

## COMENTÁRIO

# CONSOLIDAÇÃO E DIVULGAÇÃO DA TEORIA CONTÁBIL: CONTRIBUIÇÃO DE HENDRIKSEN E VAN BREDAS

ACCOUNTING THEORY CONSOLIDATION AND DISCLOSURE: HENDRIKSEN AND VAN BREDAS CONTRIBUTION

**CLÓVIS ANTÔNIO KRONBAUER**  
clovisk@unisinos.br

Um dos *objetivos* da regulação contábil é encontrar um adequado suporte teórico para as regras que regem a prática, afastando, desta forma, deduções irracionais ou meramente apoiadas em critérios tais como a aceitação generalizada de uma norma. Assim, ao estabelecer os fundamentos conceituais nos quais se apoia a elaboração de informações financeiras, se estabelece um itinerário lógico e dedutivo que guia, sequencial e organizadamente, a prática contábil (Iudicibus, 2006).

O grande desenvolvimento do mercado de capitais norte-americano no início do Século XX, causado, em grande parte, pela ascensão das grandes companhias, impulsionou o crescimento da bolsa de valores de Nova Iorque. Contudo, a grande crise de 1929, que causou um abalo sem precedentes no mercado de capitais, e o consequente *crash* na principal bolsa norte-americana, evidenciaram a necessidade da regulação do mercado e da padronização das práticas contábeis. Essa necessidade regulatória impulsionou a pesquisa contábil nos Estados Unidos, e, desta, surgiram os princípios contábeis ampla e geralmente aceitos e toda normativa contábil norte-americana, cuja responsabilidade de emissão se encontra, hoje, a cargo do *Financial Accounting Standards Board (FASB)* (Schmidt, 2000).

A pesquisa contábil desenvolvida pelos pesquisadores norte-americanos, além de gerar normas contábeis, origina um conhecimento teórico até então pouco explorado, em relação à prática contábil. Todo este arcabouço conceitual está reunido na obra de Hendriksen e Van Breda, que teve sua primeira publicação no ano de 1965, pela Richard d. Irwin, Inc. A obra *Accounting Theory*, objeto deste comentário, tornou-se um referencial para contadores e pesquisadores da área no mundo todo e foi traduzido para vários idiomas, como o Espanhol e o Português, por exemplo.

Nos países latino-americanos, nos quais a pesquisa contábil está em fase de desenvolvimento, como é o caso de Brasil e do México, a Teoria da Contabilidade dos autores citados transformou-se em um guia presente em dissertações, teses e artigos, especialmente naqueles que se ocupam de temas relacionados à elaboração e divulgação de informações contábeis para usuários externos.

No conjunto da obra de Hendriksen e Van Breda, merecem especial destaque alguns temas em particular, conforme se descreve a seguir.

Em primeiro lugar, o livro enfatiza os enfoques da Teoria Contábil, adotados para solução dos problemas que envolvem a prática contábil, ou seja, os enfoques fiscal, legal, ético, econômico, comportamental e estrutural. A partir destes, é dedicada atenção à classificação das Teorias da Contabilidade, que podem ser categorizadas de diferentes maneiras. A caracterização pode ser feita, segundo o critério nível, em: sintático, semântico e pragmático; de acordo com o critério tipo de raciocínio, em: dedutivo ou indutivo; e, conforme a atitude postulada, em: normativa ou positivista. É importante ressaltar que cada enfoque dado à definição teórica requer um método distinto de verificação das teorias contábeis.

Ao referir os aspectos históricos da contabilidade, os autores de *Accounting Theory* dedicam especial atenção aos antecedentes sociais, culturais e tecnológicos que foram determinantes do nascimento e do desenvolvimento da contabilidade, os quais permitiram sua classificação no campo das ciências sociais, e não das ciências exatas, como alguns teóricos pretendiam. Além disso, os autores analisados percorrem a história das origens e do desenvolvimento da regulamentação financeira no mercado norte-americano, que começou com as estradas de ferro em 1887, ano em que foi fundado o *American Institute of Certificate Public Accountants (AICPA)*, órgão que teve o papel de emissor de normas contábeis, substituído pelo *Financial Accounting Standards Board (FASB)* somente na década de 1970.

Com grande relevância para o tema, são abordadas na obra a busca e o desenvolvimento dos princípios contábeis, que, apesar da complexidade intrínseca à teoria contábil, devem ser formulados para que haja relevância e significância conceitual nas eleições de critérios contábeis de classificação, mensuração e divulgação dos fatos econômicos. Com relação aos princípios contábeis, os autores destacam:

*Conceitos amplos sejam eles chamados de princípios, postulados ou padrões, fazem necessariamente, parte da contabilidade. Não obstante, jamais se pode esquecer que, como ciência social, a contabilidade depende da sabedoria, do julgamento e da integridade dos contadores (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 72).*

O estabelecimento de um referencial conceitual também merece atenção específica. Este referencial, que serve como marco para a elaboração das demonstrações contábeis, deve considerar os objetivos da contabilidade, as características qualitativas e os conceitos fundamentais, que incluem a noção de entidade e o pressuposto de empresa em funcionamento, além das características qualitativas da informação contábil.

Afirmando a importância de um marco conceitual para a contabilidade, o *International Accounting Standards Board (IASB)*, refere que este marco deve estabelecer os conceitos relacionados com a elaboração e a apresentação das demonstrações financeiras destinadas aos diversos interessados, com especial relevância aos usuários externos (Crespo, 2004).

Na sequência deste comentário sobre as contribuições da obra de Hendriksen e Van Breda, merece consideração a análise do ambiente econômico em que se desenvolve a contabilidade, especialmente na economia capitalista privada do ocidente. Neste ambiente, torna-se relevante a definição clara dos usuários das demonstrações contábeis e a importância do mercado de capitais e sua eficiência, num contexto que requer muitas informações, como aquelas relacionadas à avaliação de ativos, para que os agentes possam tomar decisões racionais com amparo em informações econômicas relevantes.

O foco da informação contábil deve ser dirigido à sua utilidade para a tomada de decisões. Neste aspecto, enfatizam-se os enfoques adotados nas decisões, isto é: o enfoque prescritivo, no qual se busca identificar como as decisões são tomadas; o enfoque descritivo, no qual se busca entender como as pessoas tomam as suas decisões; e o enfoque ético, que considera como tomar a decisão correta.

Ao abordar os aspectos relativos à fixação de políticas contábeis, os autores reportam-se à maneira pela qual uma empresa divulga sua situação financeira. Algumas dessas políticas são definidas por autoridades reguladoras e outras, pela própria empresa. A conclusão alcançada é que algumas políticas contábeis podem ser definidas em termos técnicos e outras, por meio de conciliações. Contudo, as escassas políticas que continuam em debate devem ser definidas pelo sistema político, devido a seu efeito potencial sobre o bem-estar dos indivíduos.

As bases teóricas devem ser aplicadas à definição de elementos como o caixa, o capital e o lucro. Além disso, cabe estabelecer uma discussão conceitual sobre lucros para fins de divulgação financeira, o que enseja o entendimento do que venham a ser receitas, despesas, ganhos e perdas.

Hendriksen e Van Breda (1991) apresentam toda a estrutura conceitual relacionada à divulgação da Demonstração da Posição Financeira, também conhecida como Balanço. Para uma adequada apresentação desta demonstração, deve haver clareza quanto aos conceitos, formas de mensuração e reconhecimento de ativos e passivos. Há uma variedade de regras, que distinguem ativos e passivos contábeis de um conjunto mais amplo de recursos e obrigações em termos econômicos. Contudo, o domínio dos conceitos e das regras que envolvem a preparação do balanço é fundamental para que este expresse a imagem fiel do patrimônio, e, por conseguinte, a posição financeira da entidade.

Na avaliação dos elementos patrimoniais, os autores dedicam especial atenção às várias formas de mensurar os elementos do ativo. A escolha de critérios e medidas para mensurar ativos deve estar orientada pelos objetivos da divulgação financeira decorrentes da estrutura da contabilidade, do desejo de ser capaz de interpretar demonstrações financeiras em termos econômicos ou de seu valor para os usuários. Os critérios de mensuração e classificação de passivos são também fatores preponderantes na determinação do valor da empresa, pela sua interferência direta na apuração do patrimônio dos acionistas, concebido como a soma, após se subtraírem os passivos dos ativos.

Para concluir este comentário, cabe destacar a contribuição da obra de Hendriksen e Van Breda para a contabilidade, especialmente no continente americano. O maior mérito dos autores não é o de formular teorias sobre a contabilidade, mas o de reunir, em uma única obra, bases conceituais sobre todos os aspectos da prática contábil. Essas teorias encontram amparo em enunciados e caracterizações adequadas e suficientes ao perfeito entendimento dos procedimentos de mensuração, registro e evidenciação de informações contábeis, para que, por sua inteligibilidade, integridade e relevância, sejam aceitas pelos usuários como base segura nas suas decisões econômicas.

## REFERÊNCIAS

- CRESPO, P. 2004. Marco Conceptual. In: O. AMAT; J. PERRAMON, *Normas Internacionales de Contabilidad*. Barcelona, Ediciones Gestión 2000, p. 35-59.
- HENDRIKSEN, E.S.; VAN BRED, M.F. 1991. *Accounting Theory*. 5ª ed., Boston, Richard D. Irwin, Inc., 905 p.
- HENDRIKSEN, E.S.; VAN BRED, M.F. 1999. *Teoria da Contabilidade*. 5ª ed., São Paulo, Atlas, 550 p.
- IUDÍCIBUS, S. de. 2006. *Teoria da Contabilidade*. 8ª ed., São Paulo, Atlas, 344 p.
- SCHMIDT, P. 2000. *História do Pensamento Contábil*. Porto Alegre, Bookman, 231 p.

**CLÓVIS ANTÔNIO KRONBAUER**

UNISINOS

Av. Unisinos, 950, Cristo Rei

93022-000, São Leopoldo, RS, Brasil

