

## AS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS FUNDAMENTAIS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA QUE SURGIRAM A PARTIR DO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE SOB A ÓTICA DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS

### *THE FUNDAMENTAL QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING AND FINANCIAL INFORMATION THAT EMERGED FROM THE MATCHING PROCESS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS FROM THE PERSPECTIVE OF ACCOUNTING PROFESSIONALS*

Recebido em 03.05.2013 | Aceite final em 04.12.2013 |

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Jorge Eduardo Scarpin e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

#### FABIANE MACHADO DO CARVALHO

Graduada em Ciências Contábeis | Pontifícia Universidade Católica | Rua Walter Ianni 255 | São Gabriel | Belo Horizonte – MG | CEP 31980-110 | Telefone (31) 3439 5264 | E-mail: fabiane.machado@yahoo.com.br |

#### ANA CAROLINA VASCONCELOS COLARES

Mestre em Ciências Contábeis | Universidade Federal de Minas Gerais | Rua Walter Ianni 255 | São Gabriel | Belo Horizonte – MG | CEP 31980-110 | Telefone (31) 3439 5264 | E-mail: carolina\_colares@hotmail.com |

#### RESUMO

Tendo em vista a publicação de uma nova estrutura conceitual contábil no Brasil (Resolução CFC nº 1.374/11) que trouxe novos conceitos tais como as características qualitativas da informação contábil-financeira, esta pesquisa se propôs a analisar qual a percepção dos contadores sobre essas características qualitativas que surgiram a partir do processo de harmonização das normas internacionais de contabilidade. Considerando uma amostra de 102 profissionais registrados no CRC-MG, constatou-se por meio da aplicação de um questionário, que metade da amostra não concorda totalmente com as afirmações expostas na Resolução CFC nº 1.374/11 no que se refere às características qualitativas fundamentais. Assim, considerando também a Resolução CFC nº 1.082/10, surge a percepção de que as atuais estruturas conceituais da contabilidade podem gerar conflitos de entendimento, uma vez que ambas estão em vigor. Destaca-se também que, por ser uma ciência social aplicada, a

contabilidade é tratada com certa subjetividade, o que pode fazer com que o entendimento das normas não seja completamente aceito pelos profissionais. Por fim, os achados desta pesquisa ainda abrem portas para uma reflexão sobre a adequação da atual estrutura conceitual básica da contabilidade.

**Palavras-chaves:** Características Qualitativas Fundamentais. Estrutura Conceitual Básica. Processo de Harmonização nas Normas Internacionais de Contabilidade.

## ABSTRACT

Given the publication of a new accounting conceptual framework in Brazil (CFC Resolution No. 1.374/11) that brought new concepts such as the qualitative characteristics of accounting information and financial, this study aimed to analyze the perception of accountants on these qualitative characteristics that emerged from the process of harmonization of international accounting standards. Considering a sample of 102 professionals registered in CRC-MG, it was found through a questionnaire, that half of the sample did not completely agree with the statements set forth in CFC Resolution No. 1.374/11 with regard to the fundamental qualitative characteristics. Thus, considering also the CFC Resolution No. 1.082/10, comes the realization that the current conceptual framework of accounting may generate conflicts of understanding, since both are in effect. Also noteworthy is that, being an applied social science, accounting is treated with a certain subjectivity, which can make understanding the rules not completely accepted by professionals. Finally, the findings of this research also open doors to a reflection on the adequacy of the current basic conceptual framework of accounting.

**Keywords:** Fundamental Qualitative Characteristics. Basic Conceptual Structure. Harmonization Process of the International Accounting Standards.

## 1 INTRODUÇÃO

Até meados da década de 2000, observa-se no Brasil uma diversidade de normas contábeis, ocasionando diferentes percepções sobre as informações contábeis geradas nos demonstrativos financeiros, fazendo com que a globalização e o desenvolvimento de grupos empresariais multinacionais demandassem a criação de um padrão internacional de contabilidade que facilitasse o processo de análise e consolidação de demonstrações financeiras (PEREZ JUNIOR, 2009).

Devido às divergências entre as demonstrações contábeis nos diferentes países, desde o início do século XX, cresce a busca pela convergência das normas de contabilidade de acordo com os padrões internacionais. Isso pode ser explicado, sobretudo porque a contabilidade é uma ciência social e acompanha a evolução dos fatos do ambiente em que atua, ambiente este, que se torna cada vez mais global. Além disso, o processo internacional de convergência das normas contábeis é necessário para melhorar e aumentar a transparência, a compreensão e a comparabilidade das demonstrações contábeis divulgadas aos diferentes mercados financeiros. (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012).

Com a convergência das normas internacionais de contabilidade no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) divulgou o Pronunciamento Conceitual Básico aprovado pela

Resolução nº 1.121/08 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Posteriormente, este pronunciamento contábil foi revogado pela Resolução CFC nº 1.374/11, trazendo algumas alterações conceituais destacando-se também as características qualitativas das demonstrações contábeis, que na percepção de Frey, Lorandi e Pinheiro (2011), tais características são conflitantes com a abordagem dada aos Princípios Fundamentais de Contabilidade expostos pela Resolução CFC nº 750/93 (alterado pela Resolução CFC nº 1.282/10). Cardoso *et al.* (2009) entendem que é importante compreender o movimento de alteração das normas contábeis, no entanto, pouco tem se discutido sobre os impactos dessas novas regulamentações.

Desta forma, devido à Resolução CFC nº 1.374/11 tratar-se de uma divulgação recente no Brasil, surge a preocupação sobre a capacitação dos profissionais da área contábil, tendo em vista principalmente a necessidade de manter as demonstrações contábeis divulgadas em conformidade com as normas e princípios contábeis em vigor, considerando a abordagem recente das características qualitativas.

Tendo em vista a importância dos conceitos e do processo de convergência na evolução da ciência contábil, bem como a publicação de normas contábeis pelo CPC que considera uma nova abordagem sobre a estrutura conceitual básica contábil no Brasil (Resolução CFC nº 1.374/11), surge o seguinte questionamento para esta pesquisa: qual a percepção dos contadores sobre as características qualitativas das demonstrações contábeis que surgiram a partir do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade?

Para atingir os objetivos desta pesquisa, utilizou-se como população de estudo os profissionais de contabilidade com registro no CRC-MG da qual foi extraída a amostra de 102 profissionais. Adicionalmente, busca-se identificar o nível de concordância dos profissionais de contabilidade acerca das considerações normativas sobre as características qualitativas das demonstrações contábeis, uma vez que a pesquisa se baseará na resolução em vigor (Resolução CFC nº 1.374/11).

A pesquisa contribui, pois permite evidenciar as possíveis discordâncias encontradas pelos profissionais de contabilidade sobre a adoção das características qualitativas das demonstrações contábeis. Isso também permite colaborar com os diversos *stakeholders* do mercado de capitais, já que estes têm interesse na elaboração correta das demonstrações contábeis das grandes corporações com ações negociadas.

Por outro lado, a temática abre espaço no meio acadêmico para que seja dada igual importância às características qualitativas da mesma forma que os princípios fundamentais de contabilidade, já que fazem parte de uma nova estrutura conceitual básica em conformidade com os padrões internacionais de contabilidade.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda sobre a revisão de literatura buscando dar suporte teórico à execução da pesquisa e auxiliar no alcance dos objetivos propostos. Desta forma, é realizada uma abordagem sobre a adoção de normas internacionais no Brasil e um enfoque à estrutura conceitual básica adotada no Brasil, levando em consideração principalmente a Resolução CFC nº 1.374/11.

### 2.1 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é muito influenciada por aspectos culturais, políticos, históricos e econômicos do ambiente no qual está inserida. Por essa razão, existem diversos critérios e práticas contábeis aplicáveis às características de cada país. Desta forma, entender o sistema legal do país é vital para realizar as transações comerciais nas fronteiras

nacionais e internacionais, uma vez que as informações contábeis podem variar de um país para outro, de acordo com os princípios de contabilidade que os governam. Diferenças em cultura, práticas empresariais, sistemas políticos, inflação, tributação e os riscos empresariais devem ser considerados no processo decisório no ato de negociar e investir (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012).

A globalização da economia e o desenvolvimento de grupos empresariais multinacionais foram os principais fatores para o surgimento da necessidade de criação de um padrão internacional de contabilidade que facilitasse o processo de análise de investimentos e consolidação de demonstrações de empresas localizadas em diferentes países (PEREZ JUNIOR, 2009). Cardoso *et al.* (2009) explicam que o processo de convergência das práticas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais implica profundas alterações na regulação da contabilidade, no entanto, para Carvalho, Lemes e Costa (2011, p.15), a adoção às normas de contabilidade internacional é necessária “para minorar as agruras de quem quer investir fora de seu país e até hoje tinha que mensurar balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando compatibilizá-las para comparar”.

Para Padoveze, Benedicto e Leite (2012), o processo internacional de harmonização das normas contábeis é extremamente necessário pois melhora e aumenta a transparência, a compreensão e a comparabilidade das informações contábeis divulgadas aos diferentes mercados financeiros, viabiliza os investimentos estrangeiros e o fluxo de capitais internacional, facilita e simplifica o processo de consolidação das demonstrações contábeis e melhora a comunicação da empresa com seus investidores, sejam estes nacionais ou estrangeiros.

Com essa tendência mundial de convergência para as normas internacionais de contabilidade e tencionando a acessibilidade ao mercado global de capitais por parte das empresas brasileiras, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) aprovou em 13 de julho de 2007, a Instrução nº 457 que torna obrigatória a adoção dessas normas para as companhias abertas brasileiras nas suas demonstrações contábeis consolidadas a partir do exercício findo em 31 de dezembro de 2010. Desta forma, a tendência de convergência contábil mundial insere-se definitivamente no contexto brasileiro com a obrigatoriedade de adoção das IFRS para as companhias abertas listadas na CVM, tornando importante avaliar em quais aspectos as empresas brasileiras deverão centrar para o cumprimento dos requisitos da adoção das IFRS (OLIVEIRA; LEMES, 2011).

## 2.2 ESTRUTURA CONTÁBIL NO BRASIL

No Brasil a estrutura contábil é regulamentada por instituições, com a finalidade de propiciar aos contadores mecanismos que os oriente no sentido de organizar o processo de geração de informações para atender as demandas dos usuários. Cada instituição tem uma função no âmbito da contabilidade, portanto faz-se necessário listar três órgãos importantes que regulamentam a informação contábil no Brasil, sendo estes o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

A atuação do CFC se destaca por promover o desenvolvimento da profissão contábil, primando pela ética e qualidade na prestação dos serviços, realizando o registro e a fiscalização de profissionais e organizações contábeis, e atuando como fator de proteção para sociedade (SZUSTER *et al.*, 2010). O Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249 destaca entre uma de suas atribuições a edição de Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional (BRASIL, 2010). O CFC emitiu, em 29 de dezembro de 1993, a Resolução nº 750, que dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade, os quais, sob a ótica desse conselho, representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do Brasil. Concerne à contabilidade no sentido mais amplo de

ciência social, cujo objetivo é o patrimônio das entidades (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012). Partindo dessa fundamentação, o CFC apresentou na Resolução nº 750/93 e dispostos pela Resolução nº 1.282/10, os seguintes princípios fundamentais: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência (CFC, 2010).

No entanto, Frey, Lorandi e Pinheiro (2011) entendem que os princípios contábeis anteriormente expostos em conjunto com a estrutura conceitual básica emitida pela Resolução nº 1.121/08 e revogada pela Resolução nº 1.374/11, estão em conflito. Considerando que os pronunciamentos emitidos pelo CPC são traduções dos pronunciamentos internacionais emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) com as mínimas alterações possíveis (PEREZ JUNIOR, 2009), Frey, Lorandi e Pinheiro (2011) observam que apesar de o IASB não tratar de princípios contábeis, o órgão cumpre seu papel, de forma mais prática, quando trata de pressupostos básicos e características qualitativas.

É importante ressaltar que Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012) evidenciam a existência de diferenças entre os pronunciamentos emitidos pelo CPC e as normas emitidas pelo IASB, no entanto, os autores concluíram que as diferenças apontadas não prejudicam a declaração de que as demonstrações contábeis consolidadas brasileiras, preparadas de acordo com os CPCs estão de acordo com as normas do IASB.

O estudo de Carmo, Ribeiro e Carvalho (2011) constatou que não existem diferenças significativas entre as respostas aos questionamentos do IASB com base no sistema jurídico de origem do respondente, mesmo em países com sistemas jurídicos distintos. Assim sendo, as opiniões dos representantes da contabilidade se alinham, o que pode ser um indício de que uma convergência de fato e não apenas de direito pode ser obtida com a introdução de padrões internacionais.

### 2.3 A NOVA ESTRUTURA CONCEITUAL (RESOLUÇÃO 1.374/11)

A Resolução CFC nº 1.374/11 apresenta a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro tendo em vista a edição do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) pelo CPC que tem por base *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB – BV 2011 *Blue Book*). A Nova Estrutura Conceitual ainda aborda (CFC, 2011):

- o objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro;
- as características qualitativas da informação contábil-financeira útil;
- a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos a partir dos quais as demonstrações contábeis são elaboradas; e
- os conceitos de capital e de manutenção de capital.

Para melhor entendimento de sua estrutura, a referida resolução apresenta elementos até então desconhecidos na estrutura conceitual. Desta forma, o Quadro 1 expõe os elementos e definições abordados com base nas mudanças ocorridas entre as Resoluções nº 1.121/08 e nº 1.374/11.

Percebe-se por meio do Quadro 1 que houveram mudanças reais na estrutura conceitual, justificando a revogação da estrutura anterior. No entanto, alguns elementos não foram necessariamente revogados, e sim, redistribuídos em outros grupos. Como exemplo, a tempestividade era considerada uma limitação na relevância e na confiabilidade das informações, e agora passou a ser uma característica qualitativa de melhoria (CFC, 2011).

Destaca-se ainda a definição das características qualitativas fundamentais, uma vez que são foco de discussão nesta pesquisa. Nesse sentido, o CFC (2011) as define como aquelas que tornam a informação contábil-financeira útil, tendo como base a relevância e a representação fidedigna.

A relevância da informação contábil-financeira ocorre quando a mesma é capaz de fazer diferença nas decisões a serem tomadas pelos usuários. A materialidade faz parte da condição de relevância pois é assim entendido quando a omissão ou divulgação distorcida da informação puder influenciar as decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação (CFC, 2011).

**Quadro 1:** Elementos e Definições das Resoluções CFC nº 1.121/08 e nº 1.374/11

ELEMENTO	DEFINIÇÕES	RESOLUÇÕES
Pressupostos Básicos	É aquilo que tem por premissa, aquilo que se entende e em que se acredita por antecipação como sendo básico, ou seja, fundamental ao entendimento do que vem adiante.	1.121/08
Características Qualitativas	São os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários.	1.121/08 e 1.374/11
Limitações na Relevância e na Confiabilidade das Informações	Conflitos nos cumprimentos dos tributos, se destacando a tempestividade e equilíbrio entre custo e benefício.	1.121/08
Premissa Subjacente	Premissa de que a entidade está em atividade e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Como o caso da continuidade.	1.374/11
Características Qualitativas de Melhoria	Auxiliam a determinar qual das duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação e deve ser usada para retratar um fenômeno.	1.374/11

Fonte: CFC (2008; 2010)

A representação fidedigna ocorre quando a informação representar o fenômeno que se propõe representar e deve conter três atributos: tem que ser completa, neutra e livre de erro. No entanto, ressalta-se que representação fidedigna não significa exatidão em todos os aspectos, e por si só, não resulta necessariamente em informação útil (CFC, 2011).

Observa-se que as características qualitativas podem conflitar com os princípios contábeis expostos nas Resoluções nº 750/93 e nº 1.282/10 e ainda expõem duas estruturas conceituais distintas que confundem o usuário da informação contábil. A Resolução CFC nº 1.374/11 entende que podem haver casos em que seja observado um conflito entre esta estrutura conceitual e uma norma, uma interpretação ou um comunicado técnico. Nesses casos, as exigências da norma, da interpretação ou do comunicado técnico específico devem prevalecer sobre esta estrutura conceitual (CFC, 2011). O Quadro 2 apresenta uma comparação entre a estruturas das resoluções supracitadas.

**Quadro 2:** Comparação entre as estruturas contábeis

ELEMENTOS	RESOLUÇÃO CFC 1374/2011	RESOLUÇÕES CFC 750/93 e 1282/2010
Competência	-	Princípio
Continuidade	Premissa Subjacente	Princípio
Prudência	-	Princípio
Oportunidade	-	Princípio
Registro pelo Valor Original	-	Princípio
Entidade	-	Princípio
Representação fidedigna	Característica Qualitativa	-
Relevância	Característica Qualitativa	-
Materialidade	Característica Qualitativa: Relevância	-
Compreensibilidade	Características Qualitativas de Melhoria	-
Comparabilidade	Características Qualitativas de Melhoria	-
Tempestividade	Características Qualitativas de Melhoria	-
Verificabilidade	Características Qualitativas de Melhoria	-

Fonte: Baseado em CFC (1993; 2010; 2011)

O Quadro 2 demonstra que o único elemento presente em ambas as estruturas é a continuidade sendo chamada de premissa subjacente na nova estrutura. Por outro lado, pode-se questionar sobre alguns princípios ao serem comparados com elementos da mais recente resolução. Quando o princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo (CFC, 1993), pode-se observar que isso poderia não necessariamente evidenciar uma representação fidedigna.

Ressalta-se ainda que a competência, embora não reconhecida em nenhum grupo de elementos da nova estrutura conceitual, é abordada na Resolução nº 1.374/11 por retratar com propriedade os efeitos de transações, outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos da entidade nos períodos em que tais efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos (CFC, 2011).

Por outro lado, focando na importância das características qualitativas da informação contábil-financeira, tem-se como plano de fundo a sua recente incorporação na estrutura conceitual da contabilidade no Brasil. Busca-se, nesta pesquisa, avaliar qual a percepção dos profissionais contábeis, aqueles responsáveis diretos pela elaboração e análise da informação contábil-financeira, sobre as características qualitativas que surgiram a partir do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Cooper e Schindler (2003) pesquisar consiste em indagar com minúcias de forma organizada e metódica acerca de determinado assunto com fins específicos, o que requer planejamento. Desta forma, o delineamento desta pesquisa se baseia na tipologia de Beuren *et al.* (2010), classificando o estudo quanto aos objetivos, aos procedimentos e a abordagem do problema de pesquisa.

Com relação aos procedimentos de pesquisa, o estudo utiliza da pesquisa de levantamento (*survey*), que se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (GIL, 1999). O *survey* é aplicado na pesquisa com o intuito de coletar dados para obtenção de resultados que sustentem empiricamente a solução do problema proposto para esta pesquisa.

Por fim, encerra-se a tipologia da pesquisa tratando da abordagem do problema (BEUREN *et al.*, 2010). Desta forma, têm-se a pesquisa quantitativa como aquela em que os dados e evidências podem ser mensurados ou quantificados por meio de instrumentos estatísticos (MARTINS; THEOPHILO, 2009). Na percepção de Gil (1999), a pesquisa de *survey* utiliza análise quantitativa para obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

#### 3.1. POPULAÇÃO E AMOSTRA DO ESTUDO

Para Marconi e Lakatos (2005), a população ou universo da pesquisa consiste em explicitar que pessoas, coisas ou fenômenos serão pesquisados, enumerando suas características comuns, tais como gênero, faixa etária, organização a que pertencem e comunidade onde vivem. Nesse sentido, a população da presente pesquisa é composta pelos profissionais de contabilidade registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRC-MG), totalizando 53.331 profissionais ativos em 2012 (CRC-MG, 2012).

Os dados foram coletados por meio do envio do instrumento de coleta de dados para o correio eletrônico dos próprios profissionais por intermédio do CRC-MG. O questionário foi elaborado pela ferramenta *Google Docs*<sup>®</sup>, tendo em vista a facilidade de aplicação e posterior análise dos dados coletados. A amostra de pesquisa foi composta pelo total de profissionais que responderam o questionário, totalizando 102 contadores.

## 3.2. INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Conforme Andrade (2010, p.134) “o planejamento de uma pesquisa inclui um plano de execução e a elaboração dos instrumentos que serão utilizados na coleta de dados: questionários, formulários, roteiros de entrevistas etc”. Para isso, o instrumento utilizado na pesquisa foi um questionário com combinação de opções de respostas de múltipla escolha, bem como utilizando escala *likert* para avaliar a percepção dos sujeitos da pesquisa. Martins e Theophilo (2009, p. 93) indicam que o questionário “[...] trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”.

Nesse sentido, o conteúdo do questionário utilizado nesta pesquisa dividiu-se em duas partes, sendo a primeira destinada a conhecer as características da amostra, buscando principalmente identificar a área e o tempo de atuação profissional. A segunda parte abordou as questões que se referem à temática abordada, sendo neste momento utilizadas as questões com escala *likert* entre 1 e 4, buscando quantificar o nível de concordância dos indivíduos da amostra acerca do objeto de estudo. A escolha pela escala par, se deu pelo fato de que a escala impar pode influenciar o respondente a escolher o número 3 quando este encontra-se indeciso. A escala 1 significa ‘discordo totalmente’ e a escala 4 significa ‘concordo totalmente’. Desta forma, interpretou-se a escala 2 como ‘discordo parcialmente’ e a escala 3 como ‘concordo parcialmente’. O conteúdo abordado no questionário foi elaborado com base na Resolução CFC nº 1.374/2011 que encontra-se atualmente em vigor.

O questionário foi validado após pré-testes aplicados com cinco profissionais contábeis registrados no CRC-MG, sendo posteriormente ajustadas as questões relacionadas ao entendimento e a forma. A definição do número de pré-testes foi dada pela amostra por saturação, na qual consiste em aceitar como realizado o pré-teste a partir do momento em que fica bem caracterizado que um determinado conjunto de percepções a partir da amostra é repetitivo (FONTANELLA; RICAS; TURATO, 2008), conforme foi constatado nesta pesquisa.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seguir, estão apresentados os resultados da pesquisa com base na coleta dos dados que ocorreu entre o final de outubro de 2012 e início de janeiro de 2013, contemplando uma amostra total de 102 profissionais registrados no CRC-MG. Os dados estão apresentados inicialmente pela caracterização da amostra (gênero, faixa etária, tempo de experiência e área de atuação) e posteriormente pelos dados relacionados com a percepção dos mesmos em relação às características qualitativas da informação contábil-financeira.

### 4.1. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Com relação ao gênero dos respondentes, observou-se que a maioria é do sexo masculino, correspondendo a 68%. Verifica-se que há uma concentração maior entre pessoas com a faixa etária entre 26 e 35 anos. No entanto, quase a metade se encontra na faixa até 35 anos, o que indica que a amostra é composta de profissionais jovens (Tabela 1).

**Tabela 1:** Faixa etária dos indivíduos da amostra

FAIXA ETÁRIA	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA	FREQUÊNCIA ACUMULADA
Até 25 anos	8	8%	8%
De 26 até 35 anos	40	39%	47%
De 36 até 45 anos	24	24%	71%
De 46 até 55 anos	19	19%	89%
Mais de 55 anos	11	11%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)



Em se tratando do tempo de atuação profissional dos indivíduos da amostra, percebeu-se que a maioria possui bastante experiência, sendo identificada 65% da amostra na faixa maior que 7 anos de atuação na área. Considerando isto, espera-se que os respondentes tenham bastante conhecimento na área contábil, inclusive no que se refere às recentes mudanças na estrutura conceitual básica da contabilidade.

**Tabela 2:** Tempo de atuação profissional dos indivíduos da amostra

TEMPO DE ATUAÇÃO	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA	FREQUÊNCIA ACUMULADA
Menor que 1 ano	4	4%	4%
De 1 até 3 anos	10	10%	14%
De 3 até 5 anos	15	15%	28%
De 5 até 7 anos	7	7%	35%
Maior que 7 anos	66	65%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

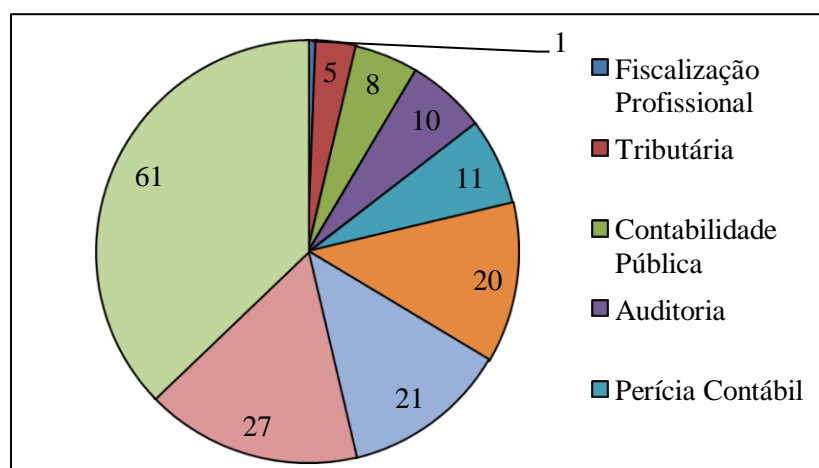
Ao questionar os indivíduos da amostra sobre as áreas de atuação, verificou-se que a maioria (66%) atua somente em uma área da contabilidade. No entanto, é também representativa a quantidade de profissionais que atuam em mais de uma área. Isso ocorre devido à grande variedade de trabalho existente no campo da contabilidade (Tabela 3).

**Tabela 3:** Quantidades de áreas na atuação profissional dos indivíduos da amostra

QUANTIDADE	FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA
1 Área	67	66%
2 Áreas	16	16%
3 Áreas	15	15%
4 Áreas	1	1%
5 Áreas	2	2%
6 Áreas	1	1%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Com relação às áreas de atuação, percebe-se que a maioria (60%) trabalha com contabilidade empresarial. Em seguida, há uma considerável representatividade de profissionais docentes (26%), sendo que mais da metade dos profissionais deste grupo também trabalha com pelo menos mais uma área de atuação.



**Figura 1:** Áreas de atuação profissional dos indivíduos da amostra

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

## 4.2. PERCEPÇÃO DA AMOSTRA

A seguir, serão apresentados os resultados referentes à percepção dos profissionais contadores sobre as características qualitativas das demonstrações contábeis que surgiram a partir do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade. Destaca-se que as seis questões do tipo *likert* foram elaboradas com base na Resolução CFC nº 1.374/11, e uma vez que a escala 4 significa que o respondente concorda totalmente com a sentença, entende-se que as escalas de 1 à 3 são consideradas como níveis distintos de discordância de certas questões das características qualitativas.

A Tabela 4 apresenta as frequências para a primeira questão, a qual afirma que a característica prudência (conservadorismo) não faz parte da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a neutralidade, tal como exposto na Resolução CFC nº 1.374/11. Observou-se que a maioria dos respondentes não concorda totalmente com a afirmativa (79%), atingindo a menor média ponderada de 2,6 no que se refere à frequência absoluta em relação às escalas. Destaca-se que subavaliações de ativos e superavaliações de passivos, com consequentes registros de desempenhos posteriores inflados, são incompatíveis com a informação que pretende ser neutra (CFC, 2011).

**Tabela 4:** A característica prudência (conservadorismo) não faz parte da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a neutralidade.

	DISCORDA TOTALMENTE	DISCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA TOTALMENTE
<b>Escala</b>	1	2	3	4
<b>Frequência Absoluta</b>	21	20	40	21
<b>Frequência Relativa</b>	21%	20%	39%	21%
<b>Frequência Acumulada</b>	21%	41%	79%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

As próximas questões tratam sobre a característica qualitativa da relevância e sua condição de materialidade. A Tabela 5 apresenta as frequências para a segunda questão, a qual afirma que informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários, tal como exposto no item QC6 da Resolução CFC nº 1.374/11. Observou-se que a maioria dos respondentes (78%) concorda totalmente com a afirmativa, sendo esta a questão com o maior nível de concordância entre as seis afirmativas, atingindo uma média ponderada de 3,75 no que se refere à frequência absoluta em relação às escalas.

**Tabela 5:** Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários.

	DISCORDA TOTALMENTE	DISCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA TOTALMENTE
<b>Escala</b>	1	2	3	4
<b>Frequência Absoluta</b>	1	1	20	80
<b>Frequência Relativa</b>	1%	1%	20%	78%
<b>Frequência Acumulada</b>	1%	2%	22%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Com relação à condição de materialidade (Tabela 6), a terceira questão afirmou que a informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação. Constatou-se, nesta questão, que 52% da amostra não concorda totalmente com a afirmação, o que poderia incitar possível desconhecimento sobre o assunto ou mesmo discordância com o item QC11 da Resolução CFC nº 1.374/11. O Conselho ameniza a afirmação destacando que

não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que seria julgado material para uma situação particular (CFC, 2011). A média ponderada da questão foi 3,21, o que é considerado alto tendo em vista sua amplitude entre 1 e 4. Isso ocorre porque parte considerável da amostra (34%) concorda parcialmente com a questão, elevando o escore médio.

**Tabela 6:** A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação.

	DISCORDA TOTALMENTE	DISCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA TOTALMENTE
Escala	1	2	3	4
Frequência Absoluta	9	9	35	49
Frequência Relativa	9%	9%	34%	48%
Frequência Acumulada	9%	18%	52%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Em se tratando da outra característica qualitativa, a quarta questão (Tabela 7) afirma que para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos: ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. A afirmativa exposta no item QC12 da Resolução CFC nº 1.374/11 apresentou um alto índice de concordância total (65%) e média ponderada de 3,58 com relação às escalas, conforme se observa na Tabela 7. O CFC (2011) entende ainda que a perfeição é rara, se de fato alcançável. No entanto, o objetivo é maximizar os referidos atributos na extensão que seja possível.

**Tabela 7:** Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos: ela tem que ser completa, neutra e livre de erro.

	DISCORDA TOTALMENTE	DISCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA TOTALMENTE
Escala	1	2	3	4
Frequência Absoluta	1	5	30	66
Frequência Relativa	1%	5%	29%	65%
Frequência Acumulada	1%	6%	35%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Ainda com relação à representação fidedigna, ao afirmar que tal característica qualitativa não significa exatidão em todos os aspectos, 75% da amostra não concordou totalmente com o item QC15 exposto na Resolução CFC nº 1.374/11. A média ponderada das escalas foi de 2,65, apresentando-se como a mais baixa. O CFC (2011) explica que um retrato da realidade econômica livre de erros não significa algo perfeitamente adequado em todos os aspectos, pois uma estimativa de preço ou valor não observável não pode ser qualificada como sendo algo exato, mas pode ser uma representação fidedigna de um fenômeno que se pretende representar (Tabela 8).

**Tabela 8:** Representação fidedigna não significa exatidão em todos os aspectos.

	DISCORDA TOTALMENTE	DISCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA TOTALMENTE
Escala	1	2	3	4
Frequência Absoluta	24	13	39	26
Frequência Relativa	24%	13%	38%	25%
Frequência Acumulada	24%	36%	75%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Observando-se ainda a representação fidedigna, na qual o item QC16 exposto na Resolução CFC nº 1.374/11 afirma que tal característica, por si só, não resulta necessariamente em informação útil,

constatou-se que a maioria (61%) não concorda totalmente com a afirmativa, tendo 3,1 como média ponderada das escalas. O CFC (2011) explica que se o nível de incerteza de uma estimativa for suficientemente alto, a estimativa não será particularmente útil, porém se não existir outra alternativa para retratar a realidade econômica que seja mais fidedigna, a estimativa nesse caso deve ser considerada a melhor informação disponível.

**Tabela 9:** Representação fidedigna, por si só não resulta necessariamente em informação útil.

	DISCORDA TOTALMENTE	DISCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA TOTALMENTE
<b>Escala</b>	1	2	3	4
<b>Frequência Absoluta</b>	9	12	41	40
<b>Frequência Relativa</b>	9%	12%	40%	39%
<b>Frequência Acumulada</b>	9%	21%	61%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

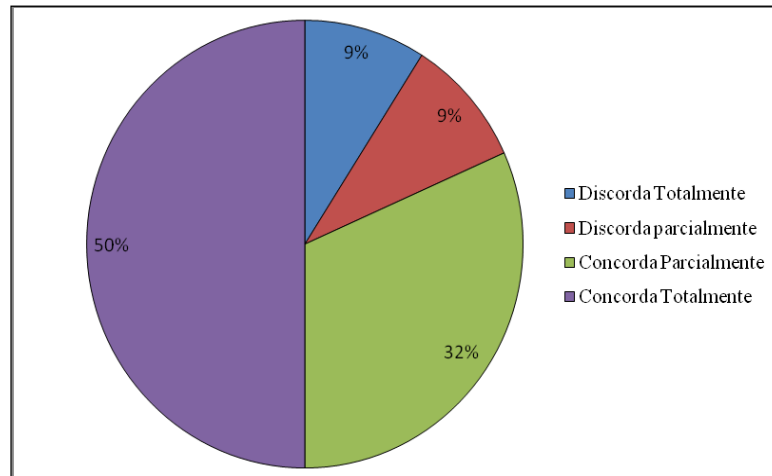
Por fim, encerrou-se o questionário afirmando que a representação não fidedigna de fenômeno relevante não auxilia os usuários a tomarem boas decisões, tal como apresentado no item QC17 da Resolução CFC nº 1.374/11. Tal questão não obteve concordância total da maioria (56%) dos indivíduos da amostra, e média ponderada de 3,06 das frequências em relação às escalas. O CFC (2011) explica a afirmação destacando que a informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada para ser útil. Desta forma, nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante, tampouco a representação não fidedigna de fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomarem boas decisões.

**Tabela 10:** A representação não fidedigna de fenômeno relevante não auxilia os usuários a tomarem boas decisões.

	DISCORDA TOTALMENTE	DISCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA PARCIALMENTE	CONCORDA TOTALMENTE
<b>Escala</b>	1	2	3	4
<b>Frequência Absoluta</b>	11	17	29	45
<b>Frequência Relativa</b>	11%	17%	28%	44%
<b>Frequência Acumulada</b>	11%	27%	56%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A seguir, apresenta-se a seguir a consolidação dos resultados evidenciados nas seis questões abordadas no questionário. Com base no Figura 2, observa-se que em média, 50% da amostra não concorda totalmente com as afirmações da Resolução CFC nº 1.374/11 no que se refere às características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira. Por outro lado, observa-se uma proporção significativa de profissionais que concordam parcialmente (32%), o que resulta em uma média ponderada de 3,22 no que se refere às frequências em relação às escalas de 1 à 4.



**Figura 2:** Consolidação dos resultados

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Ao considerar o tempo de experiência dos profissionais estudados, observa-se uma média ponderada sobre o nível de concordância acerca das características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira, conforme observado na Tabela 11. É perceptível que os profissionais com maior tempo de experiência têm menor nível de concordância do que aqueles mais inexperientes.

**Tabela 11:** Nível de concordância dos profissionais segregados por tempo de experiência

TEMPO DE EXPERIÊNCIA	MÉDIA
Menor que 1 ano	3,43
De 1 até 3 anos	3,27
De 3 até 5 anos	3,26
De 5 até 7 anos	3,00
Maior que 7 anos	3,09

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Ao segregar a amostra em dois grupos: profissionais com até 5 anos de experiência; e, profissionais com mais de 5 anos de experiência profissional, aplicou-se o teste T de *Student* para verificar se há diferenças significativas entre o nível de concordância dos profissionais de acordo com o tempo de experiência no mercado. O teste apresentou um p-valor de 0,034, confirmando que há diferenças significativas entre os grupos, ou seja, quanto mais experiente for o profissional, menor o nível de concordância com as questões sobre as características qualitativas da informação contábil-financeira.

## 5 CONCLUSÃO

Constatou-se, pela presente pesquisa, que os elementos da Estrutura Conceitual da Contabilidade sofrem modificações no decorrer dos anos e recentemente o processo de convergência das normas contábeis trouxe uma nova visão para essa estrutura. Desta forma, um dos desafios na adoção das normas é alcançar a consistência no entendimento e, portanto, na aplicação dessas normas, tal como a própria Resolução CFC nº 1.374/11 que trata sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade e traz conceitos novos, tais como as características qualitativas da informação contábil-financeira. Nesse sentido, a presente pesquisa se propôs a analisar qual a percepção dos contadores sobre as características qualitativas das demonstrações contábeis que surgiram a partir do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, tendo como base uma amostra de 102 profissionais registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais.

Observou-se que a amostra de estudo é composta por profissionais em sua maioria do gênero masculino (68%), com 71% na faixa etária até 45 anos e 65% com mais de 7 anos de experiência na

área. No campo de trabalho, a maioria atua com contabilidade empresarial (60%), seguido da docência (26%).

Ao questionar os profissionais com relação às características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira, constatou-se que metade da amostra não concorda totalmente com as afirmações expostas na Resolução CFC nº 1.374/11, evidenciando também que grande parte dos contadores do estado de Minas Gerais tem percepção adversa às características qualitativas das demonstrações contábeis que surgiram a partir do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade. Por mais que não seja possível identificar as razões que justificam tamanha discordância, isso demonstrou que a mudanças ocorridas nas demonstrações contábeis no cenário brasileiro ainda não foram totalmente consistentes, pois há carência de profissionais que compreendam inteiramente esses novos conceitos. Concluiu-se também, com base na amostra estudada, que o tempo de experiência profissional é uma variável que impacta no nível de concordância dos profissionais perante as características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira, indicando que quanto mais experiente esse profissional é, menor o nível de concordância.

Por outro lado, surge também a percepção de que as atuais estruturas conceituais da contabilidade tratadas pelas Resoluções CFC nº 1.082/2010 e a própria Resolução CFC nº 1.374/11 podem gerar conflitos de entendimento, uma vez que ambas estão em vigor. Adicionalmente, destaca-se que, por ser uma ciência social aplicada, a contabilidade é tratada com certa subjetividade, o que pode fazer com que o entendimento das normas não seja completamente aceito pelos profissionais que elaboram a informação contábil-financeira. Por fim, os achados desta pesquisa ainda abrem portas para uma reflexão sobre a adequação da atual estrutura conceitual básica da contabilidade, visto que possa talvez justificar a percepção dos profissionais contábeis que perfizeram a amostra desta pesquisa. Além disso, pode-se também levar em consideração que a percepção conflitante dos profissionais perante as características qualitativas pode na verdade ser uma falta de compreensão sobre o conteúdo apresentado, o que também é um fator preocupante neste processo de convergência das normas de contabilidade.

Como limitações da pesquisa, observa-se que a amostra de 102 profissionais não é significativa em um total de 53.331 profissionais ativos no CRC-MG, no entanto, os resultados podem sugerir indicativos iniciais sobre a percepção da população do estudo. Ao mesmo tempo, sabe-se que os textos dos pronunciamentos contábeis não são tão didáticos, o que pode ter influenciado na não compreensão de alguns conceitos pelos profissionais pesquisados.

Sugere-se para pesquisas futuras, realizar uma análise mais qualitativa buscando entender porque existe essa opinião adversa dos profissionais contábeis frente às características qualitativas consideradas na Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Pretende-se ainda realizar uma análise buscando identificar se há diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de atuação profissional, e o tempo de experiência dos profissionais.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. de. *Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos de graduação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, I. M. (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. *Lei nº 12.249*, de 11 de junho de 2010. Altera o Decreto-Lei nº 9.295 que Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Brasília-DF.

CARDOSO, R. L.; SARAVIA, E.; TENÓRIO, F. G.; SILVA, M. A.. Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.43, n. 4, p. 773-99, jul./ago. 2009.

CARMO, C. H. S. do; RIBEIRO, A. M.; CARVALHO, L. N. G. de. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 242-262, set./dez. 2011.

CARVALHO, L. N.; LEMES, S.; COSTA, F. M. da. *Contabilidade internacional: aplicação das IRFS 2005*. São Paulo: Atlas, 2011.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução CFC nº.750/93*. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília, 1993.

\_\_\_\_\_. *Resolução CFC nº. 1.121/08*. Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. *Resolução CFC Nº. de 1.282/10*. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília, 2010.

\_\_\_\_\_. *Resolução CFC nº. 1.374/11*. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, 2011

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7.ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, J. A.; THEÓPHILO, C. R.; YAMAMOTO, M. M. A Aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. *Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília*, v. 15, n. 2, p. 110 – 126, maio/ago. 2012.

CRC-MG. Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais. *Balanço Socioambiental CRC-MG 2012*. Disponível em: <<http://homologacao.crcmg.org.br/media/arquivos/90c35b17f56920a5d3b116e17e6c2ea8.pdf>>. Acesso em nov. 2013.

FONTANELLA, B. J. B.; RICAS, J.; TURATO, E. R. Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas. *Caderno de Saúde Pública*, v. 24, n.1, p. 17-27, Rio de Janeiro, jan./2008.

FREY, I. A.; LORANDI, J. A.; PINHEIRO, N. S. Adoção da Normas Internacionais no Brasil - Um estudo de suas implicações nos Princípios Contábeis. In. XIII ACCOUNTING AND AUDITING CONGRESS "A change in Management – ACIM, Porto, 2011. *Anais...*

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.. *Fundamentos de metodologia científica*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, G. de A.; THEOPHILO, C. R.. *Metodologia da Investigação científica para as ciências sociais aplicadas*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, A. O.; LEMES, S.. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americano às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IRFS por empresas brasileiras. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo: USP, v. 22, n. 56, p. 157, maio/ago. 2011.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de; LEITE, J. da S. J. *Manual de contabilidade internacional: IFRS: US Gaap e Br Gaap: teoria e prática*. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PEREZ JUNIOR, J. H. *Conversão de demonstrações contábeis*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

AS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS FUNDAMENTAIS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA QUE SURGIRAM A PARTIR DO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE SOB A ÓTICA DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS

SZUSTER, N.; CARDOSO, R. L.; SZUSTER, F. R.; SZUSTER, F. R. SZUSTER, F. R. *Contabilidade Geral: introdução à contabilidade societária*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2010.