constituem uma série de pronunciamentos projetados para constituir a fundamentação da Contabilidade Financeira, ou seja, a Estrutura Conceitual da Contabilidade Financeira, denominada por Hendriksen & Breda (1999, p.90) como “Referencial Conceitual”, na qual descreve a natureza, função e limites da Contabilidade Financeira, e deve ser usada como referência para elaboração de padrões contábeis. Esta Estrutura Conceitual de Contabilidade Financeira não estabelece padrões de Contabilidade de uso obrigatório, e nem evidencia práticas de eventos ou circunstâncias particulares, as quais são emitidas pelo FASB através dos *Statements of Financial Accounting Standards* (FASB, 1998, p.127), mas apesar dos *SFACs* não estarem enquadrados como de uso obrigatório por parte dos contadores norte-americanos, tornaram-se importantes por serem norteadores para o desenvolvimento dos US GAAP.

Os *SFAC n.º 3* e *SFAC n.º 4* emitidos em dezembro de 1980, respectivamente intitulados “*Elements of Financial Statements of Business Enterprises*” e “*Objectives of*

Financial Reporting by Nonbusiness Organizations” foram substituídos pelo *SFAC n.º 6*, intitulado “*Elements of Financial Statements*”, na qual este último incorporou elementos da Contabilidade Financeira aplicáveis a entidades governamentais e não-governamentais. A SFAC, atualmente, é composta pelas:

SFAC n.º 1 – Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises

SFAC n.º 2 – Qualitative Characteristic of Accounting Information

SFAC n.º 5 – Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises

SFAC n.º 6 – Elements of Financial Statements

SFAC n.º 7 – Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements

2.2. Estrutura Conceitual - IASB

Dentro dos procedimentos para o desenvolvimento de uma Norma Internacional de Contabilidade, o Comitê Especial do IASB, que tem como atributo identificar e revisar todos os assuntos contábeis referentes ao tema em questão, deve considerar a aplicação da *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (Estrutura Conceitual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis). A *IASB Framework* (Estrutura Conceitual IASB) é a estrutura conceitual da Contabilidade Financeira que fixa os conceitos que suportam a preparação e apresentação das demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. As principais finalidades da Estrutura Conceitual são ajudar (IASB, 1997, p.40):

- a. “no desenvolvimento de futuras Normas Internacionais de Contabilidade e na revisão das atuais Normas Internacionais de Contabilidade;
- b. na promoção da harmonização dos regulamentos, normas contábeis e procedimentos relativos à apresentação das demonstrações contábeis, fornecendo uma base para reduzir o número de tratamentos contábeis alternativos permitidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade”.

É importante ressaltar que a Estrutura Conceitual não é uma Norma Internacional de Contabilidade, bem como não aborda nenhum assunto que esteja contido em alguma das Normas Internacionais de Contabilidade, ou seja, não define norma particular sobre mensuração ou evidenciação sobre tema específico. A Estrutura Conceitual aborda (IASB, 1997, p.41):

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

2.3. Estrutura Conceitual - CVM

A Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade foi elaborada originalmente pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAFI), sendo aprovado e incorporado, em 22 de novembro de 1985, ao conjunto de pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON (atualmente denominado Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON); sendo que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da Deliberação CVM n.º 29, de 05 de fevereiro de 1986, aprovou

e referendou o pronunciamento do IBRACON, sob a denominação de Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. A Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade trata dos:

- a. Objetivos da Contabilidade,
- b. Cenários Contábeis, e
- c. Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade.

3. Comparações das Estruturas Conceituais

Com o intuito de atingir os propósitos deste trabalho, passaremos a analisar as Estruturas Conceituais de Contabilidade Financeira adotadas pelo FASB, IASB e CVM, tendo como referência a Estrutura Conceitual de Contabilidade Financeira do FASB. Essa escolha se deve:

- a. a Estrutura Conceitual do FASB ser a mais antiga entre as 03 (três) Estruturas Conceituais, objeto deste trabalho; e
- b. a Estrutura Conceitual do FASB estar sendo plenamente utilizada em seu país, enquanto as Estruturas Conceituais IASB e CVM apresentam problemas de utilização pelos profissionais contábeis.

A tabela 1 apresenta uma comparação geral das 03 (três) Estruturas Conceituais.

FASB	IASB	CVM
Objetivos das Demonstrações Financeiras	Objetivos das Demonstrações Financeiras	Objetivos da Contabilidade
Características Qualitativas das Informações Contábeis	Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras	(não trata)
Reconhecimento e Mensuração nas Demonstrações Financeiras	Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras	(não trata)
Elementos das Demonstrações Financeiras	Elementos das Demonstrações Financeiras	(não trata)
(não trata)	Pressupostos Básicos	(não trata)
(não trata)	Conceitos de Capital e Manutenção do Capital	(não trata)
(não trata)	(não trata)	Cenários Contábeis
(não trata)	(não trata)	Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade

Tabela 1 - Comparação das Estruturas Conceituais de Contabilidade Financeira

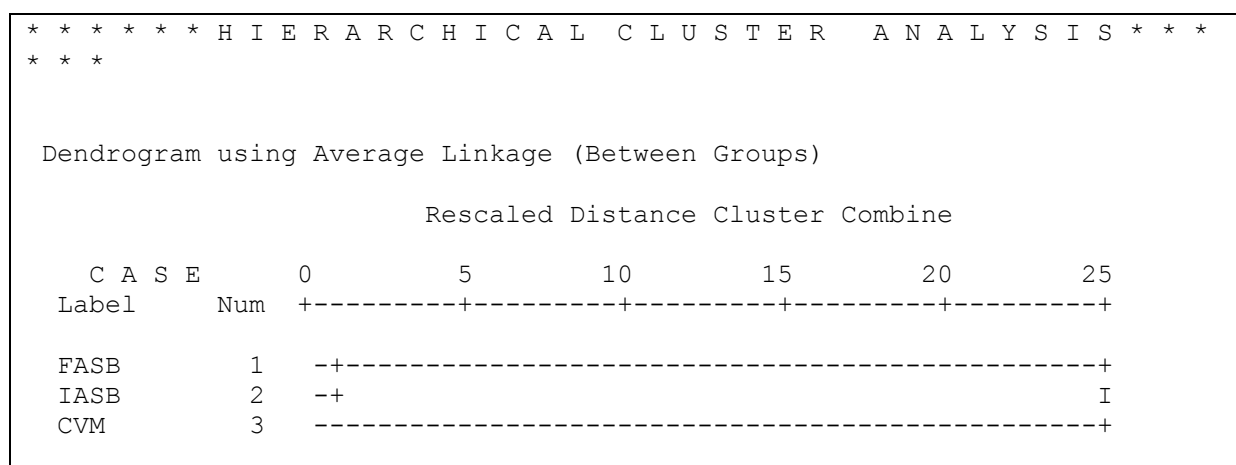


Figura 1 - Dendrograma para a Comparação Geral das Estruturas Conceituais de Contabilidade Financeira.

As estruturas conceituais de Contabilidade Financeira apresentadas na Tabela 1 foram analisadas com a técnica de *Cluster Analysis* (Análise de Agrupamento) através do método hierárquico com métrica binária e índice de similitude de Jaccard (Everitt, 1974; Malhotra, 2000) para avaliar semelhanças entre estas estruturas conceituais. De acordo com o Dendrograma (figura 1), pode-se perceber que a FASB e IASB estão mais próximas da possibilidade de uma padronização por apresentarem mais semelhanças, no entanto a estrutura conceitual CVM difere das demais estruturas necessitando de maiores transformações para atingir um grau de semelhança.

Verificamos que o FASB não incorpora os tópicos ‘Pressupostos Básicos’ e ‘Conceitos de Capital e Manutenção de Capital’. Os Pressupostos Básicos apresentados pelo IASB, que são a Continuidade e o Regime de Competência, foram ao longo da história americana, bem como em outros países, sempre discutidos, porém a sua ausência no rol da Estrutura Conceitual justifica-se pelo fato de que a inclusão dos mesmos evidenciaria que os objetivos e conceitos definidos na Estrutura Conceitual somente seriam válidos se:

- a. a empresa estivesse em processo de continuidade; e
- b. as demonstrações financeiras fossem elaboradas com base no reconhecimento das receitas e despesas, independente do seu recebimento ou pagamento.

A Continuidade delimita a utilização dos demais conceitos definidos às condições ambientais por ela delineada, ou seja, todos os objetivos e conceitos somente serão válidos para preparação das demonstrações financeiras, se a empresa estiver em processo normal de Continuidade. Entretanto, no caso de Descontinuidade da empresa, os objetivos e conceitos da Contabilidade não podem ser avaliados; por isto a Continuidade não se torna um conceito básico dentro da Estrutura Conceitual americana. Já a utilização do Regime de Competência, traz um sentido de que as informações sobre receitas e despesas são reconhecidas no momento de sua ocorrência, independente de sua realização em caixa. Mas, na realidade, diversos modelos de avaliação das empresas utilizam informações sobre entradas e saídas de recursos, quando os mesmos tenham sido efetivamente recebidos ou pagos, informação que é encontrada na Demonstração de Fluxo de Caixa. Apesar de trazer este pressuposto à Estrutura Conceitual, o IASB relaciona a Demonstração de Fluxo de Caixa, como uma das Demonstrações Contábeis a serem elaboradas pelas empresas, assim também como está relacionado na Estrutura Conceitual do FASB. A indicação da utilização do Regime de Competência na Contabilidade Financeira limita as possibilidades da utilização de informação financeira da empresa, o que prejudica o atendimento dos seus objetivos.

Com relação a CVM, sua Estrutura Conceitual aborda Cenários Contábeis e Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade. Os Cenários Contábeis apresentam o ambiente em que a Contabilidade e seus usuários estão inseridos, porém não faz nenhuma ligação com os Objetivos e Conceitos discutidos pela Estrutura Conceitual; enquanto que os Princípios (ou Conceitos) Fundamentais de Contabilidade, salvo aqueles que têm paridade com algumas das Características das Informações Contábeis, foram retirados da propostas de regulamentação contábil americana, a partir do momento da mudança de foco dos estudos contábeis para o usuário e suas necessidades de informação.

Com o intuito de aprofundar a comparação das estruturas conceituais, continuaremos analisar estatisticamente, utilizando a técnica de *Cluster Analysis*, os seguintes itens específicos:

- a. Objetivos das Demonstrações Financeiras;
- b. Características Qualitativas das Informações Contábeis; e
- c. Reconhecimento e Mensuração nas Demonstrações Financeiras.

3.1. Quanto aos Objetivos da Contabilidade Financeira

A figura 2 mostra a semelhança entre as normas FASB, IASB e CVM com relação aos Objetivos da Contabilidade Financeira, considerando as informações da Tabela 2. Neste caso, o diferencial é a norma FASB que se isola em um ramo do Dendrograma da figura 2. Observe que as normas IASB e CVM são exatamente iguais em seus aspectos apresentados na Tabela 2, fato este confirmado com o modelo de Análise de Agrupamento com a métrica binária e a mesma medida de similitude utilizada para as informações da Tabela 1.

FASB	IASB	CVM
Demonstrações Contábeis como principal meio de informação	Demonstrações Contábeis como principal meio de informação	Demonstrações Contábeis como principal meio de informação
Notas Explicativas	Notas Explicativas	Notas Explicativas
Informação útil para tomada de decisão	Informação útil para tomada de decisão	Informação útil para tomada de decisão
Informações para previsões de fluxo de caixa futuro	Informações para previsões de fluxo de caixa futuro	Informações para previsões de fluxo de caixa futuro
Análise de desempenho	Análise de desempenho	Análise de desempenho
Objetivos são mutáveis ao longo do tempo	(não trata)	(não trata)

Tabela 2 - Comparação dos Objetivos da Contabilidade Financeira

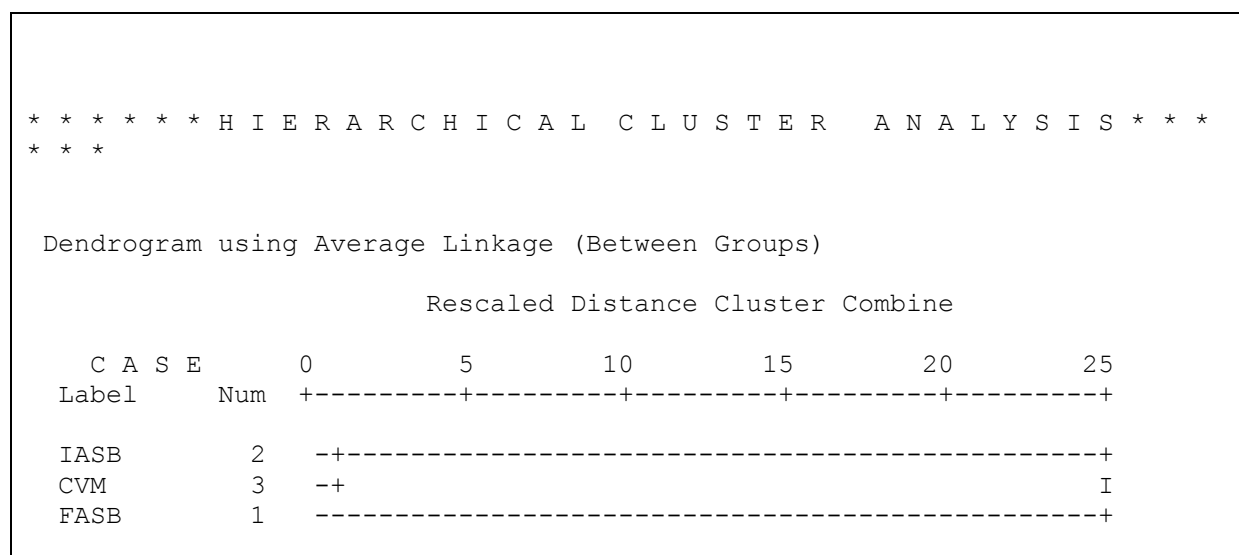


Figura 2 - Dendrograma para a Comparação dos Objetivos da Contabilidade Financeira.

3.2. Quanto as Características Qualitativas das Informações Contábeis

Analizamos as Estruturas Conceituais em relação às Características Qualitativas, tendo como parâmetro a Estrutura Conceitual do FASB. As Características Qualitativas da informação contábil na Estrutura Conceitual americana estão inseridas no SFAC n.º 2 intitulado *Qualitative Characteristics Of Accounting Information*, que foi emitido em maio de 1980, e teve seu parágrafo 4, afetado e substituído pelo SFAC n.º 6, onde identifica as Qualidades (ou Características) Primárias e Secundárias para se ter uma informação útil, observando uma Restrição Geral que é a análise da Relação Custo-Benefício da Informação Contábil; a Compreensibilidade como Características do usuário e a Materialidade da informação como Limites de Reconhecimento. As Qualidades Primárias identificadas são a Relevância e a Confiabilidade; enquanto que as Qualidades Secundárias são a Comparabilidade, a Uniformidade e a Consistência. O SFAC n.º 2 apresenta uma hierarquia das qualidades na informação contábil (FASB, 1998, p.44), conforme apresentado na ilustração 1.

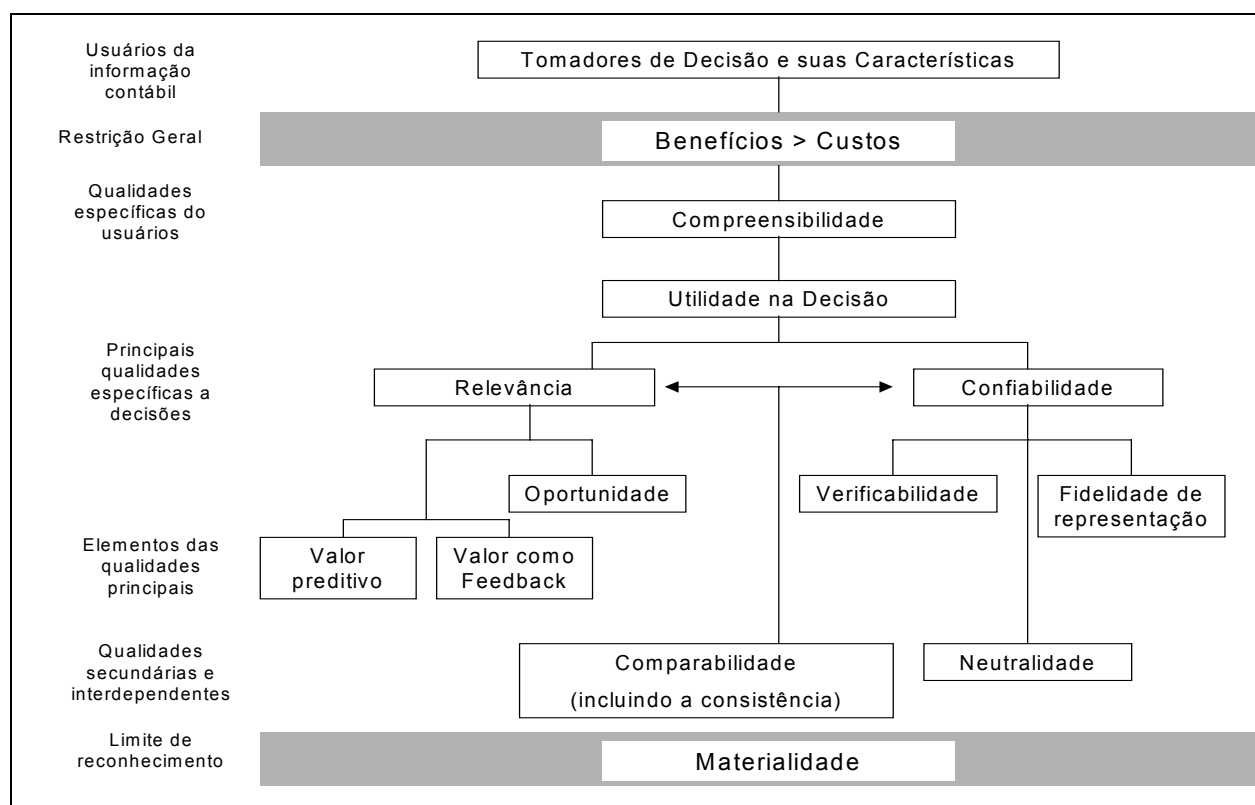


Ilustração 1 -Hierarquia das qualidades na informação contábil - SFAC n.º 2

Fonte: Hendriksen & Breda, 1999, p. 96.

Item	FASB	IASB	CVM
Restrição Geral			
Relação Custo-Benefício Favorável	restrição geral	limitações sobre a relevância e confiabilidade	(não trata especificamente)
Compreensibilidade	característica qualitativa do usuário	característica qualitativa	(não trata especificamente)
Limites de Reconhecimento			
Materialidade	limite de reconhecimento	atributo da relevância	convenção
Qualidades Primárias			
Relevância	qualidade primária	característica qualitativa	(não trata especificamente)
Valor preditivo	atributo da relevância	(não trata)	(não trata especificamente)
Valor como <i>feedback</i>	atributo da relevância	(não trata)	(não trata especificamente)
Oportunidade	atributo da relevância	limitações sobre a relevância e confiabilidade	(não trata especificamente)
Confiabilidade	qualidade primária	característica qualitativa	(não trata especificamente)
Fidelidade de Representação	atributo da confiabilidade	atributo da confiabilidade	(não trata especificamente)
Neutralidade	atributo da confiabilidade	atributo da confiabilidade	(não trata especificamente)
Verificabilidade	atributo da confiabilidade	atributo da confiabilidade	(não trata especificamente)
Primazia da Essência sobre a Forma	(não trata)	atributo da confiabilidade	(não trata especificamente)
Prudência	(não trata)	atributo da confiabilidade	Convenção
Integridade	(não trata)	atributo da confiabilidade	(não trata especificamente)
Qualidades Secundárias			
Comparabilidade	qualidade secundária	característica qualitativa	(não trata especificamente)
Uniformidade	atributo da comparabilidade	(não trata)	(não trata especificamente)
Consistência	atributo da comparabilidade	(não trata)	convenção

Tabela 3 - Comparação das Características Qualitativas da Informação Contábil

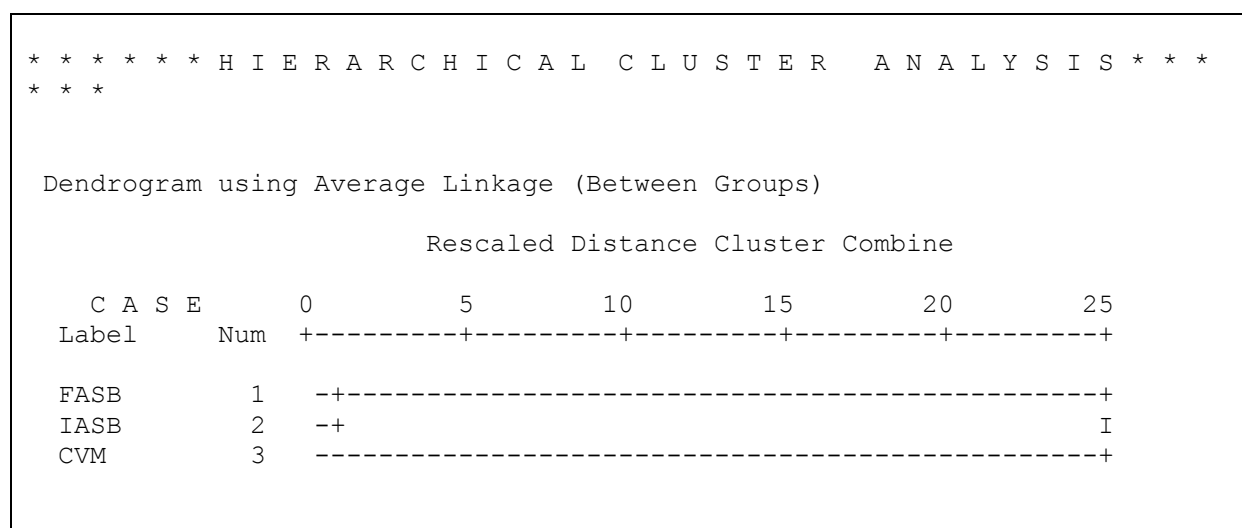


Figura 3 - Dendrograma para a Comparação das Características Qualitativas da Informação Contábil

As Estruturas Conceituais emitidas pelo FASB e IASB, quanto à descrição das Características Qualitativas das informações contábeis, são totalmente convergentes, embora exista diferenciação quanto ao grau de importância dada a algumas das características arroladas, pois a Análise de Agrupamento aplicada às informações da Tabela 3 apresenta um diferencial quanto às características qualitativas, mostrando que a estrutura mais divergente é a emitida pela CVM. De acordo com a medida de similitude de Jaccard, é mais simples um trabalho de harmonização das estruturas conceituais FASB com a IASB, enquanto que a CVM neste aspecto fica muito dissimular das demais, tornando mais complexa uma equivalência entre esta e as demais.

3.3. Quanto ao Reconhecimento e Mensuração nas Demonstrações Contábeis

A fim melhor analisar as estruturas conceituais sob este tópico, separamos em 03 (três) itens: Demonstrações Contábeis, Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações e Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis.

FASB	IASB	CVM
Balanço Patrimonial	Balanço Patrimonial	Balanço Patrimonial
Demonstração do Resultado do Exercício	Demonstração do Resultado do Exercício	Demonstração do Resultado do Exercício
Demonstração do Fluxo de Caixa	Demonstração do Fluxo de Caixa	(não trata)
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
Reconhece as limitações das demonstrações	Reconhece as limitações das demonstrações	(não trata)
Informações úteis para previsões do usuário	Informações úteis para previsões do usuário	(não trata)
Notas Explicativas integrantes do conjunto de DC	Notas Explicativas integrantes do conjunto de DC	(não trata)

Tabela 4 – Comparação das Demonstrações Contábeis

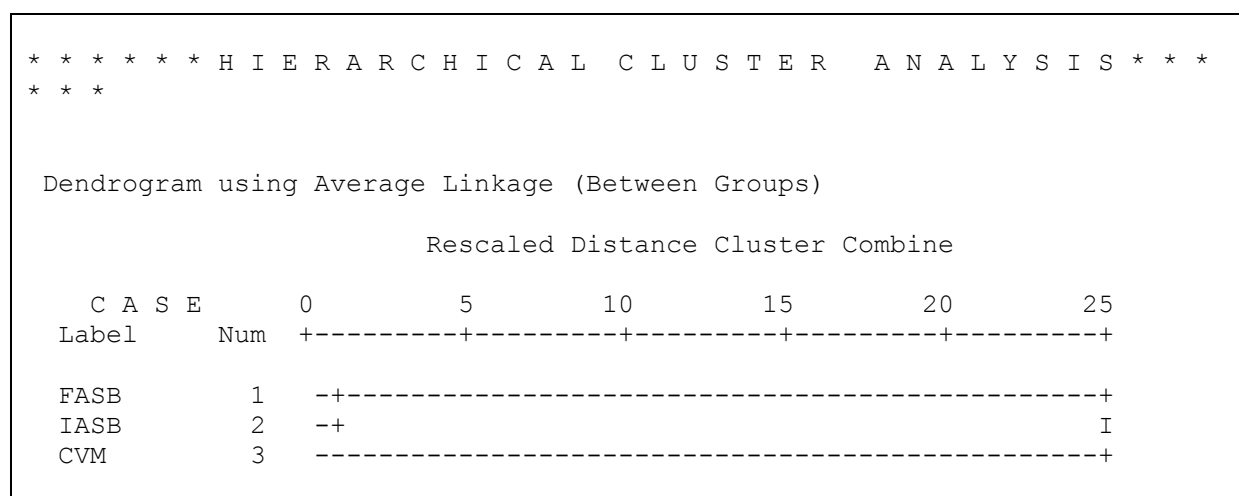


Figura 4 - Dendrograma para a Comparação das Demonstrações Contábeis

De forma análoga às análises anteriores, pode-se perceber na Figura 4 que a estrutura conceitual da CVM é a que apresenta maior diferencial de atributos em relação às demais normas.

FASB	IASB	CVM
Reconhecimento como processo de incorporação de itens na DC	Reconhecimento como processo de incorporação de itens na DC	(não trata)
Ressalta que as DC's não tem como objetivo evidenciar o valor da empresa	(não trata)	(não trata)
nenhuma demonstração não é preferível em relação a outra demonstração	nenhuma demonstração não é preferível em relação a outra demonstração	(não trata)

Tabela 5– Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis

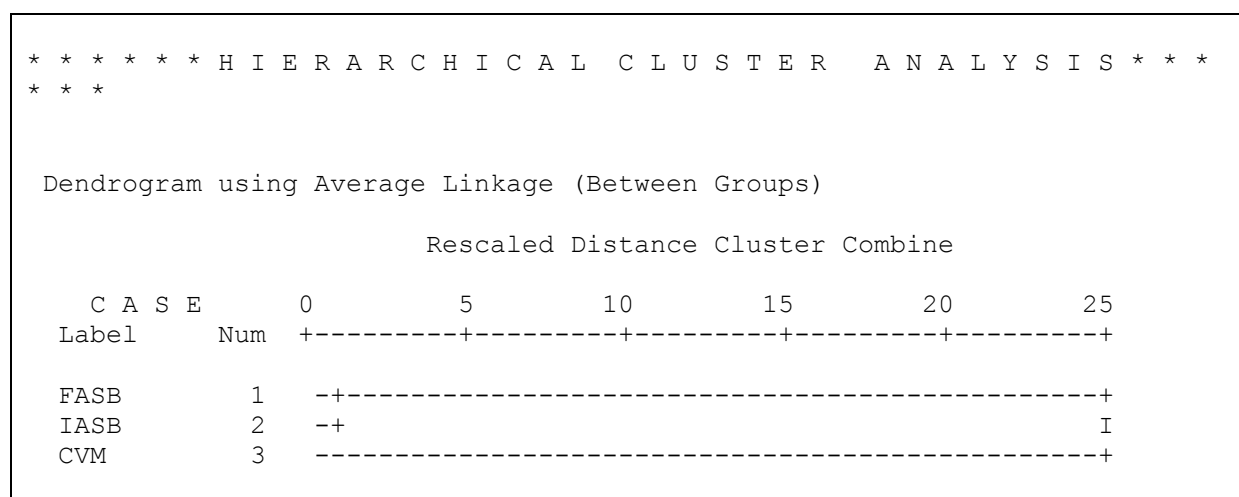


Figura 5 - Dendrograma para a Comparação do Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis

Com relação ao reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis, a estrutura da CVM é, segundo a Análise de Agrupamento a norma que se diferencia das demais FASB e IASB.

FASB	IASB	CVM
Mensuração como processo de determinação do montante dos itens na DC	Mensuração como processo de determinação do montante dos itens na DC	(não trata)
Custo Histórico	Custo Histórico	(não trata)
Custo Corrente	Custo Corrente	(não trata)
Valor de Mercado Corrente	Valor de Mercado Corrente	(não trata)
Valor Realizável Líquido (Liquidação)	Valor Realizável Líquido (Liquidação)	(não trata)

Tabela 6 – Comparação da Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis

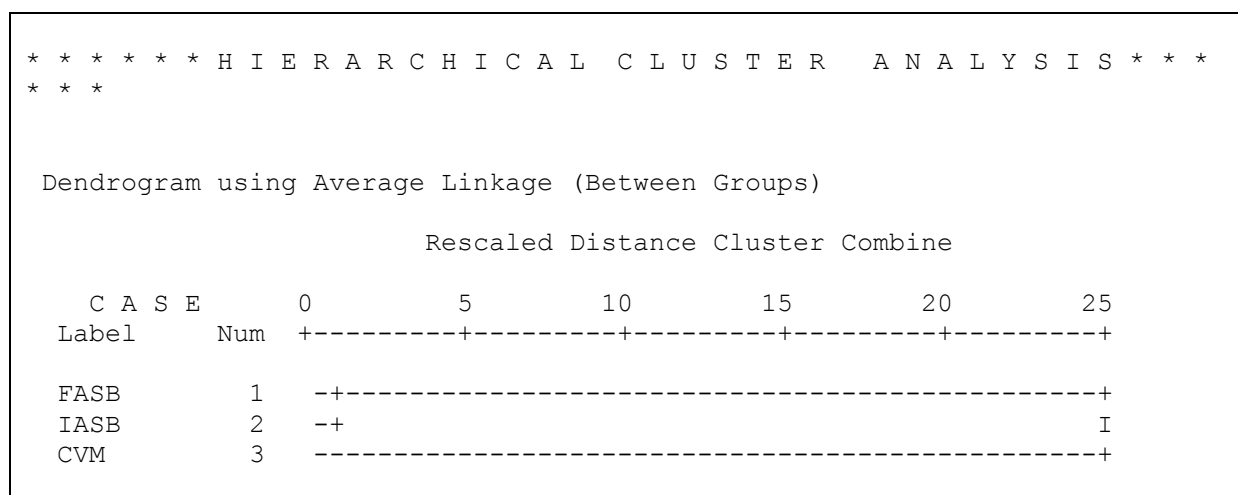


Figura 6 - Dendrograma para a Comparação da Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis

De acordo com a Figura 6, novamente a Estrutura que se diferencia das demais segundo a medida de similitude de Jaccard é a CVM. A grande divergência apontada pela *Cluster Analysis* entre a Estrutura Conceitual da CVM e as demais estruturas, se origina do fato que este item não é tratado pela CVM.

4. Considerações Finais e Recomendações

Este trabalho tem como objetivo, apresentar um estudo comparativo entre a Estrutura Conceitual emitida pelo *Internacional Accounting Standards Board* – IASB, a Estrutura Conceitual editada através dos *Statements of Financial Accounting Concepts* – SFACs, emitidas pelo *Financial Accounting Standards Board* – FASB e, a Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade aprovada Comissão de Valores Mobiliários – CVM, através da Deliberação CVM n.º 29/86, verificando suas semelhanças e diferenças.

Verificamos que, com exceção da Estrutura Conceitual da CVM, as demais Estruturas Conceituais analisadas neste trabalho definem a Estrutura Conceitual como fonte primária para o processo de estabelecimento ou revisão de normas ou padrões contábeis e tendo como objetivos principais:

- a. servir como diretriz no estabelecimento das normas ou padrões contábeis;
- b. fornecer um conjunto de referências para solucionar questões contábeis na ausência de uma norma ou padrão específico;
- c. determinar limites de julgamento na preparação das Demonstrações Contábeis; e
- d. aumentar comparabilidade, diminuindo o número de métodos contábeis alternativos; devendo, inclusive, auxiliar os contadores a analisarem situações não-familiares, desenvolvendo procedimentos contábeis para tais situações.

Quanto aos Objetivos da Contabilidade Financeira das 03 (três) Entidades estudadas (IASB, FASB e CVM), sendo verificado que, a elaboração da Estrutura Conceitual está diretamente ligada ao ambiente onde os contadores e os usuários da informação contábil estão inseridos, sendo que seus objetivos e conceituações podem sofrer modificações ao longo do tempo. Observa-se que as Estruturas Conceituais, aqui estudadas, apresentam os Objetivos da Contabilidade sempre tendo como foco central às necessidades dos usuários. A informação transmitida pela Contabilidade tem como principal objetivo, ser um instrumento útil para a tomada de decisão dos usuários, possibilitando a previsão futura da posição financeira e econômica da entidade. Além disto, apresentam as Demonstrações Contábeis como principal, porém, não o único, meio de comunicação das informações contábeis.

Quanto à identificação das características qualitativas das informações contábeis, as Estruturas Conceituais emitidas pelo FASB e IASB são convergentes, pois as diferenças identificadas com relação ao grau de importância atribuída à característica, do que sobre a essência da mesma, sendo que os atributos relacionados por ambos devem ser observados quando da mensuração e evidenciação das informações contábeis. Entretanto, somente os conceitos de Materialidade, Prudência e Consistência são apresentadas na Estrutura Conceitual aprovada pela CVM. Quanto às Demonstrações Contábeis, Reconhecimento e Mensuração nas Demonstrações Contábeis. Neste tópico, verificamos que a Deliberação CVM n.º 29/86 não determina quais são as Demonstrações Contábeis obrigatórias para a divulgação das informações aos usuários da Contabilidade, bem como não realiza nenhum comentário sobre as características das mesmas. FASB e IASB determinam, através das suas Estruturas Conceituais, que devem ser publicadas, obrigatoriamente, demonstrações sobre a posição financeira da entidade, bem como sobre resultados, fluxo de caixa, e investimentos (distribuições) efetuados pelos (aos) acionistas. Enfatizam, também que, nenhuma das demonstrações é preferencial em relação a outra demonstração, sendo que estas devem ser analisadas em conjunto, pois reconhecem as limitações das Demonstrações Contábeis em virtude das incertezas sobre as mensurações e, conseqüentemente, sobre as evidenciações das transações e eventos.

Os métodos de mensuração elencados pelo FASB e IASB foram Custo Histórico, Custo Corrente, Valor de Mercado Corrente, Valor Realizável Líquido (Liquidação), e Valor Presente (ou Descontado) de Fluxo de Caixa Futuro; sendo que a base de avaliação mais adotada pelas empresas é o Custo Histórico. Devemos destacar que o FASB claramente expressa que as Demonstrações Contábeis não têm o propósito de evidenciar o valor da empresa, sendo que estas serviram como uma das fontes para que usuário possa avaliar o valor da empresa.

Diante do exposto ao longo do trabalho, observamos que:

- a. o desafio da ciência contábil é a busca de respostas imediatas aos problemas e dificuldades enfrentadas pelos diversos usuários, sendo que isto, obrigatoriamente, passa pelo desenvolvimento de um arcabouço de conhecimento contábil, que seja fonte primária para o desenvolvimento do conhecimento contábil geral;
- b. alguns dos principais conjuntos mundiais de normatização contábil apresentam, como fonte primária do conhecimento contábil, a denominada Estrutura Conceitual de Contabilidade Financeira (ou Referência Conceitual), que abrange aspectos sobre as características das informações financeiras e conceitos fundamentais de elementos contábeis, bem como as bases de mensuração e evidenciação da informação contábil;
- c. estas Estruturas Conceituais, apesar de não serem revestidas de obrigatoriedade no desenvolvimento das atividades exercidas pelos profissionais contábeis, têm o objetivo de apresentar diretrizes gerais para a elaboração de normas e padrões contábeis, sendo estes obrigatórios e com respaldo legal;

- d. os padrões ou normas contábeis devem, na sua elaboração e seu desenvolvimento, estar respaldados em uma Estrutura Conceitual de Contabilidade, sendo responsáveis pelo detalhamento e rigorosidade das práticas e procedimentos contábeis específicos;
- e. a Estrutura Conceitual de Contabilidade, bem como os padrões ou normas contábeis deveriam ser identificados e descritas por um organismo com representatividade das diferentes entidades envolvidas com as atividades da profissão contábil, que vai dos órgãos regulamentadores do mercado financeiro e de capitais, órgãos fiscalizadores da profissão contábil até universidades e centros de pesquisas contábeis;
- f. com base no item anterior espera-se que os pronunciamentos sejam realmente de altíssima qualidade, estando respaldados pela legalidade atribuída; e que atendam às necessidades societárias e tributárias, bem como aos diversos usuários da informação contábil: governo, acionistas, investidores, bancos, etc., incluindo assuntos emergentes da profissão contábil, como responsabilidade social, ambiental, ética profissional; compondo um novo modelo contábil nacional, criaria bases para o desenvolvimento da Contabilidade brasileira, com a abertura de melhores perspectivas futuras;
- g. outra característica importante seria que os projetos de pronunciamentos ou orientações técnicas recebessem sugestões e fossem colocados aos interessados em audiência pública destinada ao debate da matéria. Com isto, coloca-se uma imposição de discussão ampla e aberta, inclusive em audiência pública, sobre qualquer matéria a ser tratada por esse organismo representativo, trazendo assim um caráter de publicidade, transparência e busca de melhoria de qualidade dos trabalhos, prática esta adotada em diversos países do mundo;
- h. em termos de Estrutura Conceitual de Contabilidade Financeira, não existem pontos relevantes entre as duas realidades norte-americana e internacional, sendo possível harmonização entre a *Statements of Financial Accounting Standards (SFAC)* emitida pelo FASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (Estrutura Conceitual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis) emitida pelo IASB;
- i. a harmonização da Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade, aprovada pela CVM, com a Estrutura Conceitual do IASB, apresenta-se com um grau de dificuldade maior, pois foram observados diversos pontos ausentes na Estrutura Conceitual brasileira em relação à internacional;
- j. o alinhamento das Estruturas Conceituais entre os diversos países e o IASB, poderia dar início a um processo de harmonização mais rápida e eficiente, o que traria benefícios com relação à utilização das informações contábeis nos diversos mercados financeiros; e
- k. a Estrutura Conceitual pode abranger não somente os propósitos da Contabilidade Financeira, mas também os da Contabilidade Gerencial. Para isto, se faz necessário a ampliação do conjunto de conceitos que formam a Estrutura Conceitual, principalmente em relação aos Objetivos da Contabilidade, às Características da Informação Contábil, e às bases de Mensuração e Evidenciação da Informações Contábeis.

Face ao apresentado, após a demonstração que os objetivos definidos foram todos integralmente atingidos, a resolução do problema de pesquisa aponta que: as diferenças entre as Estruturas Conceituais, aqui analisadas, não são tão substanciais a ponto de inviabilizar um processo de harmonização; entretanto, as mesmas não são tão semelhantes entre si a ponto de tornar desnecessário um processo de harmonização, já que os usuários da informação contábil, em função da globalização da economia, parecem sinalizar para uma postura cada vez mais exigente em relação à qualidade dessa informação.

Referências

- BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular n.º 1.273**. Brasília: BACEN, 1987.
- BELKAOUI, Ahmed Riahi. *Accounting theory*. 4.ed. London: Thomson Learning, 2000, 515p.
- BIJNEN, E. J. *Cluster Analysis*. Tilburg: University Press, 1973.
- BRAY, F. Sewell. *Accounting Postulates and Principles*. In: BACKER, Morton. *Modern accounting theory*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1966, cap. 2, p.28-47.
- CHAMBERS, R. J. *Blueprint for a theory of accounting*. *Accounting Research*. Florida, v.6, p.17-25, jan. 1955. In: HORNGREN, Charles T., et alli. *An income approach to accounting theory: readings and questions*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1964, cap. 7, p.57-65.
- COMISSÃO VALORES MOBILIARIOS (CVM). **Deliberação CVM n.º 29**. Brasília: CVM, 1986.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2000 .276p.
- EVERRIT, Bryan. *Cluster Analysis*. USA: John Wiley, 1970.
- FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 508p.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). *Statements of financial accounting concepts*. New York: John Wiley & Sons, 1998. 284p.
- _____. *Statements of financial accounting standards*. 2001. Disponível em: <http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb/facts>. Acesso em: 01 jul. 2002.
- _____. *Facts about fasb*. Connecticut: Fasb, 2002. 8p. Disponível em: <http://www.fasb.org>. Acesso em: 01 jul. 2002.
- FOSTER, John M. (Neel); JOHNSON, L. Todd. *Why Does the FASB Have a Conceptual Framework? Understanding the Issues*. New York, p.01-02, aug. 2001.
- FRANCO, Hilário. **A Contabilidade na era da globalização**: temas discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores, Paris, de 26 a 29-10-1997. São Paulo: Atlas, 1999. 400p.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. trad. Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999. 549p. Tradução de: *Accounting theory*.
- IBRACON – INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Comunicado Técnico n.º 02/00**. Brasília: IBRACON, 2000.
- IMHOFF JR, Eugene A. *Six commentaries on characteristics of high quality accounting standards*. *Accounting horizons*, Florida, v.12, n.2, p.160, june 1998.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. 2001. Disponível em: <http://www.iasb.uk>. Acesso em: 01 jul. 2002.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). *International accounting standards 1997*. London: IASC, 1997. 1102p.
- IUDICÍBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997. 400p.
- KAM, Vernon. *Accounting theory*. 2.ed. USA: Ie-Wiley, 1990. 608p.

LEMES, Sirlei. **Harmonização das normas contábeis brasileiras com as internacionais do IASC**: um estudo comparativo aplicado. 2000. 295p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

LISBOA, Nahor Plácido. **Harmonização de normas e práticas contábeis no Mercosul**. 2000. 210p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada.. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MAY, George O. *The nature of the financial accounting process*. **The Accounting Review** Florida, v.18, n.3, p.189-193, July 1943. In: HORNGREN, Charles T., et al. **An income approach to accounting theory: readings and questions**. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1964, cap. 1, p.2-6.

MOST, Kenneth S. **Accounting theory**. Ohio: Grid Inc, 1982.

ROGERO, L. Hal. *Characteristics of high quality accounting standards*. **Accounting Horizons**, v.12, n.2, p.177-183, June 1998.

SCHROEDER, Richard G. **Accounting theory**. 6.ed. New York: John Wiley & Sons, 1997. 848p.

TIGHE, Ingrid; GREY, Sarah. *Concerted US opposition bodes ill for eventual SEC acceptance of IASs*. **Accountancy**, Londres, v.120, p.18-19, Aug 1997.

VATTER, William J. *Origins of the fund theory*. In: HORNGREN, Charles T., et al. **An income approach to accounting theory: readings and questions**. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1964, cap. 2, p.6-20.

_____. *Fund terminology: assets and equities*. In: HORNGREN, Charles T., et al. **An income approach to accounting theory: readings and questions**. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1964, cap. 6, p.48-57.

WOLK, Harry I.; TEARNEY, Michael G. **Accounting theory: a conceptual and institutional approach**. 4.ed. Connecticut: International Thomson Publishing, 1996. 658p.

WULFF, John K.; KOSKI-GRAFER, Susan. *Characteristics of high quality accounting standards: perspective of the corporate preparer*. **Accounting Horizons**, Florida, v.12, n.2, p.188-191, June 1998.