



Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena
Bacharelado em Ciências Contábeis

O PATRIMÔNIO E SUAS VARIAÇÕES

EDNA MARIA FAGUNDES

JUINA - MT
2009

EDNA MARIA FAGUNDES

O PATRIMÔNIO E SUAS VARIAÇÕES

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade do Vale do Juruena, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Ms. João Luiz Derkoski

**JUINA - MT
2009**

EDNA MARIA FAGUNDES

O PATRIMÔNIO E SUAS VARIAÇÕES

Monografia apresentada em 30 de Julho de 2009 e aprovada pela Banca Examinadora,
constituída pelos professores:

Prof. Ms. João Luiz Derkoski
Orientador – Presidente da Banca

Profª. Ms. Ahiram Cardoso Silva Lima
Membro

Prof. Esp. Claudio Luís Lima dos Santos
Membro

**Juina – MT
2009**

RESUMO

O presente estudo apresenta o patrimônio e suas variações em consonância ao princípio da oportunidade porque abrange todas as variações patrimoniais e todas mutações por ser genérico, possibilitando obter o conhecimento da variação. A variação patrimonial será mostrada através da dinâmica patrimonial com o intuito de analisar suas causas e efeitos quando da não observância ao princípio da oportunidade e das alterações que provocam variações no patrimônio da entidade em um determinado período de tempo. A aplicação formal do princípio da oportunidade segue a doutrina do Conselho Federal de Contabilidade que determina a observância e a obrigatoriedade do princípio no exercício da profissão. A proposta do princípio fundamental de contabilidade é de aplicar a obrigatoriedade da observância deste princípio da oportunidade, obedecendo a integridade das variações e a tempestividade do registro e os aspectos conceituais que são a base da escrituração contábil. A escolha deste princípio da oportunidade deve-se ao fato, deste ser denominado por muitos autores como o princípio da universalidade. A escolha ao patrimônio, foi por ser denominado o objeto da contabilidade. Este estudo procura apenas evidenciar através do princípio da oportunidade a aplicabilidade das informações contábeis resultantes da sua observância ou não observância.

Palavras-chave: Integridade. Tempestividade. Variações. Informações.

LISTAS DE ABREVIações E SIGLAS

BP	Balanço Patrimonial
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRCRS	Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DLPA	Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
ECD	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
e-Lalur	Livro de Apuração do Lucro Real
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
MP	Medida Provisória
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Eletrônico
RFB	Receita Federal do Brasil
S.A	Sociedade Anônima
SIC	<i>Standing Interpretations Committee</i>
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Contextualização.....	8
1.2 Problema de pesquisa	10
1.3 Hipóteses	11
1.4 Objetivos	11
1.4.1 Objetivo geral	12
1.4.2 Objetivos específicos.....	12
1.5 Delimitações da pesquisa.....	12
1.6 Justificativa.....	13
1.7 Estrutura do trabalho	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 O patrimônio	15
2.2 Elementos quantitativos patrimoniais.....	16
2.2.1 Aspectos quantitativos do patrimônio	16
2.3 Elementos qualitativos patrimoniais	17
2.3.1 Aspectos qualitativos do patrimônio	17
2.4 O patrimônio e a entidade	17
2.5 O patrimônio e as variações.....	19
2.5.1 O fenômeno patrimonial estático.....	19
2.5.2 O fenômeno patrimonial dinâmico.....	20
2.5.3 Mutações patrimoniais.....	20
2.5.4 Variações patrimoniais	20
2.5.5 Origens das variações patrimoniais.....	21
2.6 O patrimônio e as informações.....	22
2.7 Os princípios fundamentais de contabilidade	23
2.7.1 Noções introdutórias.....	23
2.8 O princípio da oportunidade e a Resolução CFC N° 750/1993	24
2.8.1 O princípio da oportunidade.....	25
2.8.2 O princípio da oportunidade e a integridade das variações.....	27
2.8.3 O princípio da oportunidade e a tempestividade do registro	28

2.9 As demonstrações contábeis.....	29
2.9.1 Noções introdutórias.....	29
2.9.2 Os relatórios	29
2.9.2.1 Relatório da diretoria	30
2.9.2.2 Relatório da administração.....	30
2.9.3 Especificação das demonstrações contábeis ou financeiras.....	30
2.9.4 O princípio da oportunidade e as demonstrações contábeis ou financeiras.....	31
3 MÉTODOS DE PESQUISA.....	33
4 CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

O patrimônio e suas variações dentro do contexto a ser estudado seguem as orientações e normas segundo dispõe o Conselho Federal de Contabilidade em seu artigo 6º da Resolução CFC nº 750/1993, Seção III – O princípio da oportunidade e Incisos I, II, III e pela Lei nº. 6.404/1976 conhecida como a Lei das Sociedades Por Ações ou Lei das Sociedades Anônimas (S.As) e Lei nº. 11.638/2007 que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404/1976 e da Lei nº. 6.385/1976 conhecida como Comissão de Valores Mobiliários (CVM), oferecendo às sociedades de grande porte regras que sustenta à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

O princípio da oportunidade baseia-se nas informações relativas ao patrimônio da entidade, que envolve um determinado período, e não importando qual o procedimento, representando as informações com precisão e objetividade e as transações e eventos concernentes. Esta atribuição do princípio da oportunidade é exigida em qualquer circunstância, iniciando-se nos registros contábeis, embora as normas o enfatize nas demonstrações contábeis.

O princípio da oportunidade abrange dois aspectos distintos, que se complementam: a integridade e a tempestividade, com o objetivo de mostrar as variações no momento exato em que ocorrerem, isto é, a observância ao princípio, sendo aplicada. Quando não aplicada a observância, o registro e as ocorrências patrimoniais ficam ocultas por omissão ou erro ou por fraude, provocando deformações nas informações, principalmente se os fatos forem relevantes e calculável.

Em face a essa diversidade, busca-se desenvolver e consolidar um estudo sobre o patrimônio e suas variações em consonância à Resolução CFC nº 750/1993, parágrafo 1, artigo 1, que determina a obrigatoriedade no exercício da profissão contábil à observância ao princípio da oportunidade, registrando todos os fenômenos patrimoniais, para que possa ser analisado o patrimônio e suas variações sem distorções, gerando informações úteis aos usuários e para tomadas de decisões.

1.1 Contextualização

A *International Financial Reporting Standards* (IFRS/2001) é uma entidade internacional responsável pela emissão das Normas Internacionais de Contabilidade, que são divulgadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) após analisarem as práticas contábeis no Brasil e as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) divulgam as principais diferenças, utilizando como base de estudo a edição de 2005 das IFRS, por ser duradoura, inalterável, firme e estável.

O relevante estudo, para poder evoluir suas atividades, feito através do Conselho Federal de Contabilidade em 2005, implantou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o objetivo de emitir pronunciamentos técnicos sobre contabilidade, para permitir a divulgação de normas pelas entidades reguladoras brasileiras conduzindo a contabilidade brasileira aos modelos internacionais, podendo assim, assistir ao público interessado nas demonstrações contábeis.

As Normas Internacionais de Contabilidade ou *International Financial Reporting Standards* (IFRS) é composta por, *International Accounting Standards* (IAS), *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) e *Standing Interpretations Committee* (SIC) que formam o grupo de desenvolvimento de estudo constante das normas e interpretações contábeis.

No Brasil, o projeto de Lei nº. 3.741/2000 germinou a Lei nº.11.638/2007 gerando uma nova fase a partir de janeiro de 2008 à contabilidade e à auditoria brasileira iniciando a harmonização das normas brasileiras com as normas internacionais.

Na seqüência, a Lei nº. 11.638/2007 altera e revoga dispositivos da Lei nº. 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) e da Lei nº. 6.385/1976 (Lei da Comissão de Valores Mobiliários) estendendo às sociedades de grande porte e as companhias fechadas dispositivos relativos à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, que estão valendo desde 01 de janeiro de 2008 e que a partir de 2010, de

acordo com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) será obrigatório para as sociedades abertas do Brasil; sendo que a Lei n°. 11.638/2007 já foi alterada através da Medida Provisória n° 449, de 03 de dezembro de 2008, e algumas entidades já elaboraram as demonstrações contábeis individuais desde de 2008 através da Lei n°. 11.638/07 com relação às práticas contábeis adotadas no Brasil.

As demonstrações contábeis a partir do exercício social em 31 de dezembro de 2010 deverão estar em conformidade com a *International Financial Reporting Standards* (IFRS) editadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) agiliza o processo de normas contábeis nacionais baseado nas normas internacionais para assistir as alterações da lei societária para que as instituições financeiras, as companhias abertas e entidades seguradoras consigam suas demonstrações contábeis consolidadas, elaboradas conforme o modelo das normas internacionais.

No entanto, o que ocorre de mais atual é o surgimento do SPED Contábil – Sistema Público de Escrituração Digital. O SPED foi criado para fins fiscais, através da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil RFB n° 787, de 19 de novembro de 2007, com a finalidade de unir os dados dos contribuintes aos fiscos municipais, estaduais e federal, juntamente com as informações contábeis e fiscais.

As empresas submetidas ao acompanhamento tributário diferenciado, desde janeiro de 2008 podem fazer o livro diário na forma digital – Escrituração Contábil Digital (ECD), e os dados tributários serão controlados por auditoria eletrônica, outra atualidade.

O Conselho Federal de Contabilidade, desde julho de 2005 faz parte do grupo de trabalho para o desenvolvimento do sistema, com um membro, juntamente com a Secretaria da Receita Federal do Brasil e em 2007 o Conselho Federal de Contabilidade formou uma comissão, com cinco membros, para atuar no sistema.

O SPED é formado por: 1-Escrituração Contábil Digital (ECD); 2- Escrituração Financeira, sendo o Livro de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e Escrituração Fiscal Digital (EFD); 3- Central De Publicações, sendo a Central de Balanços, a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) e a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e).

Sobre a implantação desse projeto, que representa um novo modelo de apresentação das informações contábeis, a presidente do Conselho Federal de Contabilidade, afirma:

Uma vez implantada as três etapas – Sped Contábil, Sped Digital e Nota Fiscal Eletrônica -, esperamos que esse processo proporcione uma sensível melhora dos controle tributário, pelo cruzamento de dados contábeis e fiscais com auditoria eletrônica, eliminando informações redundantes dos contribuintes às autoridades tributárias. (Bugarin *apud* Giroto, 2008, p. 10).

Segundo Balaminut *apud* Vilardaga (2009, p. 57), “O que o Fisco tinha até agora eram informações resumidas fornecidas pelas declarações. E o que ele passa a ter com a implantação do Sped Contábil é o acesso à base de dados das empresas, que é muito mais rica e completa”.

Esses avanços envolvem toda a sociedade civil e empresária, surgindo novos horizontes nos negócios e empregos na área de prestação de serviços.

Para tanto, é necessário a compreensão ao princípio da oportunidade, para que tudo isto aconteça, já que ele é quem assegura e origina o registro contábil visando exclusivamente às dimensionalidades relativas aos diversos fatos patrimoniais, especificamente a sincronização, a tempestividade e a integridade do registro do patrimônio e das suas mutações de imediato, e com exatidão independente da origem, para que os usuários da informação contábil e os profissionais da contabilidade tenham entendimento e compreensão sobre o objetivo da contabilidade legitimadas através das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

1.2 Problema de pesquisa

O presente estudo trata da problemática da não observância. O objeto principal do estudo será embasado na Resolução CFC N° 750/1993, documento doutrinário do Conselho Federal de Contabilidade e órgão regulador, que determina a obrigatoriedade e a observância aos princípios fundamentais de contabilidade, destacando o princípio fundamental da oportunidade.

O questionamento formulado é se: A não observância ao princípio da oportunidade, quando não ocorrer o registro do patrimônio e das suas mutações no momento exato, implica não observância ao princípio? Qual conseqüência decorre dessa possível não observância? A ausência de conhecimento do princípio da oportunidade influi na área contábil? Quais são os cuidados, que contadores e auditores e todos aqueles que necessitam de informações? Quais os cuidados na análise e na interpretação de índices extraídos nos balanços patrimoniais e na demonstração das variações patrimoniais? Qual o impacto decorrente dessa possível não observância na apuração das variações patrimoniais das entidades? Em que medida o código de ética profissional do contabilista contribui para defesa e amparo ao profissional contábil? O conhecimento da Legislação Contábil contribui para a formação de um contador mais atuante socialmente? Que críticas podem ser feitas ao examinar a problemática? A não observância pode ser por omissão, erro ou por dolo ou fraude, e qual seria as conseqüências relativas a essas possibilidades?

1.3 Hipóteses

A não observância ao princípio da oportunidade parece ser pela ausência de conhecimentos teóricos, motivando alguns profissionais de contabilidade aplicarem apenas os conhecimentos técnicos para satisfazer as necessidades específicas de uma entidade naquele momento.

A não observância à Legislação Contábil, às Normas Contábeis, ao Código de Ética Profissional do Contabilista contribui para a não observância à conquista da contabilidade, e à realidade da entidade.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo geral

O presente estudo tem o propósito de analisar a problemática decorrente do disciplinado no enunciado do princípio da oportunidade, por não obediência às orientações do Conselho Federal de Contabilidade. Verificar as conseqüências da não observância na apuração das variações patrimoniais. Explicitar a proposta do princípio fundamental da oportunidade, conforme dispõe o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 750 de 29 de dezembro de 1993.

1.4.2 Objetivos específicos

Apresentar a integridade das variações; a tempestividade do registro; os aspectos conceituais que orientam o registro contábil; as variações qualitativas e quantitativas, considerando os aspectos físicos e monetários.

Constatar as novidades na nova Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e da Medida Provisória nº. 449, de 03 de dezembro de 2008, que altera e revoga e introduz novos dispositivos à Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das Sociedades por Ações, em seu capítulo XV Seção II Artigo 176 e 177 sobre as disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

1.5 Delimitações da pesquisa

O princípio da oportunidade denominado de princípio da universalidade tem o objetivo de mostrar as variações no momento exato em que ocorrem originando dois aspectos distintos: a integridade e a tempestividade do registro contábil, envolvendo um determinado período e não importando qual o procedimento técnico.

O princípio da oportunidade através do registro contábil representa as informações com precisão e objetividade, as transações e os eventos concernentes a sua atribuição, relativas aos diversos fatos patrimoniais, abrangendo todas as variações patrimoniais, e as mutações patrimoniais, em conformidade aos princípios fundamentais de contabilidade determinando a obrigatoriedade e a observância no exercício da profissão em seu artigo 1, parágrafo 1 da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.

Portanto, o estudo tem como objetivo verificar a não observância ao princípio contábil da oportunidade, quando não ocorrer o registro no momento exato implica não observância ao princípio, e qual efeito resulta dessa não observância, no patrimônio e suas variações.

1.6 Justificativa

O estudo pretende analisar a relevância do princípio da oportunidade na demonstração das variações patrimoniais, quando este princípio não for aplicado, qual o impacto decorrente dessa não aplicação nas demonstrações das variações patrimoniais nas entidades, ressaltando a sua não observância e a interpretação legal que o princípio exige.

Sendo o princípio da oportunidade a base de informações verdadeiras sobre o patrimônio da entidade relativo a um determinado período, e por ocupar-se especificamente e particularmente das variações patrimoniais, este estudo justifica o tema para esta monografia embasado no princípio da oportunidade enfocando o patrimônio e suas variações, que geram informações contábeis, e qual a origem e aplicabilidade dessas informações.

1.7 Estrutura do trabalho

Para melhor entendimento, o trabalho apresenta inicialmente o patrimônio em seus conceitos e definições, os elementos quantitativos e qualitativos, seus aspectos, sua natureza, sua dinâmica.

Na seqüência, sintetiza-se a entidade como o ambiente do patrimônio, a responsabilidade com o patrimônio.

A seguir, o patrimônio e as variações, seus fenômenos e suas mutações, conceituações, origens e as informações geradas.

No seguimento, a constituição dos princípios fundamentais de contabilidade, são apresentados seu conceito, seu objetivo, sua obrigatoriedade.

Na fase seguinte, o enfoque é sobre o princípio da oportunidade, sobre o seu conceito, a integridade do registro, a tempestividade do registro e finaliza com algumas informações base sobre os relatórios elaborados nos registros contábeis, verificação da exatidão dos dados e documentos que originaram as demonstrações contábeis (auditoria) e os usuários desses relatórios.

Por fim, considerações ao princípio da oportunidade, aos conceitos teóricos do princípio da oportunidade, os aspectos legais, a aplicabilidade e conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O patrimônio

O patrimônio, na Contabilidade, é considerado como o seu objeto de estudos. Na Contabilidade, este objeto pertence a uma entidade, portanto pode ser apresentado como o patrimônio das entidades. O patrimônio sendo um conjunto de bens, direitos e de obrigações, passou a ser essencial nas Ciências Sociais. A Contabilidade é uma Ciência Social, e sendo assim, o seu objeto sempre será o patrimônio de uma entidade.

Os conceitos e definições sobre o patrimônio, segundo alguns autores estão a seguir.

Para os ensinamentos de Sá (2007, p. 246):

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consistem em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais.

De acordo com Ludícibus, Martins e Gelbecke (2007, p. 57):

O Patrimônio, na sua condição de objeto da contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os Princípios da própria contabilidade.

No entanto, segundo Braga (2003, p. 60):

Patrimônio é um conjunto de elementos, com conteúdo econômico, avaliáveis em moeda pertencente a uma entidade, que explora ou utiliza com um objetivo determinado. Esse complexo de valores é formado, de um lado, pelas fontes de financiamento ou origem de recursos; de outro lado, é demonstrado como foram aplicados esses recursos – investimentos ou aplicações dos recursos.

Para Berti (2001, p. 67), “Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma pessoa ou uma entidade. Podemos ainda defini-lo como conjunto de bens econômicos”.

Com efeito, Calderelli (1997, p. 610):

“Conclui-se, pois, que o patrimônio é um conjunto de riqueza (bens, valores, direitos e obrigações), colocados à disposição de um empresário com a finalidade de obter um resultado econômico”.

Estes conceitos afiguram, face aos propósitos, suficientes para destacar o patrimônio e suas variações em consonância com o princípio da oportunidade, que é o objetivo principal deste estudo.

2.2 Elementos quantitativos patrimoniais

Os elementos quantitativos representam os componentes do patrimônio segundo o valor de cada elemento que possa ser expresso em moeda.

2.2.1 Aspectos quantitativos do patrimônio

São os componentes monetários do patrimônio segundo o valor, isto é, a moeda.

Os aspectos quantitativos, conforme o Conselho Federal de Contabilidade, aborda no item 1.2 do Apêndice à Resolução CFC nº 774 de 16 de dezembro de 1994:

“O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assumira posição sobre o que seja ‘Valor’, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.” (Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2000, p. 29)

Conforme exposto pelo professor Ribeiro (2005, p.13): “[...] os aspectos quantitativos referem-se ao valor com que cada elemento possa ser expresso em moeda”.

2.3 Elementos qualitativos patrimoniais

Os elementos qualitativos representam os componentes do patrimônio segundo a espécie de cada um.

2.3.1 Aspectos qualitativos do patrimônio

São os componentes físicos do patrimônio segundo a espécie: dinheiro, móveis, veículos (que são os bens); duplicatas a receber, aluguéis a receber (que são os direitos); duplicatas a pagar, impostos a pagar (que são as obrigações).

Os aspectos qualitativos, conforme o Conselho Federal de Contabilidade, aborda no item 1.2 do Apêndice à Resolução CFC nº 774 de 16 de dezembro de 1994:

“Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias etc.” (Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2000, p. 29).

Conforme exposto pelo professor Ribeiro (2005, p. 13):

“Os aspectos qualitativos tratam dos componentes do patrimônio segundo a espécie de cada um”.

2.4 O patrimônio e a entidade

O patrimônio sendo um conjunto de bens, direitos e obrigações e na sua condição de objeto da contabilidade, necessita de uma entidade, conforme estabelecem as conceituações a seguir.

Para Franco (1997, p. 190):

Todo patrimônio exige uma entidade, pessoa física, ou jurídica, como titular, e sem patrimônio não existe, pois não há o que registrar, demonstrar, analisar e controlar. Por outro lado, todos os fenômenos patrimoniais precisam ser registrados e demonstrados sem exceção, para que não haja distorções na apreciação desse patrimônio e dos resultados de sua movimentação.

Segundo Iudícibus (2006, p. 104):

Na Contabilidade, o objeto é sempre o patrimônio de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir lucro.

Já Marion (2006, p. 136):

Assim, temos hoje um cenário moderno da Contabilidade, o qual não se volta para o dono, mas para a entidade (como figura central), entidade esta em rápido nível de crescimento, tornando-se (ou podendo tornar-se) empresa de porte, num crescimento tecnológico de mercado, de qualidade muito grande numa realidade de relativa instabilidade de preços e mercado.

Com efeito, Sá (2007, p. 251):

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários.

Conforme Braga (2003, p. 61):

“O patrimônio é objeto da contabilidade e sobre a sua formação e variações, a contabilidade, como já dissemos, exerce seu controle, de modo, a assegurar um perfeito conhecimento de sua composição qualitativa e de sua expressão quantitativa”.

As conceituações, define o patrimônio como sendo autônomo e vital dentro de uma entidade e pertencente a entidade, não aos sócios ou proprietários.

2.5 O patrimônio e as variações

As oscilações permanente do patrimônio provocam situações que causam mudanças. As mudanças podem ser por atos administrativos ou fatos administrativos.

Atos administrativos são os que não causam mudanças no patrimônio, embora alguns atos são relevantes, podendo no futuro alterar o patrimônio. São os: aval de títulos; fianças em favor de terceiros; contratação de seguros; remessas de duplicatas para cobranças simples.

Fatos administrativos são os que causam variações nos valores patrimoniais, alterando ou não o patrimônio líquido. Os fatos administrativos podem ser: fatos permutativos chamados também qualitativos ou compensativos, que não causam variações no patrimônio líquido; fatos modificativos ou chamados de fatos quantitativos, que são os que causam variações no patrimônio; fatos mistos, que podem ser um fato permutativo e um fato modificativo causando ao mesmo tempo alterações.

As variações são conseqüências da evolução dos fenômenos patrimoniais em um determinado período. Os fenômenos patrimoniais são todas as oscilações ocorrida no patrimônio, com constantes mudanças que provocam o aumento ou a diminuição no patrimônio. Os fenômenos patrimoniais podem ser estático ou dinâmico.

2.5.1 O fenômeno patrimonial estático

O fenômeno patrimonial estático mostra o patrimônio sem movimento, visualizando somente os elementos, os componentes e os valores que compõem a estrutura patrimonial, permitindo serem feitas várias análises.

No fenômeno estático o patrimônio é examinado em seu conjunto, e analisado os resultados econômicos, volvidos entre si.

2.5.2 O fenômeno patrimonial dinâmico

No fenômeno dinâmico o patrimônio passa por uma análise minuciosa e constante de seu movimento, com o intuito de aumento deste patrimônio administrado. O fenômeno dinâmico com o intuito de aumento do patrimônio se destaca pelas mudanças constantes das mutações, que tem por objetivo principal o lucro.

2.5.3 Mutações patrimoniais

As mutações patrimoniais ocorrem quando há mudanças de valores patrimoniais. As mutações resultam das ocorrências dos fatos permutativos e modificativos, na busca da movimentação constante dos valores com a finalidade exclusiva sobre o lucro.

2.5.4 Variações patrimoniais

As variações patrimoniais ocorrem quando há alteração, modificando o patrimônio, aumentando ou diminuindo.

A seguir, as variações como consequência da evolução dos fenômenos patrimoniais em um determinado período, apresentadas conceitualmente como alguns autores preconizam.

Preconiza Calderelli (1997, p. 608): Segundo a teoria patrimonialista, a riqueza administrada se divide em dois aspectos: a) Dinâmico; b) Estático.

Conforme Fávero *et al.* (2005, p. 82):

Assim como a estática, a dinâmica patrimonial é apresentada por um conjunto de demonstrações contábeis, cada qual com finalidade específica, com o objetivo de apresentar a evolução dos fenômenos patrimoniais em determinado

período, evidenciando as variações provenientes dos fatos ocorridos neste mesmo período.

De acordo com Sá (2007, p. 117):

“Para que a variação patrimonial ocorra é preciso que a essência da massa patrimonial seja tangida por modificações”.

Ainda Calderelli (1997, p. 348):

Os seguidores da escola Patrimonialista, entre os quais se situa o Prof. Vincenzo Masi, da Itália, defendem o princípio de que o patrimônio é o objeto principal a ser analisado sob os aspectos financeiros e econômicos. Para tanto, propõem o estudo dos fenômenos patrimoniais em dois aspectos diversos: - Estático e Dinâmico.

Sendo assim, as variações patrimoniais só acontecem, principalmente e especialmente se sofrerem alguma modificação que aumente ou diminua totalmente o patrimônio.

2.5.5 Origens das variações patrimoniais

As origens das variações patrimoniais podem ser por diversos fatores que influenciam na composição do patrimônio para representar a riqueza patrimonial.

As variações patrimoniais tem de forma geral as seguintes origens, conforme Ludícibus (2006, p. 112):

- a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;
- b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais etc;
- c) movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo – qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

Portanto, as variações ocorridas devem ser registradas para que possam refletir a situação econômico-financeira do patrimônio.

2.6 O patrimônio e as informações

A aplicabilidade do princípio da oportunidade em um determinado período em um patrimônio de uma entidade, gera informações concretas retratando o patrimônio naquele exato momento.

As informações geradas segundo Sá (2007, p. 54) partindo da base de que tudo se estriba em conceitos, no domínio da racionalidade, a NBC T 1 estabelece logo em seu item inicial:

A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o patrimônio, busca por meio da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressa tanto em termos físicos, quanto monetários.

Conforme Iudícibus (2006, p. 106):

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos expresso sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

De acordo com Iudícibus, Martins, Gelbecke (2007, p. 55):

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito a caracterização da Entidade e do Patrimônio à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcançam o Patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos pragmáticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra 'informação'.

Para Braga (2003, p. 60):

Pelo registro de todos os fatos relacionados com a formação, movimentação e variações do patrimônio da empresa, a contabilidade exerce seu controle, produzindo informações necessárias à ação administrativa, bem como a outros interessados em sua situação econômico – financeira.

Essas informações sobre o patrimônio de uma entidade, só são possíveis, se as variações sofridas pelo patrimônio obedecerem aos preceitos do princípio da oportunidade.

2.7 Os princípios fundamentais de contabilidade

2.7.1 Noções introdutórias

Os princípios fundamentais de contabilidade dão suporte à contabilidade, por ser uma ciência social, sendo o seu objeto, o patrimônio de uma entidade, e devem ser aplicados no exercício da profissão contábil.

Conforme explicita Franco (1997, p. 188), “Princípio é a causa da qual algo procede. É a origem, o começo de um fenômeno ou de uma série de fenômenos. Pode-se também defini-lo como uma verdade fundamental, evidente e inquestionavelmente comprovada”.

Os princípios conforme Ludícibus, Martins, Gelbecke (2007, p. 54):

No caso da contabilidade, presente seu objeto, seus princípios fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Para Sá (2007, p. 14):

“Os anseios pelas fixações de “Princípios” iniciaram-se desde o início do século, quando os informes contábeis passaram a ter maior utilização em âmbito social”.

Já, Marion (2006, p. 145):

“A expressão Princípios Fundamentais da Contabilidade foi escolhida pelo Conselho Federal de Contabilidade sem a preocupação de hierarquização”.

Ainda Sá, (2007, p. 15):

Pretende, pois, tornar obrigatória a aceitação de seu regulamento, como estabelece o § 1º do Art. 1º da Resolução CFC nº 750/1993:

“A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade”.

Ainda Sá (2007, p. 14):

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade consoante o entendimento predominante no universo científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objetivo é o Patrimônio das Entidades.

Conforme a Resolução CFC nº 750 de 29 de dezembro de 1993, capítulo II, artigo 3º (Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2000, p. 22), dispõe:

Art. 3º São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- I – o da Entidade;
- II – o da Continuidade;
- III – o da Oportunidade;
- IV – o do Registro pelo Valor Original;
- V – o da Atualização Monetária;
- VI – o da Competência e
- VII – o da Prudência.

Por fim, Sá (2007, p. 89), “Os princípios que regem a informação contábil tem sido objeto de regularização por entidades de classe, por órgãos oficiais e institutos de estudos”.

Enfim, está explicitado que através de tais fundamentos os princípios estão interligados à contabilidade, portanto obrigatórios na elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade, que indica os procedimentos a serem observados.

2.8 O princípio da oportunidade e a Resolução CFC Nº 750/1993

O princípio da oportunidade disposto na Resolução CFC nº 750 de 29 de dezembro de 1993 foi constituído através desta que determina a obrigatoriedade e a observância, no exercício da profissão contábil, regidas pelas Normas Brasileiras de

Contabilidade (NBC), que conceitua e define a sua abrangência, conforme os seus aspectos formais.

Conforme Sá (2007, p. 93), “Antigas obras de Contabilidade já manifestavam a preocupação com a universalidade e tempestividade dos registros, como a de 1494, de Luca Pacioli”.

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRC RS (2000, p. 23), sobre o Princípio da Oportunidade no Capítulo II, Seção III, artigo 6º e parágrafo único da Resolução CFC N° 750/1993, dispõe o que segue:

Art.6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se simultaneamente, à tempestividade e a integralidade do Registro do Patrimônio e de suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo Único. Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade:

I – Desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – O registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – O registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis, ao processo decisório da gestão.

Com base no que foi apresentado, fica definido a função do princípio da oportunidade, sendo um instrumento legal para que ocorra o registro do patrimônio e de suas mutações imediatamente, que tem o objetivo em gerar informações de utilidade para os mais variados usuários.

A não possível ocorrência do registro, no momento, exato, acarreta não observância ao princípio da oportunidade, e ao patrimônio, os dados, ficarão incompletos, afetando a veracidade da situação patrimonial.

2.8.1 O princípio da oportunidade

No que deriva sobre os conceitos ao princípio da oportunidade os teóricos – doutrinários e os estudiosos nem sempre chegam a um acordo. Para alguns estudiosos

as atribuições emanadas do princípio iniciam-se nos registros contábeis, para as normas ostenta-se nas demonstrações.

Conforme Ludícibus (2006, p. 111):

O princípio da Oportunidade exige a apreensão, o registro, e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento que elas ocorrerem. Cumprindo tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o princípio da oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos.

Ainda Ludícibus (2006, p.111):

É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de 'representação fiel' pela informação, ou seja que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendam a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

Segundo Sá (2007, p. 97):

O princípio preocupa-se com matéria relativa ao registro contábil e com as caracterizações precisas das dimensionalidades relativas aos diversos fatos patrimoniais (tempo, causa, qualidade, quantidade; só exclui os problemas espaciais, omitindo-se quanto a eles).

Registrar logo e registrar tudo é a preocupação.

Para Almeida (2005, p. 18):

A essência do princípio da oportunidade é o registro da operação no período de sua ocorrência, mesmo utilizando quantias estimadas (provisão para garantias, provisão para processos fiscais e trabalhistas etc.) ou complementando posteriormente as provas documentais (por exemplo, valores debitados ou creditados pelos bancos na conta corrente bancária, aceitos como corretos pela companhia, cujos avisos bancários só são recebidos pela companhia posteriormente).

No entanto, Ludícibus, Marion (2006, p. 130):

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.

Já Berti (2001, p. 63):

“Da Oportunidade: Os fatos contábeis devem ser reconhecidos formalmente nos registros logo que ocorrem, ainda que os seus valores sejam razoavelmente estimados e as provas documentais posteriormente complementadas”.

De acordo com Marion (2006, p. 145):

“O Princípio da Oportunidade consiste em não ignorar na Contabilidade o registro de atos e fatos administrativos incertos ou aleatórios, que normalmente não são considerados patrimoniais, mas que, no futuro, poderão afetar o patrimônio.”

Estes conceitos, face aos propósitos deste estudo, vem sustentar a relevância sobre o registro, no momento exato em que eles acontecem, para mostrar que a sua observância está sendo aplicada.

2.8.2 O princípio da oportunidade e a integridade das variações

Conforme a Resolução CFC N° 774, de 16 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade emitida para dar interpretação à Resolução CFC n° 750, de 29 de Dezembro de 1993 por meio de um Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e em seu item 2.3.2 a integridade das variações dispõe o que segue:

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso.

Concerne, pois, a completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBECKE, 2007, p. 60)

A integridade, contabilmente é o registro completo de qualquer documento para que as variações monetárias sejam totalmente identificadas e quantificadas.

Segundo os ensinamentos de Sá (2007, p. 100):

A preocupação com a fidelidade da imagem da riqueza, inequivocamente, está condicionada fortemente, às bases evocadas pela Integridade do Registro, ou

seja, à certeza de que nada se omitiu e o que se registrou tem plena abrangência.

Parece óbvio, pois, que só a globalidade de inclusão dos fenômenos ocorridos possa oferecer a realidade e é exatamente isto que se deve entender pela Integridade, no âmbito da tecnologia contábil.

Portanto, nada pode ser omitido, até os fatos que ainda não alteraram o patrimônio, mas que podem futuramente ter valimento como, por exemplo, caução dada por terceiros ao pagamento de uma letra de câmbio, assinatura do avalista, garantia, avais, fianças e contratos onerosos.

2.8.3 O princípio da oportunidade e a tempestividade do registro

Conforme a Resolução CFC N° 774, de 16 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade emitida para dar interpretação à Resolução CFC N° 750, de 29 de dezembro de 1993 por meio de um Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e em seu item 2.3.3 a tempestividade do registro dispõe o que segue:

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos. (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBECKE, 2007, p. 60).

A tempestividade do registro das variações tem que ser simultâneos, isto é, no momento exato em que ocorrerem as variações, inclusive as possíveis possibilidades de variações, para que o patrimônio até aquele momento, fique provido.

Já Sá (2007, p. 98), dispõe que: “Para que a situação produza uma idéia atualizada do que ocorre, espelhando, demonstrativamente, tudo, até o momento em que se evidencia, é preciso que tão logo o fato seja percebido ou dele se tome conhecimento, mereça o competente registro”.

Sendo assim, o registro exigido instantaneamente pertence à tempestividade que expede velozmente a informação com atualização máxima e com valor real da demonstração.

2.9 As demonstrações contábeis

2.9.1 Noções introdutórias

A Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações, na área contábil segue as fundamentações da doutrina norte-americana, que preconiza o pragmatismo. A referida lei nomeia as demonstrações contábeis de demonstrações financeiras, em seu artigo 176, Seção II, Capítulo XV.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da NBC T 1.1 conceitua as demonstrações desta forma a seguir: “As demonstrações contábeis (inclusive as denominadas Financeiras na Legislação) são as extraídas dos livros, registros, e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade” (Ribeiro, 2009, p.390).

Dessa forma, essas demonstrações contábeis ou financeiras são relatórios que tem a finalidade de mostrar as informações econômica e financeira aos usuários, embasadas na escrituração mercantil das empresas, e devem ser escritas no livro diário ou livro próprio, exclusivo para as demonstrações financeiras.

2.9.2 Os relatórios

Os relatórios conforme a legislação atual, são obrigatórios para apresentar os balanços, que podem ser relatório da diretoria ou do conselho de administração.

2.9.2.1 Relatório da diretoria

O relatório da diretoria conforme a legislação atual deve ser elaborado comunicando que o balanço patrimonial e as demonstrações financeiras estão à disposição dos acionistas.

O balanço patrimonial e as outras demonstrações financeiras são simplesmente expostas aos acionistas, para ser avaliado, analisado e adotado.

2.9.2.2 Relatório da administração

Os dados informados nas demonstrações financeiras, são detalhados, com comentários ao desempenho da empresa no período, com análises econômica e financeira, interna e externa e com planejamento desenvolvido a curto e a longo prazo, somente se a empresa mantém um conselho de administração, sendo elaborado logo após a publicação das demonstrações financeiras.

2.9.3 Especificação das demonstrações contábeis ou financeiras

As demonstrações contábeis ou financeiras são o Balanço Patrimonial (BP); Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); Demonstração do Valor Adicionado (DVA); que serão demonstradas ao final de cada exercício social, mostrando a situação do patrimônio e as mutações ocorridas, acompanhadas de relatórios elaborados pela diretoria, ou pelo conselho administrativo.

Conforme preceitua Attie (2006, p. 82), “ao final de cada exercício social, baseado na escrituração mercantil, devem ser elaboradas, exprimindo com clareza a situação patrimonial e financeira das entidades e as mutações ocorridas no exercício”.

Portanto, a situação patrimonial e financeira serão expressas através de balanços e de demonstrações financeiras que designam coisas distintas. Balanço é a demonstração da situação financeira da entidade em um determinado dia (exatamente o dia em que fez o balanço). Demonstrações financeiras são todas as peças contábeis, inclusive o balanço, que geralmente são publicados nos jornais. As demonstrações contábeis ou financeiras devem ser acompanhadas sempre por notas explicativas logo após a sua publicação, para informar a situação patrimonial e dos resultados do exercício, conforme determina a Lei nº 6.404/1976 em seu artigo 176 e parágrafos 4º e 5º.

2.9.4 O princípio da oportunidade e as demonstrações contábeis ou financeiras.

O princípio da oportunidade conforme o seu inciso III, parágrafo único, aborda a base necessária para gerar informações úteis. Essas informações úteis estão demonstradas financeiramente ou contabilmente por meio de relatórios.

As informações úteis que são extraídas sobre a entidade quando analisada, contém dados que possam orientar investimentos futuros.

As informações das demonstrações contábeis ou financeiras estão destacadas a seguir.

O Balanço Patrimonial (BP) é a demonstração da situação financeira que informa quantitativamente e qualitativamente, o patrimônio da entidade, constando o exercício atual e o valor do exercício anterior.

Segundo Almeida (2007, p. 128), “O Balanço Patrimonial é uma Demonstração que relata os bens e os direitos (ativo) e as obrigações e a participação dos acionistas (passivo) da empresa, dando dessa forma, ao leitor, a posição patrimonial e financeira da empresa”.

Conforme Ribeiro (2009, p. 392), “O Balanço Patrimonial deve compreender todos os bens e direitos, tanto tangíveis (materiais) como intangíveis (imateriais), as obrigações e o Patrimônio Líquido da empresa, levantados a partir dos resultados contábeis no seu livro razão”.

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), informa o resultado econômico, se deu lucro ou prejuízo na empresa durante um determinado período de atividade. É a peça contábil que informa o dinamismo da entidade. Fornece ao investidor uma idéia do lucro obtido.

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), informa a destinação do Lucro Líquido apurado no final de cada exercício social.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), informa as variações ocorridas em todas as contas que compõem o Patrimônio Líquido em um determinado período. É fundamental para mostrar ao sócio como está evoluindo seu investimento.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), informa as transações ocorridas em um determinado período e que provocaram modificação no saldo da conta caixa.

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA), informa o quanto de riqueza uma empresa produziu, o quanto adicionou de valor aos seus fatores de produção, e o quanto e de que forma essa riqueza foi distribuída entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital, e a parcela não distribuída da riqueza.

Enfim, com base no que foi apresentado, as demonstrações contábeis ou financeiras, são instrumentos que mostram as informações patrimoniais e financeiras da entidade, que poderão ser utilizadas para a tomada de decisões por distintos usuários, pessoas físicas ou jurídicas para seus interesses comuns.

3 MÉTODOS DE PESQUISA

O método utilizado foi o bibliográfico, para analisar o patrimônio e suas variações e o princípio da oportunidade, por abranger várias fontes de pesquisas, desde os materiais clássicos até literatura atualizada.

O patrimônio foi analisado em relação à contabilidade e à entidade, os elementos quantitativos e qualitativos e seus aspectos, as variações, as mutações e as informações.

Quanto ao princípio da oportunidade foi analisado a origem, os conceitos, suas características e seus aspectos essenciais; as informações contidas nas demonstrações contábeis, para atingir, o objetivo desse estudo, sobre a não observância ao princípio da oportunidade e qual a consequência decorrente dessa não observância.

4 CONCLUSÃO

O princípio da oportunidade, por meio deste estudo, mostrou ser um instrumento para conhecer os principais dados, em um determinado período, sobre o patrimônio de uma entidade, com o objetivo de gerar informações contábeis. Esse instrumento é o registro contábil. A essência do princípio da oportunidade é a de registrar no momento exato, tudo o que está ocorrendo, não importando a origem. Por este motivo, o princípio da oportunidade tem a característica de universal, por meio da integridade e da tempestividade. Essa característica está na integridade dos registros, não omitindo qualquer variação monetária quantificável, para que a riqueza patrimonial seja fielmente representada. Outra característica está na tempestividade do registro, isto é, no momento oportuno em que ocorrem as variações.

No atinente à observância e à obrigatoriedade, o princípio da oportunidade em relação ao registro contábil, manifesta sua essencialidade, que é o de registrar. Este é objetivo deste princípio. Não ocorrendo registro no momento oportuno, o patrimônio revelará dados incompletos e falsos, causando informações inidôneas e a não observância e a desobediência aos preceitos deste princípio.

A não observância ao princípio da oportunidade implica falta de ética e legalidade, significando infração. O Código de Ética Profissional do Contabilista determina a observância à legislação vigente que os contabilistas devem obedecer quando do exercício profissional.

Mas, não basta só registrar, para que não ocorra a não observância, mas que este registro seja verdadeiro e autêntico, sem alterações, e que seja íntegro.

Quando os fatos não são computados por omissão, por erro ou por fraude, e são relevantes, causa desfiguração no registro deformando as informações sobre o patrimônio.

Quando se descobre a falha por omissão, deve ser justificada no seu histórico a ocorrência, explicando que houve um descuido e que a tempestividade foi desrespeitada.

A fraude afeta a integridade dos registros, deformando as informações com simulações, omissões, inclusões falsas, não cumprindo a obrigatoriedade do princípio da oportunidade, rompendo a responsabilidade com a integridade.

A pesquisa apontou que a não observância ao princípio da oportunidade, implica o não registro do patrimônio e das suas mutações no momento exato, desrespeitando a tempestividade do registro por motivo de falha de omissão ou lapso. A consequência decorrente dessa possível não observância atinge a integridade do registro. A integridade é a base do registro, representa a imagem fiel da riqueza patrimonial, e não ocorrendo o registro, o patrimônio não será qualificado e nem quantificado e a integridade desrespeitada, produzindo lesão ao patrimônio.

A pesquisa apontou que a ausência de conhecimentos ao princípio da oportunidade influe na área contábil, por que não basta apenas registrar. O registro tem que ser voltado para o objetivo científico da contabilidade e não só para a escrituração embasada apenas nas leis fiscais, com a função apenas de demonstrar.

A pesquisa apontou que os contadores (que geram os registros), os auditores (que averiguam), e todos aqueles que necessitam de informações (os usuários), devem ter cuidado com a qualidade das informações, para que possam ser úteis. Os cuidados na análise e na interpretação de índices extraídos no balanço patrimonial e na demonstração das variações patrimoniais, são, primeiramente, se estão assinados por contabilista legalmente habilitado, pelos administradores e por auditores independentes (se companhias abertas). Para assegurar a sua veracidade, diminuindo riscos e probabilidades de erros na análise e na interpretação.

A pesquisa apontou que o impacto decorrente de uma possível não observância na apuração das variações patrimoniais das entidades atinge o patrimônio e consequentemente o resultado do exercício, principalmente se forem relevantes, invalidando as demonstrações contábeis, e desrespeitando o princípio da oportunidade. O código de ética profissional do contabilista contribui para a defesa e amparo ao profissional contábil determinando a observância a legislação vigente quando no exercício profissional e o cumprimento do código de ética profissional do contabilista.

A pesquisa apontou críticas, ao examinar a problemática que são duas: ficou evidente que a não observância ao princípio da oportunidade está mais para a ausência

de aplicabilidade de conhecimentos teóricos, aplicando apenas os conhecimentos técnicos. Ficou evidente que há divergências de conceitos sobre a atribuição do princípio da oportunidade, sendo que para alguns estudiosos, partem do registro contábil, para outros, que são nas demonstrações contábeis.

A pesquisa apontou que o conhecimento da legislação contábil contribui para a formação do contador socialmente, mas só a legislação contábil não é o suficiente. O contador tem que estar voltado para o objetivo científico da contabilidade, que se concentra na correta apresentação do patrimônio e na apreensão e análise das causas de suas mutações. A não observância por omissão, erro ou por dolo ou fraude causam conseqüências graves, quanto mais relevantes são os fatos não registrados. A omissão por erro ou fraude provocam lesões a integridade e aos registros, conseqüentemente não obtendo demonstrações contábeis fiéis aos registros ocorridos. A fraude ou dolo são atos intencional de omissão, por que são simulados e são considerados crime, e os contadores respondem penalmente através do código penal.

A pesquisa mostrou que a contabilidade tem por objetivo a finalidade de informar e orientar sobre a composição do patrimônio e suas variações e sobre os aspectos econômico e financeiro do patrimônio das entidades.

A contabilidade sob o aspecto econômico produziu informações sobre as receitas e as despesas, que são as responsáveis pelas variações no patrimônio líquido gerando lucro ou prejuízo.

A contabilidade sob o aspecto financeiro produziu informações sobre o caixa e o capital de giro.

As informações produzidas são apresentadas através das demonstrações contábeis, de fácil entendimento e objetividade para serem utilizadas por todos que tenham vínculos ao patrimônio da entidade.

As demonstrações são divulgadas, para que a contabilidade possa cumprir seu objetivo, informativo e orientador, revelando os fenômenos ocorridos no patrimônio, através do registro em observância ao princípio da oportunidade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Contabilidade intermediária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BERTI, A. **Contabilidade geral**. São Paulo: Ícone Editora, 2001.

BRAGA, H.R. **Demonstrações contábeis**: estrutura, análise e interpretação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CALDERELLI, A. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira**. São Paulo: CETEC, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. 19. ed. Porto Alegre, 2000.

FÁVERO, H. L. et. al. **Contabilidade teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FRANCO, H. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIROTTO, M. Sped Contábil: o novo paradigma. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, v. 37, n. 170, p. 7-11, mar./abr., 2008.

IUDÍSCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍSCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBECKE, E.R. **Manual de contabilidade:** das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades). 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍSCIBUS, S. **Teoria da contabilidade.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade básica.** São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Contabilidade geral fácil.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SÁ, A. L. **Fundamentos da contabilidade geral.** 2. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2007.

_____. **Princípios fundamentais de contabilidade.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VILARDAGA, V. **Tempos modernos. Razão Contábil,** São Paulo, v. 5, n. 58, p. 56–61, fev. 2009.