



# **Um Estudo da Conceituacao a Luz da Contabilidade Internacional**

**Pablo Luiz Martins**

**UFSJ**

**Annaiz Regina Rodrigues Vial**

**UFSJ**

**Jussara Lima Reis**

**UFSJ**

**Naiara Rezende Flauzino**

**UFSJ**

**Rodrigo de Oliveira Borges**

**IPTAN**

**Resumo:** O estudo da Contabilidade surge com a necessidade de relatar recursos das organizações, o método das partidas dobradas surge em países pelos empregados comerciantes que usava para controlar suas operações especialmente nas cidades italianas, com isso ela foi muito utilizada em países como Alemanha, França, Grã-Bretanha, os investimentos desse último trouxe mais a utilização das partidas dobradas, os Estados Unidos se transformam em um dos principais centros na teoria contábil com a apresentação de seus relatórios financeiros. Assim a contabilidade assume práticas diferentes em cada país, pois ela supria a necessidade e a demanda econômica de cada região. De forma geral tanto em nível de empresas, entidades profissionais, clientes, instituto de ensino, dentre outras entidades, buscam a harmonização de padrões contábeis, a harmonização é uma processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país e que permite conciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem compreendidas, trazendo algumas vantagens, mas os autores questionam algumas desvantagens no processo de harmonização contábil internacional.

**Palavras Chave:** Controladoria - Contabilidade - Normas - Estudos Centrais -



## **1. O SURGIMENTO DA CONTABILIDADE**

A contabilidade foi criada, há mais de dez mil anos, a partir da necessidade de mensurar e relatar os recursos das organizações. O norte da Itália, com o surgimento das Cruzadas especialmente após o século XII começou a se desenvolver economicamente e socialmente. Com isso houve aumento da população e das oportunidades econômicas que causaram o surgimento dos primeiros sistemas de contabilização, utilizando partilhas dobradas, empregados pelos comerciantes para controlar suas operações, especialmente nas cidades italianas.

A partir de então o sistema de partilhas dobradas foi muito utilizado, acompanhando a evolução dos padrões comerciais, espalhando-se pela Alemanha, França e pelo Império Britânico, onde foi largamente proliferado através das operações comerciais nos séculos XVII e XVIII.

A industrialização da América do Norte, que foi em boa parte em resposta aos investimentos britânicos em seguros e ferrovias, levou para frente a expansão do uso das partilhas dobradas. Assim esse conhecimento foi se alastrando pela Europa, especialmente da Espanha e Inglaterra, para a América.

Devido a sua grande expansão econômica os Estados Unidos se transformaram no principal centro de desenvolvimento da teoria contábil e dos modelos de relatórios financeiros.

Portanto, diferentes regulamentações e práticas foram se desenvolvendo em diferentes locais de acordo com sua necessidade e características econômicas de cada país. Os principais fatores que originaram essa variabilidade de padrões contábeis foram: natureza da atividade econômica, o grau de sofisticação da sociedade e dos negócios; o estágio de desenvolvimento econômico; o padrão e a experiência inflacionária do país e principalmente, a natureza do sistema legal do país que impacta a abordagem contábil utilizada, bem como os relatórios elaborados pela contabilidade.

Mesmo com práticas diferentes elas intencionavam objetivos muito próximos. Ao longo do tempo a grande diversidade que existia foi diminuindo em função das economias dominantes Estados Unidos e Inglaterra que criaram um conjunto de práticas preferidas, para aquelas empresas que almejavam se engajar em atividades significativas com estas nações ou a elas se aliar.

Mais recentemente, padrões de relatórios financeiros internacionais emitidos pelo IASB ( Internation Accounting Standards Board ) passaram a ser utilizados por muitos países especialmente pelos europeus. A decisão da União Europeia de utilizar padrões de relatórios financeiros internacionais a partir de 2005 aumentou o desenvolvimento desse conjunto de padrões de contabilidade e aumentará a probabilidade de que ela se torne uma norma padrão em termos mundiais.

## **2. NORMAS BRASILEIRAS**

Nas normas brasileiras, as sociedades em geral são reguladas pelo novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Contudo, as sociedades anônimas possuem uma norma específica denominada Lei das Sociedades por Ações. Esta iniciou-se com o Decreto nº 2.627, de 1940, sendo alterada posteriormente pela Lei ° 6404, de 15 de dezembro de 1976, que modificou completamente a sistemática anterior. Esta, por sua vez, foi parcialmente alterada pelas seguintes leis:

- Lei nº 8021, de 1990 ( eliminou os títulos ao portador);
- Lei nº 9249, de 1995 ( eliminou a correção monetária das demonstrações contábeis );



- Lei nº 9457, de 1997 ( alterou as operações de combinações de negócios e direito de rescesso )
  - Lei 10.303, de 10 de outubro de 2001 ( alterou a sistemática dos dividendos, das reservas de lucros e das combinações de negócios).
- Já as companhias abertas são regulamentadas pela Comissão de Valores Mobiliários.

### **Outras normas:**

#### **GAAP**

O US GAAP é os princípios de contabilidade geralmente aceitados usados pelas companhias baseadas nos EUA . O US GAAP compreende um volume maciço dos padrões, das interpretações, das opiniões e dos boletins e é tornado pelo FASB (Financial Accounting Standards Board), pela profissão da contabilidade (AICPA) e pelo SEC (Securities and Exchange Commission).

#### **IAS1**

A IAS 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras é uma norma internacional de contabilidade cujo objetivo é o de estabelecer as bases para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais, de forma a tornar possível a comparabilidade com as demonstrações financeiras relativas a períodos anteriores da mesma entidade e com as demonstrações financeiras de outras entidades.

### **3. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS OBRIGATÓRIAS**

#### **Normas brasileiras**

De acordo com as normas brasileiras, as demonstrações financeiras obrigatórias são apresentadas no art. 176 da Lei das Sociedades por Ações, que estabelece:

“Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I- Balanço Patrimonial;
- II- Demonstração dos lucros e prejuízos acumulados;
- III- Demonstração do resultados do exercício;
- IV- Demonstração do fluxo de caixa ”.

Segundo Paulo Schmidt (2006) as demonstrações financeiras deverão ser publicadas de forma comparativas, ou seja, com a apresentação dos valores referentes às demonstrações do exercício anterior, viabilizando dessa forma a análise da situação econômica e financeira.

#### **Normas internacionais**

De acordo com a estrutura para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras do IASB, o objetivo dos relatórios financeiros é o de fornecer informação considerando a posição financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, para um amplo conjunto de usuários, capacitando-os para a tomada de decisões econômicas racionais.

Essa informação é comunicada através dos seguintes conjunto de demonstrações financeiras:

- Balanço patrimonial ( *balance sheet* );
- Demonstração do resultado ( *income statement* );



- Outras demonstrações que evidenciem todas as mudanças no patrimônio líquido, ou as mudanças no patrimônio líquido, exceto as modificações no capital e as distribuições para os proprietários;
- Demonstração do fluxo de caixa ( *cash flow statement* )
- Políticas contábeis e outras notas explicativas ( *explanatory notes* )

### **Normas norte-americanas**

Segundo o SFAC 5, que trata do reconhecimento e mensuração das demonstrações financeiras nas normas-americanas, as demonstrações financeiras são o principal meio de comunicar informações financeiras úteis. Um conjunto completo de demonstrações financeiras engloba:

- Balanço patrimonial;
- Demonstração do resultado do período;
- Demonstração abrangente do resultado do período;
- Demonstração do fluxo de caixa do período;
- Investimento e distribuição para os proprietários durante o período.

### **Balanço Patrimonial**

#### **Normas brasileiras**

Segundo dispõe o art. 178 da Lei das Sociedades por Ações:

“No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. ”.

Desse modo, o balanço patrimonial tem por objetivo demonstrar a situação patrimonial e financeira da empresa e dos atos registrados na escrituração contábil.

#### **Normas internacionais**

Segundo o IAS1, o balanço patrimonial (*balance sheet*), que é a demonstração financeira principal, apresenta o ativo, o passivo e o patrimônio líquido na entidade em uma determinada data.

O Balanço Patrimonial como uma demonstração financeira mostra o *status* financeiro de uma entidade de acordo com os padrões internacionais, mostrando o que foi agregado em transações em uma determinada data.

#### **Normas norte-americanas**

O balanço patrimonial, também denominado nas normas norte-americanas de demonstração da posição financeira segundo a (US-GAAP) apresenta, de forma ordenada, informações sobre ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade. Ele reflete os recursos (ativos) e as fontes de financiamento – próprias ou de terceiros – em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos norte-americanos

### **Ativo**

#### **Normas brasileiras**

Nas normas brasileiras não existe a definição clara de ativo, a Lei das Sociedades por Ações somente determina a forma de apresentação do ativo no balanço patrimonial conforme evidenciado no 1º do art,178 da Lei nº 6.404/76.

#### **Normas internacionais**



De acordo com as normas internacionais, ativos são os prováveis benefícios futuros obtidos ou controlados por uma entidade em particular como resultado de eventos ou transações passadas. Segundo Paulo Schmidt (2006), para que um item possa ser qualificado como ativo ele deve possuir as seguintes características:

- O ativo deve fornecer um benefício econômico futuro provável que o capacite a fornecer um fluxo futuro de caixa líquido positivo;
- A entidade deve ser capaz de receber o benefício e restringir o seu acesso a outras entidades;
- O evento que proporcione à entidade o direito ao benefício deve ter ocorrido

#### **Normas norte-americanas**

Segundo o SFAC 6, ativos são os prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade em particular como resultado de transação ou eventos passados. Segundo Paulo Schmidt (2006) os ativos possuem as seguintes características principais:

- O ativo deve fornecer um provável benefício econômico futuro que o capacite a fornecer um fluxo de caixa futuro líquido;
- A entidade deve ser capaz de receber o benefício e restringir o acesso de outras empresas ao mesmo;
- O evento que capacite a entidade ao direito do benefício deve ter ocorrido.

#### **Passivo**

#### **Normas brasileiras**

Não existe uma definição de passivo segundo as normas brasileiras, apenas determina o art.180 da Lei das Sociedades por Ações que as obrigações da companhia, inclusive os financiamentos para a aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo.

No passivo as contras são registradas da seguinte forma: quanto maior o prazo de vencimento da obrigação mais no início do passivo ela é classificada.

#### **Normas internacionais**

De acordo com o IAS 1 um item para ser considerado um passivo, deve ter as seguintes características:

- O passivo requerer que a entidade estabeleça uma obrigação no presente, tendo em vista uma provável transferência futura de um ativo contra apresentação, isto é, a transferência se dará quando um determinado evento especificado ocorrer ou em uma data específica;
- A obrigação não possa ser evitada;
- O evento que obrigue a empresa já tenha ocorrido.

#### **Normas norte-americanas**

Segundo o SFAC 6 um item para ser considerado um passivo, deve ter as seguintes características:

- O passivo requer que a entidade estabeleça uma obrigação no presente, tendo em vista uma provável transferência futura de um ativo contra apresentação, isto é, a transferência se dará quando um determinado evento especificado ocorrer ou em uma data específica;
- A obrigação não possa ser evitada;
- O evento que obrigue a empresa já tenha ocorrido

## **Demonstrações de lucros ou prejuízos acumulados**

### **Normas brasileiras:**

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados possibilita a clara evidenciação da movimentação ocorrida no saldo da conta lucros ou prejuízos acumulados. Esta deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações no patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia conforme dispõe o parágrafo 2º do art. 186 da Lei das Sociedades por Ações.

Nas companhias abertas, a constituição normativa nº 59/86 da Comissão de Valores Mobiliários determina a obrigatoriedade de elaboração da demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido em substituição à demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Esta demonstração financeira, segundo o art. 186 da Lei das Sociedades por Ações é composta por: Saldo inicial do período, Ajustes de exercícios anteriores, Reversões de reservas, Lucro líquido do exercício, Transferência para as reservas, Dividendos distribuídos, Parcela dos lucros incorporada ao capital e Saldo inicial do período.

De acordo com o parágrafo 1º do art. 186 da Lei das Sociedades por Ações, consideram-se ajustes de exercícios anteriores apenas os decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou de retificação de erro imputável ao exercício anterior. Os demais ajustes deverão integrar o resultado do exercício.

As receitas e despesas dos exercícios anteriores, quando há erro contábil, afetam as participações societárias, dividendos obrigatórios e as reservas constituídas com base no lucro. No entanto, diferem-se nos direitos dos acionistas. Quando o erro ocorre nas receitas os acionistas devem receber a diferença que foi paga. Já nas despesas, os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que de boa-fé tenham recebido, conforme dispõe o art. 201, parágrafo 2º da Lei das Sociedades por Ações.

Essas retificações não devem ser confundidas com variações de estimativas na constituição de provisões, sujeitas a pequenas diferenças, lançadas diretamente no resultado do exercício. Os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

### **Normas internacionais:**

Segundo o IAS 1, as entidades devem apresentar juntamente com as demonstrações financeiras tradicionais a demonstração das mutações do patrimônio líquido ou alternativamente, apresentar a demonstração de reconhecimentos de ganhos e perdas. Esta demonstração destaca ganhos e perdas não reconhecidos na demonstração do resultado ; assim, evidencia todas as modificações ocorridas no patrimônio líquido, exceto investimentos efetuados na entidade pelos sócios e a distribuição de dividendos.

Consequentemente, não existe uma demonstração similar a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados nas normas internacionais, sendo a movimentação da conta lucros acumulados é apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou em notas explicativas quando esta for substituída pela demonstração de reconhecimento de ganhos e perdas.

De acordo com o IAS 8, são considerados como ajustes de exercícios anteriores e, consequentemente, apresentados na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou na demonstração de reconhecimento de ganhos e perdas os efeitos acumulados de mudanças nas políticas contábeis e a correção de erros fundamentais.

### **Normas norte-americanas**

De acordo com a APB 9, a demonstração de lucros acumulados pode ser apresentada como uma demonstração financeira separadamente, ou ainda em conjunto com a

demonstração do resultado, quando, então, o seu título passa a ser demonstração do resultado e lucros acumulados.

Consideram-se como ajustes de exercícios anteriores e, conseqüentemente, não devem ser computados no resultado do exercício do período corrente apenas os decorrentes da correção de erros das demonstrações financeiras de períodos anteriores e de ajustes resultantes da realização dos benefícios de Imposto de Renda na pré-aquisição da parcela compensável de prejuízos fiscais de uma subsidiária, segundo o IAS 16.

Além disso, segundo o APB 9, o efeito resultante de um ajuste de exercício anterior no lucro líquido de períodos anteriores deveria ser evidenciado no ano em que ocorreu o ajuste, sendo que o efeito desse ajuste deve ser reportado pelo seu valor bruto e líquido de impostos.

## **Demonstração das mutações do Patrimônio Líquido**

### **Normas brasileiras:**

A demonstração das mutações do patrimônio líquido é uma demonstração financeira facultativa para as sociedades anônimas de capital fechado, segundo o § 2º do art. 186 da Lei das Sociedades por Ações. Contudo, é exigida pelas companhias abertas através da Instrução Normativa da Comissão de Valores Mobiliários.

Essa demonstração evidencia a movimentação ocorrida em cada conta do patrimônio líquido e não apenas a movimentação na conta lucros ou prejuízos acumulados, sendo portanto, mais completa. Logo, facilita a elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos.

Dessa forma, além da movimentação ocorrida na conta lucros ou prejuízos acumulados, devem constar na demonstração das mutações do patrimônio líquido os seguintes itens: aumentos ou reduções de capital, mediante integralizações em dinheiro e bens, bem como aquelas procedidas através da utilização de reservas de capital ou de lucros, inclusive lucros acumulados; constituição de reservas de reavaliação inclusive dos tributos incidentes sobre esta reserva; realização da reserva de reavaliação; doações e subvenções recebidas pela entidade; ágios na emissão de ações, produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição; prêmio recebido na emissão de debêntures; aquisição ou alienação de ações em tesouraria; absorção de prejuízos acumulados com reservas de lucros.

### **Nas normas internacionais**

Segundo o IAS 1 a demonstração das mutações do patrimônio líquido deve evidenciar: o lucro (prejuízo) do período; as receitas, ganhos, despesas e perdas reconhecidas diretamente no patrimônio líquido; os efeitos de mudanças na políticas contábeis e de erros fundamentais; as transações de capital e as redistribuições para os proprietários; o saldo inicial, o saldo final e a movimentação da conta de lucros acumulados; a reconciliação de cada conta pertencente ao patrimônio líquido no início e no final do período.

### **Nas normas norte-americanas**

Segundo o SFAC 5, os investimentos dos proprietários e os dividendos por eles recebidos devem ser evidenciados nas demonstrações financeiras. Essa evidenciação ocorre na demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Além disso, conforme dispõe o SFAS 130, as informações sobre o resultado abrangente podem ser evidenciadas juntamente com a demonstração das mutações do patrimônio líquido, ao invés de serem apresentadas isoladamente ou em conjunto com a demonstração do resultado.

## **Demonstração do Fluxo de Caixa**

### **Normas brasileiras**

A demonstração do fluxo de caixa não faz parte das demonstrações financeiras obrigatórias, uma vez que a Lei das Sociedades por Ações optou pela apresentação da demonstração das origens e aplicações de recursos, mas devido ao seu amplo uso internacionalmente algumas entidades passaram a utilizá-la, bem como publicá-la como uma demonstração complementar.

Além disso, o anteprojeto de alteração da Lei das Sociedades por Ações, seguindo o movimento internacional, prevê a substituição da demonstração das origens e aplicações de recursos pela demonstração de fluxo de caixa.

### **Normas internacionais**

Uma das principais razões pela qual a demonstração do fluxo de caixa levou tantos anos para ser adotada é a de que a profissão contábil é muito apegada ao regime de competência e tem uma aversão grande ao regime de caixa, especialmente no que diz respeito a mensuração do desempenho operacional da entidade.

Nas normas internacionais, segundo o IAS 7, a principal finalidade da demonstração do fluxo de caixa é a de fornecer uma informação sobre os recebimentos e pagamentos de caixa da entidade durante um determinado período. Secundariamente, ela objetiva fornecer a compreensão das atividades de investimento e financiamento de uma entidade. Dessa forma auxilia os credores e investidores a avaliar: a capacidade de geração de fluxos futuros de caixa positivos; a capacidade de cumprir suas obrigações e pagar dividendos; as razões para a diferença entre o resultado do exercício e os recebimentos e pagamentos de caixa; os aspectos caixa e não-caixa das transações de investimento e financiamento da entidade.

Conforme determina o IAS 7, a demonstração de fluxo de caixa inclui somente as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa. Definido nas normas internacionais como investimentos de curto prazo altamente líquidos que são: prontamente conversíveis para montantes conhecidos de caixa; e o prazo de vencimento é tão curto (no Máximo três meses) que eles apresentam insignificante risco de mudança do valor em função de uma alteração na taxa de juros.

É importante destacar que os componentes a serem incluídos na demonstração do fluxo de caixa variam de nação para nação.

A demonstração de fluxo de caixa, de acordo com o IAS 7, deve ser dividida em três grupos: atividades de investimentos, atividade de financiamento e atividades operacionais. Sendo que, as atividades de investimento e financiamento não-caixa devem ser evidenciadas à parte da demonstração de fluxo de caixa em notas explicativas, englobando geralmente: aquisição de ativos através de leasing, conversão de dívidas em patrimônio líquido, troca de ativos e passivos não-caixa por outros ativos e passivos não-caixa, emissão de ações para adquirir ativos.

Ainda de acordo com o IAS 7, o grupo fluxo de caixa das atividades operacionais pode ser apresentado pelo método direto ou indireto. A IASB tem preferência pelo método direto de apresentação do caixa líquido das atividades operacionais, mas na prática, segundo Epstein e Mirza (2004), a maior parte das empresas apresenta as atividades operacionais pelo método direto que demonstra os itens que afetam o fluxo de caixa identificando a fonte específica, diferentemente do método indireto, que parte do resultado do exercício.

Na utilização do método direto devem ser evidenciadas as seguintes classes de recebimentos e pagamentos brutos: cobranças em dinheiro de clientes, dividendos e juros recebidos, dinheiro pago a empregados e outros fornecedores, pagamento de juros, pagamento de Imposto de Renda e outros recebimentos e pagamentos de caixa das operações.

Este método é apresentado explicitamente na demonstração do fluxo de caixa, por isso não se faz necessário o método de notas explicativas. Apesar, de possibilitar tratamentos alternativos, o IAS 7, exige que a política adotada seja consistente de um exercício para o



outro. A principal vantagem do método direto é a de que ele permite melhor compreensão, por parte do usuário, do relacionamento entre o resultado da entidade e o seu fluxo de caixa.

Nas normas internacionais, ao utilizar o método direto, não há necessidade de elaborar uma tabela suplementar que reconcilie o resultado do exercício e o fluxo de caixa.

O método indireto também denominado de método de reconciliação é o mais utilizado para a apresentação do caixa das atividades operacionais devido a sua simplicidade. Inicia-se com o resultado do período adicionando-se ou deduzindo-se receitas e despesas que não afetaram o caixa para se obter o fluxo de caixa das atividades operacionais. Quando utilizado o método indireto enfatiza-se as mudanças nas principais contas de ativos e passivos correntes.

Finalmente, o IAS 7 possibilita ainda a utilização do método indireto modificado que é uma variação do método indireto, partindo, este das receitas e despesas apresentadas na demonstração de resultado. Este método não possui similar nas normas norte-americanas.

### **Normas norte-americanas**

Conforme determina o SFAS 95, a demonstração do fluxo de caixa é parte integrante das demonstrações financeiras obrigatórias. Segundo o SFAC 1 os relatórios financeiros devem fornecer uma informação útil para os investidores atuais e potenciais, credores e outros usuários para a tomada de decisão racional no que tange a investimentos e crédito.

As normas norte americanas é muito parecida com as normas internacionais, no que se refere a demonstração do fluxo de caixa. Possuindo mesma finalidade: fornecer uma informação sobre os recebimentos e pagamentos de caixa da entidade durante determinado período; de acordo com o SFAS 95, alterado pelos 102 e 104. Incluindo somente as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa conforme determina o SFAS 95. E também é dividida em três grupos, atividades de investimentos, financiamentos e operacionais e seus respectivos itens, segundo o SFAS 102.

Da mesma forma que nas normas internacionais, de acordo com o SFAC 95, o grupo de fluxo de caixa pode ser apresentado por dois métodos: indireto e direto. Contudo, a FASB tem preferência pelo método direto, embora na prática o mais usado seja o indireto.

O método direto evidencia os pagamentos e recebimentos de caixa, indicando as fontes específicas diferentemente do método indireto que parte do resultado do exercício. E as classes utilizadas diferentemente das normas internacionais, não há possibilidade de tratamento alternativo para os dividendos, juros recebidos e juros pagos.

O uso do método direto apresenta as mesmas vantagens de compreensão por parte do usuário do relacionamento resultado da entidade e fluxo de caixa. Neste caso, existe a necessidade de se elaborar uma tabela suplementar que concilie o resultado do exercício e o fluxo de caixa, sendo as mesmas informações utilizadas para elaborar o fluxo de caixa das atividades operacionais pelo método indireto.

O método indireto é mais utilizado para apresentação do caixa das atividades operacionais, por ser mais simples, visto que pelo método direto, além da apresentação direta da movimentação das contas caixas e equivalentes de caixas, existe a necessidade da elaboração da tabela suplementar, cuja movimentação é similar ao método indireto. Inicia com o lucro líquido adicionando-se ou deduzindo-se receitas e despesas que não afetaram o caixa para se obter o fluxo de caixa das atividades operacionais.

### **Diferenças Internacionais na elaboração dos Sistemas Contábeis**

A Contabilidade é um produto do ambiente em que atua, como cada país possui um ambiente político, social, cultural e econômico diferente um do outro, ficando difícil estabelecer sistemas contábeis nacionais de uma forma objetiva.

*“O número de tentativas que têm sido feitas para classificar sistemas contábeis nacionais, é o mesmo esforço que os biólogos tentam fazer para classificar fauna e flora”, conforme Nobes e Parker (1995).*

Essa afirmação acima mostra como é difícil de classificar países ou grupo de países, segundo os sistemas contábeis. De forma geral, a maioria dos autores classificam os sistemas contábeis em dois modelos diferentes: o modelo Anglo-Saxão (composto por países como Grã-Bretanha, Austrália, Nova Zelândia, EUA, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Singapura; cuja características predominantes são: existência de uma contabilidade forte e atraente como profissão, possui mercado de capitais sólidos, pouca interferência governamental nas práticas contábeis e as demonstrações financeiras buscam atender os investidores.), o modelo Continental (composto por países como França, Alemanha, Itália, Japão, Bélgica, Espanha, países comunistas (Europa Oriental), países da América do Sul, entre outros, e as características predominantes desse modelo são: profissão Contábil fraca, forte interferência governamental nos padrões contábeis, as demonstrações financeiras atendem primeiramente os credores e o Governo, importância de bancos e de outras instituições financeiras como fonte de captação pelas empresas.).

Mas temos alguns países que possuem algumas características especiais em relação aos modelos descritos acima, como no caso o Japão, por exemplo, alguns autores defendem a ideia de que filosoficamente esse segue o modelo anglo-saxão, mas a profissão contábil é reconhecida como forte e a preocupação das empresas, está muito mais voltada para o credor ou para o Governo do que para o acionista. A Holanda como os países escandinavos, tem “luz própria”, não sendo classificável em nenhum grupo; a Holanda possui seu desenvolvimento contábil não marcado pela existência de mercados de capitais e nem pela existência de profissão forte, embora as práticas contábeis sejam similares aos EUA e Inglaterra e os países escandinavos possuem forte influência governamental, em matéria de legislação para a área social, impactando a contabilidade.

Alguns autores classificam de maneiras diferentes esses países em seus sistemas contábeis, Nobes citado anteriormente, faz uma classificação contemplando somente países em desenvolvimento, descartando países emergentes ou em desenvolvimento, o autor adota em sua classificação contábil “classe”, “subclasse” e “espécie”.

Belkaoui (2000), baseando seus estudos em Mueller (1996), classifica 10 grupos distintos de diferenciação, adotando alguns elementos que caracterizam-os, como, estágio de desenvolvimento econômico, complexidade empresarial, economia planificada ou de mercado e credibilidade na legislação. Os dez grupos são:

- a) EUA, Canadá e Holanda;
- b) Austrália e Comunidades Britânicas (exceto Canadá);
- c) Alemanha e Japão;
- d) Europa Continental (exceto Alemanha, Holanda e países escandinavos);
- e) Países escandinavos;
- f) Israel e México;
- g) América do Sul;
- h) África (exceto África do Sul);
- i) Nações desenvolvidas do Oriente Médio;
- j) Países comunistas.

Belkaoui utilizou mais à questão da localização geográfica e o impacto das culturas, peculiares e distintas entre si, e que, por essa razão, não foram contempladas no estudo do Nobes.

Doupnik e Salter (1993) aplicaram testes estatísticos voltados para análise de identificação de 50 países, concluindo que países com critérios não conservadores tendem a



apresentar nível mais baixo de evidenciação, o estudo mostrou que a classificação em dois blocos (micro e macro), esse estudo apresenta similaridades com os anteriores.

Saudagaran destaca que:

- a) Japão e Alemanha em grupos separados;
- b) Holanda integrando o grupo liderado pela Grã-Bretanha;
- c) Colômbia no mesmo grupo de França, Itália e Espanha;
- d) Bélgica no mesmo grupo Arábia Saudita;
- e) Filipinas no mesmo grupo de Grã-Bretanha;

Com o estudo desses alguns autores e de mais alguns, leva-nos a questionar se é possível ou não existir um agrupamento dos diversos sistemas contábeis existentes nos países, a busca para resolução de tal questionamento é que mesmo não definindo um sistema único, a harmonização pode trazer explicações sobre as diferentes causas internacionais que propõe tal diferenciação.

Conforme Walton (2003), “a compreensão de regras internacionais é muito difícil porque as regras têm diferentes significados: na Alemanha, tudo é proibido a menos que esteja explicitamente permitido na lei, enquanto na Inglaterra tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido na lei. No Irã, por outro lado, tudo é proibido mesmo que esteja permitido na lei, enquanto na Itália tudo é permitido, especialmente se é proibido.”

O autor tenta mostrar que através dessas diferenças, as regras contábeis podem ter diversas interpretações nesses países, pois a mesma interage com os fatores econômicos e constitucionais dos países, trazendo conseqüentemente uma difícil padronização de sistemas contábeis.

Os principais autores B. Elliot e J. Elliot, Saudagaran, Radebaugh e Gray, Belkaoui (Mueller), Nobes, apresentam em seus estudos algumas semelhanças entre as razões das diferenças internacionais no *financial reporting* (sistemas contábeis), que serão explicadas no que segue:

Para esses autores as características e o tipo de sistema legal de um país têm influencia nas diferenças internacionais, classificando em duas correntes (common-law, conhecida como não-legalística ou code-law, conhecida como legalística), as características que são capazes de influenciar no comportamento e o direcionamento que um país pode assumir, quanto à profissão contábil e ao *financial reporting*. No sistema não legalística (common-law) não é necessário detalhar as regras a serem aplicadas para todos os casos ou para todas as situações, e também focando o que deve ser evitado (o que não vem a ser proibido é aceito), países que possuem esse sistema tendem a possuir um ambiente legal de um país que tende a ser propício a inovações em termos de *financial reporting*, mas também a criatividade para interpretar o “espírito da lei” pode resultar em artifícios para manipular ou aproveitar brechas legais. No sistema legalística (code-law) é predominante em uma estrutura legal, onde há muito menos flexibilidade na preparação e apresentação das demonstrações contábeis, esse sistema protege os credores da companhia.

Outro fator de destaque que os autores defendem é a existência de um mercado sólido onde as organizações podem buscar recursos no mercado de capitais, ou junto ao mercado bancário com fonte governamental. Os países que buscam recursos no mercado apresentarão suas demonstrações contábeis privilegiando os acionistas e os países que buscam atender os financiamentos de suas empresas com recursos do banco e do governo, as demonstrações contábeis privilegiaram o credor bancário ou governamental. A profissão contábil também é outro fator que influencia nas diferenças internacionais de *financial reporting*, a



profissão nos países que possuem mercado sólido e atuante, o mercado tem uma demanda do mercado para buscar informações financeiras, isso ocorre nos EUA, Canadá e Grã-Bretanha, possuem a profissão contábil auto-regulamentado, ou seja, com pouca interferência do estado, isso influencia nas qualidades das demonstrações contábeis que acabam sendo consideradas como mais confiáveis e independentes, ou seja, nesses países o status da profissão contábil acaba interferindo de forma positiva. Já nos países onde não há demanda para buscar informações, o contador possui baixo status e é considerado responsável pela escrituração, a qualidade das demonstrações contábeis tornam-se questionáveis, e os auditores acabam por não possuir um status suficientes para produzir relatórios elaborados por esses.

Segundo Elliot e Elliot (2002), “em países onde não há demanda de mercado para buscare informação financeira, contadores têm sido tratados como ‘bookkeepers’ (responsável pela escrituração) e com baixo status.”

A questão tributária é uma das diferenças internacionais que também afetam o *financial reporting*, os propósitos fiscais possuem objetivo específico voltado para tributação do lucro, os investidores querem avaliar seus investimentos e os credores querem avaliar seus fluxos de caixa sobre seus empréstimos, com isso sofrem fortemente com impactos fiscais. Em alguns países as regras fiscais independem do sistema contábeis e para propósitos fiscais, ou seja, as regras destinadas ao publico não contemplam como regras tributárias, mas em países que possuem dependência das regras fiscais nas demonstrações contábeis, com isso *financial reporting* possui interferência por regras fiscais.

Nobes e Saudagaran defendem também que o nível de educação contábil do país é afetada pelo nível de desenvolvimento econômico dos país, a qualidade da educação contábil de determinado traz impacto significativo no sistema desenvolvido por esse. Países que possuem uma qualidade de ensino elevado, possuem conseqüentemente um sistema contábil mais desenvolvido do que os países que possuem baixo investimento na educação contábil.

A estrutura empresarial e o tipo de empresas é também lembrada pelos autores como uma das causas de diferenças internacionais, que pode ser justificada também pelo nível de desenvolvimento econômico de cada país, ou do tipo que de recursos que as empresas financiam seus ativos.

Outras razões como o nível de inflação e algumas características que provém do país em questão, como, acidentes de percurso, invasões, localização geográfica, herança de ser colônia, linguagem e etc., também são defendidas pelos autores como possíveis causas de diferenças internacionais.

Acima foram apresentadas algumas questões sobre as diferenças internacionais que trazem barreiras na comunicação de informações contábeis entre países, a fim de reduzir tal problema há um consenso para a harmonização desses sistemas contábeis, facilitando sua comparabilidade entre os países. Lembrando que, como cita o autor, a harmonização é um procedimento que preserva particularidades inerentes a cada país, melhorando assim a troca de informações interpretadas, trazendo inúmeros benefícios como redução de custos para empresas multinacionais gerenciar seus sistemas contábeis, na realização de trabalhos de auditorias, entre outras vantagens e isso não se deve ser confundido com “padronização” de normas contábeis. A harmonização pode também trazer dificuldades no que envolve suas práticas operacionais principalmente em países onde os sistemas contábeis são dependentes da tributação, citado anteriormente, torna-se grande nesses países a dificuldade de harmonização, a questão de nacionalismo do país na aceitação de normas contábeis adotas por outros países, perdendo assim sua “soberania” também é um fator que traz dificuldades no processo de harmonização, dentre outras dificuldades.

A fim de fazer um estudo comparativo sobre: o ambiente legal e regulamentar, a profissão contábil que influencia na edição de normas contábeis, os princípios contábeis e as

demonstrações Financeiras entre alguns países integrantes do modelo anglo-saxão e continental, citado anteriormente, o autor Niyama (2008) escolhe seis países que compõem esses modelos, para exemplificar o ambiente internacional e os diferentes meios de atuação dos sistemas contábeis nesses países. Os países relatados a seguir serão: Estados Unidos, Grã-Bretanha, França e Alemanha.

Nos Estados Unidos, o desenvolvimento da contabilidade está relacionada ao desenvolvimento econômico, possui sua regulamentação contábil sustentada por um organismo do setor privado (FASB) e a edição dos padrões contábeis é sustentada pela SEC, que é um órgão independente que não sofre influências diretas do poder executivo, tem autoridade legal para estabelecer critérios de classificação, possui um canal de comunicação com o FASB.

O Instituto Norte-Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) criou alguns comitês que são voltados para o desenvolvimento contábil, como o CAP (Comitê de Princípios Contábeis) que publicava boletins de assuntos contábeis, possuía poder mandatário, mas que encontrou empecilhos quando se deparou com problemas contábeis contemporâneos; o APB (Junta de Princípios Contábeis) que pronunciou a contabilização de algumas operações que também sofreu desgaste sem sua autoridade, quando foi criado o crédito tributário sobre investimentos.

Os princípios contábeis aceitos (USGAAP) são classificados em ordem decrescente de categoria e são as seguintes:

- a) Categoria A: Os princípios mais importantes são promulgados por ordem de importância e são autorizados por órgãos designados pela AICPA;
- b) Categoria B: Quando o evento não for especificado no item acima (categoria A), os contadores devem seguir um processo de estabelecimento de princípios contábeis que são aceitos incluindo uma distribuição dos princípios ao público para comentário;
- c) Categoria C: composto por órgãos de comitês de contadores especialistas quando a interpretação dos princípios contábeis são aceitos;
- d) Categoria D: práticas que são geralmente aceitas e são relevantes para as indústrias.

Observa Niyama, que quando se refere aos princípios contábeis nos Estados Unidos, os padrões têm aplicações específicas, requerendo maior detalhamento à sua normatização

As demonstrações financeiras anuais compreendem Balanço Patrimonial, Demonstração do Exercício (DRE), Demonstrações de Fluxo de Caixa (DFC) e Demonstrações das Mutações Patrimoniais (DLPA).

Na Grã-Bretanha, a legislação comercial e a profissão contábil são os principais responsáveis pela normatização de padrões contábeis, a legislação tributária tem pouca influência nas relações contábeis; possui uma profissão altamente organizada, foi o primeiro país a criar sua entidade profissional representativa da classe contábil, seus princípios contábeis envolvem a continuidade da exploração, comprometimento ou independência dos exercícios, constância dos métodos, prudência, não-compensação, importância significativa, custo histórico, intangibilidade do balanço, prevalência da realidade sobre a aparência; as demonstrações financeiras britânicas sugerem as companhias abertas divulgar o Balanço Patrimonial, DFC, DRE, relatório da diretoria e relatório dos auditores Independentes.

Na França, a normatização está a Cargo do Código Comercial, Legislação Societária e Fiscal, Plano Geral de Contas, Comitê de Regulamentação Contábil, Comissões de Operação de Bolsas e Influências das Diretivas da União Européia e padrões Internacionais do IASB, a legislação tributária e fiscal possui influência nas empresas locais, a profissão contábil é relativamente fraca, sem autonomia, contempla os princípios da continuidade dos negócios, independência dos exercícios, custo histórico, prudência, permanência dos métodos, não-compensação, intangibilidade do balanço, nas demonstrações financeiras o Plano Geral de Contas incluem o Balanço Patrimonial, DRE, DFC, Notas Explicativas.

Na Alemanha o Código Comercial, a legislação societária e fiscal representam a normatização de matéria contábil, existem duas formas de profissão contábil, uma equivalente ao contador público certificado que possui de qualificação, formação universitária e outra categoria de fiscalizador licenciado e audita em pequenas e médias empresas, os princípios são a continuidade, separação dos exercícios ou competência, prudência permanência dos métodos, não-compensação, clareza, substancia sobre a forma, dentre outras, a demonstração financeira possui o Balanço Patrimonial e a DRE são contempladas em Notas Explicativas e Relatório da Diretoria, a DFC não é obrigatória e a DLPA são obrigatórias para companhias abertas, a auditoria é obrigatória para médias e grandes companhias.

### 3. CONCLUSÃO

Os sistemas contábeis praticados nos diversos países possuem métodos diferentes de atuação, isso devido à interferência dos diversos fatores econômicos, políticos, culturais, etc., que cada região possui isso porque a contabilidade é uma ciência social aplicada, sendo essa o produto do ambiente que atua o que traz tal diferenciação nos sistemas contábeis. Assim vários estudiosos explicam o motivo dessas diferenças, tentando submeter alguns países em grupos, e de forma geral, muitos autores classificam os sistemas contábeis em dois modelos, que foram trabalhados no artigo, (Anglo-Saxão e Continental), isso de acordo com algumas características que são presentes nos países, outros grupos são sugeridos por autores, pois alguns países não conseguem se enquadrar dentro das características dos modelos citados anteriormente, como o Japão e Holanda. A busca da harmonização é a maneira pela qual se tenta trazer uma solução agrupando os sistemas contábeis (*financial reporting*), esse processo tem envolvido iniciativas de diversos organismos, e algumas entidades profissionais atuam contribuindo para esse fim, a harmonização contribui com a redução de custos principalmente para empresas multinacionais, dentre outras vantagens, mas a divergências dos sistemas contábeis de alguns países também dificulta esse processo, principalmente quando se envolve normas fiscais. O trabalho relatou também algumas diferenças nas normas brasileiras e norte-americanas sobre as demonstrações financeiras obrigatórias (Ativo, Passivo, DMPL, DLPA, DFC), comparando-as.

### 4. REFERÊNCIAS

EPSTEIN, Barry J; MIRZA, Abbas Ali. Ias interpretation and application of international accounting and financial reporting standards. New Jersey: John Willey, 2004

FASB – Financial Accounting Standards Board. SFAS 2 – Accounting for Research and development Cost. Emitido em setembro de 1974.

\_\_\_\_\_.SFAC 6 Elements Of Financial Statement. Emitido em dezembro de 1985

\_\_\_\_\_.SFAC 7 Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements. Emitido em fevereiro de 2000.

\_\_\_\_\_.SFAS 95 Stament of Cash Flows. Emitido em novembro de 1987.

\_\_\_\_\_. SFAS 102 Stament of Cash Flows.– Exemption of Certain Enterpreses and Classification of Cash Flows from Certain Securities Acquired for Resale. Emitido em fevereiro de 1989.

\_\_\_\_\_. SFAS 104 Stament of Cash Flows.– Net Reporting of Certain Receipts and Cash Payments and Classification of Cash Flows from Holding Transactions. Emitido em dezmebro de 1989.

\_\_\_\_\_. SFAS 130 – Reporting Comprehensive Icome, Emitido em junho de 1997

FASB. SFAS 142 – Goodwill and Other Intangible Assets. Emitido em junho de 2001.



- IASC – International Accounting Standard Committee. International Accounting Standards 2004. Reino Unido, 2004.
- \_\_\_\_\_. IAS 22 – Business Combination. Emitido em 1983 e revisado em julho de 1998.
- \_\_\_\_\_. IAS 27 – Consolidated Financial Statement and Accounting for investments in Subsidiaries. Emitido em 1988 e revisado em 1994, 1998 e outubro de 2000.
- SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; Fernandes, Lucieane Alves. Introdução a Contabilidade Internacional, São Paulo, Atlas 2006.
- \_\_\_\_\_; MULLER, G. *International accounting*. 2.ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1998;
- COOKE, T. E.; KIKUYA M. Financial reporting in Japan: regulation, practice and environment. Oxford: Blackwell Publishers, 1992.
- COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR (CAPES). Disponível em: <http://www.capes.gov.br>
- DOUPNIK, T. S.; SALTER, S. B. An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices. *Journal of International Business Studies*, 41-60, 1993.
- ELLIOT, B.; ELLIOT, J. Financial accounting and reporting. 6. ed. Prentice Hall Europe, 2002.
- NIYAMA, J. K.; GOMES, A. L. O. Contabilidade de instituições financeiras. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- NOBES, C. A judgmental international classification of financial reporting practices. *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring 1983.
- INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION. International financial reporting standards. Londres : IASCF, 2003.
- SAUDAGARAN, S. M. International accounting: a user perspective. 2.ed. Cincinnati: South Western, 2004.
- WALTON, P.; HALLER, A.; RAFFOURNIER, B. International accounting. Londres: International Thomson Business Press, 2003.
- WOLK, H. I.; DODD, J. L.; TEARNEY, M. G. Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment. Norwalk, Connecticut: Thomson South Western, 2004