

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

UMA ANÁLISE DESCRITIVA DAS ALTERAÇÕES ADVINDAS COM O
***CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING* QUE**
AFETARÃO O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO – CPC 00

ALUNA: ALINE SOARES DA SILVA

Goiânia, dezembro de 2011

Universidade Federal de Goiás
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
Sistema de Bibliotecas - Biblioteca Central
Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia
Campus Samambaia – Caixa Postal 411 74001-970 Goiânia-GO
Fone (62) 3521-1183. Fax (62) 3521-1396

TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR AS MONOGRAFIAS ELETRÔNICAS REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL DE MONOGRAFIAS DA UFG – RIUFG

1. Identificação do material bibliográfico monografia:

Graduação Especialização

2. Identificação do Trabalho de Conclusão de Curso

Autor (a):	Aline Soares da Silva		
E-mail:	babylyne28@hotmail.com		
Seu e-mail pode ser disponibilizado na página?	<input checked="" type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não	
Título:	UMA ANÁLISE DESCRITIVA DAS ALTERAÇÕES ADVINDAS COM O <i>CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING</i> QUE AFETARÃO O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO – CPC 00		
Palavras-chave:	<i>Conceptual Framework</i> ; CPC 00; Conceitos Contábeis.		
Título em outra língua:	A DESCRIPTIVE ANALYSIS OF CHANGES ARISING WITH THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING THAT AFFECT THE BASIC CONCEPT STATEMENT - CPC 00		
Palavras-chave em outra língua:	<i>Conceptual Framework</i> ; CPC 00; Accounting Concepts.		
Data defesa: (dd/mm/aaaa)	15/12/11		
Graduação/Curso Especialização:	Ciências Contábeis		
Orientador (a):	Professor Ms.: Eduardo José dos Santos		

DECLARAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO NÃO-EXCLUSIVA

O referido autor:

- a) Declara que o documento em questão é seu trabalho original, e que detém prerrogativa de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade.
- b) Se o documento em questão contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder à Universidade Federal de Goiás os direitos requeridos por esta licença, e que esse material cujos direitos são de terceiros está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdo do documento em questão.

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

Na qualidade de titular dos direitos do autor do conteúdo supracitado, autorizo a Biblioteca Central da Universidade Federal de Goiás a disponibilizar a obra, gratuitamente, por meio do Repositório Institucional de Monografias da UFG (RIUFG), sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou *download*, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data, sob as seguintes condições:

- Permitir uso comercial de sua obra? () Sim (x) Não
 Permitir modificações em sua obra?
 () Sim
 () Sim, contanto que outros compartilhem pela mesma licença.
 (x) Não

A obra continua protegida por Direito Autoral e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

Local e data Goiânia, 15/12/2011

Aline Soares da Silva
Assinatura do Autor e/ou Detentores dos Direitos Autorais

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALINE SOARES DA SILVA

UMA ANÁLISE DESCRITIVA DAS ALTERAÇÕES ADVINDAS COM O
***CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING* QUE**
AFETARÃO O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO – CPC 00

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE da Universidade Federal de Goiás – UFG, sob a orientação do Prof. Ms. Eduardo José dos Santos.

Goiânia, dezembro de 2011

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
GPT/BC/UFG**

Silva, Aline Soares da

Uma Análise Descritiva das Alterações Advindas com o *Conceptual Framework For Financial Reporting* que Afetarão o Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00

84 f.

Orientador: Prof^º. Ms. Eduardo José dos Santos

Monografia (Graduação) – Universidade Federal de Goiás, Curso de Ciências Contábeis, 2011.

Bibliografia.

1. *Conceptual Framework*. 2. CPC 00. 3. Conceitos Contábeis.

I. Título.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

UMA ANÁLISE DESCRITIVA DAS ALTERAÇÕES ADVINDAS COM O
***CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING* QUE**
AFETARÃO O PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO – CPC 00

ALINE SOARES DA SILVA

Monografia de Trabalho de Conclusão de Curso submetida à banca examinadora designada como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca Examinadora:



Prof. Ms. Eduardo José dos Santos
(Orientador)

Prof. Ms. Emerson Santana de Souza



Prof. Ms. Lúcio de Souza Machado

Julgada em: Goiânia, 15 de dezembro de 2011.

Estabelecer uma meta para a qual lutar é essencial se o relatório financeiro está a evoluir de forma a melhorar a sua utilidade.

(Financial Accounting Standards Board)

RESUMO

A presente pesquisa, de caráter descritivo bibliográfico-documental, fez uma análise comparativa entre o *Conceptual Framework for Financial Reporting*, emitido pelo *International Accounting Standards Board* e pelo *Financial Accounting Standards Board* em 2010, o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 de 2008 e o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) lançado em audiência pública em 20 de Outubro de 2011 e aprovado em 2 de Dezembro de 2011 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Tal análise buscou verificar se o CPC 00 (R1) atendeu a essência do *Conceptual Framework*. Para esta análise foi utilizada a fonte primária que é o *Conceptual Framework* retirado diretamente do site do *Financial Accounting Standards Board*, sendo feita sua tradução para a língua portuguesa, e também utilizou-se as fontes secundárias que foram as bibliografias publicadas a respeito do assunto. Como resultado, constatou-se que o CPC 00 (R1) atendeu em grande parte o previsto no *Conceptual Framework*, no que tange aos capítulos 1-O objetivo do relatório financeiro com propósito generalizado, e o 3-Características qualitativas da informação financeira útil, pois o texto se manteve fiel ao original. Porém a essência não foi verificada na introdução do CPC 00 (R1) pois esta contém conteúdo relativo ao Custo histórico recuperável e manutenção do capital financeiro nominal que provém do CPC 00 mas não consta no *Conceptual Framework* e também porque a introdução reforça que os relatórios financeiros devem ser destinados para os usuários em geral sendo que o *Conceptual Framework* foca nos usuários prioritários que são os investidores existentes e potenciais, financiadores e outros credores.

Palavras-chave: *Conceptual Framework*; CPC 00; Conceitos Contábeis.

ABSTRACT

This research was a descriptive bibliographic and documentary, made a comparative analysis between the Conceptual Framework for Financial Reporting, issued by the International Accounting Standards Board and the Financial Accounting Standards Board in 2010, the Basic Concept Statement CPC 00 2008, Standard and Basic Concept CPC 00 (R1), launched at a public hearing on 20 October 2011 and approved on December 2, 2011 by the Accounting Pronouncements Committee. This analysis sought to determine if the CPC 00 (R1) attended the essence of the Conceptual Framework. For this analysis we used the primary source that the Conceptual Framework is removed from the site of the Financial Accounting Standards Board, which made its translation into Portuguese, and is also used secondary sources that were published bibliographies on the subject. As a result, it was found that the CPC 00 (R1) attended largely provided for in the Conceptual Framework, in relation to chapters 1-The objective of general purpose financial report, and 3-Qualitative characteristics of useful financial information, as the text has remained true to the original. But the essence was not observed in the introduction of the CPC 00 (R1) as it contains content concerning the recoverable historical cost and nominal financial capital maintenance that comes from the CPC 00 but not in the Conceptual Framework and also because the introduction stresses that the financial reports must be intended for general users and the Conceptual Framework focuses on priority users that are existing and potential investors, lenders and other creditors.

Keywords: Conceptual Framework; CPC 00; Accounting Concepts.

SUMÁRIO

Introdução.....	9
1 - CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING.....	15
1.1 - O objetivo do relatório financeiro com propósito generalizado.....	16
1.1.1 - Objetivo e utilidade do relatório financeiro com propósito generalizado.....	16
1.1.2 - Recursos econômicos e obrigações.....	17
1.1.3 - Mudanças em recursos econômicos e obrigações.....	18
1.1.4 - Desempenho financeiro refletido pela contabilidade.....	18
1.1.5 - Desempenho financeiro refletido pelos fluxos de caixa passados.....	18
1.2 - Características qualitativas da informação financeira útil.....	19
1.2.1 - Características qualitativas fundamentais.....	19
1.2.1.1 - Relevância.....	19
1.2.1.1.1 - Materialidade.....	19
1.2.1.1.2 - Representação Fidedigna.....	19
1.2.2 - Aprimorando as características qualitativas.....	20
1.2.2.1 - Comparabilidade.....	20
1.2.2.2 - Verificabilidade.....	20
1.2.2.3 - Tempestividade.....	21
1.2.2.4 - Compreensibilidade.....	21
1.2.3 - A restrição de custos em relatórios financeiros úteis.....	21
2 - PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO CPC 00.....	22
2.1 - Prefácio.....	22
2.2 - Usuários e suas necessidades de informação.....	23
2.3 - O objetivo das demonstrações contábeis.....	24
2.4 - Posição patrimonial e financeira, desempenho e mutações na posição.....	24
2.5 - Notas explicativas e demonstrações suplementares.....	25
2.6 - Regime de competência.....	25
2.7 - Características qualitativas das demonstrações contábeis.....	25
2.7.1 - Compreensibilidade.....	25
2.7.2 - Relevância.....	25
2.7.2.1 - Materialidade.....	26

2.7.3 - Confiabilidade.....	26
2.7.3.1 - Representação adequada.....	26
2.7.3.2 - Primazia da Essência sobre a Forma.....	27
2.7.3.3 - Neutralidade.....	27
2.7.3.4 - Prudência.....	27
2.7.3.5 - Integridade.....	27
2.7.4 - Comparabilidade.....	28
2.8 - Limitações na relevância e na confiabilidade das informações.....	28
2.8.1 - Tempestividade.....	28
2.8.2 - Equilíbrio entre custo e benefício.....	28
2.8.3 - Visão verdadeira e apropriada.....	29
3 - PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO CPC 00 (R1).....	30
4 - AS DIFERENÇAS ENTRE O CONCEPTUAL FRAMEWORK E O CPC 00.....	32
4.1 - As diferenças entre o <i>Conceptual Framework</i> e o CPC 00 (R1).....	36
Considerações finais.....	39
Referências.....	40
Anexo - Conceptual Framework for Financial Reporting.....	43

INTRODUÇÃO

Após a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), através da Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Brasil deu passos significativos para alcançar a convergência às Normas Internacionais de Relatórios Contábeis, *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e *International Accounting Standard* (IAS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (CVM, 2008).

A formação do CPC partiu dos seguintes órgãos, conforme segue:

Depois de duas décadas, seis entidades não governamentais entraram em acordo [...]. Assim, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, a pedido da APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais, da ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, da BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo, da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, e do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, emitiu sua Resolução 1.055/05, criando esse Comitê. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2010, p. 16).

O primeiro objetivo do CPC relacionado na Resolução CFC nº 1.055/05 diz o seguinte:

Art. 3º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira [...] **levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.** (grifo nosso).

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2010) saudaram com enorme felicidade a criação do CPC, acreditando ter sido este um importante passo, pois, existia a absoluta necessidade de termos uma única normatização contábil no Brasil caminhando rumo a uma única Contabilidade mundial. E esse encaminhamento se dá pela convergência às Normas

Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, às quais a União Européia já está quase que totalmente aderente e tantos outros países no mundo também.

“Usualmente, a contabilidade é considerada a linguagem ‘dos negócios’ [...]. Entretanto, essa linguagem não é homogênea em termos internacionais, pois cada país tem suas práticas contábeis próprias.” (NIYAMA, 2009, p.15).

Mas essa falta de homogeneidade é justificada:

Considerando-se que cada país tem seu conjunto de leis, regras, filosofias, procedimentos, objetivos (buscam proteger os seus interesses nacionais), é razoável supor que os sistemas contábeis de cada país venham a ser impactados por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre outros. (NIYAMA, 2009, p. 21).

A estes fatores, Choi (1999 apud CVM, 2008) acrescenta outros, tais como tamanho do mercado, ordenamento jurídico, características das empresas, educação e cultura, que também acabam por afetar a contabilidade em uma determinada região do globo.

Logo, Niyama (2009) define o processo de convergência contábil internacional como sendo a busca de critérios adequados, visando proporcionar uma compreensão da contabilidade e a sua comparabilidade. O termo convergência “apresenta uma idéia de ‘movimento em direção a’, indicando que o processo tende a chegar a uma linguagem comum.” (NIYAMA; SILVA, 2011, p. 17).

E esse movimento de convergência segundo Farah et al. (2010), alavancou em 2001 quando a Comissão Européia decidiu adotar as normas internacionais de contabilidade (IAS) emitidas até então pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC) como a base para a preparação das demonstrações financeiras das empresas abertas. Esta decisão coincidiu com a criação do IASB.

“Desde então, o IASB passou a revisar as normas internacionais e emitir novas, de modo a formar um conjunto de normas contábeis a ser adotado para [...] padronizar a forma como as empresas [...] deveriam preparar e divulgar suas demonstrações financeiras.” (FARAH et al., 2010, p. xxi).

Tempos depois iniciou-se um processo para uma rápida convergência entre as normas do IASB e as do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), o que será de fato, o melhor dos mundos para os Contadores. Não que essas normas sejam a única verdade, mas porque são, no seu conjunto, efetivamente mais evoluídas do que as nossas (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2010).

“Esse processo de convergência ou integração teve um importante passo em 2002 quando foi assinado o *Norwalk Agreement* [...]” (CVM, 2008, p. 9).

Em setembro de 2002 o IASB e o FASB concordaram em trabalhar juntos, com o apoio de outros órgãos nacionais e regionais, para remover as diferenças entre as normas internacionais e os *Generally Accepted Accounting Principles in the United States* (US-GAAP). Esta decisão foi incorporada em um Memorando de Entendimento (MoU) entre os Conselhos conhecido como o Acordo de Norwalk. Em 2006 este compromisso foi reforçado quando o IASB e o FASB definiram metas específicas a serem alcançadas até 2008. Em 2008 os dois conselhos emitiram uma atualização para o Memorando de Entendimento, que identificou uma série de prioridades e metas para completar os restantes grandes projetos conjuntos em 2011. (IASB, 2011, tradução nossa).

Assim como o FASB, o Brasil considerando sua crescente integração global econômica e financeira, visando à melhoria da qualidade dos relatórios financeiro-contábeis e informações pertinentes fornecidas pelas empresas brasileiras também acordou com o IASB (IASB; CFC; CPC, 2010).

Em 28 de Janeiro de 2010, o Conselho Federal de Contabilidade e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis assinaram um Memorando de Entendimento (MoU) com o IASB que define o final de 2010 como a data-limite para a convergência plena com as IFRS [...].O memorando de entendimento compromete os signatários a usar seus melhores esforços para garantir a aprovação regulatória necessária para a convergência [...] (IASB, 2011, tradução nossa).

“O IASB e o FASB estão empreendendo um projeto para melhorar e convergir suas Estruturas Conceituais.” (FASB, 2010, tradução nossa).

No entanto, esse acordo entre o FASB e o IASB não significa que o FASB “se curvará” ao IASB e simplesmente aplicará suas normas contábeis. Muito pelo contrário, os *discussion papers*, segundo análise da CVM, publicados até 2008 pela equipe conjunta (FASB/IASB) que vem trabalhando no processo de harmonização das estruturas conceituais permitiram, preliminarmente, concluir que as normas do IFRS passariam por um processo de mudança para incorporar importantes aspectos das normas emitidas pelo FASB (CVM, 2008).

Em setembro de 2010 o FASB e o IASB publicaram o *Conceptual Framework for Financial Reporting*, revisão do *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* emitido originalmente pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC) em 1989 e que foi a base para a preparação do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00. O *Conceptual Framework* inclui os primeiros dois capítulos resultantes da primeira fase desse projeto, o capítulo 1 - O objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro com propósito generalizado e o capítulo 3 - Características qualitativas da

informação contábil-financeira útil. Estes capítulos substituem o *Concepts Statements* do FASB nº 1 - Objetivos do Relato Financeiro das Empresas e o nº 2 - Características Qualitativas da Informação Contábil. Quando o projeto de revisão da Estrutura Conceitual for finalizado, o IASB terá um único documento, completo e abrangente, denominado Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*) (CPC, 2008; CVM, 2011; FASB, 2010).

Em resposta à publicação do *Conceptual Framework for Financial Reporting*, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em conjunto com o CPC, submeteu à Audiência Pública SNC nº 11/2011 a minuta de Deliberação que aprova o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00(R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro - entre os dias 20 de outubro de 2011 a 21 de novembro de 2011 (CVM, 2011).

A proposta de revisão do CPC 00 visa “eliminar qualquer dúvida de que a intenção do Pronunciamento Conceitual Básico é produzir os mesmos reflexos contábeis que a aplicação do *Conceptual Framework for Financial Reporting*.” (CVM, 2011, p. 1).

Em 2 de Dezembro de 2011 o CPC aprovou o Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro - recomendando que o mesmo fosse referendado pelas entidades reguladoras brasileiras visando sua adoção (CPC, 2011).

Tendo como base o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 preconizado pelo CPC em 2008, e a revisão efetuada pelo FASB e pelo IASB no *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* de 1989, que resultou no *Conceptual Framework for Financial Reporting*, essa pesquisa tem a finalidade de responder o seguinte problema: A partir da revisão da Estrutura Conceitual Básica CPC 00, divulgada em audiência pública pela CVM, atendeu-se a essência do *Conceptual Framework for Financial Reporting*, no que concerne aos objetivos e características qualitativas do relatório financeiro?

Para respaldo na definição do objetivo geral desta pesquisa Marconi e Lakatos (2003, p. 219) o conceituam: “o objetivo geral está ligado a uma visão global e abrangente do tema. Relaciona-se com o conteúdo intrínseco, quer dos fenômenos e eventos, quer das idéias estudadas.”

Carmo (2009, p. 11) complementa: “O objetivo geral é a resposta que se pretende dar ao problema proposto [...]”

Logo, o objetivo geral desta pesquisa é avaliar a essência do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) em relação ao *Conceptual Framework for Financial Reporting*, no que concerne aos objetivos e características qualitativas do relatório financeiro.

De acordo com Marconi e Lakatos (2003) e Carmo (2009) os objetivos específicos apresentam caráter mais concreto. Têm função intermediária e instrumental, permitindo atingir o objetivo geral.

Os objetivos específicos são os seguintes:

- a) Traduzir o *Conceptual Framework for Financial Reporting* para o português e arrolar seus principais aspectos.
- b) Apresentar os tópicos do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 que foram substituídos pelo *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- c) Analisar o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1), submetido pela Comissão de Valores Mobiliários a Audiência Pública, em relação ao *Conceptual Framework* e ao CPC 00.
- d) Elaborar um quadro comparativo com as diferenças entre o CPC 00 e o *Conceptual Framework*.
- e) Analisar a tabela elaborada pela CVM mostrando as mudanças do CPC 00 para o CPC 00 (R1).

Niyama e Silva (2011) chamam a atenção para o seguinte: Nos últimos anos, tem-se observado um crescimento substancial nas emissões de normas contábeis por parte dos organismos regulamentadores, e isso se deve também por causa do movimento de convergência com as normas internacionais. Nesse sentido, a Estrutura Conceitual implantada em 2008 pelo CPC, tem o objetivo de “racionalizar e acelerar o processo de convergência com o padrão contábil internacional”.

A presente pesquisa justifica-se pela necessidade de uma avaliação inicial da essência do texto do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1), divulgado em audiência pública, em relação ao *Conceptual Framework*, para que haja uma constatação se realmente o mesmo foi traduzido na íntegra para o português, e se houve acréscimos ou supressões de conteúdos. Trabalhos neste sentido são poucos, devido a atualidade do *Conceptual Framework* promulgado em Setembro de 2010.

Devido a sua forma de abordagem esta pesquisa enquadra-se como qualitativa, conforme Silvia (2001 apud CARMO, 2009, p. 13) caracteriza: “Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva.”

De acordo com os objetivos gerais e específicos traçados para esta pesquisa, ela é descritiva, pois segundo destrincha Andrade (2009, p. 114) “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles.”

Como se pôde observar, anteriormente, os objetivos específicos procuram arrolar aspectos e tópicos do *Conceptual Framework* e do CPC 00 para que os mesmos sejam classificados por intermédio de um quadro, analisados, interpretados e ainda comparados com o texto do CPC 00 (R1). Concluído este processo descritivo o objetivo geral poderá ser alcançado.

Devido aos seus procedimentos técnicos esta pesquisa é bibliográfico-documental.

Segundo explica Silvia (2001 apud CARMO, 2009, p. 13) uma pesquisa é bibliográfica “quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na internet.”

Já a pesquisa documental para Marconi e Lakatos (2003) caracteriza-se devido a sua fonte de coleta de dados que está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias.

Silvia (2001 apud CARMO, 2009, p. 13) acrescenta: a pesquisa documental é “elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico.”

Andrade (2009) define: Fontes primárias são obras ou textos originais que ainda não foram analisados ou interpretados, e constituem o subsídio das pesquisas documentais. Pela sua relevância, dão origem a outras obras. As fontes secundárias são constituídas pela literatura originada de determinadas fontes primárias e constituem-se em fontes das pesquisas bibliográficas. Bibliografia, portanto, é o conjunto de obras escritas para esclarecer fontes primárias, analisá-las, divulgá-las ou estabelecê-las.

Diante das definições citadas conclui-se que, a fonte primária deste trabalho é o *Conceptual Framework for Financial Reporting*, o mesmo foi retirado do site, em inglês, de um de seus órgãos emissores, o FASB, e traduzido para o português com o auxílio da plataforma Google Tradutor. As demais fontes utilizadas nesta pesquisa são secundárias.

1 - CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

O *International Accounting Standards Board* (2010, tradução nossa) completou a primeira fase (*Fase A*) do projeto do *Conceptual Framework* através da publicação de dois capítulos em Setembro de 2010. Estes capítulos discutem o objetivo do relatório financeiro com propósito generalizado e as características qualitativas da informação financeira útil.

O objetivo é fazer com que os padrões estejam embasados em princípios consistentes e adequados. A intenção é desenvolver um *Conceptual Framework* que esteja enraizado em conceitos econômicos fundamentais ao invés de estar sustentado em uma coleção de convenções arbitrárias.

O *Framework* substituído foi publicado em 1989, pelo órgão antecessor ao IASB. Este projeto também visa eliminar as diferenças entre IFRS e o US GAAP, por isso o IASB tem trabalhado em conjunto com o FASB.

O projeto está sendo realizado em oito fases como pode ser verificado no quadro:

Fases	Tópicos
A	Objetivos e características qualitativas
B	Definições de elementos, reconhecimento e desreconhecimento
C	Mensuração
D	O conceito da entidade que relata
E	Limites de relatórios financeiros, apresentação e divulgação
F	Finalidade e status do framework
G	Aplicação do framework para entidades sem fins lucrativos
H	Questões remanescentes se houver

Quadro 1 – Fases do Projeto *Conceptual Framework*. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Conceptual+Framework.htm>>

Na Fase A, na publicação do *discussion paper* e do *exposure draft* foram recebidos 321 comentários. As fases B, C e D estão ativas.

Sobre o *Conceptual Framework* o FASB (2010, tradução nossa) complementa:

O *Conceptual Framework* é destinado a objetivos específicos e conceitos fundamentais que serão a base para o desenvolvimento da contabilidade financeira e orientação de relatórios. Os objetivos: identificar as metas e os propósitos dos relatórios financeiros. Dos fundamentos: são os conceitos subjacentes da contabilidade financeira, conceitos que norteiam a seleção de transações e outros eventos e condições que devem ser contabilizadas; seu reconhecimento e mensuração, e os meios de resumir e comunicá-los às partes interessadas. Conceitos desse tipo são fundamentais no sentido de que outros conceitos virão a partir deles e constante referência a eles será necessária para seu estabelecimento, interpretação e aplicação. O *Conceptual Framework* é um sistema coerente de objetivos inter-relacionados e conceitos fundamentais que prescreve a natureza, função e limites da contabilidade e relatórios financeiros orientando de forma consistente. Destina-se a servir o interesse público, fornecendo estrutura e direção para a contabilidade e seus relatórios facilitando assim o fornecimento de informações financeiras imparciais.

No quadro 2 pode-se verificar a história do *Framework*.

CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING 2010	
HISTÓRIA DO FRAMEWORK	
Abril 1989	<i>Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements</i> (the Framework) aprovado pelo IASC
Julho 1989	Framework foi publicado
Abril 2001	Framework adotado pelo IASB.
Setembro 2010	<i>Conceptual Framework for Financial Reporting 2010</i> (the IFRS Framework) aprovado pelo IASB

Quadro 2 - Quadro que demonstra a história do Framework. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/standard/framework.htm>>

1.1 O OBJETIVO DO RELATÓRIO FINANCEIRO COM PROPÓSITO GENERALIZADO

1.1.1 Objetivo e utilidade do relatório financeiro com propósito generalizado

Segundo o FASB (2010, tradução nossa) o objetivo dos relatórios financeiros é fornecer informações sobre a empresa, o que é bastante útil para os investidores existentes e potenciais, financiadores e outros credores na tomada de decisões sobre o fornecimento de

recursos para a entidade e na avaliação das perspectivas para os futuros fluxos de caixa líquidos.

Para avaliar as perspectivas para os futuros fluxos de caixa líquidos são necessárias informações sobre os recursos da entidade, as obrigações e quão eficiente e eficaz a gestão da empresa e o Conselho Diretivo têm desempenhado as suas responsabilidades ao utilizar os recursos da mesma.

No entanto, muitos investidores, financiadores e outros credores não podem exigir que as empresas forneçam informações diretamente para eles, devendo confiar nos relatórios financeiros com propósito generalizado para muitas das informações financeiras de que necessitam.

“Conseqüentemente, eles são os utilizadores prioritários a quem os relatórios financeiros são direcionados.” (FASB, 2010, p. 2, tradução nossa).

Portanto, a partir de 2011 O Comitê de Pronunciamentos Contábeis conforme determinado pelo *Conceptual Framework*, no desenvolvimento de suas normas, deverá procurar proporcionar um conjunto de informações que vão ao encontro das necessidades do número máximo de usuários prioritários. Podendo a empresa divulgar informações adicionais que são mais úteis a um subconjunto dos mesmos (FASB, 2010, tradução nossa).

Niyama e Silva (2011, p. 6) justificam esta iniciativa do *Conceptual Framework*:

Em certas situações, os investidores de uma empresa irão requerer informação adicional da mesma [...]. Essas exigências, pois, tornam-se mais imperativas quanto maior for a necessidade de recursos da empresa. Quando o nível de detalhamento não é considerado suficiente para o financiador, ele tende a considerar o investimento como sendo de maior risco, exigindo, então, uma maior contrapartida em termos do custo do dinheiro.

“Outras partes como os reguladores e os membros do público [...] também podem achar úteis os relatórios financeiros com propósito generalizado. No entanto, estes relatórios não são direcionados prioritariamente para esses grupos.” (FASB, 2010, p. 3, tradução nossa).

1.1.2 Recursos econômicos e obrigações

Informações sobre a natureza e quantidade de recursos econômicos e obrigações de uma entidade podem ajudar os usuários a identificarem os pontos fortes e as fraquezas desta companhia. Esta informação pode ajudar os usuários a avaliar a liquidez, solvência, a sua necessidade de financiamento adicional e quão bem-sucedida é na obtenção deste financiamento. Informações sobre as prioridades e as exigências de pagamento provindas de obrigações existentes ajudam os usuários a prever como fluxos de caixa futuros serão distribuídos entre aqueles com um direito contra a entidade. (FASB, 2010, p. 3, tradução nossa).

1.1.3 Mudanças em recursos econômicos e obrigações

“Mudanças nos recursos econômicos e obrigações de uma entidade são resultados de seu desempenho financeiro e de outros eventos ou transações, tais como emissão de títulos de dívida ou de títulos patrimoniais.” (FASB, 2010, p. 4, tradução nossa).

Informações sobre o desempenho financeiro de uma entidade ajudam os usuários a entender o retorno que esta produziu com seus recursos econômicos. Informações sobre o retorno produzido fornecem uma indicação de quão bem a gestão desempenha as suas responsabilidades para fazer uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa. Informações sobre a variabilidade e os componentes do retorno também são importantes, especialmente na avaliação da incerteza dos fluxos de caixa futuros. Informações sobre o desempenho financeiro passado e como a gestão desempenhava suas responsabilidades, normalmente, são úteis na previsão de retornos futuros. (FASB, 2010, p. 4, tradução nossa).

1.1.4 Desempenho financeiro refletido pelo *accrual* contábil

A contabilidade, embasada nos *accruals*, descreve os efeitos das transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e as obrigações de uma entidade nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo se os recebimentos e pagamentos de caixa resultantes ocorrerem em um período diferente. Isto é importante porque as informações sobre os recursos econômicos, obrigações e suas alterações, durante um período, fornecem uma base melhor para avaliar o desempenho passado e futuro da entidade do que as informações apenas sobre recebimentos e pagamentos durante esse período. (FASB, 2010, p. 4, tradução nossa)

Nesse sentido, como destacam Niyama e Silva (2011), os administradores têm um papel importante, pois os mesmos influenciam a Contabilidade na determinação do momento em que um evento será reconhecido. Como por exemplo, uma empresa que esteja fechando uma negociação que irá gerar uma receita. O instante do reconhecimento irá depender da informação sobre a conclusão da negociação.

1.1.5 Desempenho financeiro refletido pelos fluxos de caixa passados

Informações sobre os fluxos de caixa de uma entidade durante um período também ajudam os usuários a avaliar sua capacidade para gerar futuros fluxos de caixa líquido. Elas indicam como a entidade obtém e gasta dinheiro, incluindo informações sobre seus empréstimos e resgate de títulos de dívida, dividendos ou outras distribuições aos investidores, e outros fatores que podem afetar a liquidez da entidade ou a solvência. (FASB, 2010, p. 5, tradução nossa)

1.2 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA ÚTIL

“Se a informação financeira é para ser útil, ela deve ser relevante e representar fielmente o que se propõe a representar. A utilidade da informação financeira é reforçada se esta é comparável, verificável, tempestiva e compreensível.” (FASB, 2010, p. 16, tradução nossa).

1.2.1 Características qualitativas fundamentais

1.2.1.1 Relevância

O FASB (2010, tradução nossa) define a informação financeira relevante como sendo aquela que é capaz de fazer a diferença nas decisões tomadas pelos usuários, mesmo que alguns deles optem por não aproveitá-la ou quando já foi veiculada por outras fontes.

Informação financeira é capaz de fazer a diferença nas decisões, se tiver valor preditivo e/ou de confirmação. Valor preditivo se ela pode ser usada por usuários para prever os resultados futuros e valor de confirmação se ela fornece feedback sobre as avaliações anteriores.

1.2.1.1.1 Materialidade

A informação é material se quando omitida ou distorcida puder influenciar as decisões que os usuários tomam com base nas informações financeiras de uma entidade em específico. Em outras palavras, a materialidade é um aspecto específico de relevância com base na natureza e/ou magnitude dos itens a que se refere a informação no contexto do relatório financeiro de uma entidade individual. Conseqüentemente, o Comitê de Pronunciamentos não pode especificar um limite quantitativo para a materialidade ou predeterminar o que poderia ser material em uma situação particular. (FASB, 2010, p. 17, tradução nossa)

1.2.1.2 Representação Fidedigna

Relatórios financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para ser útil, informações financeiras devem representar fielmente os fenômenos relevantes. Para ser fidedigna, uma representação teria três características: seria completa, neutra e livre de erros. O objetivo do Comitê de Pronunciamentos é maximizar a qualidade na medida do possível.

Uma descrição completa inclui todas as informações para um usuário entender o fenômeno que está sendo exibido, incluindo todas as explicações necessárias.

A descrição neutra é sem viés na seleção ou na apresentação de informações financeiras. A representação neutra não é inclinada, pesada ou manipulada para

aumentar a probabilidade de que a informação financeira seja recebida favoravelmente ou desfavoravelmente pelos usuários. Informação neutra não significa informação com nenhum propósito ou sem influência sobre o comportamento dos usuários. Pelo contrário, a informação financeira relevante é, por definição, capaz de fazer a diferença nas decisões dos usuários.

Representação fidedigna não significa precisão em todos os aspectos. Livre de erro significa que não há erros ou omissões na descrição do fenômeno, e o processo utilizado para produzir as informações relatadas foi selecionado e aplicado sem erros. Neste contexto, livre de erro não significa perfeitamente preciso em todos os aspectos. (FASB, 2010, p. 17, tradução nossa).

1.2.2 Aprimorando as características qualitativas

“Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação relevante e fidedigna.” (FASB, 2010, p. 19, tradução nossa).

1.2.2.1 Comparabilidade

“Comparabilidade é a característica qualitativa que permite aos usuários identificar e compreender as semelhanças e diferenças entre itens.” (FASB, 2010, p. 19, tradução nossa).

Para Niyama e Silva (2011, p. 1-2) “o usuário necessita analisar o desempenho da entidade e essa análise é feita através da comparação com o que ocorreu em outras datas na entidade ou com outras entidades.”

Consistência, embora relacionada à comparabilidade, não é a mesma coisa. Consistência se refere ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, ou de período a período dentro de uma entidade ou em um único período entre as entidades. Comparabilidade é o objetivo, consistência auxilia a alcançar esse objetivo. No entanto a comparabilidade diminui quando um único fenômeno econômico pode ser representado de várias maneiras, utilizando-se métodos contábeis alternativos. (FASB, 2010, p. 19, tradução nossa)

1.2.2.2 Verificabilidade

Verificabilidade ajuda a garantir aos usuários que a informação representa fielmente os fenômenos econômicos. Verificabilidade significa que diferentes conhecedores e observadores independentes poderiam chegar a um consenso, embora não necessariamente concordem plenamente, que uma realidade econômica particular é fielmente representada. A gama de valores possíveis e as probabilidades relacionadas também podem ser verificadas.

Verificação pode ser direta ou indireta. Verificação direta significa verificar um valor ou outro tipo de representação através da observação direta, por exemplo, contagem de caixa. Verificação indireta significa verificar os dados de entrada de um modelo, uma fórmula ou outra técnica e recalcular as saídas utilizando a mesma metodologia.

Pode não ser possível verificar algumas explicações e informações financeiras prospectivas até um período futuro. Para ajudar os usuários a decidir se querem ou

não utilizar essa informação, normalmente seria necessário divulgar os pressupostos subjacentes, os métodos de captação da informação e outros fatores e circunstâncias que sustentam a informação. (FASB, 2010, p. 20, tradução nossa)

1.2.2.3 Tempestividade

Tempestividade significa ter informações disponíveis para os tomadores de decisão a tempo de influenciar suas decisões. Geralmente, quanto mais antiga a informação é, menos útil ela se torna. No entanto, algumas informações podem continuar a ser oportunas muito tempo depois do final de um período relatado porque, por exemplo, alguns usuários podem precisar identificar e avaliar tendências. (FASB, 2010, p. 20, tradução nossa).

Niyama e Silva (2011) criticam que o prazo de 120 dias previsto para publicação de demonstrações contábeis não contribui de forma tempestiva, por exemplo, para o comportamento do preço das ações.

1.2.2.4 Compreensibilidade

Classificação, caracterização e apresentação de informações de forma clara e concisa tornam-as compreensíveis.

Alguns fenômenos são inerentemente complexos e não são fáceis de entender. Excluir informações sobre estes fenômenos dos relatórios financeiros pode torná-los mais fáceis de entender. No entanto, esses relatórios ficariam incompletos e, portanto, potencialmente distorcidos.

Relatórios financeiros são preparados para usuários que têm um conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas e que revisa e analisa as informações com diligência. (FASB, 2010, p. 21, tradução nossa)

1.2.3 A restrição de custos em relatórios financeiros úteis

“Custo é mais uma restrição influente sobre as informações que podem ser fornecidas através de relatórios financeiros. Relatar informações financeiras impõe custos, e é importante que esses custos sejam justificados pelos benefícios.” (FASB, 2010, p. 21, tradução nossa)

Pois em última instância, segundo Niyama e Silva (2011), as despesas de produção da informação são pagas pelos investidores.

FASB (2010, p. 22) conclui que: “Divulgar informações financeiras que são relevantes e fidedignas ajuda os usuários a tomarem decisões com mais confiança. Isso resulta em um funcionamento mais eficiente dos mercados de capitais e um menor custo de capital para a economia como um todo.”

2 - PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO CPC 00

2.1 PREFÁCIO

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual. Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários. As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas [...]. (CPC, 2008, p. 3)

“As demonstrações contábeis são mais comumente preparadas segundo modelo contábil baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal.” (CPC, 2008, p. 3).

A respeito deste assunto em páginas adiante o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 define:

Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente. (CPC, 2008, p. 27, grifo nosso).

Manutenção do capital financeiro. De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período excede o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária **nominal** ou em unidades de poder aquisitivo constante. (CPC, 2008, p. 28, grifo nosso).

2.2 USUÁRIOS E SUAS NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO

Sobre os usuários das demonstrações contábeis Niyama e Silva (2011, p. 1) destacam: “[...] o usuário tem um papel importante, de modo que é impossível ignorar sua participação na determinação das escolhas realizadas pela Contabilidade e nas próprias opções feitas pelo contador.”

“Entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público.” (CPC, 2008, p. 6).

Iudícibus e Marion (2007) descrevem algumas utilidades da informação contábil para os seguintes usuários: Os eventuais investidores procuram extrair informações para sua decisão sobre se vale a pena ou não investir na empresa; credores por empréstimos estão interessados em avaliar se a entidade oferece boas perspectivas de retorno para seus empréstimos e financiamentos; o governo está interessado na informação contábil como base de imposição fiscal e para estudos macroeconômicos; os empregados da entidade procuram extrair informações sobre a capacidade da entidade de pagar maiores salários e benefícios.

Embora nem todas as necessidades de informações desses usuários possam ser satisfeitas pelas demonstrações contábeis, há necessidades que são comuns a todos os usuários. Como os investidores contribuem com o capital de risco para a entidade, o fornecimento de demonstrações contábeis que atendam às suas necessidades também atenderá à maior parte das necessidades de informação de outros usuários. (CPC, 2008, p. 7)

Em complemento tomamos por base o que disseram Niyama e Silva (2011), que a principal característica da maioria dos investidores é que os mesmos, apesar de terem investido capital na empresa, não participam diretamente de suas decisões, não possuem todas as informações detalhadas de seu desempenho e sua maior preocupação é de proteger seu investimento. Logo precisam de demonstrações contábeis que satisfaçam suas necessidades.

2.3 O OBJETIVO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com o CPC (2008) o objetivo das demonstrações contábeis é “fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.”

Já o objetivo da Contabilidade, segundo Iudícibus e Marion (2007), pode ser entendido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade.

2.4 POSIÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA, DESEMPENHO E MUTAÇÕES NA POSIÇÃO FINANCEIRA

As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis requerem uma avaliação da capacidade que a entidade tem para gerar caixa e equivalentes de caixa, e da época e grau de certeza dessa geração

A posição patrimonial e financeira da entidade é afetada pelos recursos econômicos que ela controla, sua estrutura financeira, sua liquidez e solvência, e sua capacidade de adaptação às mudanças no ambiente em que opera. As informações sobre os recursos econômicos controlados pela entidade e a sua capacidade, no passado, de modificar esses recursos são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa no futuro. Informações sobre a estrutura financeira são úteis para prever as futuras necessidades de financiamento e como os lucros futuros e os fluxos de caixa serão distribuídos entre aqueles que têm participação na entidade; são também úteis para ajudar a avaliar a probabilidade de que a entidade seja bem-sucedida no levantamento de financiamentos adicionais.

As informações sobre liquidez e solvência são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de cumprir com seus compromissos financeiros nos respectivos vencimentos. Liquidez se refere à disponibilidade de caixa no futuro próximo, após considerar os compromissos financeiros do respectivo período. Solvência se refere à disponibilidade de caixa no longo prazo para cumprir os compromissos financeiros nos respectivos vencimentos.

As informações referentes ao desempenho da entidade, especialmente a sua rentabilidade, são requeridas com a finalidade de avaliar possíveis mudanças necessárias na composição dos recursos econômicos que provavelmente serão controlados pela entidade. As informações sobre as variações nos resultados são importantes nesse sentido. As informações sobre os resultados são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar fluxos de caixa a partir dos recursos atualmente controlados por ela. Também é útil para a avaliação da eficácia com que a entidade poderia usar recursos adicionais.

As informações referentes às mutações na posição financeira da entidade são úteis para avaliar as suas atividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis. Essas informações são úteis para fornecer ao usuário uma base para avaliar a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa e as suas necessidades de utilização desses recursos. (CPC, 2008, p. 8-9)

2.5 NOTAS EXPLICATIVAS E DEMONSTRAÇÕES SUPLEMENTARES

As demonstrações contábeis também englobam notas explicativas, quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, poderão conter informações adicionais que sejam relevantes às necessidades dos usuários sobre itens constantes do balanço patrimonial e da demonstração do resultado. Poderão incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial (tais como reservas minerais). Informações sobre segmentos industriais ou geográficos e o efeito de mudanças de preços sobre a entidade podem também ser fornecidos sob a forma de informações suplementares. (CPC, 2008, p. 9)

2.6 REGIME DE COMPETÊNCIA

A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. (CPC, 2008, p. 10)

2.7 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

2.7.1 Compreensibilidade

Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem. (CPC, 2008, p.10)

2.7.2 Relevância

Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

As funções de previsão e confirmação das informações são inter-relacionadas. Por exemplo, informações sobre o nível atual e a estrutura dos ativos têm valor para os usuários na tentativa de prever a capacidade que a entidade tenha de aproveitar oportunidades e a sua capacidade de reagir a situações adversas. As mesmas informações têm o papel de confirmar as previsões passadas sobre, por exemplo, a forma na qual a entidade seria estruturada ou o resultado de operações planejadas.

Informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são freqüentemente utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuros, assim como outros assuntos nos quais os usuários estejam diretamente interessados, tais como pagamento de dividendos e salários, alterações no preço das

ações e a capacidade que a entidade tenha de atender seus compromissos à medida que se tornem devidos.

Para terem valor como previsão, as informações não precisam estar em forma de projeção explícita. A capacidade de fazer previsões com base nas demonstrações contábeis pode ser ampliada, entretanto, pela forma como as informações sobre transações e eventos anteriores são apresentadas. Por exemplo, o valor da demonstração do resultado como elemento de previsão é ampliado quando itens incomuns, anormais e esporádicos de receita ou despesa são divulgados separadamente. (CPC, 2008, p. 11)

2.7.2.1 Materialidade

A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, reportar um novo segmento em que a entidade tenha passado a operar poderá afetar a avaliação dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara, independentemente da materialidade dos resultados atingidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis. Em outros casos, tanto a natureza quanto a materialidade são importantes; por exemplo: os valores dos estoques existentes em cada uma das suas principais classes, conforme a classificação apropriada ao negócio. Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil. (CPC, 2008, p. 11-12)

2.7.3 Confiabilidade

Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar. Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação. (CPC, 2008, p. 12)

2.7.3.1 Representação Adequada

Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento.

A maioria das informações contábeis está sujeita a algum risco de ser menos do que uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar. Isso pode decorrer de dificuldades inerentes à identificação das transações ou outros eventos a serem avaliados ou à identificação e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir, adequadamente, informações que correspondam a tais transações e eventos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos

itens pode ser tão incerta que não é apropriado o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis; por exemplo, embora muitas entidades gerem, internamente, ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura ao longo do tempo (goodwill), é usualmente difícil identificar ou mensurar esse ágio com confiabilidade. Em outros casos, entretanto, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro envolvendo o seu reconhecimento e mensuração. (CPC, 2008, p. 12)

2.7.3.2 Primazia da Essência sobre a Forma

Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. (CPC, 2008, p. 13)

2.7.3.3 Neutralidade

Para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzirem a tomada de decisão ou um julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado. (CPC, 2008, p. 13)

2.7.3.4 Prudência

Os preparadores de demonstrações contábeis se deparam com incertezas que inevitavelmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a possibilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil provável das máquinas e equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas pela divulgação da sua natureza e extensão e pelo exercício de prudência na preparação das demonstrações contábeis. Prudência consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis. (CPC, 2008, p. 13)

2.7.3.5 Integridade

Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não-confiável e deficiente em termos de sua relevância. (CPC, 2008, p. 13)

2.7.4 Comparabilidade

Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira. Conseqüentemente, a mensuração e apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes.

Uma importante implicação da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e também o efeito de tais mudanças. Os usuários precisam ter informações suficientes que lhes permitam identificar diferenças entre as práticas contábeis aplicadas a transações e eventos semelhantes, usadas pela mesma entidade de um período a outro e por diferentes entidades.

Não é apropriado que uma entidade continue contabilizando da mesma maneira uma transação ou evento se a prática contábil adotada não está em conformidade com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Também é inapropriado manter práticas contábeis quando existem alternativas mais relevantes e confiáveis. (CPC, 2008, p. 14)

2.8 LIMITAÇÕES NA RELEVÂNCIA E NA CONFIABILIDADE DAS INFORMAÇÕES

2.8.1 Tempestividade

Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca a relevância. A Administração da entidade necessita ponderar os méritos relativos entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. Para fornecer uma informação na época oportuna pode ser necessário divulgá-la antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando assim a sua confiabilidade. Por outro lado, se para divulgar a informação a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ser altamente confiável, porém de pouca utilidade para os usuários que tenham tido necessidade de tomar decisões nesse ínterim. Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários. (CPC, 2008, p. 14)

2.8.2 Equilíbrio entre Custo e Benefício

O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas; por exemplo, o fornecimento de maiores

informações aos credores por empréstimos pode reduzir os custos financeiros da entidade. Por essas razões, é difícil aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico. Não obstante, os órgãos normativos em especial, assim como os elaboradores e usuários das demonstrações contábeis, devem estar conscientes dessa limitação. (CPC, 2008, p. 15)

2.8.3 Visão Verdadeira e Apropriada

Demonstrações contábeis são frequentemente descritas como apresentando uma visão verdadeira e apropriada (true and fair view) da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade. Embora esta Estrutura Conceitual não trate diretamente de tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade apropriadas normalmente resultam em demonstrações contábeis que refletem aquilo que geralmente se entende como apresentação verdadeira e apropriada das referidas informações. (CPC, 2008, p. 15)

3 - PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO CPC 00 (R1)

O CPC 00 (R1) apresenta-se estruturado da seguinte maneira:

1. Introdução	
	1.1 Finalidade
	1.2 Alcance
2. Capítulos	
	2.1 Capítulo 1 - O objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro com propósito generalizado
	2.2 Capítulo 2 - A entidade que reporta a informação
	2.3 Capítulo 3 - Características qualitativas da informação contábil-financeira útil
	2.4 Capítulo 4 - A Estrutura conceitual (1989): o texto remanescente
3. Tabela de Concordância	

Quadro 3 – Estrutura do CPC 00(R1)

O texto da Introdução, conforme pode-se observar no trabalho comparativo entre CPC 00 e CPC 00 R1 elaborado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011), consiste nos conteúdos originais do prefácio e da introdução do CPC 00 de 2008 com apenas algumas trocas, acréscimos e supressões de palavras.

Dentre os acréscimos, foram adicionados às finalidades os itens b e c, como segue:

- (b) dar suporte à promoção da harmonização das regulações, das normas contábeis e dos procedimentos relacionados à apresentação das demonstrações contábeis, provendo uma base para a redução do número de tratamentos contábeis alternativos permitidos pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações;
- (c) dar suporte aos órgãos reguladores nacionais; (CPC, 2011, p. 7)

E também no mesmo tópico esclareceu-se o papel do CPC R1:

Esta Estrutura Conceitual não é um Pronunciamento Técnico propriamente dito, e portanto não define normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação. Nada nesta Estrutura Conceitual substitui qualquer Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação.

Pode haver um número limitado de casos em que seja observado um conflito entre esta Estrutura Conceitual e um Pronunciamento Técnico, uma Interpretação ou Orientação. Nesses casos, as exigências do Pronunciamento Técnico, da Interpretação ou da Orientação específicos devem prevalecer sobre esta *Estrutura Conceitual*. Entretanto, à medida que futuros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações sejam desenvolvidos ou revisados tendo como norte esta *Estrutura Conceitual*, o número de casos de conflito entre esta *Estrutura Conceitual* e eles tende a diminuir. (CPC, 2011, p. 7 - 8)

Após minuciosa comparação entre o capítulo 1 - O objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro com propósito generalizado, o capítulo 3 - Características qualitativas da informação contábil-financeira útil, do *Conceptual Framework* e o conteúdo dos capítulos 1 e 3 apresentados na minuta de Deliberação que aprova o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, verificou-se que os mesmos são equivalentes pois o texto do CPC 00 (R1) se trata de uma tradução fiel do Framework.

Em relação ao capítulo 2 - A entidade que reporta a informação e o capítulo 4 - A Estrutura conceitual (1989), a CVM (2011, p.1) esclarece que “o capítulo 2 tratará de um conceito para a entidade que divulga a informação. O capítulo 4 contém o texto remanescente da antiga Estrutura Conceitual.”

Para finalizar “ao final do Pronunciamento foi incluída uma tabela de concordância evidenciando a correspondência entre os conteúdos do documento anterior e a atual Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (R1)” CVM (2011, p.2). No Capítulo 4 - AS DIFERENÇAS ENTRE O *CONCEPTUAL FRAMEWORK* E O CPC 00, deste trabalho podemos visualizar parte desta tabela e verificar sua congruência com os quadros por nós desenvolvido.

4 - AS DIFERENÇAS ENTRE O *CONCEPTUAL FRAMEWORK* E O CPC 00

Após a apresentação dos capítulos 1 e 3 do *Conceptual Framework for Financial Reporting*, e parte do conteúdo do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00, segue abaixo quadros comparativos que demonstram as disparidades entre ambos, e comentários estão tecidos em seguida para uma melhor compreensão.

CONCEPTUAL FRAMEWORK	CPC 00
Capítulo 1 – O objetivo do relatório financeiro com propósito generalizado	
a) Em relação à destinação dos relatórios financeiros	
<p>“O Comitê de Pronunciamentos no desenvolvimento de suas normas, irá procurar proporcionar um conjunto de informações que vão ao encontro das necessidades do número máximo de usuários prioritários.” (FASB, 2010, p. 2, tradução nossa).</p> <p>Podendo a entidade incluir informações adicionais que são mais úteis a um subconjunto específico de usuários prioritários (FASB, 2010, tradução nossa).</p>	<p>“As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral [...]” (CPC, 2008, p. 3).</p> <p>“[...] visam atender às necessidades comuns de informações de um grande número de usuários.” (CPC, 2008, p. 5).</p> <p>“[...] não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos [...]” (CPC, 2008, p. 3).</p>

Quadro 4

Neste tópico percebe-se que o *Conceptual Framework* foca sua visão nos usuários prioritários, tendo assim o Comitê de Pronunciamentos que instituir relatórios que supram as

necessidades de informações deste público e, se necessário for, a entidade pode incluir informações adicionais para um subconjunto dos mesmos. Já o CPC 00 possui um enfoque geral, sem favorecer algum grupo.

b) Os usuários	
<p>“O objetivo dos relatórios financeiros é fornecer informações [...] para os investidores existentes e potenciais, financiadores e outros credores na tomada de decisões sobre o fornecimento de recursos para a entidade.” (FASB, 2010, p. 1, tradução nossa).</p> <p>“[...] eles são os utilizadores prioritários a quem os relatórios financeiros são direcionados.” (FASB, 2010, p. 2, tradução nossa).</p> <p>“Outras partes como os reguladores e os membros do público [...] também podem achar úteis os relatórios financeiros com propósito generalizado. No entanto, estes relatórios não são direcionados prioritariamente para esses grupos.” (FASB, 2010, p. 3, tradução nossa).</p>	<p>Entre os usuários incluem-se: investidores, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governo e suas agências e o público (CPC, 2008).</p> <p>“Como os investidores contribuem com o capital de risco para a entidade, o fornecimento de demonstrações contábeis que atendam às suas necessidades também atenderá à maior parte das necessidades de informação de outros usuários.” (CPC, 2008, p. 7).</p>

Quadro 5

O Conceptual Framework transmite o “mais claro posicionamento de que as informações contidas nos relatórios [...] financeiros se destinam primariamente aos seguintes usuários [...]: investidores, financiadores e outros credores, sem hierarquia de prioridade.” (CVM, 2011, p. 5).

O CPC 00 por sua vez, cita os usuários gerais: investidores, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governo e suas agências e o público, no entanto, ressalta que o usuário “prioritário” deve ser o investidor, pois este contribui com o capital de risco para a entidade.

c) Custo histórico recuperável e manutenção do capital financeiro nominal	
Nada consta a respeito deste assunto.	“As demonstrações contábeis são mais comumente preparadas segundo modelo contábil baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal.” (CPC, 2008, p. 3)

Quadro 6

Tendo como base o exposto nas citações já mencionadas a respeito deste assunto percebemos que em relação ao tema custo histórico recuperável e manutenção do capital financeiro nominal o Conceptual Framework não cita a respeito.

Capítulo 3 – Características qualitativas da informação financeira útil	
a) Quanto à classificação das características	
<p>Características fundamentais:</p> <p>(a) relevância;</p> <ul style="list-style-type: none"> • materialidade. <p>(b) Representação fidedigna.</p> <p>Para aprimorar as características:</p> <p>(a) comparabilidade;</p> <p>(b) verificabilidade;</p> <p>(c) tempestividade;</p> <p>(d) compreensibilidade (FASB, 2010, tradução nossa).</p>	<p>As quatro principais características qualitativas são:</p> <p>(a) compreensibilidade;</p> <p>(b) relevância;</p> <ul style="list-style-type: none"> • materialidade (c) confiabilidade; • representação adequada; • primazia da essência sobre a forma; • neutralidade; • prudência; • integridade. <p>(d) comparabilidade (CPC, 2008).</p>

Quadro 7

No CPC 00 as características principais eram, basicamente, quatro: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade. Onde a relevância era subdividida em materialidade e a confiabilidade subdividida em representação adequada, primazia da essência sobre a forma, neutralidade, prudência e integridade.

Agora, segundo a CVM (2011, p. 5) com o advento do Conceptual Framework as características qualitativas têm uma nova divisão:

Características qualitativas fundamentais [...] relevância e representação fidedigna, as **mais críticas**; e características qualitativas de melhoria [...] comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, **menos críticas mas ainda assim altamente desejáveis**. (grifo nosso)

b) Quanto à Primazia da Essência sobre a Forma	
Nada consta a respeito deste assunto.	“Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos [...] é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.” (CPC, 2008, p. 13)

Quadro 8

A respeito da retirada desta característica a CVM (2011, p. 6) diz:

A característica *essência sobre a forma* foi formalmente retirada da condição de um componente separado da *representação fidedigna*, **por ser considerado isso uma redundância**. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar numa *representação fidedigna* [...]. (grifo do autor)

c) Quanto à Prudência	
Nada consta a respeito deste assunto.	“Prudência consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados.” (CPC, 2008, p.13)

Quadro 9

Esta característica que era subitem de confiabilidade no CPC 00 foi excluída. A CVM (2011, p. 6) explica:

A característica *prudência (conservadorismo)* foi também retirada da condição de um aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a *neutralidade*. Subavaliações de ativos e superavaliações de passivos, [...] com onseqüentes registros de desempenhos posteriores inflados, são incompatíveis com a informação que pretende ser neutra.

d) Quanto à Verificabilidade	
Verificabilidade significa que diferentes conhecedores e observadores independentes poderiam chegar a um consenso [...] que uma demonstração particular é fielmente representada. A gama de valores possíveis e as probabilidades relacionadas também podem ser verificadas. (FASB, 2010, p. 20, tradução nossa).	Nada consta a respeito deste assunto.

Quadro 10

4.1 AS DIFERENÇAS ENTRE O *CONCEPTUAL FRAMEWORK* E O CPC 00 (R1)

No decorrer desta pesquisa, precisamente no dia 20 de outubro de 2011 a Comissão de Valores Mobiliários em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis submeteu à Audiência Pública, a minuta de Deliberação que aprovava o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1). A minuta da revisão do CPC 00 serviu de base para a análise abaixo elencada, o que tratará da essência da estrutura proposta com o documento original do IASB, em uma abordagem comparativa entre: CPC 00 *versus* CPC 00 (R1) *versus* *Conceptual Framework*.

Conforme exposto no capítulo 3 - Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) deste trabalho, no que tange aos conteúdos dos capítulos 1 e 3 do CPC 00 (R1) os mesmos equivalem ao conteúdo dos capítulos 1 e 3 do *Conceptual Framework*, sendo sua fiel tradução. No entanto, persistem diferenças no conteúdo da introdução do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) e equívocos na Tabela de Concordância elaborada pela CVM (2011), como segue:

TABELA DE CONCORDÂNCIA

<i>Estrutura Conceitual Anterior – CPC 00</i>	<i>Estrutura Conceitual Atual – CPC 00-R1</i>
Prefácio e Introdução Itens 1 a 5	Introdução
6 a 21	Substituídos pelo Capítulo 1
22	Eliminado
23	4.1
24 a 46	Substituído pelo Capítulo 3
46 a 110	Capítulo 4

Tabela 1 - Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/audi/ed1111snc.pdf>

Conforme exposto na Tabela de Concordância, acima, a introdução do CPC 00 (R1) corresponde ao Prefácio e a parte da Introdução do CPC 00. Neste caso, tendo em vista o apresentado nos quadros comparativos 4 e 6 entre o Framework e o CPC 00, deste capítulo, pode-se concluir que, a CVM ao redigir a minuta de Deliberação levou para a introdução do CPC 00 (R1) conteúdos que contradiz e que não está incluído no *Conceptual Framework*.

O conteúdo que contradiz se refere ao público alvo da destinação dos relatórios financeiros, onde o CPC 00 (R1) declara em sua introdução que tem nos usuários em geral os seus destinatários, quando em seus capítulos 1 e 3, tradução do *Conceptual Framework*, foca nos usuários prioritários.

E o conteúdo que não está incluído no *Conceptual Framework* mas foi levado do CPC 00 para a introdução do CPC 00 (R1) é o parágrafo que se refere ao Custo histórico recuperável e manutenção do capital financeiro nominal.

Um equívoco apresentado é que o item 22 da Estrutura Conceitual Anterior não foi eliminado conforme consta na tabela, seu conteúdo está expresso no item OB17 *Financial Performance Reflected by Accrual Accounting* do *Conceptual Framework* (FASB, 2010, p. 4) e da mesma maneira no item OB17 Performance financeira refletida pelo regime de competência (CVM, 2011, p. 13) do CPC 00 (R1).

E por fim, na tabela onde se lê 46 a 110 leia-se 47 a 110.

Em 2 de Dezembro de 2011 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovou o Pronunciamento Conceitual Básico (R1) – Estrutura Conceitual Para Elaboração e Divulgação

de Relatório Contábil-Financeiro. Segundo o relatório de Audiência Pública do CPC 00 (R1) houve sugestões apenas quanto à forma. A grande maioria das sugestões de natureza redacional ou com a característica de melhoria do entendimento foi acatada e estão refletidas na versão final aprovada (CPC, 2011).

Em relação à manutenção do capital financeiro o Comitê de Pronunciamentos Contábeis explica que:

É importante notar que, por ser o original um documento destinado a uma validade mundial, é de natureza a mais geral possível e considera determinados conceitos que podem, ou não, ser suportados por normas específicas nacionais. Assim, por exemplo, esta Estrutura Conceitual admite a figura da Reavaliação de Ativos quando cita a figura da manutenção do capital físico (item 4.57 e seguintes). Todavia, a Lei das Sociedades por Ações, após a modificação instituída pela Lei nº. 11.638/2007, não mais admite esse procedimento a partir de 2008. Nesse caso, como essa é uma das alternativas de manutenção de capital, e não a única, apesar dessa menção no documento a Reavaliação espontânea de ativos não mais poderá ser realizada no Brasil enquanto viger a Lei atual. Isso não contraria, absolutamente, as normas do IASB, já que a opção pela utilização da manutenção do capital financeiro entre nós está totalmente dentro das regras daquela organização, e as duas opções são aceitas pelo IASB. Assim, tanto a Lei das Sociedades por Ações vigente até 2007 quanto a posterior estão em conformidade com as normas internacionais de contabilidade preconizadas pelo IASB, mesmo uma aceitando, e outra não, a reavaliação de ativos.

Na Tabela de Concordância onde se lia 46 a 110 foi reformulado para 47 a 110, como recomendado por esta pesquisa.

Nos itens divergentes restantes apontados por este trabalho permaneceu o mesmo conteúdo no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) – Estrutura Conceitual Para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2 de Dezembro de 2011.

Portanto, pode-se concluir que o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) atendeu em grande parte o previsto no Framework, porém a essência não foi verificada em relação à destinação dos relatórios financeiros que segundo consta na Introdução do CPC 00 (R1) os mesmos são voltados para os usuários em geral, quando adiante no capítulo 1 - O objetivo do relatório financeiro com propósito generalizado, o foco é voltado para os usuários prioritários. E também em relação ao parágrafo da Introdução que fala que as demonstrações contábeis são mais comumente preparadas segundo modelo contábil baseado no custo histórico recuperável, o qual não consta no Framework mas foi levado para o pronunciamento da audiência pública e permaneceu no CPC 00 (R1) aprovado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho alcançou com êxito seus objetivos específicos, os quais foram:

- a) Traduzir o *Conceptual Framework for Financial Reporting* para o português e arrolar seus principais aspectos.
- b) Apresentar os tópicos do Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 que foram substituídos pelo *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- c) Analisar o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1), submetido pela Comissão de Valores Mobiliários a Audiência Pública, em relação ao *Conceptual Framework* e ao CPC 00.
- d) Elaborar um quadro comparativo com as diferenças entre o CPC 00 e o *Conceptual Framework*.
- e) Analisar a tabela elaborada pela CVM mostrando as mudanças do CPC 00 para o CPC 00 (R1).

Logo pode-se concluir que o Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1) atendeu em grande parte o previsto no Framework, porém a essência não foi verificada em relação à destinação dos relatórios financeiros que segundo consta na Introdução do CPC 00 (R1) os mesmos são voltados para os usuários em geral, quando adiante no capítulo 1 o foco é voltado para os usuários prioritários. E também em relação ao parágrafo da Introdução que fala que as demonstrações contábeis são mais comumente preparadas segundo modelo contábil baseado no custo histórico recuperável, o qual não consta no Framework, mas foi levado para o pronunciamento da audiência pública e permaneceu no CPC 00 (R1) aprovado.

REFERÊNCIAS

ABNT. **ABNT NBR 14724**. 2011. Disponível em: <<http://www.abnt.org.br/>>. Acesso em: 26/11/2011.

ABNT. **ABNT NBR 10520**. 2002. Disponível em: < <http://www.ifcs.ufrj.br/~aproximacao/anbtnbr10520.pdf> >. Acesso em: 26/11/2011.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria; et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARMO, Carlos Henrique Silva do. **Orientações para a elaboração do trabalho de conclusão de curso**. Disponível em: < http://www.face.ufg.br/ccontabeis/?menu_id=1254347782&pos=esq&site_id=157 >. Acesso em 28/02/2011.

CARVALHO, Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional: Aplicação das IFRS 2005**. Atlas, 2006.

CPC. **CPC 00 Comparado com CPC 00R1**. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/mostraAudiencia.php?id_audiencia=83>. Acesso: 28/11/2011

CPC. **Termo de Aprovação**. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1_Termo_de_aprovacao.pdf >. Acesso: 20/12/2011

CVM. Lei de criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. In: CFC: Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 1.055/2005**. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/ser/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055 >. Acesso 23/06/2011.

CVM. **Estudo sobre as diferenças e similaridades entre as Normas Internacionais de Contabilidade** : IFRS e as Normas e Práticas Contábeis Brasileiras. 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em 03/03/2011.

CVM. **Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1)**. 2010. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em 30/10/2011.

DELLOITTE. **Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS**. 2007.

FARAH, Pedro Lúcio Siqueira; et al. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS versus Normas Brasileiras**. 2. ed. Atlas, 2010.

FASB. **Conceptual Framework for Financial Reporting**. 2010. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Objectives+and+qualitative+characteristics/Objectives+and+qualitative+characteristics.htm>>. Acesso: 04/08/2011.

IASB. **Norwalk Agreement**. 2002. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/6F81606F-6182-4D27-A2C96A6DD5D10BA4/0/Norwalkagreement.pdf>> Acesso: 20/11/2011.

IASB. **Memorando de Entendimento ente o IASB, o CFC e o CPC**. 2010. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/B7F3624B-1DFF-4E96-BFF04BF74D1C650B/0/MoUBrazil.pdf>> Acesso: 01/12/2011.

IASB. **Sumário do Projeto Conceptual Framework for Financial Reporting**. 2010. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/6A6ABF86-D554-4A77-9A4A-E415E09726B6/0/CFFeedbackStmnt.pdf>> Acesso: 01/11/2011

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. Para o nível de Graduação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** (aplicável as demais sociedades). 7. ed. São Paulo:Atlas, 2010.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. Atlas, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Internacional Avançada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SZUSTER, Flávia Rechtman; SZUSTER, Natan. **O Brasil Rumo à Convergência Internacional da Contabilidade: O Caso Gerdau S.A.** Rio de Janeiro, setembro. 2008. Disponível em: < http://www.fameg.edu.br/documentos/inter/20082/caso_gerdau.pdf >. Acesso:10/06/2011

