

# PATRIMÔNIO

## O contador frente à sua identificação, mensuração e divulgação

Guadalupe Machado Dias\*

A chamada onda globalizada deixou para trás os contadores "ativos". Deitados em um pseudoberço esplêndido, confortáveis dentro de um sistema fechado, desenvolvido há mais de 500 anos, agora se vêem frente a uma "Revolução Informacional".

Informação é essencial, seja de ordem econômica, financeira, social, fiscal, ou ambiental. Conjunto inserido na riqueza desde os primórdios da humanidade, o que mudou foi sua velocidade e objetividade.

O crescimento e volatilidade dos capitais arguem dos Contadores respostas pautadas em princípios que fazem da Contabilidade uma Ciência, considerada sua visão íntegra, na medida requerida pelo usuário emergente de tempos modernos.

Neste contexto cabe o caminhar na busca de princípios que permeiarão ações modificadoras do patrimônio, gênese da estrutura conceitual adequada aos tempos hoje vividos.

Os contadores podem se considerar privilegiados, digo sempre. Dos três mais almejados anseios do homem, a RIQUEZA, a SAÚDE e a FELICIDADE, trabalhamos diretamente a RIQUEZA e, fazendo uma analogia, em um diagnóstico da riqueza, estamos aí trabalhando para propiciar SAÚDE a quem a detém e, também, uma grande probabilidade da expectativa maior: a FELICIDADE.

A riqueza aqui tratada consiste em abundância de bens, de fortuna, como conceituada por Larousse (1987). No entanto a história nos mostra que essa abundância de bens, de fortuna é relativa, mas essencialmente imprescindível que seja identificada, medida, controlada e capaz de reputar a seus donos seu espaço na sociedade.

Foram os homens das cavernas, com inscrições repetitivas, que indubitavelmente representavam suas riquezas, em que animais eram desenhados, precedidos de traços identificadores de suas quantidades; era a quantificação de quanto a cada um caberia pelo seu esforço na consecução do alimento, como a relação do "Homo Primitus" e a noção do "Homo Economicus" de Adam Smith.

São os homens de hoje, insendos

em um emaranhado de negócios e relações, em que as riquezas romperam fronteiras há pouco delineadas em continentes, países, cidades pequenas, médias ou grandes, não mais importando a distância física, contrariando assim as leis geográficas.

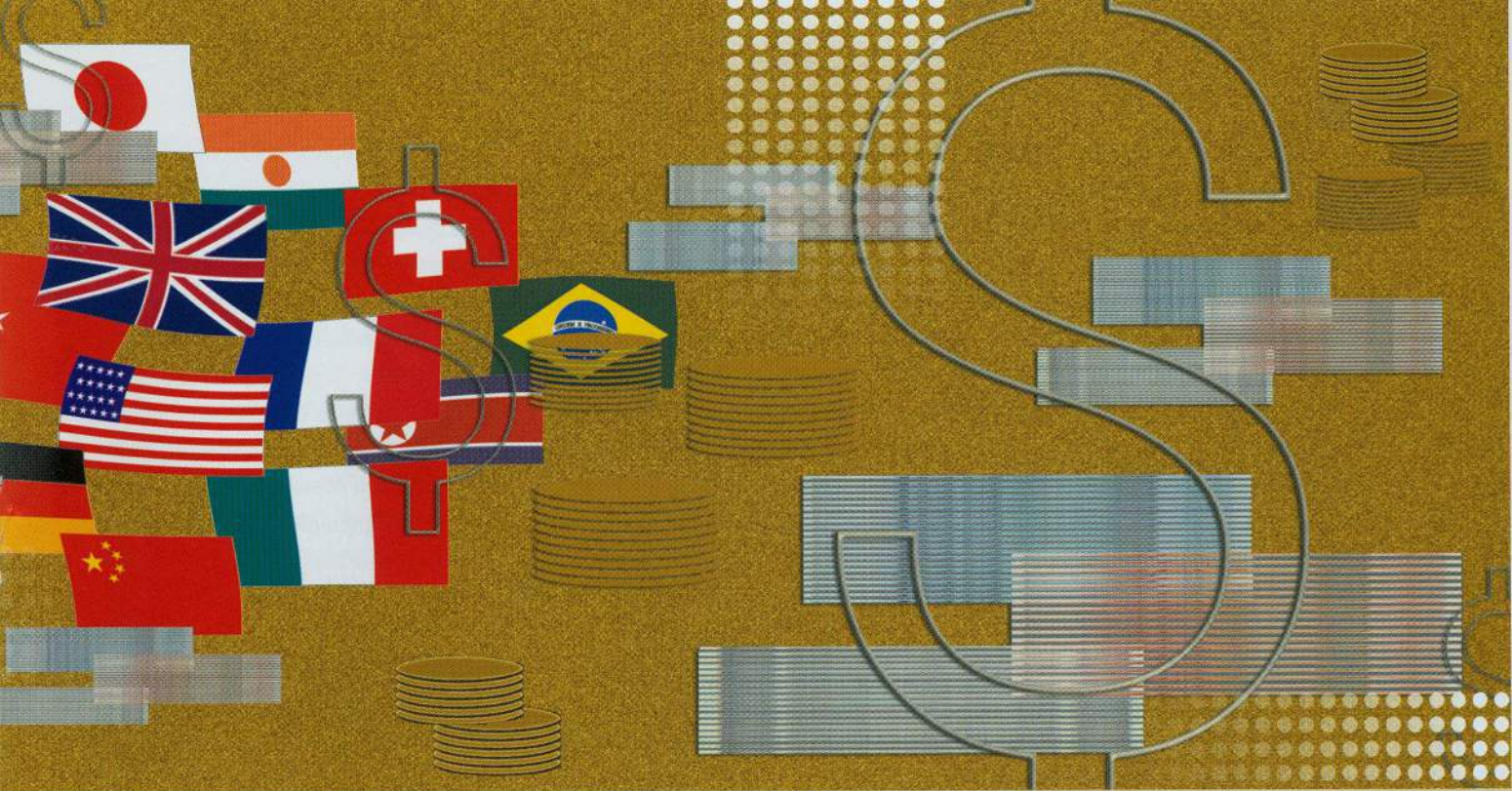
Cairam as fronteiras e com elas todas suas variações, compelindo o homem mais do que nunca a identificar, mensurar, controlar e divulgar essa riqueza.

De sua origem primeira ao crescimento dos agrupamentos sociais, concomitantemente cresce a necessidade da identificação, mensuração, controle e divulgação das riquezas que se ainda assim não se apresentam, o deveriam no objetivo do tão almejado "modelo decisório do usuário".

Mas quem são estes usuários? Os investidores, os administradores, os empregados, os clientes, os fornecedores, a sociedade como um todo? O que se objetiva com a riqueza identificada, mensurada e controlada? Como se comporte a riqueza dentro de seu "papel" e qual o seu papel?

As riquezas individuais geram a riqueza total. As riquezas efetivamente se comportam como geradoras de uma ri-





queza total? Como avaliar tal comportamento? Existe a riqueza? Tratar-se-á “riqueza” como patrimônio. E o que é patrimônio? “Chama-se patrimônio o conjunto de valores representativos de direitos e obrigações vinculados a um ente qualquer, que este tenha existência física, quer seja simplesmente econômica a sua existência” Fábio Besta – La Ragioneria – Vol. I, pág. 82, citado em Estudos de Contabilidade – Volume I - Carlos de Carvalho. Sob uma visão econômica, têm-se o Patrimônio o conjunto de recursos tangíveis e intangíveis, colocados à disposição de uma entidade, mensurados a valor presente pelos benefícios futuros capaz de produzir.

E são estas ainda as questões presentes em nosso dia-a-dia, ou seja, identificar o patrimônio, mensurá-lo e divulgá-lo.

A quem imputar a responsabilidade desta tarefa, hoje não mais pairam dúvidas. Pensou-se em matemáticos, estatísticos, economistas, advogados, administradores, financistas, e outros mais; conclui-se pelos contadores. Mas por que matemáticos, estatísticos, economistas, advogados, administradores, financistas e tantos outros foram lembrados?

### **A Contabilidade e as outras ciências**

Para Cerboni: “A contabilidade está confiada a delicadíssima tarefa de representar, dia por dia, não só a história da vida patrimonial traduzida em números, mas também o inteiro desenvolvimento dos fenômenos por meio dos quais essa mesma vida se manifesta; nela se tem o espelho veraz e constante dos direitos e obrigações do administrador e dos resultados econômicos de cada exercício. A ela se recorre para auxiliar a memória e, do perfeito conhecimento do passado, se tirarem conselhos e normas para o futuro. Enfim, a contabilidade é instrumento essencialíssimo da administração e fonte copiosa de dados estatísticos de grandíssima utilidade para a economia pública e particular”.

Riva pondera: “A contabilidade abraça a administração, invade-lhe o organismo inteiro, ilumina-a nos seus planos, é guia nos seus atos, e por meio de sábias exposições, acompanhadas de quadros e tabelas, donde emerge clara a linguagem dos algarismos, demonstra e aprecia os resultados finais”.

Vicenzo Gitti e Giovanni Massa ensinam: “A contabilidade é na vida da administração o que a história é na vida dos povos. Se esta relata a vida das nações através dos séculos e com o passado fornece ensinamentos para o futuro, aquela, recordando os fatos acontecidos, analisando os resultados obtidos, indagando as causas que os produziram, nos mostra o caminho que se deve percorrer para alcançar o fim que a administração se propõe. A contabilidade é, em outras palavras, o espelho do passado, o guia do futuro, a ordem em qualquer ponto da administração, a história e a estatística do patrimônio”.

Em seu trabalho “Estudos de Contabilidade” Volume I, Carlos de Carvalho nos trouxe as citações acima e daí podemos observar o estreito relacionamento entre as relações da contabilidade com as ciências mencionadas, através de seus profissionais, como também o fez o Professor Hilário Franco em sua Tese: “Fundamento Científico da Contabilidade” quando elencou algumas dessas relações que passaremos a transcrever em seus pontos principais:

### **Relações com a Economia Política**

"A Economia Política, na definição do nosso ilustre mestre Prof. João Papaterra Limongi", estuda diversos aspectos da atividade prática do homem, a saber: a produção, a repartição, a circulação e o consumo da riqueza, em vista de seu melhor aproveitamento e máximo rendimento, e de acordo com a ordem moral e social. De onde tira a Economia Política as informações sobre a produção, a repartição, a circulação e o consumo da riqueza, para estudá-los, senão através das informações fornecidas pela contabilidade? Ambas as ciências têm o mesmo objeto, considerados de pontos de vista diferentes, ou seja, a Economia Política estuda a riqueza à disposição da sociedade em geral, ao passo que a Contabilidade estuda a riqueza particular em poder das empresas."

O Prof. Vincenzo Masi, em sua obra "La Ragioneria come Scienza Del Patrimonio" 2ª edição, diz: "Os problemas do capital, dos custos de produção, do rédito, do valor são problemas de Economia, se vistos do ponto de vista social; tornam-se problemas de Contabilidade quando olhados do ponto de vista-aziendal."

### **Relações com a Ciência das Finanças**

"A Ciência das Finanças estabelece as normas para as atividades financeiras do Estado, principalmente na que tange às receitas e despesas públicas. A Contabilidade Pública é que fornece a essa ciência as informações relativas à realização das receitas e das despesas, permitindo assim a previsão para os exercícios futuros. O orçamento, base de informação para a Ciência das Finanças, é uma peça que encerra princípios nitidamente contábeis."

### **Relações com a Economia Aziendal**

"A Economia Aziendal é o ramo das ciências econômicas que mais estreitas relações mantém com a Contabilidade, havendo mesmo quem subordine esta

àquela e quem confunda os seus objetivos. A Economia Aziendal estuda as entidades em seus aspectos econômico, administrativo e em sua organização, necessitando, para isso, das informações da Contabilidade. Se há subordinação entre essas duas ciências, é da Economia Aziendal para com a Contabilidade e não desta para aquela".

### **Relações com a Ciência da Administração**

"A Ciência da Administração fornece à Economia Aziendal as normas para a boa administração da empresa, porém é a Contabilidade que irá fornecer as informações relativas ao resultado obtido pela administração em virtude da aplicação dessas normas. Só a Contabilidade poderá informar se as normas da administração estão apresentando os resultados esperados"

### **Relações com o Direito**

"A Contabilidade relaciona-se com as ciências jurídicas, porquanto utiliza princípios na determinação dos direitos e obrigações entrosados no patrimônio aziendale. A própria noção de patrimônio, que se constitui não só de bens reais, mas de direitos e obrigações, encerra a ideia predominantemente econômica e subsidiariamente jurídica. Além disso, o registro dos fatos contábeis deve sujeitar-se às normas do Direito Comercial, que regula esse registro. O Direito é o conjunto de normas e princípios que regulam as atividades do homem na sociedade. A Contabilidade estuda os fenômenos patrimoniais oriundos da atividade do homem nas empresas, atividades que repercutem externamente nas relações entre diversas empresas"

### **Relação com a Estatística**

"A Estatística consiste no recolhimento e na confrontação dos fatos. A Contabilidade utiliza-se de princípios estatísticos e os próprios lançamentos contábeis, realizados com a disposição técnica dita-

da pela Contabilidade, encerram um princípio estatístico, pois a conta não tem outra função senão a de reunir grupos da mesma natureza. A conta é uma demonstração estatística da mesma natureza e, concluindo com a opinião de Vincenzo Masi, "em uma palavra a Contabilidade serve-se às vezes do método estatístico para seus registros, mas reserva-se, assim como qualquer outra ciência, a interpretação dos resultados".

### **Relações com a Matemática**

"Com a Matemática, são das mais estreitas as relações da Contabilidade, havendo mesmo quem considere esta um ramo daquela. A Contabilidade se utiliza de princípios matemáticos, dentre os quais destacamos a própria equação patrimonial, e a noção de rédito, que é a soma algébrica das variações positivas e negativas dos patrimônios, quando aquelas superam estas. Os próprios fatos contábeis produzem no patrimônio resultados matematicamente certos, não obstante o conjunto dos fatos seja influenciado pela ação humana desenvolvida sobre o patrimônio. Se em Contabilidade considerássemos apenas as quantidades, ela seria uma ciência abstrata, um ramo da matemática. A Contabilidade, entretanto, estuda os fenômenos patrimoniais quantitativamente considerados."

Constatamos assim quão é estreito o caminho que nos leva a conhecer a riqueza, pois a ela se atribui um compêndio de aparatos consubstanciado no que chamamos de patrimônio.

No entanto, embora correntes doutrinas tenham atribuído como objeto da Contabilidade as relações jurídicas, as contas, o controle da empresa, a administração aziendale e o patrimônio, respectivamente as doutrinas denominadas personalismo, contismo, controlismo, aziendalismo e patrimonialismo, situações que possivelmente contribuíram à lembrança dos profissionais já citados

**Dos três mais almejados anseios do homem, a RIQUEZA, a SAÚDE e a FELICIDADE, os contadores trabalham diretamente a RIQUEZA e, fazendo uma analogia, em um diagnóstico da riqueza, trabalham para propiciar SAÚDE a quem a detém e, também, uma grande probabilidade da expectativa maior: a FELICIDADE.**

hoje, como mencionado pelo Prof. Hilário Franco em sua já mencionada tese: "escudado nos ensinamentos dos mais conceituados mestres da atualidade, aceitamos como objeto único e exclusivo da Contabilidade o patrimônio, objeto que dá ao estudo da Contabilidade, sobre sua composição e variações, caráter científico de conhecimentos ordenados que investigam as causas dos fenômenos".

Como objeto único e exclusivo da Contabilidade está o patrimônio e, sendo esta a riqueza aqui referendada, somente os estudiosos e profissionais da Contabilidade estão aptos a responderem aos anseios formulados de identificá-lo, mensurá-lo e divulgá-lo.

Já sabido a quem imputar tal tarefa, passamos à tentativa de concretizá-la. Para tanto seria preciso estabelecer leis fundamentais que norteariam o profissional em sua tarefa, não obstante conhecermos a peculiaridade das ciências sociais no que tange ao seu grau de abstração no qual se insere a contabilidade.

A percepção do contador irá "dirigir" os elementos sustentáveis do patrimônio quando identificado, mensurado e divulgado, mas seria preciso leis que o norteassem. Assim se estabelecem os Princípios de Contabilidade após várias

tentativas às quais faremos algumas menções:

#### **Accounting Theory – William Paton – 1922**

Se o contador visualizar a base na qual está se apoiando, evitará aplicações incorretas e conclusões gerais errôneas.

Postulados: Existência de entidade empresarial distinta; Continuidade dessa entidade; Equação do balanço; Postulado monetário; Postulado do custo; Postulado de reconhecimento de receitas.

#### **Carta de May – George May – 1932**

Princípios devem ser verdades fundamentais. "Uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação; uma base aceita de conduta ou prática".

Princípios: O lucro não deve ser reconhecido antes da ocorrência da venda; todas as despesas devem ser lançadas à demonstração de resultado, e não a lucros retidos; os lucros retidos de uma empresa adquirida, obtidos antes da aquisição, não podem ser acrescentados aos lucros retidos do comprador; dividendos pagos a ações em tesouraria não representam rendimentos para a empresa; empréstimos a indivíduos ou entidades associadas a empresas devem ser segregados dos demais empréstimos.

#### **A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement – AAA – American Association of Accountants – 1936**

Publicação liderada por William Paton expressava a esperança de que seria possível "chegar a um acordo quanto a uma base de considerações fundamentais que tenderiam a eliminar as variações aleatórias de procedimentos resultantes, não as peculiaridades de cada empresa, mas de diferentes idéias de financistas e executivos a respeito do

que seria adequado, plausível ou convincente para os investidores num determinado momento".

#### **Princípios Contábeis – Richard Mattessich – entre 1955 / 1965**

Uma tentativa de forma dedutiva utilizando a teoria dos conjuntos.

#### **PREMISSAS BÁSICAS**

- 1- Valores monetários
- 2- Intervalos de tempo
- 3- Estrutura
- 4- Dualidade
- 5- Agregação
- 6- Objetos econômicos
- 7- Iniquidade das reivindicações monetárias
- 8- Agentes econômicos
- 9- Entidades
- 10- Transações econômicas
- 11- Avaliação
- 12- Realização
- 13- Classificação
- 14- Dados de Entrada
- 15- Duração
- 16- Extensão
- 17- Materialidade
- 18- Alocação

#### **Accounting Research Study n 1 – Maurice Moonitz – 1961**

Postulado: Quantificação; Troca; Período de tempo; Entidades; Unidade de mensuração; Preços de mercado; Demonstrativos financeiros; Entidades; Aproximação; Continuidade; Objetividade; Consistência; Unidade estável; Evidenciação.

#### **A Statement of Basic Accounting Theory - Asobat**

Reações diversas surgiram a partir de 1961 aos Princípios e Postulados até então apresentados. Em 1966 a Associação Americana de Contabilidade – AAA – elaborou novo documento intitulado *A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY*, conhecido pela sigla *ASOBAT*. Começava com a afirmação de que a

contabilidade é "o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos e decisões pelos usuários da informação"; o ASOBAT foi o primeiro pronunciamento a insistir na necessidade de que os desejos dos usuários são prioritários aos pontos de vista dos contadores e teve influência muito maior do que os pronunciamentos do AAA que o antecederam.

#### **Esforços recentes - AICPA**

O AICPA - American Institute of Certified Public Accountants -, descontente com tentativas anteriores para o estabelecimento de teoria contábil, recomendou que, tão cedo quanto possível estabelecidos os objetivos da contabilidade, fossem enumerados e descritos os conceitos básicos e os Princípios de Contabilidade, e definidos os termos e expressões usados, incluindo a apresentação, com justeza, dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.

Passados cinco anos, em 1970, foi publicado o Pronunciamento nº 4, "Basic Concepts and Statements of Business Enterprises". Em seu parágrafo 9º, assim definiu a contabilidade: "uma tentativa de prestação de serviços... (cuja) função é fornecer informações quantitativas, principalmente de natureza financeira, sobre entidades econômicas e cuja finalidade é permitir a tomada de decisões econômicas".

O pronunciamento enumera 13 aspectos da contabilidade e a hipótese de empresa em funcionamento. Paton os havia denominado Postulados; o FASB - Financial Accounting Standards Board - os chama de fundamentos.

Hendriksen e Michael F. Van Breda, em sua obra Teoria da Contabilidade, cap 4, nos traz a Busca em Retrospecto:

"A busca de princípios, como se tentou demonstrar, tem sido demorada, frustrante e até mesmo inútil na opinião de alguns". Cinquenta anos de esforços intensos têm produzido pouco mais do

que algumas frases retumbantes para acompanhar um sistema inventado há quinhentos anos atrás. O termo "princípios contábeis", geralmente aceito, apesar de sua presença em todo parecer de auditoria, é tão desprovido de significado atualmente quanto ao ser cunhado, originalmente. Ainda não existe consenso quanto ao que constitui um princípio, como os princípios se relacionam a postulados, ou se princípios ou postulados podem ser usados para gerar padrões contábeis".

No Brasil a contabilidade chegou com a corte, aliada às idéias progressistas de D. João VI.

#### **Primeiro diploma legal da Contabilidade no Brasil**

A primeira menção oficial à escrituração e aos relatórios contábeis que encontramos em nossa história decorre do período em que D. João VI, em 1808: "Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade de minha Real Fazenda não fique arbitrário à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criar para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade, para o manejo de grandes somas como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores".

#### **Princípios Fundamentais no Brasil segundo o Conselho Federal de Contabilidade - CFC e Comissão de Valores Mobiliários - CVM**

Princípios Fundamentais no Brasil, segundo o CFC.

Resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade, de 1993, sobre Princípios Fundamentais.

Normalizando os Princípios Fundamentais de Contabilidade em nível nacional, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução nº 750,

**Como objeto único e exclusivo da Contabilidade está o patrimônio e, sendo esta a riqueza aqui referendada, somente os estudiosos e profissionais da Contabilidade estão aptos a responderem aos anseios formulados de identificá-lo, mensurá-lo e divulgá-lo.**

elencando os seguintes Princípios Fundamentais:

da Entidade; da Continuidade; da Oportunidade; do Registro pelo valor original; da Atualização monetária; da Competência; da Prudência.

#### **Princípios Fundamentais no Brasil, segundo a CVM e o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON'**

Preparado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP - FIPECAF -, o documento que versava sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, intitulado "Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade", a CVM, com a deliberação de nº 29/86, o aprovou e referendou. Sua minuta fora apresentada pelo Prof. Sérgio de Iudibus delimitando os objetivos da Contabilidade, delineando seus cenários e separando os Princípios Fundamentais em três subcategorias:

Postulados ambientais da Contabilidade; Princípios Contábeis propriamente ditos e Restrições (convenções) contábeis, respectivamente os axiomas, os teoremas e os corolários que se subdividem entre:

#### **Postulados:**

da Entidade; da Continuidade

### **Princípios Propriamente Ditos:**

do Custo como Base de Valor; do Denominador Comum Monetário; da Realização da Receita; do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis;

### **Convenções:**

da Objetividade; da Materialidade (Relevância); do Conservadorismo (Prudência); da Consistência (Uniformidade).

Na mesma linha de estudos, ou seja, de sustentação às vigas-mestras estabelecidas para a Ciência Contábil, na elucidação de sua Teoria, migra-se para o que se convencionou chamar de Evidenciação (*disclosure*). Ligado diretamente aos objetivos da Contabilidade, “ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários” (IUDÍCIBUS, 2001, p.116), tem-se o patrimônio evidenciado e de forma a não tornar enganosas suas informações (*ACCOUNTING RESEARCH STUDY N 1*), editado pelo AICPA, em 1961.

Como resultado positivo à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Demonstrações Contábeis que traduzem o Patrimônio como um todo, e em termos monetários, carregam informações como:

#### **Trata-se do Patrimônio de uma entidade em particular;**

Em que as transações foram registradas simultaneamente quanto à tempestividade e à integridade;

#### **Em valores originais;**

Onde receitas e despesas se correlacionaram independentemente de recebimentos ou pagamentos, naquele período.

Tudo isso sob o prisma da Prudência, observadas as convenções estabelecidas, ou seja, levando a uma unificação de metodologia de avaliação,

as Demonstrações Contábeis atendem a um dos mais altos interesses da sociedade como um todo: a comparabilidade – capacidade de tratamento igual a situações diferentes -, tendo como “*target*”, por exemplo, informações sob a mensuração daquele patrimônio; em que circunstâncias ele foi medido; a que período se refere; que elementos contribuíram para sua formação, sua natureza, etc.

“A harmonização ou a padronização contábil do mundo, pelos países desenvolvidos, é algo que merece a atenção de toda a classe terceiro-mundista, por causa dos inevitáveis conflitos conceituais que poderão surgir internamente nesses países”. Valério Nepomuceno – Revista do Conselho Regional de Contabilidade edição nº 100 – CRC – RS.

“Toda demonstração financeira examinada por auditores é acompanhada, hoje em dia, por um parecer atestando sua obediência a Princípios Contábeis Geralmente Aceitos... Mas o que são estes Princípios exatamente?... são os mesmos que encontramos num livro de Princípios de Contabilidade?”, indagou Hendriksen (1999).

Segundo alguns autores, podemos definir Princípios como:

“Princípios devem ser verdades fundamentais” Gilbert Byne – 1937.

“Uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação; uma base aceita de conduta ou prática” Dicionário de Oxford (significado visado pelo comitê do AIA, segundo George May).

“Nas ciências sociais os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas”. Sérgio de Iudícibus.

Era preciso estabelecer as leis. Denominadas Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, ou Princípios Fundamentais de Contabilidade como tratados no Brasil, Hendriksen faz alguns

questionamentos que, ainda hoje, merecem reflexão.

“E quem decide que Princípios são aceitos e quão amplamente precisam ser aceitos antes de serem considerados geralmente aceitos? “. “O que acontece se esses Princípios são exigidos pela *Securities and Exchange Commission - SEC* – (equivalente à Comissão de Valores Mobiliários), mas não são aprovados pelos contadores profissionais como tem acontecido?”. “Estariam, então, em conflito com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos?”. “Que acontece quando o contador-chefe da SEC conclui que procedimentos seguidos de maneira tão generalizada pelos contadores, a ponto de constituírem precedente substancial, nem sempre são fundamentalmente válidos?”.

A contabilidade, em um de seus principais objetivos, a geração de informações para tomada de decisões, deverá propiciar aos seus usuários respostas às suas indagações. Estariam seus profissionais, dentro de suas especialidades, aptos a fornecer respostas, uma vez comprometidos em atender aos Princípios Contábeis?

Na hipótese do não atendimento aos Princípios Contábeis, estariam os usuários obtendo informações uniformes, relevantes e confiáveis? Em função desses questionamentos, já em 1939, Kennety Macneal, em seu livro “A verdade na Contabilidade”, critica os padrões dos relatórios financeiros contemporâneos, o que chamou de humor doentio, a falta de vontade do contador em “dar valor”. Partindo do custo histórico, o resultado apresentado nas Demonstrações Financeiras não tinha relação com a realidade e previu:

“ou os Princípios e a prática da contabilidade permaneceriam imutáveis, com a profissão contábil declinando em reputação e remuneração, ou os contadores forneceriam ao público ‘A verdade’ e prosperariam de acordo”. Kenneth Most se manifestou: “devemos contudo

confessar que o principal impulso às críticas aos contadores, tanto dentro como fora da profissão, tem sido direcionado a problemas práticos.

Mas será possível a "verdade" sugerida por Macneal ser "verdade" criada por Princípios Contábeis? E estes princípios são princípios a qualquer propósito, ou talvez devêssemos desenvolver uma Teoria das Classificações ou taxinomia, uma estrutura de classificação de conceitos e subconceitos onde teríamos contabilidade de impostos, comercial, legal, planejamento em curto prazo e longo prazo, controle, tomada de decisão, etc?

Segundo Maltessich, da mesma forma que a biologia conseguiu classificar mais de um milhão e meio de espécies, a contabilidade, também, tem como produzir uma classificação de conceitos e subconceitos capazes de atender as suas necessidades.

Contudo, a partir dos anos 80, vêm ocorrendo mudanças substanciais no que tange à evolução dos estudos da contabilidade. Maltessich cita uma mudança de espírito maior do que a mudança de técnicas.

Nos últimos quinhentos anos, desde Luca Pacciolo, pouco ou nada se modificou na Contabilidade no que diz respeito à demonstração do Patrimônio, materializada pela escrituração, por seus registros, sejam eles sociais, fiscais ou tributários.

Processo capaz de confundir até mesmo os que parecem não tão desavisados, não se deve confundir Contabilidade com escrituração. A escrituração, como mecanismo de materialização do Patrimônio quantificado e valorado, se cerca de processos repetitivos baseados em um plano pré-estabelecido. Enquanto que Contabilidade é ciência, escrituração é arte. Segundo Carlos de Carvalho, a primeira na frase de Gomber estabelece um sistema coordenado de princípios; a segunda é a arte de escriturar os livros de acordo com os princípios estabelecidos pela ciência da Contabili-

dade, e completa dizendo: "As pessoas versadas na ciência da Contabilidade se chamam contadores; aquelas que só conhecem a arte de escriturar os livros, por haverem aprendido na prática ou no exercício da mesma arte, se chamam guardalivros." Mencionando Coffy, diz: "Os méritos do contador são de ordem mais elevada".

Mas, apesar de todos os questionamentos, trabalham os contadores pautados em Princípios Contábeis que expressam o estágio atual do entendimento da contabilidade. São eles que estão a nortejar o contador em seu papel de identificar, mensurar e fornecer informações sobre o Patrimônio.

Atendida a premissa a quem imputar a tarefa de identificar, mensurar e gerar informações sobre o patrimônio (os contadores), cabe discernir a forma, à luz das condições emanadas dos Princípios Contábeis. Estáticos, falta a flexibilidade da já citada Teoria das Classificações, a Taxinomia, também mencionada por Maltessich.

No entanto, muito se modificou quanto aos anseios advindos da identificação das riquezas (patrimônio), de sua mensuração e sua divulgação. As informações têm que ter utilidade, serem respostas seguras e precisas, na velocidade imposta pela modernidade da vida atual. Não mais se pode esperar, tem que se antever e é a contabilidade a única a habilitar-se como instrumento preditivo, visto tratar-se da riqueza, de Patrimônio, seu único objeto.

Enquanto o mundo vive a onda da informação, quanto ao comportamento das riquezas, cabe aos contadores informar, ou melhor, disponibilizar dados estrategicamente alinhados, capazes de carregar consigo atributos de utilidade dentro da necessidade de quem os está acessando. Não mais se decidir o que informar, mas sim a disponibilização de elementos solicitados, na medida de sua essencialidade, definida por quem de direito - o usuário.

**Apesar de todos os questionamentos, trabalham os contadores pautados em Princípios Contábeis que expressam o estágio atual do entendimento da contabilidade. São eles que estão a nortejar o contador em seu papel de identificar, mensurar e fornecer informações sobre o Patrimônio.**

Presenciamos neste sentido o trabalho de estudiosos, profissionais e órgãos reguladores a exemplo do FASB, em seu FAS nº 107, que introduzindo uma modificação aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, como assim tratados pela entidade, determinou que as empresas declarem o valor de mercado dos Ativos e Passivos financeiros, nas Demonstrações de fim de exercício.

## CONCLUSÃO

Tem-se discutido muito a respeito de a quem imputar a tarefa de identificar, mensurar e divulgar a riqueza seja ela de entidade jurídica ou não.

Relativo às entidades onde o Patrimônio tem atribuições não só de cunho interno, mas em grande parte estendida à sociedade como um todo, temos à frente a figura do contador; trata-se a riqueza do ponto de vista social, temos o economista.

No entanto a riqueza social é o resultado da identificação, mensuração e divulgação das riquezas das entidades que, por sua vez, faz uso de outras ciências como o direito, a matemática, estatística, finanças, ciências comportamentais e tantas outras, inclusive da economia, com a qual mantém relação direta, pois o Patrimônio é econômico e a contabilidade é poliglota.

Assim nos parece infundado o questionamento ora estabelecido. A contabilidade é a ciência que estuda o Patrimônio na sua origem e variações, cabendo-lhe a incumbência de mensuração e divulgação, o que somente será possível através de seus estudiosos e profissionais.

Ocorre, entretanto, uma mudança de cenário; as riquezas romperam barreiras naturais e com elas todas as suas variações compelindo o contador a respostas precisas, como sempre o foram, modificando, sim, a concepção de tempestividade.

Como em toda ciência, leis fundamentais também foram estabelecidas na contabilidade o que se nominou Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Sempre objeto de estudos, os princípios norteiam os profissionais de sua ciência, o que também não foi diferente na contabilidade, vistos estudos de grandes teóricos como Paton 1922, George May 1932, Moonitz 1961, Mattessich 1965, e tantos outros que trouxeram para si as responsabilidades inerentes às ciências, fazendo escolas cujas atribuições, coerentes à época em que se encontram inseridas, citando Mattessich, propõem:

"Formulação e utilização de termos bem definidos e de conceitos empiricamente significativos";

"Adaptação de ferramentas científicas gerais e de métodos a partir da matemática, filosofia, da economia e das ciências comportamentais à teoria contábil";

"Orientação em direção a modelos específicos de informação contábil e administrativa para objetivos específicos";

"É importante a criação de um único banco de dados, onde todas as informações devem estar armazenadas e sendo disponibilizadas conforme a necessidade de cada usuário";

"Procedimentos de teste sistemáticos através dos quais modelos e hipóteses contábeis alternativas (para um ou para os mesmos objetivos) possam ser testados com relação a sua relevância,

confiabilidade, acuidade, eficiência, temporalidade ou talvez uma lucratividade geral".

Concluindo, os estudiosos e profissionais da contabilidade respondem pela identificação, mensuração e divulgação do Patrimônio, pautados em princípios que o norteiam, ressaltando, no entanto, a necessidade de uma ininterrupta busca de adequação aos cenários onde se encontram inseridos. ■



\* **Guadalupe Machado Dias** – Contadora, Professora Universitária – Centro Universitário FACE FUMEC, Especialização em Auditoria Externa – Universidade Federal de Minas Gerais, Especialização em Contabilidade – Fundação Getúlio Vargas, Mestre em Controladoria e Contabilidade – Universidade de São Paulo – USP.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BEGALLI, Glaucos A. *Contabilidade contemporânea*. Dissertação de mestrado defendida na PUC de São Paulo: Área de concentração: Contabilidade. São Paulo, 1993.
- CARVALHO, Carlos de. *Estudos de Contabilidade*. V. 1. São Paulo: Companhia Brasileira, 1915.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. *Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília: CFC, 2.000.
- FRANCO, Hilário. *50 Anos de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1993.
- GITMAN, Lawrence J. *Princípios de Administração Financeira*. 7. ed. Copyright 1997: Harbra
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Trad. 5. ed. Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo, 1999. 549 p. Título original: *Accounting Theory*.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LAROUSSE, Koogan. *Pequeno Dicionário Enciclopédico*. Rio de Janeiro: Larousse, 1987.
- MATTESSICH, Richard. *Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting*. In: *Accounting Review*, July, 1972.
- MOST, Kenneth S. *Accounting Theory*. Ohio: Crid. Inc. 1977.
- Revista Brasileira de Contabilidade – RBC. Publicação mar./abr. 2000: suplemento especial XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, Goiânia, ano XXIX n. 126, nov./dez. 2000.
- Revista do Conselho de Contabilidade do Rio Grande do Sul - RCRCRS. Ed. comemorativa com os 100 números.
- SÁ, Antonio Lopes de. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1977.

#### NOTAS

- 1 Desde 08 de junho de 2001, o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores – passou a denominar-se Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.



## REGISTRO PROFISSIONAL

**Contabilidade com  
segurança, qualidade  
e transparência**

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE  
DE MINAS GERAIS  
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

## Contabilista

**Mantenha seus dados  
atualizados junto ao CRCMG e  
receba, em primeira mão, as  
principais novidades da área.**

**Alterações de telefone,  
endereço ou e-mail,  
favor comunicar ao  
SETOR DE REGISTRO.**

**Telefone: (31) 3261-6167  
ramais 257, 259, 260 e 262.**

**Ou através do site:  
[www.crcmg.org.br](http://www.crcmg.org.br)**