

## O TRATAMENTO DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS NOS LIVROS DIDÁTICOS DA ÁREA DE CUSTOS – UM ESTUDO EXPLORATÓRIO

José Ricardo Maia de Siqueira<sup>1</sup>  
E-mail: jrms@facc.ufrj.br  
Universidade Federal do Rio de Janeiro  
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis  
Rio de Janeiro, RJ - Brasil

Márcio Martins Ferreira<sup>2</sup>  
E-mail: marciomartins@facc.ufrj.br  
Tribunal Regional do Trabalho  
Rio de Janeiro, RJ - Brasil

Ivan Canan<sup>3</sup>  
E-mail: ivan.canan@uol.com.br  
Universidade Estadual do Mato Grosso  
Sinop, MT - Brasil

Recebido em janeiro de 2007  
Aprovado em abril de 2008

**Resumo:** Este artigo tem por objetivo analisar o tratamento dispensado pelos livros didáticos na área de custos ao tema Princípios Fundamentais da Contabilidade, captando: o destaque dado ao tema dentro do conjunto de conhecimentos expostos ao leitor, a motivação para a abordagem aos princípios contábeis dentro do ensino de custos, a denominação utilizada e, por último, a estrutura conceitual adotada. Nestes dois últimos aspectos se buscará identificar a influência da Resolução nº 750/93 do CFC, que aborda o assunto enumerando-os em um total de sete princípios, a saber: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, da Atualização Monetária, da Competência e da Prudência. Para atingir esses objetivos, será feita, primeiramente, uma revisão conceitual sobre a temática proposta, seguida por uma análise de conteúdo dos livros publicados pela editora Atlas. Essa editora foi selecionada por ser reconhecida como a de maior relevância na publicação sobre temas contábeis no mercado editorial brasileiro. Constatou-se, como resultado desta pesquisa, que os

---

<sup>1</sup> Doutor em Eng. Produção UFRJ e Prof. Mestrado FACC/UFRJ.

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ.

<sup>3</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ; e professor da Unemat, campus de Sinop/MT.

livros didáticos brasileiros tendem a abordar o tema, porém não apresentam homogeneidade nos conceitos trabalhados e apresentam baixa aderência à Resolução. Em geral, não abordam o tema em profundidade.

**Palavras-chave:** Ensino na área de custos. Princípios fundamentais de contabilidade. Livros didáticos.

**Abstract:** This article presents an analysis of the treatment provided by didactic textbooks in the area of costs to the subject of Accounting Basic Principles. The analysis considers the prominence given to the subject in the concurrent knowledge provided to the reader, the motivation to address the accounting principles in cost teaching, the terminology used and, finally, the conceptual structure adopted. Regarding the last couple of aspects, we attempt to identify the influence of CFC Resolution # 750/93, which approaches the subject on the basis of seven principles, namely: Entity, Continuity, Chance, Register for the Original Value, Monetary Update, Competence, and Prudence. In order to meet these objectives, firstly, a conceptual review of the proposed theme is introduced. An analysis of the content of books published by Atlas publishing company follows. This publisher was selected because it is renowned as having the greater relevance in the publication of accounting topics in the Brazilian editorial market. It was evidenced, as a result of this research, that the Brazilian didactic textbooks tend to approach the subject, although homogeneity is not a feature amongst the worked concepts and they barely draw on the Resolution. In general, they do not approach the subject in depth.

**Key words:** Education in the area of costs. Basic principles of Accounting. Didactic textbooks.

## **1 INTRODUÇÃO**

A Contabilidade possui um núcleo conceitual que norteia o raciocínio de profissionais e acadêmicos da área denominado comumente como Princípios Fundamentais de Contabilidade. Esta estrutura conceitual é apresentada, conforme o autor que a aborda, com os mais distintos formatos e denominações.

Buscando, entre outras razões, uma maior padronização, o Conselho Federal de Contabilidade fez publicar em 29 de dezembro de 1993, a Resolução 750 que identifica como sete os princípios contábeis, são eles: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, da Atualização Monetária, da Competência e da Prudência. Apesar da aprovação dessa Resolução, notou-se ainda a continuidade de uma grande diversidade de propostas de estrutura e de denominações nos livros da área contábil. A abordagem do tema Princípios Fundamentais da Contabilidade se apresenta como parte importante da preparação dos alunos para estes lidarem com custos nas empresas, atendendo às normativas no tocante à finalidade financeira da contabilidade de custos. Este trabalho visa analisar qual o tratamento dado ao tema pelos livros didáticos na área de Custos e a aderência à Resolução 750 do CFC.

## 2 METODOLOGIA

Para atingir os objetivos a que este artigo se propõe, foi feito um levantamento dos livros didáticos, em catálogo, na área de Custos, publicados pela editora Atlas - editora selecionada pela relevância de seus títulos na área contábil. A relação dos livros avaliados encontra-se no quadro 1. Para os treze livros listados, buscou-se verificar se estes tratavam ostensivamente o tema Princípios Contábeis. Entende-se neste trabalho como uma abordagem ostensiva, aquela onde o autor segrega um capítulo ou um segmento deste para discorrer sobre tema. Os livros avaliados que não o fizeram ou optaram por abordar os princípios contábeis ao longo do texto, à medida que fossem passados os conhecimentos relativos à área de Custos, foram desconsiderados para fins de análise.

### QUADRO 1. RELAÇÃO DE LIVROS AVALIADOS

| <b>Autor</b>         | <b>Título</b>  | <b>Ano</b> |
|----------------------|--|------------|
| Crepaldi, S. A.      | Curso Básico de Contabilidade de Custos                                    | 2004       |
| Dutra, R. G.         | Custos: Uma Abordagem Prática  | 2003       |
| Leone, G. S. G.      | Curso de Contabilidade de Custos   | 2000       |
| Leone, G. S. G.      | Custos: Planejamento, Implantação e Controle                               | 2000       |
| Maher, M.            | Contabilidade de Custos - Criando Valor para a Administração               | 2001       |
| Martins, E.          | Contabilidade de Custos  | 2003       |
| Nascimento, J. M. do | Custos: Planejamento, Controle e Gestão na Economia Globalizada            | 2001       |
| Nakagawa, M.         | Gestão Estratégica de Custos - Conceito, Sistemas e Implementação: JIT/TQC | 1991       |

(continua...)

| <b>Autor</b>   | <b>Título</b>   | <b>Ano</b> |
|--|---|------------|
| Perez Júnior, J. H.;<br>Oliveira, L. M. de e<br>Costa, R. G. | Gestão Estratégica de Custo   | 2005       |
| Sakurai, M.  | Gerenciamento Integrado de Custos   | 1997       |
| Santos, J. J.  | Fundamentos de Custos para Formação do Preço e do Lucro   | 2005       |
| Silvestre, W. C.   | Sistema de Custos ABC: Uma Visão Avançada para Tecnologia de Informação e Avaliação de Desempenho | 2002       |
| Wernke, R.   | Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática   | 2004       |

Fonte: Os autores

Da amostra inicial, sete livros (SANTOS, 2005; WERNKE, 2004; NASCIMENTO, 2001; NAKAGAWA, 1991; SILVESTRE, 2002; SAKURAI, 1997; DUTRA, 2003) foram considerados nesta situação, sendo que destes, quatro livros (WERNKE, 2004; NAKAGAWA, 1991; SILVESTRE, 2002; SAKURAI, 1997) são recomendados como leitura complementar das disciplinas da área de Custos. Tal fato implica, geralmente, um aprofundamento do tema e, conseqüentemente, pressupõe um conhecimento básico anterior, o que pode servir de explicação para a não abordagem sobre o tópico Princípios Contábeis.

Para os seis livros restantes, foi feita uma análise envolvendo quatro aspectos principais: exposição, contextualização, denominação utilizada e estrutura conceitual adotada.

Por exposição, entende-se o destaque dado pelo autor ao tema. A contextualização refere-se à justificativa pela abordagem do tema dentro da área de Custos. Denominação utilizada refere-se à nomenclatura para identificar o tópico e, por último, tem-se uma identificação do arcabouço estrutural utilizado para tratar o tema. Na análise dos dois últimos aspectos, busca-se verificar a influência da Resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade.

### **3 A ESTRUTURA CONCEITUAL DA CONTABILIDADE**

A Contabilidade é amparada por um arcabouço conceitual que norteia o raciocínio contábil. Uma abordagem tradicional divide esta estrutura em dois grandes grupos: os princípios e convenções (USP, 1993; WALTER, 1985; IUDÍCIBUS, 1988). Os princípios contábeis são “premissas consagradas pelo uso e costume, sedimentados ao longo do tempo, mediante comprovação de fatos observados, analisados e estudados no contexto da realidade das empresas e entidades sem fins lucrativos” (WALTER, 1985, p. 121). É por essa razão que tais princípios são, com freqüência, denominados

de princípios contábeis geralmente aceitos. Já as convenções são “normas e procedimentos que qualificam e delimitam a aplicação dos princípios” (IUDÍCIBUS, 1988, p. 31).

Uma abordagem complementar à anterior propõe a inclusão de um terceiro grupo, resultando na seguinte divisão: postulados, princípios e convenções (IUDÍCIBUS, 1987; FIPECAFI, 2000). Os postulados seriam os enunciados mais genéricos aos quais se ligariam os princípios e as convenções. Segundo Iudícibus (1987, p. 47), a categoria de postulado em Contabilidade, “abarca uma área de atração mais ampla do que a da própria disciplina e relaciona-se com certos aspectos “ambientais” ou que cercam o campo e as condições em que a Contabilidade deve atuar”. Na Estrutura Conceitual Contábil externada pela Fipecafi (2000) existiriam dois postulados, quatro princípios e quatro convenções, conforme se observa no quadro 2 a seguir.

#### QUADRO 2. ESTRUTURA CONCEITUAL DA CONTABILIDADE

|               |  |
|---------------|--|
| - Postulados: | - Entidade Contábil  |
|               | - Continuidade das Entidades                               |
| - Princípios: | - Custo como Base de Valor                                 |
|               | - Denominador Comum Monetário                              |
|               | - Realização da Receita                                    |
|               | - Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos |
| - Convenções: | - Objetividade   |
|               | - Materialidade  |
|               | - Conservadorismo  |
|               | - Consistência   |

Fonte: Os autores

### 3.1 Os postulados

#### 3.1.1 Postulado da entidade contábil

O primeiro postulado é o da entidade que pode ser enunciado da seguinte maneira: a “Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas” (FIPECAFI, 2000, p. 48). Assim, mesmo que um indivíduo detenha 100% do capital da empresa, os recursos entregues a esta a ela pertencem e não ao seu proprietário. Se a figura do dono precisar de qualquer ativo que pertença à organização, a contabilidade terá como obrigação registrar a migração deste bem ou direito para a pessoa do dono, em conformidade com a operação realizada e sem prejuízo das obrigações legais inerentes.

Niswonger e Fess (1980, p. 411) asseveram que a própria equação fundamental do patrimônio “é uma expressão do conceito de entidade; é como se o próprio negócio possuísse os ativos e por sua vez devesse a quem de direito”. Assim, o ingresso de um ativo deve ser registrado em sua totalidade, demonstrando não só sua existência, mas também deixando claro sua procedência original. Por regra geral, valores são entregues a outros com vistas à obtenção de alguma vantagem. Assim, o registro deste elo da empresa com terceiros é fundamental, pois torna transparente a existência de responsabilidades da organização frente a outras entidades. Conseqüentemente, a própria estrutura do Balanço Patrimonial está intimamente ligada ao postulado da entidade, representando as origens dos recursos em seu lado direito e as aplicações destes no lado esquerdo.

O postulado da entidade não só reforça o princípio jurídico de distinção entre a pessoa física do sócio e a pessoa jurídica representada pela empresa, como vai além, pois, conforme afirma Marion (1993, p. 40), mesmo sociedades sem uma personalidade jurídica formalizada - ou seja, sociedades de fato, mas não de direito - podem ser uma entidade contábil. O conceito de entidade na contabilidade transcende o jurídico, abarcando os campos econômico e social; trata-se de todo núcleo “capaz de manipular recursos econômicos (e organizacionais) e que tenda a adicionar valor (ou utilidade, em sentido amplo) aos recursos manipulados” (USP, 1993, p. 262). Logo, uma unidade de negócio ou seção de uma empresa que contribua no esforço de obtenção de receita será objeto da Contabilidade e, por extensão, uma entidade. No outro extremo tem-se um grupo de sociedades que mesmo estando legalmente separadas encontram-se relacionadas através de participações entre si e com operações em conjunto, nesse caso “o grupo total pode ser tratado como uma única entidade empresarial para determinados fins, dando margem ao que se chamam demonstrações contábeis consolidadas” (ANTHONY, 1971, p. 35). É importante destacar, contudo, que não há consenso em torno desta interpretação.

### **3.1.2 Postulado da continuidade das entidades**

“Para a Contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário” (FIPECAFI, 2000, p. 49). Este é o enunciado do postulado da continuidade. Tal declaração aparentemente simples tem um profundo impacto sobre o raciocínio contábil.

Primeiramente, demonstra a opção da Contabilidade pela visão da empresa como uma entidade geradora de utilidade sem fim predeterminado. As empresas funcionam captando recursos, agregando valor e distribuindo o produto de seu esforço para a sociedade, dentro de um ciclo de vida que incluirá nascimento, crescimento, maturidade e declínio, mas que tem como característica a mais completa indefinição. Algumas organizações o completarão em menos de um ano – e mesmo assim no primeiro dia de suas operações o postulado da Continuidade será completamente válido – e outras serão entidades centenárias, tornando-se inclusive referências mundiais.

A importância do postulado da continuidade pode ser observada claramente no campo da auditoria. Os auditores independentes têm como principal objetivo “emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada” (ALMEIDA, 1996, p. 26). Se na emissão desse parecer for detectada a possibilidade de que a entidade possa ser incapaz de continuar suas operações o auditor deverá sugerir a evidenciação de tal fato em notas explicativas, e ainda, incluir um parágrafo de ênfase após o parágrafo de opinião destacando a nota explicativa que aborda esta questão (IBRACON, 1995, p. 11; ATTIE, 2000, p. 71).

O segundo impacto causado pelo postulado da continuidade no conhecimento contábil se dá no campo da avaliação dos ativos. Por ser uma entidade geradora de utilidade em operação com um fim indeterminado, as empresas têm seus ativos avaliados pelo custo e não por seu valor de mercado. Isto se deve ao fato de não haver justificativa em registrar uma máquina constante do ativo imobilizado de uma empresa por seu valor de mercado, já que esta existe não para ser vendida, mas para gerar valor. Ela será lançada por seu custo de aquisição e como no esforço de geração de valor se desgasta será depreciada.

Uma conseqüência menos direta da continuidade se dá na determinação do valor de uma sociedade, que se desloca do foco sobre o valor dos ativos que a compõem para a determinação de sua lucratividade, já que no “julgamento do valor global de uma empresa, seu poder lucrativo é mais importante do que o valor de mercado de seus ativos” (NISWONGER; FESS, 1980, p. 412).

## **3.2 Os princípios contábeis**

### **3.2.1 Princípio do custo como base de valor**

O princípio do custo como base de valor é um corolário do postulado da continuidade e segundo ele “os ativos são incorporados pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los, mais todos os gastos necessários pra colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa” (IUDÍCIBUS, 1987, p. 57). Trata-se de um dos princípios mais discutidos, principalmente quando em épocas de recrudescimento inflacionário.

Apesar de ser muitas vezes criticado, este princípio tem uma premissa subjacente profunda, a de que o preço acordado entre vendedor e comprador representa o valor econômico do ativo na data da transação. Assim, quando o vendedor forma seu preço está imaginando uma remuneração justa para os ativos empregados, enquanto o comprador está, mesmo que intuitivamente, trazendo a valor presente todos os fluxos de caixa futuros a serem gerados pelo ativo em questão, a uma taxa que considere justa. É importante observar que a consideração quanto aos gastos necessários para colocar o ativo em operação é considerada nesta formação de preço, já que representam reduções dos fluxos de caixa futuros e, conseqüentemente, do valor econômico do ativo.

### **3.2.2 Princípio do denominador comum monetário**

O princípio do denominador comum monetário afirma que as demonstrações contábeis estarão expressas em termos de unidade monetárias, permitindo a comparação de operações envolvendo bens, direitos e obrigações com naturezas distintas. Há que se ressaltar que tal similaridade pode não existir já que pode envolver moedas com poderes aquisitivos distintos. O caixa, por exemplo, estará expresso no balanço em moeda atual, “mas as quantias correspondentes aos outros itens podem ser declaradas em termos da moeda usada para comprá-los há alguns meses ou alguns anos, quando uma unidade monetária valia substancialmente mais do que vale hoje, em termos de poder de compra” (ANTHONY, 1971, p. 34).

Tais diferenças no poder aquisitivo se estendem por todo o conjunto das demonstrações. Na demonstração do resultado do exercício, uma venda realizada em 1º de janeiro de \$20.000 terá o mesmo peso que outra de mesmo valor em 31 de dezembro, independente da intensidade do processo inflacionário. É por esta razão que a contabilidade a nível geral de

preços é considerada como um reforço ao princípio do denominador comum monetário, já que resgata a similaridade no poder de compra da moeda que a inflação destruiu. Nos Estados Unidos, uma corrente de contadores se opõe aos ajustes propostos pela contabilidade a nível geral de preços, afirmando que “o problema do nível de preços tem sido exagerado e que os ajustes não afetariam significativamente a grande maioria dos demonstrativos das empresas” (HORNGREN, 1985, p. 396). Obviamente, trata-se de uma afirmação de veracidade restrita, não sendo aplicável, por exemplo, a países latino-americanos onde o processo inflacionário tem uma característica crônica e intensa.

### **3.2.3 Princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos**

A realização da receita ocorre “quando bens ou serviços são fornecidos a terceiros em troca de dinheiro ou de outro elemento do ativo” (USP, 1993, p. 260). O princípio da realização da receita recebe grandes críticas por parte dos economistas, que defendem que o valor é criado durante o processo produtivo. A contabilidade, no entanto, não reconhece a geração de valor durante este processo, mas sim, quando da transferência do bem ou serviço que normalmente se dá no ato da venda. Ou seja, embora, do ponto de vista social, o valor já tenha sido criado durante o processo de produção, para a empresa a riqueza é criada no momento em que é concretizada a operação. Na transferência da titularidade do bem ou da entrega de um serviço para ser usufruído, cria-se a obrigação no recebedor de dar uma contraprestação ou de assumir um compromisso de fazê-lo em uma data futura acertada por ambas as partes, e é nesse momento que ocorre o fato gerador que dá origem ao reconhecimento da receita.

Adicionalmente, sob uma ótica mais pragmática, este reconhecimento assim é feito porque: a) na transferência do bem todo o esforço para a obtenção da receita, ou quase todo, já foi empreendido; b) nesse momento, identifica-se com mais precisão o valor de mercado; e, por último c) nesse ponto já são conhecidos todos os custos para a geração do bem ou serviço, bem como as despesas e reduções de receita associadas à operação (FIPECAFI, 2000, p. 55).

Ligado ao princípio da realização da receita está o do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis. Tais princípios estão tão intimamente associados que leva Iudícibus (1987, p. 60-61) a afirmar que

se trata de dois aspectos de uma mesma questão e embora se possa dizer que em uma escala temporal se reconheça primeiramente a receita e logo após a despesa, o tratamento isolado provocaria mal entendidos sobre o real alcance do problema.

Esse princípio tem o seguinte enunciado: toda “despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem” (FIPECAFI, 2000, p. 58).

Tal princípio está intimamente relacionado com o tratamento dispensado a certas contas, como, por exemplo, as despesas pagas antecipadamente. Se em uma determinada operação de locação de um imóvel se acertar que o aluguel de um ano será pago de uma só vez na data de assinatura do contrato, esta saída de caixa não será registrada pela empresa como uma despesa, mas sim como um ativo, representado pela conta Aluguéis Pagos Antecipadamente. Esta rubrica representará um direito que a empresa possui, o direito de se valer do referido imóvel pelo prazo de um ano no esforço de geração de receita por parte da organização. Nota-se que se quer impedir a penalização de um único momento por um dispêndio que beneficiará todo um exercício. Assim, à medida que o imóvel for sendo utilizado neste esforço para conseguir receita, o direito vai sendo exercido e uma fração daquele ativo vai sendo alocada a resultados do exercício em uma base usualmente mensal – embora nada impedisse, exceto o custo, que fosse alocado com outra periodicidade, até mesmo continuamente. O mesmo raciocínio é válido para seguros e assinaturas de periódicos.

Um grupo de contas influenciado diretamente por esse princípio é o chamado Ativo Diferido, onde são “registrados os encargos ou despesas que podem contribuir para a formação do resultado de mais de um exercício social” (WALTER, 1986, p. 120). Logo, serão registradas aqui todas aquelas despesas já incorridas e, muitas vezes, já pagas que por beneficiarem mais de um exercício são ativadas e à medida que forem sendo obtidas as receitas, são lançadas a resultados. Os gastos com reorganização de empresas, com desenvolvimento de produtos e com desenvolvimento de sistemas, são três exemplos de contas que terão tal tratamento. Novamente, não se quer penalizar tão somente um exercício social com uma despesa que será utilizada para construir o resultado de vários exercícios. Assim, à medida que for sendo

reconhecida a receita, uma parcela proporcional da despesa também o será. Caso se configure o fracasso do empreendimento e a impossibilidade de se continuar gerando resultados, o valor constante do ativo será considerado como perda no exercício onde se fez tal constatação.

A constituição da PDD também encontra suporte neste princípio, já que o não recebimento da conta Clientes está ligado à não concretização da receita que a originou, o que leva a uma situação onde o não reconhecimento da Provisão para Devedores Duvidosos implicaria um lucro superavaliado.

### **3.3 As convenções contábeis**

#### **3.3.1 Convenção da objetividade**

Segundo a convenção da objetividade, entre “um critério subjetivo de valor, mesmo ponderável, e outro objetivo, o contador deve optar pela hipótese mais objetiva” (USP, 1993, p. 266). A razão básica dessa convenção é reduzir ao máximo a discricionariedade nas demonstrações financeiras, trazendo como consequência um aumento da confiança por parte dos usuários nas peças publicadas. Conforme ressalta Marion (1993, p. 44), é “importante a impessoalidade (neutralidade) – do contador (em relação aos usuários dos informes contábeis) que, quanto mais objetivo for, mais imparciais (não enviesados) serão aqueles informes”.

A evidência documental das transações é a mais comumente utilizada para suportar os registros efetuados pela contabilidade. Logo, no registro de transações que envolvam compra e venda de mercadorias serão utilizadas notas fiscais; em transações bancárias, se usarão avisos de débitos; e assim sucessivamente. No entanto, há situações onde tais evidências simplesmente não existirão. No registro da provisão para devedores duvidosos, haverá um aumento na subjetividade envolvida, mesmo assim, serão utilizadas memórias de cálculo e algum critério mensurável.

#### **3.3.2 Convenção da materialidade**

A convenção da materialidade prescreve que “o contador deve considerar a relativa importância de qualquer acontecimento, procedimento contábil ou mudança de procedimento que afete as demonstrações financeiras” (NISWONGER; FESS, 1980, p. 423). O que permeia esta convenção é o bom senso, não há necessidade de precisão superior ao demandado pelas exigências da vida prática. Por conseguinte, os contadores devem definir

o grau de precisão dos instrumentos necessários para o alcance de seus objetivos. Muitas vezes, por limitações de custo, uma ferramenta que produza informações aproximadas é mais desejável que outra que forneça dados de alta precisão, mas que agregue pouco valor ao processo decisório. Conseqüentemente é importante a internalização da linha de raciocínio que afirma que o investimento em um sistema de informação gerencial só é válido se o ganho marginal for superior ao custo marginal de implantação da melhoria.

Na área de auditoria a preocupação com a materialidade é uma constante. Os auditores independentes são contratados para emitir um parecer sobre o conjunto das demonstrações financeiras, isto implica dizer que as demonstrações financeiras não precisam atender em sua totalidade aos princípios fundamentais de contabilidade. Assim, desvios considerados de pouca relevância são vistos como aceitáveis e não impedem a emissão de um parecer sem ressalvas. A grande questão é o que deve ser considerado como relevante ou não. Infelizmente, não há uma regra precisa para este tipo de julgamento. Tal decisão será influenciada pelo porte da organização ou por seu setor de atuação, por exemplo.

O conceito de materialidade pode influenciar inclusive o próprio processo de contabilização. Ativos de pequeno valor são muitas vezes contabilizados diretamente como despesas. É o que ocorre muitas vezes com material de escritório. Se for comprada uma resma de papel, esta poderia ser contabilizada como ativo e à medida que fosse sendo consumida seria reconhecida a despesa. Este procedimento, apesar de ser mais preciso, agregaria pouco valor informativo à empresa por se tratar de ativo de pequena monta. A contabilização do caixa pequeno seria um outro exemplo, pois os gastos são contabilizados diretamente contra a conta Bancos não passando pelo Caixa.

A divulgação das informações contábeis também é afetada por esta convenção, já que é comum a omissão de centavos nos saldos constantes das demonstrações financeiras publicadas. Em alguns casos, os valores das rubricas são apresentados em milhares de unidades monetárias e, em situações mais excepcionais, até mesmo em milhões.

### **3.3.3 A convenção do conservadorismo**

A convenção do conservadorismo afirma que entre “conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações” (FIPECAFI,

2000, p. 62). Iudícibus (1988, p. 45) analisa esta convenção sob dois aspectos: primeiramente sob uma ótica vocacional da profissão perante outras visões de avaliação e, em segundo lugar, como um guia para seleção de alternativas igualmente válidas.

Sob o primeiro aspecto, é lícito imaginar e pretender que a Contabilidade [...] forneça usualmente a avaliação mais conservadora para a mensuração do ativo, passivo e patrimônio líquido das entidades. Sob o segundo aspecto, o conservadorismo significa que, quando o contador defrontar-se com duas alternativas de avaliação de ativos, igualmente válidas sob o ponto de vista dos princípios contábeis [...], registrará o evento de forma tal que o patrimônio líquido resultante seja o menor.

O objetivo que se pretende atingir com tal convenção é passar para o usuário externo a expectativa a mais conservadora possível. A aplicação de tal convenção se encontra consagrada na Legislação das S.A. e norteia que a avaliação dos estoques deve ser dada pelo menor custo entre aqueles encontrados pelo custo histórico e o preço praticado no mercado. Assim, a constituição da provisão para redução ao valor de mercado, usada em relação aos estoques; a provisão para perdas permanentes, usada na avaliação de investimentos; e, mesmo a provisão para devedores duvidosos, usada como redutora do contas a receber, podem ser vistas como decorrência da aplicação desta convenção.

O pensamento contábil tem, ultimamente, se afastado desta convenção, utilizando-se de outros elementos na avaliação de seus ativos. “Os conceitos de objetividade, consistência, menção adequada (*disclosure*) e relevância (materialidade) têm precedência sobre o conservadorismo, e este último deve ser um fator somente quando os outros fatores não exercerem um peso significativo” (NISWONGER; FESS, 1980, p. 425).

#### **3.3.4 Convenção da consistência**

A convenção da consistência ou da uniformidade declara que “desde que tenhamos adotado certo critério, entre os vários que poderiam ser válidos à luz dos princípios contábeis, não deveria ele ser alterado nos relatórios periódicos, a não ser que absolutamente necessário e desde que a alteração de critério e os efeitos que possa ter acarretado na interpretação por parte dos usuários das tendências e dos resultados da empresa sejam evidenciados” (IUDÍCIBUS, 1987, p. 82).

A idéia básica que está atrelada a esta convenção é a do fornecimento de uma base de dados a mais constante possível para os usuários das demonstrações financeiras. Obviamente a aplicação desta convenção não pode ser estrita, pois isso afetaria o poder informativo dos demonstrativos contábeis, mas é necessário que sempre que haja uma alteração em algum critério, tal fato seja mencionado àquele que se utiliza de tais informações, para que não haja uma distorção no entendimento das mesmas.

### **3.4 Resolução CFC 750/93**

Visando a uma maior padronização no entendimento dos princípios fundamentais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu em 29 de dezembro de 1993 a resolução de número 750 que trata da atualização da estrutura conceitual contábil. Apesar de não trazer grandes mudanças e de não encerrar a discussão em torno de tais princípios, trata-se de uma contribuição que deve ser abordada.

A Resolução nº. 750 do Conselho Federal de Contabilidade elenca sete princípios conforme disposto no quadro 3. Alguns já foram aqui abordados – como os chamados (por este documento) princípios da entidade e continuidade – outros, apesar da nova denominação, não apresentam grandes novidades conceituais.

#### **QUADRO 3. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE**

|                                   |
|-----------------------------------|
| - da Entidade                     |
| - da Continuidade                 |
| - da Oportunidade                 |
| - do Registro pelo Valor Original |
| - da Atualização Monetária        |
| - da Competência                  |
| - da Prudência                    |

Fonte: Os autores

O princípio da Oportunidade “refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram” (CRC, 2000). Nota-se aqui uma preocupação com uma característica importante concernente às informações contábeis: a tempestividade de sua disponibilização. Os usuários necessitam destas informações em seus processos decisórios, conseqüentemente, estas devem estar disponíveis a tempo de serem utilizadas

em tal processo, caso contrário, perderão sua utilidade. “Pode-se afirmar que a afirmação contábil que não é oportuna não tem valor” (GOMES, 2000, p. 27).

O princípio do Registro pelo Valor Original tem um vínculo nítido com o princípio do Custo como Base de Valor, já que afirma que os “componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior”, mas agrega ainda o princípio do Denominador Comum Monetário ao acrescentar a expressão “expressos a valor presente na moeda do país” (CRC, 2000).

O princípio da Atualização Monetária é uma extensão do Custo como Base de Valor já que este último nunca negou a necessidade de atualização do custo em função da perda do poder aquisitivo da moeda. Na verdade tal atualização era vista como um reforço, pois a base da avaliação era mantida, sendo tão somente ajustados os valores pela alteração nos índices de preço do país, aumentando, conseqüentemente, o poder informativo das demonstrações contábeis.

O princípio da Competência pode ser visto como a junção do princípio da Realização da Receita e do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos. Trata-se da formalização de um elo de ligação já estabelecido anteriormente (USP, 1993, p. 263) e muito bem explanado pela Fipecafi (2000, p. 59) que afirmava que “os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são em conjunto, também conhecidos por *Regime de Competência*”.

Finalmente, tem-se o princípio da Prudência que pode ser entendido como uma versão da convenção da Consistência ou da Uniformidade.

### **3.5 Finalidades da contabilidade de custos**

Cabem ainda, dentro da estrutura conceitual da contabilidade, algumas ponderações acerca das finalidades da contabilidade de custos. Para alguns autores estrangeiros como Horngren, Datar e Foster (2004); Garrison e Noreen (2001); Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000); Hansen e Mowen (2003), a contabilidade de custos tem por objetivo atender as necessidades de informação dos usuários. Dentro das empresas, estas necessidades se organizam geralmente em três abordagens, que podem ser definidas como as finalidades da contabilidade de custos: fornecer informações para a contabilidade financeira, fornecer informações para o processo de tomada de decisão e subsidiar o processo de controle gerencial.

Para atender as necessidades da contabilidade financeira, a contabilidade de custos fornece informações sobre o custo dos estoques de produtos acabados e em elaboração, e sobre o custo dos produtos vendidos. A contabilidade de custos, segundo Iudícibus (1987), deve atender às normas vigentes, entre as quais há os princípios fundamentais da contabilidade.

Para atender as necessidades gerenciais de apoio ao processo decisório e de suporte aos sistemas de controle gerencial, Horngren, Datar e Foster (2004) afirmam, porém, que a contabilidade deve ser dinamizada e reorganizada para fornecer informações de consumo interno das organizações. Isto implica, algumas vezes, contrariar os princípios contábeis em prol da utilidade das informações obtidas. Esse sacrifício aos princípios contábeis pode ser encontrado, por exemplo, no processo de planejamento, em que a utilização do custeio variável, em combinação com a análise da relação custo/volume/lucro, fornece informações importantes para o planejamento do volume de produção, entre outras utilidades.

A utilização da contabilidade de custos como parte do processo de controle gerencial, segundo Horngren, Datar e Foster (2004), pode implicar o registro contábil, durante o exercício fiscal, de custos pré-determinados, que são utilizados, por sua vez, como metas orçamentárias a serem cobradas dos gerentes de produção e demais chefes de centros de responsabilidade. Os valores pré-estabelecidos registrados durante o exercício fiscal são, obviamente, corrigidos pelas variações ocorridas em relação aos custos efetivos ao final do exercício fiscal, fornecendo as informações sobre o desempenho dos centros de responsabilidade e readequando a contabilidade às necessidades da contabilidade financeira.

Percebe-se, dessa forma, que a contabilidade de custos pode fugir da obrigatoriedade de cumprimento dos princípios fundamentais da contabilidade quando se destinar à geração de informações gerenciais, de consumo interno das organizações. Mas Horngren, Datar e Foster (2004); Garrison e Noreen (2001); Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000); Hansen e Mowen (2003) esclarecem que tais procedimentos podem ser efetuados através dos sistemas integrados de contabilidade, que fornecem informações para as três finalidades, sem prejuízo às normas vigentes e aos princípios fundamentais da contabilidade.

## 4 ANÁLISE DOS LIVROS DIDÁTIVOS DA ÁREA DE CUSTOS

### 4.1 Exposição

Os livros analisados em geral não deram uma grande exposição ao tema, conforme se pode observar no quadro 4.

**QUADRO 4. QUANTIDADE DE PÁGINAS DEDICADAS AO TEMA**

| <b>Número de Páginas</b>         | <b>Quantidade</b> |
|----------------------------------|-------------------|
| - Até duas páginas               | 3                 |
| - Mais de duas até cinco páginas | 1                 |
| - Mais de cinco até dez páginas  | 2                 |
| - Mais de 10 páginas             | 0                 |

Fonte: Os autores.

Percebe-se no quadro anterior que nenhum dos livros dedicou mais de dez páginas ao tema. O livro que deu maior destaque aos Princípios Contábeis foi o de Leone (2000a) com dez páginas. É interessante que em seu outro texto (LEONE, 2000), que compõe a amostra, o autor dedicou apenas uma página e meia.

No outro extremo, encontra-se o texto de Maher (2001) com cerca de meia página. Tal fato pode ser explicado pelo enfoque predominantemente gerencial do livro, já que para o autor “não é necessário que dados para fins gerenciais [...] obedçam aos PCGA. [...] Na realidade, dados contábeis utilizados para fins externos muitas vezes são totalmente inadequados para a tomada de decisões gerenciais” (MAHER, 2001, p. 44).

Notou-se que vários autores (LEONE, 2000; CREPALDI, 2004; MAHER, 2001) optaram por abordar o tema exclusivamente em um capítulo introdutório.

### 4.2. Contextualização

Exceto em Maher (2001), que aborda o tema Princípios Contábeis com o intuito de atenuar - ou talvez, sendo mais preciso, de negar - sua relevância, todos os demais autores justificam o estudo dos princípios contábeis, em maior ou menor grau, à vinculação da área de Custos à Contabilidade Financeira.

Para Crepaldi (2004, p. 21), “como a contabilidade de custos é uma ramificação da contabilidade, os princípios fundamentais de contabilidade financeira também são válidos para a Contabilidade de Custos”.

Já para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2005, p. 63), considerando que a “contabilidade de custos deve estar integrada e coordenada com a contabilidade mercantil” e que a “contabilidade mercantil é regida por princípios contábeis, torna-se necessário que o profissional ligado à área de custos saiba identificar esses princípios e os observe na execução de seu trabalho”.

Nota-se pelo exposto anteriormente que tal vinculação pode ser vista como uma subordinação é o caso de Crepaldi (2005) - ou não - como em Perez Júnior, Oliveira e Costa (2005).

Para Leone (2000, p. 27), mesmo quando a área de Custos se afasta dos princípios contábeis o vínculo continua, já que “pode parecer aos menos avisados que tenha cortado os laços naturais com a contabilidade. Porém, as informações e as soluções advindas são apenas detalhes que deverão formar um todo que somente terá utilidade para os diversos níveis gerenciais se estiverem coeso e articulado com os princípios, os critérios e os procedimentos exclusivos da contabilidade”. Com este trecho Leone (2000) parece se distanciar consideravelmente da visão exposta por Maher (2001).

### 4.3 Denominação utilizada

Conforme se pode notar no quadro a seguir, diversas são as denominações utilizadas ao se abordar o tema.

#### QUADRO 5. DENOMINAÇÕES USADAS PELOS AUTORES

| Denominação   | Quantidade de Livros |
|---|----------------------|
| Princípios Fundamentais de (a) Contabilidade        | 2                    |
| Princípios Contábeis                                | 3                    |
| Princípios Fundamentais de Contabilidade Financeira | 1                    |
| Princípios Contábeis Geralmente Aceitos             | 1                    |
| Princípios da Contabilidade Geralmente Aceitos      | 1                    |
| Preceitos Contábeis Geralmente Aceitos              | 1                    |
| Preceitos Contábeis                                 | 1                    |

Nota: O número de denominações supera seis, pois alguns autores usam mais de uma

Fonte: Os autores

A Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade pretendia consagrar a denominação Princípios Fundamentais de Contabilidade. Contudo, nota-se nessa amostra uma diversidade considerável de denominações.

O caso mais drástico de rompimento em relação ao proposto pela Resolução nº 750 é, provavelmente, a denominação de Preceitos defendida por Leone (2000). O autor afirma estar de acordo “com alguns professores quando criticam a denominação “princípios”, preferindo chamá-los de “preceitos”,

“procedimentos” ou “normas”. É que o termo “princípio” está muito ligado às ciências exatas e da natureza” (LEONE, 2000, p. 81-82). Acrescenta, ainda que, nesses “termos, “princípio” é uma lei quase que imutável, independentemente das variáveis tempo e espaço” (LEONE, 2000, p. 82).

Apesar de válida a preocupação demonstrada pelo autor com o ambiente no qual se inserem as organizações e, conseqüentemente, a contabilidade e seus profissionais, isso não parece justificar a associação do termo princípio a um possível determinismo das ciências exatas e da natureza. Perez Júnior, Oliveira e Costa (2005, p. 64) utilizam-se do termo princípios e, mesmo assim, demonstram preocupação com o contexto da contabilidade, afirmando que “os princípios contábeis não são leis científicas capazes de serem provadas por meio de testes empíricos. [...] São [...] convenções que variam no tempo e no espaço, evoluindo de acordo com as circunstâncias”.

Adicionalmente, há que se destacar que em sua outra obra, que compõe a amostra, Leone (2000) se utiliza, surpreendentemente, da denominação Princípios Fundamentais de Contabilidade.

#### **4.4 Estrutura conceitual adotada**

A maioria dos autores optou por uma exposição parcial, sendo que nenhum deles apresentou a estrutura trazida pela Resolução CFC nº 750/93, tampouco a já consagrada estrutura tripartite Postulados-Princípios-Convenções.

Leone (2000) chega a mencionar a Resolução nº 750/93 e seus sete princípios, considerando-os como uma evolução. Mas ao oferecer um maior detalhamento, abandona essa linha chegando a referir-se ao Princípio da Relevância como preceito, aproximando-se da postura adotada em sua outra obra analisada (LEONE, 2000a).

Crepaldi (2004) apresenta parcialmente cinco princípios - Registro pelo Valor Original, Realização, Competência e Confrontação, Consistência, Prudência e Objetividade - sem qualquer tipo de hierarquização. Abordagem semelhante é apresentada por Perez Júnior, Oliveira e Costa (2005).

Martins (2003) apresenta a estrutura conceitual da contabilidade de forma bastante didática. Apesar de não explicitar uma hierarquia, não denomina como Princípios as Convenções da Consistência, do Conservadorismo e da Materialidade.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho avaliou a ênfase dedicada aos princípios contábeis nos livros de custos publicados pela editora Atlas, destacando-se a importância desta editora no mercado de publicação científica em contabilidade, e tomando-a como amostra das publicações brasileiras sobre contabilidade de custos. A análise dos livros incluídos na pesquisa indica que o tema Princípios Fundamentais de Contabilidade está presente nessas publicações, porém com características que evidenciam uma falta de homogeneidade na estrutura conceitual apresentada, já que há uma grande variedade de denominações e estruturas conceituais adotadas. Adicionalmente, ficou constatada uma baixa aderência aos preceitos da Resolução CFC nº 750/93.

Estas evidências merecem algumas considerações. Primeiramente, nota-se que existe nas publicações uma preocupação com a estrutura conceitual da contabilidade, na qual o tema Princípios Fundamentais da Contabilidade indica uma atenção especial à finalidade financeira da contabilidade de custos. Entretanto, a falta de homogeneidade na estrutura conceitual apresentada e a falta de aderência aos preceitos da Resolução CFC nº 750/93, demonstram que o assunto ainda não é tratado com a ênfase que esclareça e esgote totalmente o assunto.

Em relação à homogeneidade da estrutura conceitual apresentada, as diferentes abordagens do assunto permitem que o assunto não fique preso a definições estáticas, o que por ventura poderia criar paradigmas anacrônicos, e permite o próprio desenvolvimento científico sobre os conceitos apresentados. Isso, porém, não impede a aderência aos preceitos Resolução CFC nº 750/93, uma vez que os conceitos podem ser apresentados de modo a apresentar a forma como as normas brasileiras abordam a aplicação dos princípios contábeis para a finalidade financeira da contabilidade de custos.

Finalmente, a pouca ênfase dedicada ao tema Princípios Fundamentais da Contabilidade não esclarece de forma plena as diferentes abordagens do assunto, podendo resultar em deficiência na formação dos alunos, especialmente quando a contabilidade de custos trata da geração de informações gerenciais às finalidades de apoio ao processo de tomada de decisões e de suporte ao controle gerencial, em que ocasionalmente as práticas contábeis podem se afastar dos princípios contábeis geralmente aceitos. Nestes casos, o esclarecimento pleno do tema se apresenta como fundamental para que os alunos em formação e os leitores em geral

compreendam como as práticas contábeis destinadas às finalidades gerenciais podem ser estruturadas, através dos sistemas integrados de contabilidade, às formalidades da contabilidade financeira.

## 6 REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANTHONY, R. N. *Contabilidade gerencial: uma introdução à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1971.
- ATKINSON, A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas; 2000.
- ATTIE, W. *Auditoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2000.
- CREPALDI, S. A. *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2004.
- CRC. Resolução 750/93. In: FIPECAFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. São Paulo: Atlas, 2000.
- DUTRA, R. G. *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2003.
- FIPECAFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. São Paulo: Atlas, 2000.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GOMES, J. S. *Contabilidade para MBAs: textos e casos*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- HANSEN, D. R., MOWEN, M. M. *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learnign, 2003.
- HORNGREN, C. T. *Introdução à contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. 2 vol. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall. 2004.
- IBRACON. *Normas e procedimentos de auditoria/NPA 09 – incertezas*. São Paulo: IBRACON, 1995.

- IUDÍCIBUS, S. de. *Análise de balanços*. São Paulo: Atlas, 1988.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1987.
- LEONE, G. S. G. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 2000a.
- MAHER, M. *Contabilidade de custos – Criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 1993.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2003.
- NAKAGAWA, M. *Gestão estratégica de custos – Conceito, sistemas e implementação: JIT/TQC*. São Paulo: Atlas, 1991.
- NASCIMENTO, J. M. do. *Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada*. São Paulo: Atlas, 2001.
- NISWONGER, C. R.; FESS, P. E. *Princípios de contabilidade – Vol. 1*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1980.
- PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. *Gestão estratégica de custo*. São Paulo: Atlas, 2005.
- SAKURAI, M. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANTOS, J. J. *Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro*. São Paulo: Atlas, 2005.
- SILVESTRE, W. C. *Sistema de custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho*. São Paulo: Atlas, 2002.
- USP. *Contabilidade introdutória*. São Paulo: Atlas, 1993.
- WALTER, M. A. *Introdução à contabilidade: uma metodologia moderna para o ensino da contabilidade*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1986.
- \_\_\_\_\_. *Introdução à contabilidade: uma metodologia moderna para o ensino da contabilidade*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1985.
- WERNKE, R. *Gestão de custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2004.