

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS EUROPEUS E BRASILEIROS UMA ABORDAGEM COMPARATIVA

*José Ribamar Nery Rodrigues Júnior **

*Lorene Duarte Espiridião **

*Viviane Maria Carneiro Aragão **

*Jorge Katsumi Niyama ***

1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem por finalidade apresentar, discutir e comparar os princípios contábeis adotados pelo Brasil e os adotados pelos países europeus, a maior parte deles integrante da União Européia, em especial, França, Grã-Bretanha, Portugal, Itália, Espanha e Alemanha. Em realidade, embora denominados princípios, abrangem tanto práticas, procedimentos e características da informação contábil, principalmente aqueles referendados pelas 4^a, 7^a e 8^a Diretivas, diretivas essas que constituem regras básicas da União Européia na área de contabilidade. No âmbito

brasileiro, os princípios oficialmente regulamentados são os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A busca de harmonização de princípios, de normas e de procedimentos contábeis surgiu da necessidade de que as demonstrações financeiras de diversos países — mesmo considerando as existências de blocos econômicos com objetivos comuns — fossem conceitualmente comparáveis com a finalidade de se maximizar as informações e de contribuir para o aprimoramento do processo decisório na comunidade européia.

Essa divergência de práticas contá-

* Alunos do I Curso de Especialização em Contabilidade Pública, em nível de Pós-Graduação, da Universidade de Brasília.

** Professor Titular da Universidade de Brasília.

beis podem ter várias causas, entre as quais destacamos:

- I. formação histórica e influência cultural de cada país;
2. nível de desenvolvimento da estrutura governamental, quer em nível fiscal ou de legislação comercial;

3. importância das empresas multinacionais e sua capacidade de influenciar práticas contábeis, inclusive em matéria de consolidação; e
4. características peculiares do que sejam princípios no entendimento de cada país.



2. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS NO BRASIL

ENo Brasil, por intermédio da Resolução Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 321, de 14 de abril de 1972, foram aprovadas as Normas e Procedimentos de Auditoria, trabalho originariamente desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB (atual Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon) que se caracterizou como primeira norma aplicável aos contadores, já que todo auditor deve ser contador.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram inicialmente instituídos pela Resolução nº 530/81, em conjunto com a Resolução nº 529/81, que criou as Normas Brasileiras de Contabilidade, que representam procedimentos que emanam da aplicação dos Princípios e, portanto, estão a eles subordinados.

Atualmente, os Princípios Fundamentais de Contabilidade encontram-se disciplinados pela Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, contem-

plando o mesmo nível de hierarquização. Essa resolução foi fruto de um trabalho desenvolvido por um grupo especial de estudo do qual participaram representantes do CFC, Ibracon, CVM, Bacen e diversos profissionais da área contábil. Na oportunidade, a quantidade de PFC foi reduzida de dezesseis para sete, conforme podemos observar pelos textos abaixo reproduzidos:

Art. 2º – Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

Art. 3º – São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- I. o da *entidade*;
- II. o da *continuidade*;
- III. o da *oportunidade*;
- IV. o do *registro pelo valor original*;
- V. o da *atualização monetária*;

- VI. o da *competência*; e
- VII. o da *prudência*.

Conforme essa mesma resolução, a conceituação de cada princípio é dada a seguir:

Princípio da Entidade – reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial. O patrimônio da entidade não se confunde com o dos seus sócios ou proprietários, ou seja, o patrimônio pertence à entidade, embora a recíproca não seja verdadeira.

Princípio da Continuidade – A contabilidade e seus registros têm a premissa de que a entidade contábil não encerrará suas atividades no dia de amanhã.

Princípio da Oportunidade – Refere-se à tempestividade e a integridade do registro do patrimônio e de suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com o máximo de exatidão.

Princípio do Registro pelo Valor Original – Os componentes do patrimônio devem ser ajustados pelos valores originais de transação, expressos a valor presente na moeda do país.

Princípio da Atualização Monetária – Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes Patrimoniais.

Princípio da Competência – As re-

ceitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionam, independente do recebimento ou pagamento; e

Princípio da Prudência – Determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior valor para o Passivo.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade requerem, para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abrangê-los. Dessa forma, foi publicado em 16 de dezembro de 1994 a Resolução CFC nº 774, servindo de apêndice aos referidos Princípios Fundamentais de Contabilidade, com comentários sobre os mesmos, permitindo uma melhor compreensão sobre o assunto.

Importante consignar que até a publicação formal dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em 1981, e sua posterior alteração, em 1993, prevaleciam os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos emanados de estudos e de pesquisas conduzidas pela Universidade de São Paulo, denominado “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”, que segregava os princípios em três níveis — Postulados, Princípios e Convenções —, denominados PCGA.



3. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE – IASC

Não existe, ainda, uniformidade internacional com relação ao reconhecimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sendo que alguns países caminham dentro de uma regulamentação contábil elaborada sob a égide da autoridade pública, como é o caso da França, da Alemanha e do Brasil, enquanto outros caminham de acordo com as normas contábeis produzidas pelos órgãos de profissionais contábeis.

A internacionalização do fluxo de capitais, de bens e serviços demanda informações claras e objetivas para os investidores, os credores e os parceiros sócio-econômicos das entidades, com conseqüente adaptação às normas supranacionais.

Dentro dessa perspectiva, surge, em 1973, um organismo internacional, o *International Accounting Standards Committee* – IASC, ou seja o Comitê Internacional de Normas Contábeis, de origem norte-americana, inglesa e canadense, com associação posterior de mais de 80 países, entre os quais o Brasil, que se encontra representado — embora não tenha direito de voto — pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Instituto Brasileiro de Contadores.

Os objetivos principais do IASC podem ser assim caracterizados:

1. formular e difundir normas contábeis para as demonstrações financeiras de modo que possam ser aceitas internacionalmente;
2. trabalhar pela harmonização de normas e de procedimentos; e
3. formular procedimentos internacionais que permitam comparações das posições patrimoniais, servindo como parâmetros referenciais para as autoridades, investidores, entre outras atribuições.

Desde sua criação até o presente ano, o IASC publicou 33 normas contábeis, das quais duas já foram revogadas. Essas 33 normas publicadas não têm caráter regulamentar obrigatório, objetivam tornar-se referência técnica facultativa para facilitar a interpretação mais harmonizada das informações contábeis por parte de investidores, de autoridades e de agentes econômicos em geral.

Por outro lado, o IASC não define os princípios, optando por classificá-los em dois níveis:

1. pressupostos básicos; e
2. características qualitativas das demonstrações contábeis.

Os pressupostos básicos elencados pelo IASC são: a continuidade e a competência. As características qualitativas das demonstrações contábeis são as se-

guintes: compreensibilidade, relevância, confiabilidade — apresentação justa, substância prevalecendo sobre a forma, neutralidade, prudência, in-

teireza —, comparabilidade, equilíbrio entre custo/oportunidade, equilíbrio entre as características qualitativas, oportunidade.



4. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS EUROPEUS

TRAJETÓRIA HISTÓRICA DA CONSTITUIÇÃO DO BLOCO ECONÔMICO EUROPEU

Há várias décadas, os países europeus têm buscado compartilhar experiências nas áreas econômica e política para se fortalecerem como bloco único, tendo em vista a crescente supremacia do mercado norte-americano. A internacionalização do mercado de capitais, o desenvolvimento de novas praças financeiras e de novos pólos de crescimento do mundo revelaram a necessidade de um alinhamento do quadro europeu em matéria de normatização contábil.

A primeira dessas iniciativas concretas foi o Tratado de Paris, de 1951, que instituiu a *European Coal and Steel Community* – ECSC, assinado pela Alemanha, Bélgica, França, Itália, Holanda e Luxemburgo. Posteriormente, os mesmos países foram os principais responsáveis pela criação da Comunidade Econômica Européia para, posteriormente, consolidar a criação da União Européia como fruto do esforço das experiências anteriores.

Com a entrada, em 1973, da Grã-Bretanha, da Irlanda e da Dinamarca na Comunidade Econômica Européia – CEE, inicia-se uma evolução no quadro econômico da Europa Comunitária, sendo posteriormente reforçado com o ingresso de outros países nas décadas de 80 e 90, até totalizar os 15 países formadores do bloco, tal como se encontra hoje.

Ao consolidar esse processo de integração de blocos econômicos, foi assinado, em 1991, o Tratado Maastricht, estabelecendo planos e datas para a implantação da União Européia, que recentemente resultou no surgimento do euro como moeda de conversão entre os países membros da União Européia.

Assim, os países europeus — através de seu mercado comum — procuraram harmonizar regras de comércio tendo como um dos instrumentos a utilização de informações contábeis. Com isso, originaram-se, as Diretrizes Gerais e as Diretivas Comunitárias, abrangendo não só a área contábil, mas também as áreas fiscais, trabalhistas, comercial, entre outras, com regras e com princípios definidos, a serem aplicados a to-

das as entidades econômicas, lucrativas ou não, do países membros do bloco e, por serem documentos com força de lei, todos os países membros tinham — e têm ainda — a obrigação de cumprir.

As diretivas não visavam apenas a uniformização das informações contábeis, mas também produzir comparações e equivalência das informações de dados daqueles países.

Dentro da série “Direito das Sociedades”, o Conselho das Comunidades Européias publicou três Diretivas destinadas especialmente a proteger interesses tanto de acionistas como de terceiros.

DIRETIVAS EDITADAS PELA COMUNIDADE EUROPÉIA

4ª Diretiva (CEE-1978)

Essa Diretiva contou com forte influência da Alemanha e da França e dá ênfase à estrutura das demonstrações financeiras, estabelecendo padrões e critérios de contabilidade quanto a:

1. *Apresentação de Balanços para divulgação* – Define duas formas alternativas de apresentação:
 - a. *horizontal*, que é a forma mais comum, aplicada nos países latinos e os da América do Norte; e

b. *vertical*, mais comum nos países de origem anglo-saxônicos.

2. *Resultado de Exercícios* – São autorizados quatro esquemas de apresentação, combinando com o modelo vertical, ou um esquema combinado com o modelo horizontal.
3. *Anexos das demonstrações contábeis* – Trata-se de notas explicativas destinadas a facilitar a compreensão das contas.

Especificamente no setor contábil, no que se refere a Princípios, destacamos o artigo nº 31.1 dessa Diretiva que estabelece algumas Diretrizes:

- Presunção de que a sociedade continuará suas atividades;
- A não alteração dos critérios de avaliação de um exercício para o outro;
- A prudência;
- A competência;
- A avaliação distinta de elementos de ativo e passivo; e
- A identidade entre balanço de encerramento e balanço de abertura, em relação a exercícios consecutivos.

Ainda conforme essa Diretiva consagram-se os seguintes Princípios:

- Imagem fiel do patrimônio;
- Continuidade;
- Materialidade ou importância relativa;
- Não compensação; e
- Preço de aquisição.

7ª Diretiva (CEE-1983)

Essa Diretiva contou com forte influência da escola anglo-saxônica. O objetivo dessa Diretiva estava direcionado à evidenciação e comparabilidade das demonstrações contábeis das empresas sediadas nos países membros da Comunidade Européia.

A escolha do método de consolidação, entretanto, recaiu no método de integração global que implica na repetição integral dos elementos do ativo, passivo e na demonstração de resultado do grupo. O objetivo da consolidação das contas foi o de produzir uma imagem fiel do patrimônio e da situação financeira assim como os resultados da posição consolidada.

Essa Diretiva destacou um corpo mínimo de princípios como segue:

- A permanência dos métodos de consolidação;
- A eliminação de operações intragrupos ou recíprocas; e
- A apresentação distinta dos interesses minoritários.

8ª Diretiva (CEE-1984)

Essa Diretiva definiu atribuições, regulamentos e formação de profissionais habilitados ao controle e certificação — opinião dos auditores — das demonstrações anuais, não sendo específicos com relação ao campo dos princípios.

Essas três Diretivas definiram tratamentos iguais na estrutura, no conteúdo e no estabelecimento dos conjuntos anuais de demonstrações e na apresentação de relatórios de gestões.

Embora as Diretivas Comunitárias não entrem em detalhes, nem definam princípios, sugerem e deixam a cargo dos diversos países da comunidade a opção para que os estabeleçam em seus respectivos planos oficiais de Contabilidade. Na Europa, os países adotam comumente essas diretivas com raras diferenciações, apenas variando em alguns casos a denominação. As diretivas estão inseridas nos planos contábeis seguidos por diversos países.

FRANÇA

A França desenvolveu, depois de 1946, um sistema uniforme de contabilidade, destinado, inicialmente, ao setor público e estendendo progressivamente a todas as empresas industriais e comerciais.

Os franceses possuíam um Plano Oficial de Contas, instituído em 1959 pela Lei nº 1.472. Sua larga experiência na disciplina contábil, levaram-nos a alcançar um avançado nível de escrituração, talvez, na época, mais evoluído do que o método anglo-saxão.

A forte centralização administrativa desenvolvida durante vários séculos na França tem particularmente marcado o quadro de normatização contábil na-

quele país, comparativamente aos países de influência anglo-saxônica. Desse modo, as regras contábeis relativas à produção e à apresentação de informações financeiras, decorrem mais frequentemente da lei ou da regulamentação pública.

Em 1982, devido ao quadro de harmonização contábil existente na Europa, o sistema francês sofre sua maior transformação. Por meio das influências dos órgãos de contabilidade — entre eles a Comissão de Operações de Bolsa — COB —, dos órgãos profissionais e, principalmente, do Conselho Nacional de Contabilidade — CNC, foi publicado um novo Plano Geral de Contas. As empresas comerciais foram obrigadas a adotar o referido normativo contábil, em virtude de ter sido também incluído no Código Comercial Francês.

Assim, o Plano Contábil introduzido na França representa uma tendência voltada para os conceitos da 4ª Diretiva, com finalidade de representar, em seu balanço, resultado de exercício e notas explicativas uma imagem fiel do patrimônio e da situação financeira das empresas francesas.

Os princípios gerais apresentados no novo Código Comercial Francês permitem assegurar a confiabilidade das contas e a capacidade de demonstrar uma imagem fiel da realidade econômica das empresas. São eles:

1. *Princípio da Continuidade da Ex-*

ploração — Observa a Entidade com algo “em continuidade”;

2. *Princípio da Independência dos Exercícios* — Implica no reconhecimento das receitas e das despesas em seus exercícios competentes;

3. *Princípio do Custo Histórico* — Consiste em assegurar o valor nominal da moeda;

4. *Princípio da Prudência* — Implica na apropriação racional dos fatos;

5. *Princípio da Permanência dos Métodos* — Visa a assegurar a coerência das informações contábeis em vários exercícios;

6. *Princípio da não Compensação* — Não poderá haver compensação entre as contas do ativo e do passivo;

7. *Princípio da Intangibilidade do Balanço* — O balanço de abertura deve corresponder ao balanço encerrado anteriormente; e

8. *Princípio da Prevalência da Realidade sobre a Aparência* — A realidade econômica e financeira domina a aparência jurídica; princípio de difícil aplicação na França, salvo nas posições consolidadas.

Em 1986, o Plano Geral de Contas Francês sofreu uma importante alteração, adotando, assim, os seguintes Princípios Gerais:

9. *Princípio da Prudência* — É a apreensão razoável dos fatos com o fim de evitar o risco de transferir, para o futuro, incertezas presentes suscep-

tíveis de alterar o patrimônio e o resultado da empresa;

10. *Princípio da Regulação* — Estabelece a conformidade com as regras e procedimentos em vigor; e

11. *Princípio da Sinceridade* — É a aplicação da boa fé, das regras e dos procedimentos em função dos conhecimentos que os responsáveis pela escrita contábil devem ter da realidade, da importância das operações, dos acontecimentos e situações. Na verdade, sob a denominação de sinceridade, acrescentam-se outros conceitos: Quantificação, Oportunidade, Relevância / Abrangência e Uniformidade.

GRÃ-BRETANHA

A contabilidade britânica possuía as diferenças mais marcantes para adaptar-se aos sistemas Europeus de contabilidade. A influência conjugada de um direito estabelecido pelos usos e costumes acrescidos de mercados financeiros ativos marcam a origem dessas diferenças. Portanto, a necessidade de uma informação financeira fiel e pertinente adaptada às necessidades dos usuários deveria estar sob influência de uma profissão independente dos poderes públicos.

A legislação britânica interviu tardiamente em matéria de regulamentação contábil, pois o funcionamento do sistema verificava satisfação pelos profes-

sionais, acionistas, banqueiros, dirigentes e utilizadores de informação.

Até 1970, não existia, na Grã-Bretanha, uma normatização contábil a exemplo daquelas vigentes em outros países europeus, exceto certas regras de apresentação de relatórios de dados em uma lei sobre sociedades datada de 1947 — *Companies Act*. A lei, de 1947, já abordava o maior princípio que as sociedades britânicas deveriam respeitar sobre seus demonstrativos anuais: fornecer informações fiéis e verdadeiras.

A partir de 1970, o Comitê de Normatização Contábil, — *Accounting Standards Committee* — ASC — formado pelo agrupamento das principais ordens de profissionais da área contábil, desenvolveu um importante trabalho de normatização e publicou 25 normas, entre os anos 1970 e 1990. Nesses trabalhos, acrescenta a qualidade das informações e a comparabilidade dos estados financeiros, satisfazendo, assim, os negócios das comunidades financeiras.

Na ausência de um código comercial, a lei sobre as sociedades de 1985 — *Companies Act* 1985 —, constitui o melhor texto em matéria de direito das sociedades comerciais. Esse ato compreende 747 artigos, com mais ou menos 50 sobre contabilidade. O texto legal é completado pela Lei de 1989 — *Companies Act* 1989 — que, em mais de dez artigos, define as obriga-

ções das sociedades relativas à preparação, à publicação e ao controle das demonstrações contábeis consolidadas.

As normas publicadas — *Statements of Standards Accounting Practice* — SSAP — nº 2 apresentaram alguns dos principais princípios:

1. *Princípio da Continuidade da Exploração* — Implica que a empresa desenvolverá suas atividades por um futuro razoável sem mudanças significativas em suas operações;
2. *Princípio do Comprometimento ou Independência dos Exercícios* — Implica no reconhecimento das receitas e das despesas aos exercícios em que se realizaram as operações, e não ao do seu pagamento;
3. *Princípio da Constância dos Métodos* — Visa a assegurar a coerência das informações contábeis em vários exercícios;
4. *Princípio da Prudência* — Implica na apropriação racional dos fatos. As receitas não são jamais antecipadas e só se registram quando são obtidas com uma segurança suficiente, já as despesas, mesmo que remotamente possíveis, deverão ser reconhecidas e contabilizadas ou colocadas em notas explicativas;
5. *Princípio da não Compensação* — Em nenhum caso poderão compensar-se as partidas do ativo e do passivo do balanço, nem as de despesas e receitas que integram a conta

de perdas e lucros das contas anuais;

6. *Princípio da Importância Significativa* — Visa a não dar relevância para contas insignificantes;
7. *Princípio do Custo Histórico* — Consiste em assegurar o valor de base em matéria de avaliação, e quando não observado para certos ativos deverá ser apresentada em nota explicativa;
8. *Princípio da Intangibilidade do Balanço* — O balanço de abertura deverá corresponder ao balanço de encerramento anterior; e
9. *Princípio da Prevalência da Realidade sobre a Aparência (Substância sobre a Forma)* — A realidade econômica e financeira domina a aparência jurídica.

PORTUGAL

O Plano Oficial de Contabilidade — POC, em Portugal, foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 410, de 1989, e alterado pelo Decreto-Lei nº 238, de 1991. A Comissão de Normatização, segregou a temática em dois diferentes grupos.

Características da Informação — *Qualitativas*

1. *Relevância* — A relevância é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus usuários, ao ajudá-

- los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou corrigir suas avaliações;
2. *Fiabilidade ou Confiabilidade* — A fiabilidade é a qualidade de a informação estar livre de erros materiais e de juízos prévios, ao mostrar apropriadamente que tem por finalidade apresentar ou o que se espera que razoavelmente represente, podendo, por conseguinte, dela depender os usuários;
3. *Comparabilidade* — A divulgação e a quantificação dos efeitos financeiros e de outros acontecimentos devem ser registradas de forma consistente pela empresa e durante a sua vida, para identificar tendências na sua posição financeira e nos resultados das suas operações.

Princípios contábeis

1. *Continuidade* — Considera-se que a empresa opera continuamente, com duração ilimitada;
2. *Consistência* — Considera-se que a empresa não altera suas políticas contábeis de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, este deverá constar em notas explicativas;
3. *Especialização ou Acréscimo* — Os proventos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo in-

- cluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que pertencem;
4. *Custo Histórico* — Os registros contábeis devem basear-se em custos de aquisição ou de produção;
5. *Prudência* — Significa que é possível integrar, nas contas, um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de ativos ou de passivos e custos por excesso;
6. *Substância sobre a Forma* — As operações devem ser contabilizadas atendendo à substância e à realidade financeira e não apenas a sua forma legal; e
7. *Materialidade* — As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afetar avaliações ou decisões pelos interessados.

ITÁLIA

O Artigo 1.423 do Código Civil define um certo número de princípios contábeis obrigatórios, próximos dos Princípios aplicados na Alemanha. O objetivo dos Princípios é o de formar-se uma representação pertinente, compreensiva e correta da realidade — sob este vocábulo específico aparece, em verdade, a noção de imagem fiel enunciada nas diretivas européias.

Princípios obrigatórios

Os outros princípios contábeis obrigatórios descritos no artigo 2.423, seguem o contido nas disposições da 4ª Diretiva.

1. *Princípio da prudência ligado à Perspectiva de Continuação da Atividade* – Semelhante à continuidade e prudência;
2. *Princípio da Separação dos Exercícios* – Semelhante à competência e que cada exercício social é independente;
3. *Princípio da Inclusão da Receita e Despesa no Encerramento do Exercício, independentemente do Pagamento ou Recebimento* – Semelhante à competência;
4. *Princípio dos Eventos Subseqüentes* – Levar em consideração os riscos e os acontecimentos posteriores ao encerramento do exercício;
5. *Princípio da não Compensação* – Avaliação separada de cada elemento do Balanço; e
6. *Princípio da Permanência dos Métodos de Avaliação das contas* – A assegurar a coerência das informações contábeis nos vários exercícios; salvo caso excepcional — justificado em anexo — com a indicação de sua influência sobre a situação financeira e sobre o resultado.

Esses princípios visam a fornecer uma imagem fiel da posição financeira

para os usuários. A maior preocupação do legislador italiano voltou-se para a facilidade de interpretação dessas informações. A necessidade de informações que atendam aos usuários tem dirigido muitos trabalhos de normatização contábil, principalmente nos países anglo-saxões, onde os mercados financeiros são mais desenvolvidos.

Outros princípios contábeis

O código civil não menciona outros princípios, exceto as regras de apresentação e as regras de avaliação. O acompanhamento da evolução dos princípios e regras contábeis cabem então a *jurisprudence* — banca examinadora — dos tribunais e aos trabalhos dos profissionais, devido à ausência de um organismo comparável ao Conselho Nacional da Contabilidade Francesa. O papel do conselho nacional dos *dottori commercialisti* e dos *ragionieri* — contadores agregados — não é definido neste domínio em relação à Comissão Nacional das Empresas e das Bolsas de Valores — Consob.

Regras para apresentação de posição financeira

A apresentação dos relatórios financeiros, a ordem e a numeração das contas do balanço — da demonstração do resultado e das notas explicati-

vas — são obrigatórios, salvo para as pequenas empresas — contas designadas com letra maiúscula e algarismos romanos. Os relatórios financeiros italianos, estabelecidos a partir de 1994, obedecem as regras rígidas, ao contrário das regras anteriores. As contas aparecem em lira ou em ECU, como, por exemplo, os relatórios financeiros do grupo Barilla que adotou a apresentação de sua contas, de 1992, em lira e em ECU, sobre a base da taxa de conversão de 29 de março de 1993, para facilitar a leitura dos documentos.

Regras específicas de avaliação

Um artigo inteiro do código civil — o Art. nº 2.426 — trata dos critérios de avaliação e define o custo de aquisição e de produção das imobilizações e outros elementos de ativos. Esses critérios são parecidos com os de suas aplicações na França, dominada para o princípio de prudência. Entretanto, diversos textos fiscais permitiram reavaliar os balanços com isenção de imposto, em 1976 e em 1983. A Lei das Finanças, de 1991, incentivou as empresas a reavaliar os bens inscritos no ativo taxando só *les plus values* — benefícios —, assim declarados e com taxas reduzidas: 16% para as diferenças de reavaliação provenientes de elementos amortizados, e 20% para elementos não amortizados.

ESPANHA

Nos últimos 20 anos, a Espanha vem sendo um dos países que mais se desenvolve na Europa, modificando sensivelmente sua estrutura econômica, em especial com transformações importantes nas pequenas empresas capitalistas familiares. A Espanha entrou para a União Européia em 1986 e promoveu várias medidas para a evolução das regras jurídicas, contábeis e fiscais, a fim de se adaptar às práticas de negócios.

Disposição da Normatização Contábil na Espanha

A regulamentação contábil espanhola conheceu profundos transtornos para se adaptar às exigências européias. Os fracos mercados financeiros e o caráter familiar do capitalismo na Espanha não provocaram uma evolução da normatização contábil como aquela produzida nos outros países europeus. Além disso, as autoridades da bolsa e os profissionais da informação financeira não se empenharam nessa regulamentação. A par da situação confusa, as autoridades públicas empenharam-se em reverter o quadro. Assim, novos textos passaram a integrar o código comercial, adaptados às 4ª e 7ª Diretivas da CEE, em 25 de julho de 1989, com inovações em termos de legislação comercial.

Esses novos textos criaram a obrigatoriedade do certificado de auditoria expedido por profissionais legalmente habilitados, o que inexistia nas legislações anteriores. Do mesmo modo, introduziu-se a exigência de posições consolidadas por parte das sociedades que exerciam influência significativa em outras sociedades.

Depois de 1990, a Espanha juntou-se aos países mais avançados em termos de normatização contábil. O Plano Geral de Contabilidade Espanhol integra textos legais, como os da França, no que concerne a aplicação por todas as empresas comerciais e não comerciais.

A aplicação do Plano Geral de Contabilidade Espanhol passou a ser efetivo a partir de 1990 para as contas sociais e a partir de 1991 para as posições consolidadas, em virtude de um Decreto Real de 20 de dezembro de 1990, assinado pelo rei Juan Carlos e pelo ministro da economia e finanças Carlos Solchaga Catalan. No passado, não existia como norma de elaboração e apresentação das contas financeiras consolidadas, porém, com o Plano Contábil, foi introduzido pela primeira vez a obrigação legal, por intermédio de um decreto, de 14 de março de 1991.

Plano Geral de Contabilidade

A primeira parte do Plano Geral de Contabilidade Espanhol, apresenta os princípios de base da contabilidade.

Essa parte é mais breve mas há maior detalhamento na longa introdução sobre a normatização espanhola em relação à sua inclusão no Plano de Diretivas Européias, fazendo referências à contabilidade internacional, ao *International Accounting Standards Committee* – IASC. São destacados os seguintes princípios:

1. *Princípio da Prudência* – Semelhante ao nosso conceito de Prudência/conservadorismo;
2. *Princípio da Continuidade* – Semelhante ao nosso Princípio da Continuidade;
3. *Princípio do Custo Histórico* – Base de avaliação de ativos pelo custo;
4. *Princípio da Não-Compensação* – Os valores ativos e passivos não podem ser compensados;
5. *Princípio da Uniformidade e Permanência dos Métodos* – Semelhante à manutenção dos critérios contábeis adotados de um período para outro; e
6. *Princípio da Importância Relativa* – Semelhante à materialidade.

A segunda parte concerne à classificação das contas; a terceira e mais longa trata das definições e relações contábeis e prevê que a empresa pode utilizar e adaptar as relações contábeis e o esquema do Plano Contábil como desejar; a quarta parte trata das contas anuais: normas de apresentação, modelo oficial financeiro e conteúdo, pela

disposição do sistema normal e do sistema abreviado, exceção para a pequena empresa; a quinta expõe as normas de valorização de situações particulares: imobilizações, clientes, créditos e dívidas envolvendo divisas e tratamento de diferentes permutas.

Princípios Contábeis e Regras Específicas

A legislação espanhola atribui importância à posição financeira das empresas pela informação proporcionada aos usuários entre os quais os agentes econômicos.

1. *Compreensibilidade* – A informação deve ser compreensível e ser de fácil acesso pelos usuários;
2. *Pertinência* – Só a informação significativa é pertinente e deve ser comunicada ao usuário;
3. *Confiabilidade* – Este critério parece inerente, juntamente ao objetivo perseguido;
4. *Comparabilidade* – Este critério exige que a consistência da informação seja uniforme durante longo tempo e entre diversas empresas; e
5. *Oportunidade* – Uma informação útil para os usuários será produtiva no tempo oportuno.

O retrospecto desses critérios — combinado com os princípios contábeis gerais contidos na primeira parte do Plano — objetiva a obtenção de uma imagem fiel do patrimônio, da situação

financeira e do resultado da sociedade. A imagem fiel supõe além do mais que as contas anuais sejam estáveis com imparcialidade e objetividade.

Princípios Contábeis Obrigatórios Contidos na Primeira Parte do Plano

De forma incisiva, afirma o Decreto do Plano Oficial de Contabilidade que:

Nos casos excepcionais nos quais a aplicação de um princípio contábil ou qualquer outra norma contábil seja incompatível com a imagem fiel que devem mostrar as contas anuais, considerar-se-á improcedente tal aplicação.

Os princípios do Plano Espanhol possuem o seguinte significado:

1. *Princípio da Prudência* – Está envolvido à evidência do risco, ou seja, à preservação da realidade, da imagem real, que exige que a empresa revele tudo o que possa degradar seu patrimônio ou seus resultados. Para o Plano Espanhol, a questão não se situa em apresentar-se o menor patrimônio líquido, mas em evidenciar o que pode reduzi-lo ou ameaçar as qualidades das funções dos elementos patrimoniais, assim como o rédito;
2. *Princípio da Empresa em Funcionamento (Continuidade)* – Considera que a gestão da empresa tem gestão ilimitada; em consequência, a aplicação dos princípios contábeis não contempla valores do patrimô-

nio como se fosse ser vendido global ou parcialmente nem o importe resultante de sua liquidação;

3. *Princípio do Custo de Aquisição e Produção* – Todos os bens e direitos se contabilizarão por seus preços de aquisição ou custo de produção; esse deverá sempre ser respeitado salvo quando se autorizem, por disposição legal, retificações ao mesmo, nesse caso deverá destacar-se o fato nas memórias — notas explicativas;
4. *Princípio de Correlação de Receitas e Despesa* – O resultado do exercício estará constituído pelas receitas do dito período menos os gastos do mesmo realizados para obtenção daquelas, assim como os lucros e as perdas não relacionados claramente com a atividade da empresa;
5. *Princípio do Fluxo Real de Bens e Serviços* – A imputação de receitas e gastos deverá fazer-se em função da corrente real de bens e serviços que os mesmos representam e com independência do momento em que se produza a corrente monetária ou financeira;
6. *Princípio da não Compensação* – Em nenhum caso poderão compensar-se as partidas do ativo e do passivo do balanço nem as de despesas e receitas que integram a conta de lucros e perdas das contas anuais;
7. *Princípio da Uniformidade e Permanência dos Métodos* – Ao ado-

tar um critério na aplicação dos princípios contábeis dentro das alternativas que, em seu caso, esses permitam, deverá conservar-se no tempo e aplicar-se a todos os elementos patrimoniais que tenham as mesmas características, enquanto não se alteram as condições que motivaram a eleição de dito critério;

8. *Princípio da Importância Relativa* – Poderá admitir-se a não aplicação estrita de alguns dos princípios contábeis sempre e quando a importância relativa em termos quantitativos da variação que tal fato produza for escassamente significativa e, em consequência, não altere as contas anuais como expressão da imagem fiel; e
9. *Princípio do Registro* - Os fatos econômicos devem registrar-se quando nascerem os direitos ou obrigações que os originam. Na teoria contábil, tal princípio encontra pleno respaldo, pois para que exista temporalidade é preciso que os fatos ocorram nas suas épocas certas, adequadas, compatíveis com o que se necessita.

ALEMANHA

A lei de 19 de dezembro de 1985 modificou as regras contábeis alemãs para adaptar três Diretivas europeias concernentes aos estados financeiros e seus controles. A reforma da legisla-

ção, em 1985, consolidou e adaptou uma série de textos anteriores — mais frequentemente de origem fiscal — inserindo-os no Código Comercial. A Alemanha não integrou um Plano Contábil à sua regulamentação. Existe um Plano Contábil para determinados setores da atividade e para certos ramos profissionais elaborados por especialistas em Contabilidade.

As três partes do Código Comercial Alemão concernem, respectivamente, aos comerciantes, às sociedades de pessoas e capital e às cooperativas. A primeira parte define os dispositivos aplicados a todos os comerciantes em manter o texto das contas do inventário, do estabelecimento de contas anuais e da conservação de documentos. A segunda parte concerne às sociedades anônimas e representa os dispositivos das 4ª, 7ª e 8ª Diretivas: contas anuais, narração de gestão, contas consolidadas, controle da publicação das contas, sanções aplicáveis por desrespeito.

O capítulo consagrado às obrigações fiscais e contábeis demonstra que as regras aplicadas às sociedades alemãs são, geralmente, mais favoráveis do que as regras francesas em relação à matéria relacionada com provisão, amortização e distribuição de dividendos.

Regulamentação Contábil

Se a regulamentação contábil encontra-se como fonte principal dos dispo-

sitivos legais integrados dentro do Código Comercial, os institutos profissionais apresentam um rol importante em matéria de normalização contábil. O Instituto Wirtschaftsprüfer — semelhante ao CNCC francês — publicou as recomendações e distribuiu vários avisos sobre diversos projetos de regulamentação contábil e fiscal.

Os Wirtschaftsprüfer assumem dupla função: a de comissário de contas e de especialistas contábeis, devido ao fato de serem habilitados a certificar as contas das sociedades por ações e fornecer as prestações de conselhos e auditoria dentro do domínio contábil e fiscal. Não existe, na Alemanha, a separação entre os profissionais: comissário, auditor legal, especialista contábil e conselheiro.

Princípios Contábeis e Regras Específicas

O objetivo dos princípios consubstanciados na Lei de 1985 é de apresentar de maneira clara e correta as contas anuais de que é composto o balanço e as contas de lucro e prejuízo. As sociedades de capital são, mais conscientes da necessidade de apresentar uma imagem fiel que deverá atribuir às contas que integram um anexo e um relatório de gestão. A noção de imagem fiel faz referência a uma imagem conforme a realidade do patrimônio, da situação financeira e do resultado

QUADRO COMPARATIVO

Países	Princípios Contábeis da Europa	Princípios Contábeis do Brasil - CFC	Diretivas
França, Portugal, Grã-Bretanha, Espanha, Alemanha e Itália	Princípio da Continuidade da Exploração	Princípio da Continuidade	4ª Diretiva.
França, Grã-Bretanha Portugal Espanha Itália Alemanha	Princípio da Independência dos Exercícios Especialização ou Acréscimo Correlação de Receitas e Despesas Inclusão da Receita e Despesa no exercício Separação dos Exercícios	Princípio da Competência	4ª Diretiva
França, Portugal, Grã-Bretanha, Espanha	Princípio do Custo Histórico	Princípio do Registro pelo Valor Original	4ª Diretiva
França, Portugal, Grã-Bretanha, Itália, Espanha e Alemanha	Princípio da Prudência	Princípio da Prudência.	4ª Diretiva
França, Itália, Grã-Bretanha, Espanha, Alemanha Portugal	Princípio da Permanência dos Métodos Princípio da Consistência	Não enquadrado como Princípio pelo CFC, mas como atributo	7ª Diretiva quando menciona a permanência dos métodos de consolidação
França, Itália, Grã-Bretanha, Espanha e Alemanha	Princípio da Não-Compensação	Não é princípio, mas boa técnica contábil	4ª Diretiva
França, Alemanha e Grã-Bretanha	Princípio da Intangibilidade do Balanço	Não é princípio, mas boa técnica contábil	4ª Diretiva

João Ribamar Rodrigues, Lorene Espiridião, Viniane Araújo e Jorge Nijman

128

Grã-Bretanha, Espanha, Alemanha e Portugal	Princípio da Importância Significativa ou materialidade ou relevância	Não enquadrado como Princípio pelo CFC	4ª Diretiva
França, Portugal, Grã-Bretanha e Alemanha	Princípio da Prevalência da Realidade (substância) sobre a Aparência ou forma	Não enquadrado como Princípio pelo CFC	Não previsto
Alemanha	Princípio da periodicidade das contas anuais	Não enquadrado como Princípio pelo CFC	4ª Diretiva
Alemanha e Itália França	Princípio da Clareza (Transparência) Sinceridade	Tratado como atributo pelo CFC (Confiabilidade)	4ª Diretiva
Itália Alemanha Espanha	Princípio da Precisão Princípio da Exatidão Princípio do fluxo real de bens e serviços	Não enquadrado como Princípio pelo CFC	4ª Diretiva
Espanha	Princípio do registro	Princípio da Oportunidade	Não previsto
Alemanha	Princípio da avaliação	Não enquadrado como Princípio pelo CFC	Não previsto
Alemanha	Princípio da Integralidade	Não enquadrado como princípio pelo CFC	Não previsto
Itália	Princípio dos eventos subsequentes	Não enquadrado como princípio pelo CFC	Não previsto
França	Princípio da Regulação	Não enquadrado como Princípio pelo CFC	Não previsto

Princípios contábeis europeus e brasileiros

129

da sociedade. No encerramento de cada exercício, as sociedades apresentam as contas anuais conforme os princípios reagrupados dentro do código do comércio, quais sejam:

1. *Princípio da Exatidão e da Objetividade* – Avaliação fundamentada sobre bases objetivas;
2. *Princípio da Transparência (Clareza)* – Relaciona-se à qualidade da informação;
3. *Princípio da Integralidade* – Tomada de contas de todas as operações e de todos os riscos comuns; e
4. *Princípio da Periodicidade das Contas Anuais e de Balanço*;
5. *Princípio da Importância Significativa* – deve guiar os reagrupamentos das contas do balanço como principal objetivo, a fim de preservar a clareza da apresentação da posição financeira;
6. *Princípios da avaliação* – Aplicados a todos os comerciantes, recobrem todos os princípios gerais, quanto à necessidade de que o patrimônio seja objeto de avaliação;
7. *Princípio da Continuação da Exploração* – Considera a gestão da empresa como ilimitada;
8. *Princípio da Intangibilidade do Balanço* – Considera que o balanço de abertura deve correspon-

der ao de abertura do período anterior;

9. *Princípio da não Compensação* – Não poderão compensar-se as partidas do ativo e do passivo do balanço nem as de despesas e receitas que integram a conta de perdas e lucros das contas anuais;
10. *Princípio da Prudência* – A imagem fiel não deve ser otimista demais. A apreciação razoável dos fatos com o fim de evitar risco de transferir, ao futuro, incertezas presentes susceptíveis de gravar o patrimônio e o resultado da empresa;
11. *Princípio da Separação dos Exercícios e de Permanência dos Métodos* – As receitas e as despesas de um não se confundem com os de outro exercício e observados, mesmos critérios de apuração; e
12. *Princípio da Prevalência da Realidade (Econômica) sobre a Aparência (Jurídica)* – Não estão mencionados dentro do código comercial alemão, nesse caso, mesmo a doutrina fiscal incentiva a inscrição dos elementos do ativo tomados em arrendamento mercantil quando a empresa suporte o risco econômico do bem concernente.

5. CONCLUSÃO

O quadro resumo comparativo apresenta interessantes aspectos, entre os quais pode-se destacar:

1. O nosso *Princípio da Competência* é o que recebe inúmeras denominações, como:
 - *Princípio da Independência dos Exercícios*;
 - *Princípio da Separação dos Exercícios*;
 - *Princípio da Correlação de Receitas e Gastos*;
 - *Princípio da Inclusão da Receita e Despesa no Encerramento do Exercício, independentemente do Recebimento e Pagamento*, entre outros.
2. O Princípio da Continuidade e da Prudência também são adotados pelo menos por seis países — França, Portugal, Grã Bretanha, Espanha, Itália e Alemanha.
3. O Princípio da Permanência dos Métodos, bastante utilizado nos países europeus, não é previsto no elenco dos PFC do CFC, sendo caracterizado como convenção da Consistência — Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade — IBRACON/CVM/Fipecafi.
4. O *Princípio da Prevalência da Realidade sobre a Aparência* —

França, Portugal, Grã Bretanha e Alemanha — tem semelhança com o conceito de *Essência (ou Substância) sobre a forma jurídica*, que não é princípio, segundo o CFC, embora seja destacada sua importância.

5. O Princípio da *Intangibilidade do Balanço* — tipo estoque final de um ano tem que ser igual ao estoque inicial do ano seguinte — é previsto na França, na Alemanha e na Grã Bretanha, embora seja mais caracterizado como boa técnica contábil.
 6. O *Princípio da Regulamentação* — Alemanha — revela a tendência da influência governamental na contabilidade. No Brasil, são caracterizados como normas regulamentares, não se confundindo com princípios.
 7. O nosso *Princípio da Entidade* não é previsto especificamente no conjunto dos princípios contábeis europeus, com exceção do contido na 7ª Diretiva, quando trata de consolidação.
- Como pudemos observar, a estrutura básica dos Princípios Contábeis Europeus compõe-se da *Continuidade, Competência, Custo, Prudência, Permanência dos Métodos* — num primeiro plano, *Princípio da não Compensação*, da *Intangibilidade do Ba-*

lanço, *Importância Significativa (Relevância) e Prevalência da Realidade sobre a Aparência (Essência sobre a forma)* – num segundo plano e nesse conjunto, estão quase todos os PFC consagrados pelo CFC.

O que portanto falta harmonizar são as normas — ou os padrões — que

derivam da aplicação desses princípios como por exemplo: regras de conversão e consolidação, *leasing*, fusão ou combinação de empresas, *goodwill* e aí temos ainda longo caminho a percorrer, mesmo considerando-se a existência das normas internacionais do IASC.



6. BIBLIOGRAFIA

- CASTRO NETO, José Luís. “Contribuição ao estudo da prática harmonizada de contabilidade na União Européia”, São Paulo, FEA/USP, 1998, Tese de Doutorado, mimeo.
- IBRACON – *Princípios Contábeis*, São Paulo, Atlas, 1992.
- FRANÇA, José Antônio. “Estudo dos princípios contábeis europeus”, Curso de Mestrado em Administração, UnB, 1999, mimeo.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*, São Paulo, Atlas, 1996.
- LEQUIN, Yves. *Principes comptables européens*, Paris, Les Editions d'Organisation, 1994.
- LISBOA, Nahor Plácido. “Uma contribuição ao estudo da harmonização das normas contábeis”, São Paulo, FEA/USP, 1995, Dissertação de Mestrado, mimeo.
- SÁ, Antonio Lopes de. *Princípios fundamentais de contabilidade*, São Paulo, Atlas, 1998.

