

NECESSIDADES INFORMACIONAIS E O DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE

Paulo Starke Júnior
Viviane da Costa Fraitag
Jaime Crozatti

Resumo

Este artigo apresenta uma discussão sobre os objetivos da contabilidade. Considera a premissa de que as necessidades informacionais do usuário contábil é que proporcionam o desenvolvimento conceitual desta ciência. Para tanto, demonstrar quem é este usuário, explorar suas necessidades em relação às informações de natureza econômico-financeira de uma entidade e definir o objetivo da ciência contábil, são argumentos para considerar como verdadeira a premissa que orienta esse trabalho. A contabilidade situa-se como área do conhecimento humano que estuda as variações e gera informações sobre um determinado conjunto de riqueza econômica. A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade foi desenvolvida e aceita como um conjunto de conceitos que sustentam a prática tendo em vista a necessidade do usuário por informação padronizada. Historicamente observa-se que os Princípios Fundamentais da Contabilidade, cerne da estrutura conceitual, modificaram-se conforme a necessidade do usuário, e estão voltados a oferecer informações de utilidade para decisões financeiras e econômicas. O desenvolvimento desta Estrutura Conceitual Básica aponta para a inclusão do Princípio do Usuário da Informação Contábil.

Palavras-chave: Necessidade. Usuário. Objetivo da Contabilidade. Princípios Fundamentais da Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é a ciência que estuda as variações do patrimônio de uma entidade.

Ciência “é um conjunto de conhecimentos sistemáticos sobre os fenômenos de uma mesma natureza e das leis que os regem, obtido por meio de investigação, raciocínio e experimentação intensiva, capaz de ser submetido à verificação.” (IUDÍCIBUS, 1997, p. 69).

Historicamente, a contabilidade adentrou no seu período científico em 1840 com a publicação da obra *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*¹ de Francesco Villa (SCHMIDT, 2000, p 58). Após quase dois séculos, a contabilidade pode ser classificada como ciência porque ela se apresenta com as seguintes características:

“Tem objeto de estudo próprio; utiliza-se de métodos racionais; estabelece relações entre os elementos patrimoniais, válidas em todos os espaços e tempos; apresenta-se em constante evolução; possui leis, normas e princípios; evidencia seus conteúdos buscando generalizações; tem caráter preditivo; está relacionada aos demais ramos do conhecimento científico; está amparada pela construção lógica do pensamento e fundamenta as idéias que ensinam os conteúdos das doutrinas.” (OLIVEIRA Et Al, 2003, p. 52)

¹ A Contabilidade aplicada à administração privada e pública (tradução livre dos autores).

Logo, a partir do momento em que a contabilidade passa a observar os fatos de natureza econômico-financeira, explicando-os, comentando, tirando conclusões e predizendo, expondo, à entidade informações e observações relevantes para a administração, ela adquire *status* de ciência.

IUDÍCIBUS, sob um ponto de vista econômico amplo – definido por ele próprio, situa a contabilidade como “a ciência que avalia e reporta sobre a utilização dos recursos escassos alocados pela sociedade a uma particular entidade, servindo para a avaliação de desempenho dela e de seus gestores” (1997, p. 71). Nesse sentido cabe a primeira de uma série de indagações: Mas a quem ela reporta as informações geradas? Lopes e Martins perguntam-se: “Quem são eles?”. (2005, p. 1) HENDRIKSEN e VAN BREDA também questionam: “Quem são os usuários das demonstrações financeiras publicadas? Qual é a natureza da informação específica desejada pelos vários grupos de usuários? Podem ser encontradas necessidades comuns de apresentação de demonstrativos genéricos, ou devem ser atendidas necessidades específicas?” (1999, p. 27).

Certamente que a pretensão deste trabalho não é responder a todas estas perguntas, no entanto entende-se necessário identificar o usuário da informação, refletir sobre suas necessidades em relação à contabilidade e definir quais os objetivos que esta ciência busca atingir.

Entender estas necessidades de informação contribui para a compreensão de como e porque a contabilidade desenvolveu conceitos para sustentar o bom atendimento ao usuário.

Identificar os passos que já foram dados na elaboração destes conceitos, bem como relacionar esta estrutura com os chamados Princípios Fundamentais da Contabilidade, é condição necessária para visualizar a maneira como precisam ser encaminhados os estudos dessa ciência. De forma a não somente satisfazer o usuário, mas encantá-lo com as possibilidades de obtenção de uma informação útil.

Neste contexto, a problemática reside em investigar se a necessidade do usuário da contabilidade por informações econômico-financeiras de uma entidade consiste em fundamento para a conceituação básica desta ciência?

2 O USUÁRIO DA CONTABILIDADE

Para responder a essa questão, IUDÍCIBUS inicia uma de suas obras, afirmando que “o ponto de partida para qualquer disciplina ou campo de estudos é estabelecer os limites de sua atuação e seus objetivos.” (2000, p. 19). No caso da contabilidade, e apresentando a hipótese deste trabalho, o limite da atuação é definido pela necessidade de seus usuários, sendo essa a base do desenvolvimento desta ciência.

A deliberação nº 29 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) define o usuário da contabilidade como “toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar.” (CVM, 1986).

MARTINS, ao comentar sobre a origem da contabilidade, afirma que a história desta área do conhecimento humano iniciou-se com um só usuário: “o proprietário do patrimônio” (1988, p. 17). O autor elenca as possíveis necessidades deste usuário: controlar suas mercadorias, medir o lucro, definir o preço de venda, controlar empréstimos, entre outras. Deter-se no estudo da história do relacionamento desta ciência com seus usuários a fim de listar suas necessidades é oportuno.

2.1 O Usuário Histórico

As obras de MARTINS (1988), HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999), SCHMIDT (2000) e RICARDINO (2005), que abordam sobre a história da contabilidade, permitem identificar diferentes usuários, bem como suas necessidades, desde o início da construção desta ciência. Não se pretende aqui discorrer detalhes sobre os diversos usuários nas diferentes épocas, mas estabelecer uma visão didática e simplificada da evolução histórica a partir desses pesquisadores.

Os primeiros registros datam de oito mil anos antes da era Cristã, onde os usuários da contabilidade eram os proprietários que necessitavam controlar o produto da agricultura e a criação de animais (SCHMIDT, 2000, p. 15) por questões de subsistência.

Esse mesmo autor cita a existência de evidências que cinco mil anos depois, por volta de 3250 a.C., além dos proprietários que precisavam de um controle físico da produção e do patrimônio, passaram a ser usuários da contabilidade os credores que se utilizavam dos mecanismos de contagem para reclamação de dívidas (SCHMIDT, 2000, p. 19).

No antigo Egito, 2000 a.C., figuravam entre os usuários: os proprietários que, além de controlar o patrimônio, necessitavam de mecanismos para registro de mão de obra (SCHMIDT, 2000, p. 22) e o Estado, que coletava impostos (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 42).

Já no século XII da era cristã, os proprietários continuavam a constituir os principais usuários. Esses se utilizavam dos métodos contábeis para o controle descritivo de operações comerciais (SCHMIDT, 2000, p. 34), registro de participação em sociedades, (SCHMIDT, 2000, p. 26) controle de custos e levantamento de resultados. (RICARDINO, 2005) Ricardino aponta também a necessidade de administradores prestarem contas de suas atividades em um sistema social chamado manorial.

A literatura, no entanto, aponta novos usuários no século XIX: os proprietários, acionistas, administradores e o Governo. Entre as necessidades que aparecem: o controle do patrimônio e da gestão (SCHMIDT, 2000, p. 54) e a prestação de contas.

No século XX, os utentes são classificados pela literatura em dois grupos: usuários internos e externos. RICARDINO aponta que, no início deste período, a exigência dos usuários são por informações transparentes e auditadas, controle gerencial, além da definição, quantificação, análise e interpretação de processos e custos (2005, p. 210-211).

Essa exigência conduz ao início da busca pela uniformização das práticas contábeis. (RICARDINO, 2005, p. 205)

2.2 Usuários Internos e Externos

O fator que melhor diferencia os grupos de usuários denominados interno e externo é a autoridade em relação à entidade. O *Statements of Financial Accounting Concepts*² (SFAC) de número 1 emitido pelo *Financial Accounting Standards Board*³ (FASB) faz esta distinção quando afirma que os objetivos da contabilidade decorrem das necessidades de “usuários externos que carecem de autoridade para ordenar a produção de informação” (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 94).

Logo, os usuários externos consistem em, por exemplo: credores, investidores, acionistas minoritários, sindicatos e clientes. Usuários internos por sua vez correspondem aos proprietários, administradores, funcionários que interagem com a administração da entidade, ou seja, que se utilizam da informação contábil para qualquer tomada de decisão.

² Pronunciamentos de Conceitos de Contabilidade Financeira (tradução livre dos autores).

³ Conselho de Normas de Contabilidade Financeira (tradução livre dos autores).

Ocorre portanto que essa classificação não é estática, alguns usuários podem ser classificados tanto como interno quanto como externo, dependendo da situação. Um exemplo é o funcionário que, enquanto tomador de decisão que afeta a administração da empresa, é usuário interno da informação contábil; todavia, quando analisa os relatórios a fim de decidir se continua ou não prestando serviços para aquela entidade, torna-se um usuário externo visto que, neste momento, os interesses são particulares.

Mas qual dos grupos de utentes seria o mais importante. Segundo Hendriksen e Van Breda, “alguns dizem que deve ser a própria administração. Outros acham que devem ser os empregados, ou os clientes, ou o público em geral. O FASB sustenta que os acionistas, outros investidores e os credores são os principais usuários da contabilidade.” (HENDRIKSEN e VAN BREDÁ, 1999, p. 94). A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em sua deliberação de nº 29 de 05 de fevereiro de 1986, também defende que os usuários externos são os preferenciais. Ela denomina assim o grupo de usuários formado pelos acionistas, emprestadores de recursos e credores em geral e os integrantes do mercado de capitais como um todo. Quanto aos administradores e o fisco, a CVM os chama de usuários secundários: os administradores porque se utilizam dos conceitos de contabilidade gerencial, e o fisco porque terá necessidade de ajustes a serem realizados em livros auxiliares.

Divergindo dos pareceres emitidos pelo FASB e CVM, MARTINS (1988, p. 18) afirma que o usuário de maior importância é o proprietário. PINHEIRO adverte que a contabilidade surgiu para o proprietário. Ele afirma que o atual contabilista se desviou do principal usuário, focando agora no utente externo (1997).

2.3 O Usuário na Atualidade

Em uma leitura contemporânea da sobre a definição do principal usuário, LOPES e MARTINS asseguram que “o mercado financeiro é um dos maiores usuários da informação contábil por intermédio dos analistas, corretores, investidores institucionais e individuais, bancos de investimento e outros agentes.” (2005, p. 9).

Por outro lado, ao defender o aumento da relação da contabilidade com causas sociais, os autores supracitados afirmam que iniciativas como a publicação de balanço com correção integral, balanço social ou demonstração do valor adicionado aumentam a percepção de utilidade da informação contábil para toda a sociedade. (ibid, p. 106).

KROETZ (2000, p. 53), normatizando essa percepção de utilidade, inclui entre os usuários da contabilidade o público em geral. O referido autor ressalta que a informação contábil possibilita a seus utentes buscar a prosperidade da entidade e da sociedade (ibid, p. 21). Corroborando esta idéia RIBEIRO e LISBOA, afirmam que a sociedade necessita da empresa, porém esta precisa muito mais da sociedade, pois sem seu aval, nenhuma entidade permanece no mercado por muito tempo. (1999, p. 21).

Vale ressaltar que a definição de contabilidade de IUDÍCIBUS já apresentada, também estipula a sociedade como usuária da contabilidade.

Assim, observando todo o histórico abordado pela pesquisa, percebe-se que as opiniões sobre usuários da contabilidade divergem em vários aspectos. Isto se deve aos diferentes enfoques adotados pelos autores.

2.4 Abordagens à Contabilidade em Relação ao Usuário

As abordagens à contabilidade também são chamadas por alguns autores de enfoques ou ênfases ao estudo desta ciência.

Como afirmam HENDRIKSEN e VAN BREDA, “diversos enfoques têm sido adotados num esforço para resolver problemas complicados em contabilidade” (1999, p. 23).

IUDÍCIBUS, MARTINS e CARVALHO lembram que “conquanto nenhuma das várias abordagens seja suficientemente ampla e densa para explicar toda a prática contábil, elas lançam luzes e fazem vislumbrar aspectos interessantes e peculiares.” (2005, p. 13).

Considerando as diferentes visões dos autores apresentados, sobre quem seria o usuário da contabilidade, neste trabalho distinguir-se-á três abordagens: uma que será chamada de histórica, outra de clássica e a terceira chamada de sociológica.

A abordagem histórica vai considerar o proprietário como principal usuário da contabilidade. Essa classificação tem por base a evolução desta área do conhecimento que sempre teve o proprietário como utente e, mais que isso, motivador da existência da ciência contábil. MARTINS afirma que “a contabilidade nasceu como um método de ordenamento de valores, um sistema de informação, que tinha só um usuário: o proprietário do patrimônio” (1988, p. 17). Este autor também afirma que é este usuário que “realmente inspira e motiva o desenvolvimento de formatos e concepções novos.” (ibid, p. 18).

A abordagem clássica considerará como usuário àquele que se utiliza da informação contábil para tomar uma decisão em relação à entidade detentora do patrimônio. Vários autores têm seu foco voltado a este usuário. Aqui podem ser arrolados como usuários os investidores, financiadores, fornecedores e funcionários. Isto posto é possível afirmar que nesta abordagem eleger-se como usuário principal àquele que é externo à entidade e toma decisões em relação a ela.

A ênfase sociológica contemplará a sociedade como usuária da contabilidade. A justificativa para tanto pode ser encontrada na afirmação de KROETZ:

“No mundo contemporâneo, as entidades, principalmente as representadas pelas grandes organizações, são fundamentais para o desenvolvimento econômico e social das nações. Delas depende toda a sociedade (investidores, financiadores, empregados etc.), bem como o próprio poder público que busca a arrecadação de tributos e conseqüente manutenção da soberania, desenvolvimento e sobrevivência da nação.” (2000, p. 30).

Considerando a afirmação de MARTINS de que a contabilidade “foi feita para os gestores do patrimônio, para os fornecedores de créditos, para os empregados da entidade, para os investidores, para todos os afetados pela existência da entidade” (1988, p. 19), e à luz das três abordagens apresentadas, é possível eleger três grupos de usuários: o proprietário, os usuários que necessitam de informação para tomada de decisão, e a sociedade.

2.5 O Usuário Contábil e suas Necessidades

No intuito de responder à questão problema que é: verificar se a estrutura conceitual básica da contabilidade foi desenvolvida motivada pelas necessidades de seus usuários. Inicialmente, foram localizados os principais usuários e na seqüência demarcadas suas necessidades para o contexto em que estavam inseridos.

Assim sendo, utilizar-se-á como base para esta pesquisa, a definição de utente expressa na resolução 774 do CFC (1994), acrescentando a esta aceção as abordagens histórica e social, sempre recorrendo às idéias expressas pelos autores pesquisados conforme: Martins, Hendriksen e Van Breda, Schmidt e Ricardino.

Os usuários da contabilidade tanto podem ser internos como externos e com interesses diversificados. Entre eles, o principal é o proprietário.

De um modo geral, os usuários buscam informações amplas, fidedignas e suficientes para a avaliação da situação patrimonial da entidade e das mutações sofridas pelo

seu patrimônio; querem inferências sobre o seu futuro e conhecer quanto, a quem, e como são distribuídos os recursos agregados à economia local e global pela atividade fim do patrimônio estudado.

3 O OBJETIVO DA CONTABILIDADE

Para IUDÍCIBUS (2000, p. 20), a finalidade da contabilidade consiste em: “é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões”.

MARTINS infere que o único objetivo da contabilidade seria “atender às necessidades de seus usuários.” (1988, p. 19). E mais uma vez estes autores, juntamente com Carvalho, inferem: “o objetivo nasce da necessidade dos usuários. (IUDÍCIBUS, MARTINS e CARVALHO, 2005, p. 12).

A visão de PINHEIRO (1997) leva o leitor a elaborar a seguinte conclusão: o usuário contábil é o consumidor de informações. Desta forma, o objetivo da contabilidade consistiria, em satisfazer este consumidor.

Após essas considerações cabe as seguintes indagações: O que significa atender a necessidade do usuário? A necessidade sempre foi a mesma?

CROZATTI e REIS afirmam que “os objetivos da Contabilidade evoluem de acordo com o estágio da sociedade e de suas respectivas demandas de informações” (2000), ou seja, evoluem de acordo com a necessidade de seus usuários.

A fim de visualizar esta evolução, o quadro 1 apresenta os usuários, suas necessidades e o objetivo da contabilidade. Os dados apresentados foram extraídos das obras de MARTINS (1988), HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999), SCHMIDT (2000) e RICARDINO (2005).

Quadro 1 – Necessidades dos Usuários x Objetivos da Contabilidade

Período ⁴	Usuário	Necessidade	Objetivo
8000 a.C.	- Proprietários	- Controle do produto da agricultura e da criação de animais.	Controlar os recursos produzidos para subsistência.
3250 a.C.	- Proprietários - Credores	- Controle físico da produção, do patrimônio e reclamação de dívidas.	Controlar a produção e o patrimônio, bem como as relações de troca.
2000 a.C.	- Proprietários - Estado	- Controle físico do patrimônio e registros da mão de obra. - Coletar impostos.	Controlar o patrimônio, controlar a mão de obra e fornecer informações para o Estado.
Século XII	- Proprietários - Administradores - Auditores	- Controle descritivo de operações comerciais. - Registro de participação em sociedades. - Controle de custos.	Fornecer informações de haver, dever e custos para os proprietários.
Século XIX	- Proprietários - Acionistas - Administradores - Governo - Auditores	- Controle do Patrimônio e da Gestão. - Prestação de contas.	Controlar o patrimônio e interpretar a dinâmica das entidades.

⁴ Não necessariamente, nos períodos citados, os usuários são somente os elencados. Porém, a apresentação embasa-se na menção dos autores pesquisados e priorizou a didática.

Século XX	- Proprietários - Usuários Internos e Externos	- Informações transparentes e auditadas para a Bolsa de Valores. - Definição, quantificação, análise e interpretação de processos e custos.	Suprir os gestores da organização com informações que levem à continuidade do empreendimento, bem como evidenciar os resultados da empresa ao mercado financeiro.
Século XXI	- Proprietários - Tomadores de decisão - Sociedade	- Informações para avaliação do passado e tomada de decisão em relação ao futuro. - Informação para conhecimento de quanto cada atividade agrega à economia local e global, como e para quem o distribui.	Gerar informações para avaliação do passado e tomada de decisão em relação ao futuro, possibilitando inclusive o conhecimento de quanto foi o valor da riqueza gerada por cada entidade, bem como sua destinação.

Fonte: Elaborado pelos Autores.

Em face das informações expostas no quadro acima, conclui-se que o grande desafio da contabilidade é corresponder à premissa de satisfazer as necessidades de seus usuários.

Atualmente a gama de usuários é extensa e também complexa, pois cada um deles demanda por informações específicas que não podem ser abraçadas por um objetivo geral, senão o já citado: satisfazer as necessidades dos utentes.

Diante das especificidades de informações exigidas pela diversidade de seus usuários, é mister gerar informações que possibilitem ao usuário avaliar a evolução do patrimônio e tomar decisões em relação ao futuro, possibilitando inclusive o conhecimento de quanto foi o valor da riqueza gerada pela entidade, bem como sua destinação.

A fé de atender as necessidades de seus usuários, a contabilidade, figurando como uma empresa, buscou estratégias que possibilitassem atingir tais necessidades. Uma das estratégias utilizadas consistiu em definir a estrutura conceitual básica da contabilidade.

4 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE

A estrutura conceitual básica da contabilidade é o arcabouço teórico orientador do desenvolvimento dos princípios que regulam as práticas contábeis.

Para FAVERO et al. (1997, p. 29), tal estrutura surgiu para suprir as necessidades mais prementes do usuário, isto é, desenvolveram-se conceitos a partir do senso de utilidade e aplicabilidade.

Na década de 1930, muitos pesquisadores começaram a busca dos chamados princípios contábeis.

Um fator que contribuiu para a busca, foi a quebra da Bolsa de Valores de Nova York em 1929. Como asseguram LOPES e MARTINS, “esse evento econômico marcou a história da contabilidade nos EUA.” (2005, p. 108)

Porém, HENDRIKSEN e VAN BREDA afirmam que a necessidade por informações contábeis uniformes é anterior a quebra da bolsa em Nova York. Os autores lembram que “o crescimento rápido das aplicações em ações de empresas, particularmente durante os primeiros anos seguintes à Primeira Guerra Mundial, gerou novas **necessidades**⁵ de informação contábil” (1999, p. 76). Nessa conjuntura, o destino principal da informação contábil migrou do administrador e credores para os investidores e acionistas. Vale citar o número de ações registradas na Bolsa de Valores de Nova York naquele período.

⁵ Grifo nosso.

HENDRIKSEN e VAN BREDA (ibid, p. 76) afirmam que, em 1900, este número era de 60 milhões, passando para 1,2 bilhões em 1930.

Além disso, HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999, p. 56) descrevem as iniciativas de uniformização no final do século XIX e início do século XX. Em 1917, por exemplo, foi emitido pela *Federal Trade Commission*⁶ (FTC) o *Uniform Accounting*⁷. Apesar de não ser um documento para uniformização propriamente dita como seu nome sugere, mas de métodos aceitos para elaboração de balanços, esta foi a primeira publicação formal de práticas aceitáveis pela contabilidade. A motivação inicial para emissão desta declaração foi a necessidade manifestada por instituições financeiras de demonstrações contábeis padronizadas.

É interessante destacar também que, nesta época, mais precisamente em 1922, Paton dizia que “a função da contabilidade e das explicações de princípios e procedimentos contábeis deve ser exposta em termos das **necessidades**⁸ e das finalidades dos proprietários” (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 79).

Da década de 1930 até os anos 60 muitos foram os pronunciamentos e obras que buscavam consenso na definição, infelizmente foram sem sucesso, de princípios para a contabilidade. Em 1966 foi produzido um documento pela Associação Americana de Contabilidade (AAA) com um novo enfoque: o usuário. Hendriksen e Van Breda afirmam que, nesta época, o professor William Vatter, de Berkeley, questionou o destaque dado a postulados e princípios. O professor

argumentou inicialmente que, antes que pudesse discutir qualquer tema em contabilidade, era preciso fixar uma meta ou finalidade. Considerou, portanto, que as pedras fundamentais na construção de uma teoria da contabilidade são os objetivos, não os postulados. Os princípios, disse então, eram os meios pelos quais os objetivos poderiam ser atingidos (VATTER⁹, apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 79)

Essa afirmação de Vatter não só provocou a mudança de enfoque do AAA, como também, causou o redirecionamento dos esforços em busca de princípios: estes não são fins, são meios que a contabilidade se utiliza para atingir seus objetivos – informar o usuário. O documento oficial emitido pelo AAA, intitulado *Statement of Basic Accounting Theory*¹⁰, no entanto foi o primeiro pronunciamento a insistir que se considerasse a **necessidade**¹¹ do usuário como prioritária (ibid, p. 79).

HENDRIKSEN e VAN BREDA afirmam que a partir do pronunciamento da AAA,

outras listas de objetivos têm sido confeccionadas, mas todas reduzem-se essencialmente ao mesmo conjunto – e enfrentam o mesmo problema: como ligar os objetivos de usuários ao desenvolvimento de princípios, e como ligar o fornecimento de informações contábeis ao ‘bem estar de todos’. (ibid, p. 80).

A partir de 1978, o FASB também emitiu pronunciamentos, nesses procurou estabelecer a estrutura conceitual americana. Quanto ao usuário, o referencial adotado pela

⁶ Comissão Federal de Comércio (tradução livre dos autores).

⁷ Uniformização Contábil (tradução livre dos autores).

⁸ Grifo nosso.

⁹ VATTER, William J. Postulates and principles. **Journal of Accounting**. 1963, p.179-197.

¹⁰ Indicação da Teoria Básica da Contabilidade (tradução livre dos autores).

¹¹ Grifo nosso.

FASB privilegiou claramente o utente externo da informação contábil, notoriamente o usuário envolvido com decisões de investimento e de crédito. Por um lado, apesar de o principal usuário ser bem definido, os pronunciamentos foram emitidos para atender demandas comuns. Necessidades específicas não são atendidas. (LOPES e MARTINS, 2005, p. 113). Por outro lado, conforme afirmam HENDRIKSEN e VAN BREDÁ,

o FASB e o AICPA¹² reconhecem a importância dos argumentos em favor de relatórios de finalidades específicas, mas argumentam, em contrapartida, que os usuários possuem o bastante em comum para que um conjunto de demonstrações de finalidades genéricas seja suficiente (1999, p. 94).

Conforme pode-se observar, o FASB primou o atendimento da necessidade de padronização de um usuário específico: credores e investidores.

Por fim, pode-se perceber que a partir dos pronunciamentos do FASB referente a informação contábil, o surgimento dos chamados princípios contábeis nos EUA objetivaram atender a necessidade de credores e acionistas ou investidores. Percebe-se também que a necessidade do usuário, principalmente o acionista, por informações econômico-financeiras foi determinante na busca por padronização. A padronização porém, prejudica a satisfação do usuário em suas necessidades específicas, ou de outros usuários que necessitam de informações diversas, pois não consegue atender demandas por informações diferentes das inicialmente propostas.

CROZATTI e REIS (2000) em resposta a essa limitação, destacam que “os conceitos e metodologias desenvolvidas de acordo com as necessidades iniciais dos usuários das informações contábeis, provavelmente, revelar-se-iam insuficientes diante de novas demandas”.

5 OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS E O DESENVOLVIMENTO DO PENSAMENTO CONTÁBIL

Percorrendo a literatura existente sobre o desenvolvimento da estrutura conceitual básica da contabilidade, foi possível perceber que essa iniciou-se nos EUA, porém, outras iniciativas concomitantes ocorreram no mundo.

MARTINS, em 1988, afirmou que

temos assistido, aproximadamente nas últimas dez décadas, e principalmente nas duas últimas, a um movimento quase que universal à procura de uma Estrutura Conceitual da Contabilidade; à caça de um conjunto teórico de razões que dê sustentação a todas as regras empíricas e secularmente utilizadas, na sua grande maioria, por regiões tão distintas, economias tão diferenciadas, povos tão diferentes. (1988, p. 16).

Esse o autor assegura que tal movimento não ocorrera somente entre os anglo-saxões, mas também “entre os latinos, os germânicos, os orientais, os africanos, etc. Órgãos normatizadores privados, estatais, regionais, internacionais, representativos da classe contábil, dos usuários, de terceiros interessados nos dados contábeis” (MARTINS, 1988, p. 16) têm pesquisado e tentado harmonizar o referencial conceitual da ciência contábil. Em busca desta harmonia conceitual, em 1972 foi criado o *International Accounting Standards Committee*¹³ – IASC.

¹² Associação Americana de Contadores Públicos (tradução livre dos autores).

¹³ Comissão de Normas Internacionais de Contabilidade (tradução livre dos autores).

Conforme escreveu Franco em 1988, “também em âmbito internacional, a própria Organização das Nações Unidas (ONU) organizou um grupo de trabalho (...) que reuniu países dos cinco continentes com a finalidade de conseguir a harmonização de princípios contábeis”.

Nesse grupo de trabalho os EUA destacam-se novamente. A partir de 1967, contadores americanos, ingleses e canadenses, formaram um grupo Internacional de Trabalho para estudar as diferenças e semelhanças dos princípios adotados em seus países (FRANCO, 1988, p. 31).

Concomitantemente, nos países desenvolvidos, os órgãos reguladores ou normatizadores começaram a emitir pronunciamentos sobre os princípios contábeis na mesma linha norte-americana. FRANCO destaca, além de Inglaterra e Canadá, a Holanda, a Alemanha e a França.(1988, p. 30-31).

Quanto ao berço da contabilidade moderna, a Itália, inegavelmente foi a grande doutrinadora da teoria contábil, como afirma FRANCO (1988, p. 29). Em decorrência disso os cientistas contábeis desse país não desenvolveram regras práticas que servissem de linhas mestras para esta ciência. Um dos fatores determinantes é a falta de pragmatismo dos cientistas contábeis italianos da era doutrinária da contabilidade, pois estavam extremamente preocupados com a discussão de conceitos subjetivos. Outro motivo é que a profissão contábil não se desenvolveu neste país até 1940, o que não exigiu a formulação de princípios que respondessem às necessidades apresentadas. (FRANCO, 1988, p. 29). Ou seja, **não houveram necessidades** diferentes daquelas que a prática atendia na época.

Entretanto, como lembra FRANCO (ibid, p. 33), vários dos princípios hoje disseminados no mundo foram enunciados pelas diversas escolas do pensamento contábil na Europa. Um bom exemplo é o conceito de entidade. SCHMIDT infere que no século XV surgiu a conta capital, fruto do nascimento das sociedades. A conta capital dos sócios, segundo Schmidt “foi um instrumento que consolidou o princípio da entidade separada de seu proprietário” (2000, p. 31).

Percebe-se que, apesar da estruturação conceitual ter suas origens nos Estados Unidos, muitos dos conceitos procedem de todo o desenvolvimento histórico do pensamento contábil.

MARTINS faz uma interessante relação entre o surgimento do conceito de alguns dos princípios que hoje enunciamos como fundamentais. Conforme suas explicações, “as regras foram sendo adotadas após processo de seleção entre opções, visando-se satisfazer as **necessidades**¹⁴ dos usuários” (1988, p. 17).

Seguindo esse raciocínio, na medida em que o proprietário precisava conhecer o lucro obtido em suas transações, este resolve registrar seu estoque a valor de entrada – princípio do custo histórico. Da mesma forma, o proprietário resolve reconhecer a receita somente após o fechamento do dia – princípio da realização da receita, envolvendo também o conceito de conservadorismo, ou seja, não dar como certa a receita antes da venda realmente ocorrer. O conservadorismo também se manifestou em outras aplicações, como no reconhecimento de prejuízos eminentes.

Estes no entanto, são somente alguns exemplos do surgimento de princípios a partir da necessidade do proprietário.

¹⁴

Grifo nosso.

6 O DESENVOLVIMENTO DA ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE NO BRASIL

LOPES e MARTINS afirmam que “a inspiração da contabilidade brasileira, dentro da antiga lei das sociedades por ações, apoiava-se nos preceitos advindo da escola italiana de pensamento contábil.” (2005, p. 123). Estes autores caracterizam esta escola como formal e dirigida aos interesses fiscais, além de demasiadamente teórica em sua percepção conceitual.

Entende-se que a influência italiana e européia é decorrente de um processo natural, pois até a primeira metade do século XX o desenvolvimento da doutrina contábil destacava-se naquele continente. Porém, o Brasil volta-se para o modelo contábil americano, inclusive com mudanças na base do ensino contábil, a partir de meados daquele século.

Segundo FRANCO, “após muitas décadas de influência total da doutrina contábil italiana no ensino da contabilidade, na literatura contábil e na profissão (...), [o Brasil] sentiu a influência das práticas contábeis norte-americanas por meio de grandes empresas que aqui se instalaram e, posteriormente, da própria literatura contábil” (1988, p. 45).

LOPES e MARTINS adicionam à vinda das empresas norte-americanas e a inserção da literatura contábil também proveniente desse país, o seguinte motivo: “o surto de desenvolvimento econômico, a tentativa de desenvolvimento de um mercado de capitais mais forte e influente no desenvolvimento das empresas e a invasão das empresas de auditoria norte-americanas”, em meados da década de 60, “criaram a demanda por uma contabilidade mais pragmática e com um vínculo mais forte entre a teoria e a prática contábil e mais voltada para as **necessidades**¹⁵ dos usuários” (2005, p. 123)

Os primeiros normativos no Brasil que orientaram para a concepção pragmática norte-americana foram, a resolução nº 220, que tratava de normas de auditoria, e a circular nº 179 do Conselho Monetário Nacional do Banco Central. Nesta circular, de 1972, constava a definição de diversos princípios contábeis, apesar de não serem assim denominados.

“Mais tarde, a Lei 6.404/76 solidificou essa tendência no sentido de adotar o modelo anglo para a contabilidade brasileira” (LOPES e MARTINS, 2005, p. 123). FRANCO expõe que os princípios que fundamentam esta lei acompanham a orientação internacional. (1988, p. 45)

Aliás, nesta época, renomados pesquisadores no Brasil já haviam publicado obras com estudos sobre princípios contábeis. Hilário Franco, por exemplo já havia divulgado o seu trabalho enunciando 28 princípios contábeis, sendo 14 deles chamados de preceitos básicos e os outros 14 de preceitos complementares. Iudícibus e uma equipe de professores da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo divulgaram em 1971 a obra Contabilidade Introdutória que enunciava seis princípios e quatro convenções.

Sérgio de Iudícibus, por sua vez distinguiu dois postulados, três princípios e quatro convenções. Em 1972, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a resolução 321 que, além de tratar de normas de auditoria, define em seu inciso V os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. Contudo, nesta Resolução, não constava a anúncio dos princípios, mas ela recomendava a utilização dos princípios enunciados pelos doutrinadores consagrados ou os constantes nos programas de ensino da contabilidade em nível de graduação.

O inciso V da resolução 321 do CFC foi substituído pela resolução nº 530 de 1981 que aprovou os 16 Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Em 1986, a CVM aprovou através da deliberação nº 29 a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. O documento aprovado pela CVM, e que foi preparado pelo

¹⁵ Grifo nosso.

Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAFI), traz em seu texto a definição dos objetivos da contabilidade. A partir dos objetivos, são expostos dois postulados, quatro princípios e quatro convenções. Também são apresentadas duas premissas: evidenciação e essência sobre a forma.

Em 1993, o CFC, considerando a necessidade de atualização dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, aprova a resolução nº 750. Esta resolução destacou sete princípios contábeis. E, em 1994, é aprovado o apêndice à Resolução nº 750. Apesar de não ser apresentado como tal, este apêndice é a base de conceitos contábeis adotada pelo CFC.

Observar-se que, no Brasil, temos dois organismos com competências distintas regulando a mesma matéria: a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

O quadro 2 apresenta a evolução cronológica desta estrutura no Brasil e nos EUA. A elaboração desse se deu a partir de informações extraídas da Obra de FRANCO (1997).

Quadro 2 – Evolução Histórica da Estrutura Conceitual Básica: Brasil e EUA

Década de:	BRASIL	EUA
1910		- <i>Uniform Accounting</i> emitido pela <i>Federal Trade Commission</i> .
1920		- Obra de William Paton identificando seis postulados contábeis.
1930	- Obra de João Luiz dos Santos com o enunciado de 2 princípios contábeis: o da continuidade, que também envolvia o conceito de periodicidade, e o da regularização ou competência.	- AICPA emite regras de contabilidade como se fossem postulados. - Obras de Paton sobre padrões de contabilidade. - AICPA emite boletins com princípios geralmente aceitos.
1940	- Regulamento das Sociedades por Ações. - Obra de Francisco Dória com o pronunciamento de princípios.	
1950	- Diversas leis, decretos, portarias e regulamentos com normas de balanços.	- Novos boletins sobre princípios de convenções.
1960	- Regulamento de atividades bancárias. - Lei do Mercado de Capitais. - Pronunciamento de IBRACON ¹⁶ normas de escrituração e destinação de receitas.	- AICPA divulga os postulados básicos da contabilidade.
1970	- Trabalho do IBRACON sobre normas contábeis. - Obra Contabilidade Introdutória liderada pelo professor Iudícibus. - Princípios de contabilidade por Hilário Franco. - Lei das Sociedades por ações. - Manual de Contabilidade das Sociedades Anônimas.	- Constituição do FASB. Emitiu os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos a partir do objetivo da contabilidade.
1980	- Normas Brasileiras de Contabilidade e Princípios Fundamentais – CFC. - Estrutura conceitual básica – CVM.	
1990	- Estrutura conceitual básica – CFC.	

Fonte: Elaborado pelos Autores.

Conforme pode ser visualizado no quadro 2, o desenvolvimento da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade no Brasil, o CFC e a CVM adotaram caminhos diversos em relação ao usuário e suas necessidades.

Somente o modelo conceitual da CVM foi elaborado a partir da definição de objetivos e, conseqüentemente, da necessidade dos usuários por ela considerados. O objetivo descrito como da contabilidade tem o seguinte enunciado: “prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.” (CVM, 1986).

¹⁶ Atualmente, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

A estrutura conceitual desenvolvida pela CVM priorizou o usuário externo, especificamente o acionista. Já os princípios definidos pelo CFC foram divulgados sem a preocupação de definir antecipadamente quem é o utente contábil e qual o arcabouço desta ciência. Estas definições foram publicadas no ano seguinte à definição dos princípios. Contudo, o CFC não considera essencial a definição ou caracterização do objetivo da contabilidade, apesar de fazê-lo na resolução nº 774 de 1994.

A divulgação dos princípios pelo CFC foi essencial. Para Franco, o Brasil foi um dos primeiros países a ter os princípios fundamentais divulgados por uma entidade representativa dos próprios profissionais de contabilidade (1997, p. 153). E, apesar de o CFC, como afirmam LOPES e MARTINS (2005, p. 124), não ser um órgão com poder legal para emitir normas, sua atribuição de fiscalizador confere aos princípios, bem como às Normas Brasileiras de Contabilidade, o *status* de lei para os contadores. Já a CVM possui poder normativo legal e a estrutura conceitual publicada por ela é obrigatória, pelo menos em tese como afirmam LOPES e MARTINS (2005, p. 124), para as empresas de capital aberto sediadas no Brasil.

Enfim, apesar das diferenças de base na definição dos princípios arrolados pelas duas instituições, ambas assemelham-se do ponto de vista do usuário e a dualidade existente, no entanto não causa transtornos à aplicação prática da contabilidade.

Contudo, quanto à estrutura conceitual básica divulgada pela deliberação nº 29 da CVM, existe uma clara distinção entre contabilidade financeira (ou societária) e contabilidade gerencial. Se assim faz a CVM, não deveria chamar esta deliberação de “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”, pois, então, não se trata de toda a contabilidade, mas somente de um ramo de interesse.

Entretanto, não obstante os conceitos desenvolvidos pela CVM não terem como objetivo final satisfazer todos os usuários, acredita-se que um passo foi dado com foco na necessidade de um usuário específico, o que é positivo.

Vale ressaltar a afirmação de Martins: a “condição de usuário é que realmente inspira e motiva o desenvolvimento de formatos e concepções novos” (1988, p. 18).

Ou seja, o cliente da ciência contábil está por traz do desejo da contabilidade de firmar suas bases. Sendo assim, justifica-se a proposta de Pinheiro quanto ao Postulado do Usuário.

O autor assim descreve o enunciado deste preceito da contabilidade recém-identificado:

“O usuário da Contabilidade deve ser sempre consultado a respeito das suas necessidades de informação, as quais devem ser atendidas, respeitando-se princípios éticos e considerando-se a relevância, praticabilidade e correção. As informações devem, direta e indiretamente, estar centradas nos conceitos de eficácia e eficiência.” (PINHEIRO, 1997).

Ou seja, o usuário é a fundação da construção onde se erguem os princípios contábeis, pois “a figura do usuário antecede a própria contabilidade” PINHEIRO (1997).

Por fim, a contabilidade surgiu da necessidade do seu principal utente, o proprietário. Logo, esta ciência tem seus fundamentos no usuário e não nos princípios que são mutáveis justamente porque precisam ser flexíveis no tempo para atender o indivíduo que evolui.

7 CONCLUSÃO

Ao final dessa dissertação embasadas nestas reflexões, pode-se inferir que: as necessidades do usuário contábil por informações econômico-financeiras de uma entidade constituem a base que justificam o desenvolvimento da estrutura conceitual da contabilidade, sendo essa o meio que possibilita atingir o objetivo da ciência contábil.

A linha mestra que interliga o pensamento da contabilidade, seus objetivos, usuários e a estrutura conceitual desta ciência é a necessidade do homem. Essa promoveu a evolução do pensamento e o surgimento das ciências, artes e formas de pensar.

Com o crescimento das estruturas empresariais e a evolução das relações, as necessidades dos usuários tornaram-se complexas, o que evocou a busca, primeiramente, por princípios contábeis, para posteriormente surgir a definição de estrutura conceitual básica da contabilidade.

Diante dos argumentos supracitados, afloram questionamentos sobre a utilidade de uma única estrutura conceitual em um mundo globalizado, sobre a possibilidade de utilização de um único arcabouço de conceitos entre os diversos ramos da contabilidade e até mesmo sobre o real atendimento das necessidades específicas dos usuários perante essa já citada estrutura.

Em resposta a esses questionamentos, a nova hipótese que nasce é de que a ciência das contas encontra-se atualmente em um estágio primitivo, onde sua estrutura conceitual atende a necessidade, nos EUA e no Brasil, somente dos investidores e instituições financeiras. Se esta possibilidade for verdadeira, o desafio passa a ser desenvolver conceitos que se ajustem às necessidades de cada usuário específico da contabilidade.

Perante a nova hipótese exposta, surge outro questionamento que refere-se á aceitação de uma estrutura conceitual para atender à contabilidade gerencial, de forma a considerar a subjetividade inerente a esse braço da ciência contábil

A atual estrutura conceitual da contabilidade prima pela padronização, inerente do pragmatismo buscado pela definição de objetivos que atendam a grupos específicos de usuários. Porém, as diversas necessidades que a contabilidade deve satisfazer exigem desta ciência a subjetividade que ela ainda não alcançou em seu desenvolvimento teórico. Logo, cabe aos cientistas contábeis buscar meios que possibilitem eliminar os empecilhos da subjetividade.

De qualquer forma, o contabilista não pode perder o foco: a necessidade do usuário. É para satisfazê-la que a ciência contábil existe.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação nº 29**. São Paulo: CVM, 1986.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 321**. Brasília: CFC, 1972.

_____. **Resolução nº 530**. Brasília: CFC, 1981.

_____. **Resolução nº 750**. Brasília: CFC, 1993.

_____. **Resolução nº 774**. Brasília: CFC, 1994.

CROZATTI, Jaime. REIS, Ernando Antonio dos. **Objeto e Objetivo da Ciência e da Contabilidade**. In: XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia: 2000. Disponível em: www.milenio.com.br/siqueira/trab.001.doc. Acesso em: 03/04/2006.

FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997. v. 1.

- FRANCO, Hilário. **A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.
- _____. **Temas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 1997.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 1ª ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvincente. São Paulo: Atlas, 1999.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Princípios Contábeis**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Conhecimento, Ciência, Metodologias Científicas e Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: CFC, n. 104, mar./abr. 1997, p. 68-71.
- _____. **Teoria da Contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**: para o nível de graduação. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____. MARTINS, Eliseu. CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: USP, n. 38, mai./ago. 2005, p. 7-19.
- KROETZ, César Eduardo Stevens. **Balanco Social**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.
- LISBOA, Lázaro Plácido. RIBEIRO, Maisa de Souza. Balanco Social. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: CFC, n. 115, jan./fev. 1999, p. 21.
- LOPES, Alexsandro Broedel. MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARTINS, Eliseu. Uma Geral na Contabilidade. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: CRCRS, v. 17, n. 53, out. 1988, p. 16-22.
- OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. Et Alii. **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- PINHEIRO, Fábio Araújo. O Postulado do Usuário: incentivo ao desenvolvimento da teoria da contabilidade e do contabilista. **Caderno de Estudos**. São Paulo: Fipecafi, v. 9, n. 16, jul./dez. 1997, p. 59-65.
- RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Normas para Apresentação de Documentos Científicos**. Curitiba: Ed. da UFPR, 2000. (Coletânea de normas).