

## AS CONVENÇÕES CONTÁBEIS SEGUNDO A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE

### THE ACCOUNTING CONVENTIONS ACCORDING TO THE BASIC CONCEPTUAL STRUCTURE OF ACCOUNTING

Edmir Barbosa VIANA\*

---

**RESUMO:** As informações contábeis são imprescindíveis às tomadas de decisões dos gestores e de seus demais usuários e devem estar revestidas de qualidades que possibilitem tal utilização. Para isso, a ciência contábil deve guiar-se por regras básicas essenciais, para que seus principais objetivos sejam atingidos. As referidas regras são constituídas pelos Princípios Fundamentais da Contabilidade, que abrangem alguns conceitos próprios. O presente artigo busca contribuir ao entendimento e ao estudo específico das convenções contábeis, também denominadas de qualificações.

**UNITERMOS:** teoria da contabilidade; princípios fundamentais da contabilidade; convenções ou qualificações contábeis; materialidade; objetividade; conservadorismo; consistência.

---

**ABSTRACT:** Accounting information is essential for decision making by managers and other users and must assume qualities that make such use possible. For this reason, accounting must be guided by essential basic rules so that its main objectives are reached. The mentioned rules are constituted by the Accounting Principles, which enclose some proper concepts. The present article aims at contributing to the understanding and the specific study of accounting conventions, also called qualifications.

---

\* Mestre em Contabilidade Avançada, Professor da Faculdade de Ciências Humanas da UNIMAR, Marília, SP – Brasil.

UNITERMS: accounting theory; accounting principles; accounting conventions or qualifications; materiality; objectivity; conservatism; consistency.

---

## INTRODUÇÃO

A deliberação de nº 29, da CVM, Comissão de Valores Mobiliários, de 05 de fevereiro de 1986, referendando o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores, o IBRACON, intitulado Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, trouxe grande contribuição à ciência contábil, notadamente ao estudo da teoria da contabilidade e à orientação dos profissionais da área.

Tendo a contabilidade como um de seus principais objetivos a informação, esta deverá ser apresentada de forma estruturada e ser confeccionada seguindo parâmetros que lhe permitam ser compreensíveis, comparáveis, relevantes e confiáveis.

Nesse intuito, a citada Deliberação foi ordenada e apresentada conceituando-se respectivamente os objetivos da contabilidade, os cenários contábeis, os princípios ou conceitos fundamentais da contabilidade, os postulados ambientais de contabilidade, os princípios propriamente ditos e as convenções ou restrições aos princípios.

As convenções contábeis fazem parte de um conjunto de conceitos norteadores da ciência contábil, os Princípios ou Conceitos Fundamentais da Contabilidade. A estruturação dos princípios aqui tratados diferencia-se daquela contida nas Resoluções 750/93 e 774/94, do Conselho Federal de Contabilidade, muito embora seu conteúdo conste dos entendimentos disciplinados por aquelas resoluções.

### **As convenções contábeis e os princípios fundamentais da contabilidade**

As convenções contábeis foram assim conceituadas, segundo a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade:

As restrições aos princípios (também conhecidas como convenções ou qualificações), como vimos, representam o complemento dos Postulados e Princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos, atribuições e direções a seguir e de sedimentar toda a experiência e bom senso da profissão no trato de problemas contábeis. Se os princípios norteiam a direção a seguir e, às vezes, os vários caminhos paralelos que podem ser empreendidos, as restrições, à luz de cada situação, nos darão as instruções finais para a escolha do percurso definitivo.

Para a melhor compreensão do significado dos termos *restrição*, *delimitação*, atribuídos às convenções em seu relacionamento com os postulados e princípios propriamente ditos, é preciso primeiramente conhecer o que são estes conceitos, para a constatação do campo de atuação das qualificações.

Para Iudícibus e Marion (2000, p.98), “postulados são dogmas que não precisam ser demonstrados, comprovados, mas que há aceitação geral, sem nenhum questionamento.”

Os postulados são a base da contabilidade, sobre os quais se constrói todo o raciocínio e estrutura contábil. Numa analogia a um edifício, segundo Iudícibus e Marion (2000, p.98), os postulados seriam o alicerce que sustentaria toda a construção.

Define a Deliberação da CVM que os princípios propriamente ditos “são o núcleo central da doutrina contábil.”

Diante da realidade imposta pelos postulados, os princípios representam a atuação prática e filosófica da ciência e do profissional contábil, perante o cenário sedimentado por aqueles, nos campos institucional e sócio-econômico. Os princípios propriamente ditos são os orientadores para os registros dos fatos contábeis e, portanto, a própria essência da contabilidade.

As convenções contábeis delimitam e restringem os princípios contábeis, quando várias alternativas válidas se apresentarem, por consequência da aplicação de seus preceitos.

Condensando os conceitos, e dando-lhes uma seqüência lógica, Iudícibus *et al.* (1995, p.72-73) explicitam a diferenciação e a coligação entre eles, em que os postulados ambientais, assim chamados por abrangerem aspectos sociais e econômicos inerentes a determinado “ambiente”, num todo, são condições que não estão restritas somente ao meio contábil. Por sua vez, os princípios contábeis propriamente ditos representam a resposta contábil aos postulados, evidenciando as reações da contabilidade diante dos aspectos determinados pelos mesmos. As convenções são restrições que se interpõem ou desviam o direcionamento dado pelos princípios contábeis em dadas situações práticas.

### **As quatro convenções ou qualificações contábeis**

#### **Materialidade**

O preceito da materialidade pode assim ser definido: a relação custo - benefício de uma informação contábil deverá ser verificada para considerá-la material. Caso os benefícios resultantes de determinada informação sejam ultrapassados pelos sacrifícios empregados à sua obtenção, poderá ser considerada imaterial.

O entendimento de benefícios não deve ater-se somente aos acréscimos possíveis, em termos de resultado financeiro e econômico, bem como em informações com destacado poder preditivo. A análise do custo – benefício deve precaver-se dos eventuais prejuízos, em qualquer âmbito, que a falta de uma informação possa gerar. Ou seja, a informação é material quando traz em seu bojo fatores que possam gerar retornos positivos ou que evitem a ocorrência de fatos negativos ao patrimônio da entidade contábil.

Na prática, a constatação da materialidade ou não se verifica através de várias circunstâncias ou situações.

Por exemplo, no fato de se dar tratamento menos rigoroso a certos elementos considerados irrelevantes, como no caso de um material aplicado à fabricação de determinado produto, que constitua

valor ínfimo frente aos demais fatores de produção de mesma natureza. Poder se-ia contabilizá-lo diretamente como custo de produção do período em que foi adquirido, e não em função de seu efetivo consumo (a não ser que o montante de sua aquisição fosse tal que influenciasse no custo unitário do produto, desqualificando assim a imaterialidade). Ainda nesse exemplo, poderia constituir-se, como um argumento adicional à consideração da imaterialidade, a disparidade entre o valor inexpressivo dos materiais em questão, comparado ao custo do salário do pessoal eventualmente destacado ao seu controle físico. Isto, logicamente, não se levando em conta os aspectos operacionais e as necessidades de controle interno para a administração do item.

Em outros casos, mesmo a identificação da imaterialidade de um dado contábil não impede que um tratamento igualitário aos demais, considerados materiais, seja dispensado.

A constatação de uma diferença de R\$ 100,00, entre os razão da empresa e o extrato bancário, diante de um fluxo de entradas e saídas da conta-corrente bancária na ordem de R\$ 50.000.000,00, poderia ser considerada imaterial. Mas, tradicionalmente, conquanto esse valor não possa representar qualquer prejuízo financeiro nem de informação importante à empresa, haverá a investigação para a elucidação da pendência, por parte do departamento contábil, mesmo que o custo-benefício desse trabalho seja incompatível.

Por outro lado, é obvio que os sistemas informatizados estão devidamente preparados e avançados para que ocorrências desse tipo não consumam tempo e recursos desnecessários no preparo das informações.

Em termos práticos, é preciso resguardar-se para o julgamento da imaterialidade ou não de certo elemento patrimonial ou de resultado. Um valor irrelevante pode ser o resultado de várias distorções em diversas contas contábeis, que podem, inicialmente, não ser evidenciadas.

O *International Accounting Standards Committee* (IASC) atrela a verificação da materialidade ao julgamento da relevância da

informação que está sendo analisada. Assim se manifesta, no item 29, sobre a materialidade, no capítulo “Estrutura Conceitual para Preparação e Apresentação das Demonstrações Contábeis” publicado pelo IBRACON (1998, p.35): “A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade”.

Mais além, no item 30, explana:

As informações são relevantes 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.

Com isso, a verificação da materialidade não se torna simplesmente uma regra na qual valores pequenos, contabilmente, sejam imateriais, até porque não existem parâmetros profissionais ou legais, consensuais, a esta definição, dependendo muito mais da sensibilidade, da experiência e da precaução do contador que a trabalha.

## **Objetividade**

A objetividade diz respeito ao comportamento neutro do contador em relação à avaliação dos elementos patrimoniais e de resultado, em sua contabilização.

Essa imparcialidade verifica-se na adoção de valores expressos na documentação oriunda das operações da entidade, comprobatórias dos lançamentos ou, ainda, baseada na mensuração efetuada por pessoas qualificadas para tal.

O enunciado da convenção da objetividade, constante da Deliberação de nº 29, da CVM, assim é verificado:

Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão,

em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridade sobre princípios contábeis...

A objetividade impede que o julgamento íntimo do contador possa influenciar nos registros contábeis, pelo menos no que diz respeito aos valores das transações. Ao contador compete somente estruturar e relatar a informação. Essa observância conserva uma das características imprescindíveis que deve conter a informação contábil, a da confiabilidade.

Não se deve confundir, porém, a neutralidade do contador com a sua atuação, fazendo uso das prerrogativas que lhe são pertinentes e conferidas pela ciência contábil, uma ciência humana, como a de selecionar, entre vários procedimentos igualmente válidos perante a contabilidade, aquele que melhor convier à entidade num dado momento.

É o caso dos critérios de avaliação de estoques, PEPS, UEPS e média ponderada. Provavelmente, dependendo do ambiente econômico do país em determinada época, os resultados da mensuração dos estoques pelos três critérios apresentados poderão, isoladamente, culminar em resultados diferentes para um mesmo conjunto de operações de entradas e saídas de mercadorias ou produtos.

A ingerência do contador influenciará, nesse caso, na obtenção de valores relativos aos estoques finais e ao custo das mercadorias ou produtos vendidos, e conseqüentemente no resultado, diferentes daqueles que seriam encontrados, caso um dos outros métodos fosse adotado. Mas isto não constitui a quebra da objetividade, uma vez que, tendo sido os documentos contábeis relativos a estas operações contabilizados à luz do custo histórico, as diferenças percebidas serão apenas conseqüências das metodologias próprias dos critérios abordados.

## **Conservadorismo**

A idéia central do conservadorismo é prevenir o usuário da contabilidade de uma falsa expectativa em relação ao patrimônio e ao resultado de uma entidade.

Cabe ao contador zelar por essa prevenção. Para tanto, deve, de forma racional e de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, observar os critérios :

a) A adoção de uma postura “pessimista”, no sentido de se antecipar prejuízos, quando estes forem iminentes, ou seja, evitar que a expectativa de obtenção de um resultado positivo, mas improvável, prevaleça.

b) Sem prejuízo à objetividade, escolher, entre alternativas apresentadas, aquela que evidenciar menor valor aos itens do ativo e maior aos elementos do passivo.

Um exemplo a ser dado em relação à antecipação de prejuízos, seria o de ajustar um estoque de mercadorias, quando seu valor original, devido a causas de ordem econômica, for superior ao seu preço de realização no mercado, caso a situação seja reconhecidamente irreversível.

Esse ajuste, lançado a débito do resultado, preventivamente, reconheceria a impossibilidade da venda daqueles estoques por valor maior do que o grafado em seus registros, eliminando concomitantemente uma expectativa financeira e de lucratividade irreais.

Em relação ao segundo critério, a própria contabilidade, neste caso tendo como suporte o princípio do registro pelo valor original, já é, por si só, conservadora.

Basta analisar que os montantes informados no balanço patrimonial de uma empresa, atualmente lançados ao custo histórico, geralmente apresentam valores inferiores aos dados por avaliações que tomam como base o mercado, pelo menos no que se refere ao ativo, conseqüência principal do não reconhecimento da perda do poder aquisitivo da moeda, num espaço delimitado de tempo.

Além disso, independentemente da inflação, o *Goodwill*, que normalmente não aparece nas demonstrações contábeis, qualitativa e quantitativamente, a não ser que tenha sido adquirido, denota essa discrepância na mensuração do valor contábil versus o valor real da empresa.

Na visão de Mott (1996), o conservadorismo é assim verificado:

Quando existem várias possibilidades de contabilização, as quais não conflitam com nenhum princípio, deve-se optar sempre pela que atribuir o menor valor aos itens do ativo e o maior valor aos itens do passivo, a fim de impedir que haja uma superavaliação do resultado. (p.264)

Porém, a adoção do menor valor para o ativo e maior para o passivo não deverá funcionar como uma regra inflexível. É preciso primeiro analisar a probabilidade da ocorrência do menor ou maior valor para o item patrimonial.

No caso de um valor de R\$ 80.000,00 ser o maior entre vários válidos para a avaliação de uma máquina a ser ativada, porém a probabilidade desse prevalecer seja de noventa por cento, os demais, embora menores, poderão ser desprezados.

### **Consistência**

A consistência diz que, uma vez adotado um certo critério contábil, dentre outros igualmente válidos, este deverá ser mantido como base à escrituração até que condições específicas, em função de fatores internos e externos à entidade, em qualquer campo que a influencie, justifiquem a mudança de procedimento.

Mas, caso a mencionada alteração seja efetuada, para que se mantenham preservadas as qualidades essenciais da informação contábil, principalmente as da compreensibilidade e comparabilidade, deverá ser notificada. O relato das motivações do uso do novo critério,

bem como dos reflexos causados por sua adoção, no patrimônio e no resultado do ente, deverão ser claramente revelados em notas explicativas, para o conhecimento de todo o rol de usuários interessados.

Perez JR, Oliveira e Costa (2001) explicam que “quando houver a necessidade de mudança, ou quando a mudança melhorar a qualidade de informação transmitida e a empresa decidir mudar, esse fato e seus efeitos devem ficar claramente evidenciados”. (p.62)

No âmbito interno, as mudanças de critérios serão requeridas principalmente quando seus efeitos trouxerem benefícios relevantes à empresa. Por óbvio, não é aceitável que determinado procedimento ou critério contábil lícito, que traga danos às informações ou ao resultado, seja mantido, justificado pela consistência.

A mudança de critérios atribuída a fatores externos pode decorrer de situações muitas vezes, do ponto de vista financeiro ou de resultado, desinteressantes à entidade, mas que, por força da imposição de normas legais, deve ser acatada. Não ocorrem pela influência do contador ou dos responsáveis pelo gerenciamento da empresa.

Por exemplo, as alterações nas legislações fiscais podem fazer com que uma empresa passe a ser submetida a um tipo de tributação diferente da praticada anteriormente, trazendo com isto o ônus de uma carga tributária superior àquela antes existente.

Também, de forma inversa, a possibilidade do enquadramento em determinado sistema de apuração de impostos que favoreça a empresa, desde não incorra em futuros danos de ordem legal, determina uma mudança de procedimento que deverá ser informada.

Obviamente que, nestes casos, como em qualquer outro, sob a percepção da materialidade e da relevância, as modificações ocorridas só serão levadas ao conhecimento dos usuários se os impactos causados sobre os negócios da empresa forem significativos.

## CONCLUSÃO

Como em qualquer outra área, o contador guia-se por normas específicas de sua profissão, fazendo com que o resultados dos trabalhos realizados sejam padronizados, de forma que possam ser compreendidos e analisados com segurança pelos demais profissionais e pelos outros usuários que necessitam das informações geradas. A estas, a homogeneização transfere características de comparabilidade e proporcionam o uso de seu poder preditivo, muitíssimo importante ao ambiente empresarial e às demais entidades contábeis.

Nos dias atuais, tal é a gama de operações a serem registradas pela contabilidade, em termos de diversificação, que seria impossível a não utilização de parâmetros.

Na consecução dos objetivos da contabilidade, muitos caminhos igualmente válidos se apresentam à contabilização das transações envolvendo o patrimônio dos entes contábeis e, para que um dentre eles possa definitivamente ser seguido, as convenções contábeis devem ser necessariamente evocadas, em detrimento de qualquer outro conceito, aliadas aos postulados e aos princípios propriamente ditos, para a correta aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Deliberação CVM nº 29/86, de 05 de fevereiro de 1986. Comissão de Valores Mobiliários. 1986.

IBRACON. *Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo: IBRACON, 1998.

IUDÍCIBUS, S. de & MARION, A.C. *Introdução, o ÷ teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E. & GELBCKE, E. R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PEREZ JR, J.H.; OLIVEIRA, L. M. de & COSTA, R .G. *Gest., o estratégica de custos*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MOTT, G. *Contabilidade para n., o-contadores*. Trad. Maria Lucia G.L. Rosa. São Paulo: Makron Books, 1996.