

ANÁLISE DA REGULAÇÃO DA CONTABILIDADE À LUZ DA TEORIA TRIDIMENSIONAL DO DIREITO DE MIGUEL REALE

Ricardo Lopes Cardoso

Fundação Getúlio Vargas - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (FGV/EBAPE-RJ)

Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

ricardo.lopes.cardoso@fgv.br

Marcelo Adriano Silva

Fundação Getúlio Vargas - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (FGV/EBAPE-RJ)

madrianosil@uol.com.br

Poueri do Carmo Mario

Fundação Getúlio Vargas - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (FGV/EBAPE-RJ)

poueri@globo.com

Sérgio De Iudícibus

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

siudicibus@osite.com.br

RESUMO

A escolha de padrões contábeis capazes de definir a forma mais adequada para o reconhecimento, mensuração e divulgação das informações econômico-financeiras ao público externo constitui um dos grandes desafios da comunidade contábil, inclusive da comunidade acadêmica (não só dos adeptos da pesquisa normativa, mas também da pesquisa positiva – embora alguns tentem negar esse fato). Nesse contexto, a regulação da contabilidade exerce importante papel na conduta técnica de profissionais da área e no desenvolvimento de práticas que atendam os anseios dos usuários no tocante à quantidade e qualidade das informações contábeis. Os conjuntos normativos de cada país apresentam divergências na forma de elaborar e evidenciar as demonstrações contábeis, motivo pelo qual o processo de convergência das práticas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais está implicando profundas alterações no conjunto regulatório, exemplo disso é a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC); a edição da Lei nº 11.638/07; a adoção do *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, elaborado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), traduzido pelo CPC e aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM); e a conseqüente revogação da Deliberação CVM nº 29/86 pela Deliberação CVM nº 539/08. Este artigo se propõe, enquanto ensaio teórico e numa perspectiva interdisciplinar, a adaptar a Teoria Tridimensional do Direito, elaborada por Miguel Reale (1963, 1977, 1994, 1996, 2005), à análise da regulação da contabilidade.

Palavras-chave: Regulação. Teoria Tridimensional. Fato. Norma. Valor. Teoria da Contabilidade.

Área temática: Teoria da Contabilidade

Introdução

Morin (2003) afirma que, cada vez mais, as disciplinas se fecham e não se comunicam umas com as outras e que os fenômenos são, cada vez mais, fragmentados e não se consegue conceber a sua unidade, na qual a disciplina torna-se um meio de flagelar aquele que se aventura no domínio das idéias que o especialista considera de sua propriedade. Assim, o estabelecimento da interação de disciplinas diversas (interdisciplinaridade) visa romper o isolamento entre áreas, por meio da articulação de conceitos e esquemas cognitivos em um processo de enriquecimento mútuo. Segundo Andrade (1998, p. 93), “a interdisciplinaridade refere-se a uma nova concepção de ensino e currículo, baseada na interdependência entre os diversos ramos do conhecimento”. Conforme Roslender e Dillard (2003), a abordagem interdisciplinar da contabilidade não é nova, entretanto, essa interdisciplinaridade vem sendo mais desenvolvida com os campos da estatística e da economia (inclusive da econometria) e das finanças.

Nesse sentido, este artigo de natureza interdisciplinar busca contribuir com as pesquisas relacionadas ao fenômeno da regulação da contabilidade, motivado pelas inquietações manifestadas por Mattessich (1995), Hopwood (2007) e Laughlin (2007), sendo apresentada a Teoria Tridimensional do Direito, de Miguel Reale, como perspectiva de análise, por acreditar que esta possa ajudar a esclarecer velhos problemas e situar novas questões envolvendo a legitimidade, a qualidade, os efeitos e a pertinência ou necessidade das normas contábeis em relação à realidade vivida pela sociedade em dado momento histórico. Portanto, a contribuição desta teoria consiste, essencialmente, em perceber que os três elementos – fato, valor e norma – possuem natureza funcional e dialética e estão sempre presentes e correlacionados em qualquer expressão da vida cultural.

A regulação, como um processo que consiste na restrição intencional da escolha de atividades de um sujeito e proveniente de uma entidade reguladora, é um fenômeno inerente ao homem enquanto ser social. Horngren apud Belkaoui (2000, p 10) afirma que “*a colocação de padrões é uma decisão social. Padrões colocam restrições em comportamento; então eles devem se aceitar pelas partes afetadas. A aceitação pode ser forçada ou voluntária, ou ambos*”. O desejo de segurança e objetividade da informação gerada pela contabilidade financeira é refletido na adoção de padrões contábeis, definindo a forma de mensuração e de divulgação das informações econômico-financeiras para o público externo. Com isso, os princípios e as normas contábeis pretendem representar, então, a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, delimitando como a profissão irá se posicionar diante da realidade social, econômica e cultural que se apresenta. No fundo, a regulação contábil é uma espécie de intervenção da sociedade, representada por comitês por ela criados, para não deixar totalmente ao livre arbítrio de cada contador e de cada entidade a escolha dos princípios e práticas subjacentes à elaboração das demonstrações contábeis, visto que essas atendem a milhares e até milhões de interessados nas informações contábeis. Mais do que atingir cumes de perfeição e avanço científico, a regulação objetiva elevar a qualidade média das normas a fim de contribuir para o aperfeiçoamento das qualidades das informações contábeis. Quando essa regulação é levada ao nível internacional, à convergência, como hoje se diz, ela atinge proporções gigantescas criando soluções mas também desafios e problemas de grande complexidade. Veja, a esse respeito, Iudicibus (2007b).

Segundo, Spacek apud Bray (1966, p. 32)

Depois dos propósitos e objetivos de Contabilidade serem definidos corretamente, o próximo passo deve ser o estabelecimento de uma fundamentação básica para realizar estes propósitos e objetivos [...]. Então, princípios de Contabilidade são consistentes com aquela fundamentação que deveria ser determinada.

A necessidade de se fixar um conjunto de normas aceitas pelos profissionais contábeis e usuários da informação contábil, servindo como referência para preparação e divulgação das

demonstrações contábeis, passa a ser o grande desafio de todos os envolvidos no processo de regulação da contabilidade. Conforme Iudícibus (2007a, p.45): “Apesar das diferenças de abordagens das várias escolas, devemos reconhecer que somente existe uma contabilidade, baseada em postulados, princípios, normas e procedimentos racionalmente deduzidos e testados pelo desafio da praticabilidade”.

Todavia, vale destacar que a regulação, sob a ótica da informação contábil, por não alcançar todas as situações possíveis pode estabelecer pontos de tensão entre o desejo dos entes reguladores e a necessidade dos entes regulados. Afinal, segundo Foroughi e Reed (1987, p. 70), “a contabilidade é um ramo de conhecimento humano que utiliza princípios e práticas universalmente compreendidas e geralmente aceitas”.

Considerando, então, que as diretrizes e os padrões assumidos em função dos objetivos definidos pela contabilidade estão inseridos em múltiplos contextos políticos, econômicos, sociais e culturais, dos quais participam provedores e usuários das informações contábeis, pode-se assumir que o processo de regulação da contabilidade sofre, de certa maneira, influências e tendências diversas. Tal concepção é fortalecida pelo fato de a contabilidade resultar da convergência de fenômenos de ordem econômica, política, social, cultural etc. (DIAS FILHO e MACHADO, 2004, p. 54). Com isso, é possível compreender que nesse processo de integração normativa (regulação da contabilidade) de fatos (eventos essencialmente econômicos), estão inseridos valores inerentes à realidade histórica do homem, ou seja, ao nos referirmos a um determinado objeto ou evento econômico são objetivados valores capazes de indicar como ele “*deve ser*”, por meio de normas, para integrá-lo na qualidade de informação a uma nova realidade cultural, a contábil.

Informação contábil

Existem diferentes abordagens teóricas que procuram explicar o papel exercido pelo conhecimento contábil ao estudar o patrimônio das entidades e ao fornecer informações sobre este patrimônio à sociedade. O estabelecimento dos conceitos e objetivos das Demonstrações Contábeis, sempre foi reconhecido como urgente e essencial dentro da discussão sobre padrões contábeis. Devine *apud* Belkaoui (2000, p.115) argumenta que “os objetivos e propósitos podem mudar ao longo do tempo, mas para qualquer período, devem ser especificados ou especificáveis”.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p 29), definem: “A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

A informação contábil¹, segundo a Resolução nº 785/95 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários. No entanto, Reale (1996), ao criticar a noção de valor ideal por seu caráter genérico e abstrato, propõe que o valor deva ser objetivado na norma, ou seja, reconhece a necessidade de serem especificados atributos capazes de definir o valor visado, como, no caso, a veracidade e equidade da informação contábil pelo CFC. Sendo assim, como objetivo essencial da contabilidade, a informação reveste-se dos seguintes atributos considerados indispensáveis pela norma:

¹ Entende-se por informação contábil o mais amplo conjunto de informações cujo processo de elaboração utiliza o arcabouço contábil (teoria, técnicas, princípios etc.) (CARDOSO, 2007, p. 149).

- A confiabilidade, como atributo que se fundamenta na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo, configurando, dessa forma, em elemento essencial na relação entre o usuário e a própria informação;
- A tempestividade, que se refere ao fato de que a informação precisa chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil para sua utilização;
- A compreensibilidade, que consiste na clareza e na objetividade com que a informação contábil é divulgada;
- A comparabilidade, que deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução da informação, de forma a identificar suas posições relativas.

De forma semelhante à Res. CFC 785/95, o Pronunciamento Conceitual Básico, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e referendado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) mediante a Deliberação 539/08, estabelece que para a informação contábil atender as necessidades dos usuários deve ter quatro características qualitativas principais: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Portanto, os valores presentes nos atributos das informações devem orientar as normas ou padrões contábeis que visem prover os usuários com demonstrações e análises do patrimônio de determinada entidade. Segundo Reale (1963, p. 97), “o fim é a veste racional do valor enquanto alvo da ação”.

A regulação da contabilidade

O conceito de Regulação pode ser abordado em diferentes áreas. No campo das ciências sociais aplicadas, encontramos divergências entre os autores quanto ao seu conceito. Regulação é um *"controle mantido durante certo tempo e focalizado, exercido por uma instituição pública sobre atividades que são valorizadas pela comunidade"* aponta Selznick apud Baldwin e Cave (1999, p. 2). Também pode ser definida como uma das formas de ação do Estado, através do controle do comportamento de firmas e de indivíduos (VISCUSI, VERNON e HARRINGTON JR., 2000). Abranches (1999, p.19) acrescenta que *"praticamente toda ação do Estado envolve regulação, embora existam campos de intervenção estatais integralmente dedicados à função regulatória"*.

Nessa linha, a regulação da contabilidade ao nortear a forma de elaboração e divulgação das informações contábeis, assume importante papel no atendimento das necessidades de informação por parte de seus usuários.

O sistema de regulação da contabilidade de um país – pelo menos, até antes da consolidação do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade – é influenciado por diferentes agentes (órgãos do Estado, organizações profissionais, instituições vinculadas ao mercado financeiro e à academia contábil) que interagem entre si e agem sobre o próprio sistema. De acordo com seus objetivos e autoridade, esses agentes formulam leis, decretos, regulamentos, padrões e recomendações direcionados às entidades, estabelecendo as políticas contábeis (segundo a terminologia adotada por Reale: normas) a serem adotadas pelos entes regulados na mensuração e evidenciação de suas transações.

A Contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, se sobressai pelo papel que exerce no processo de fornecimento de informações econômico-financeiras para permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos diversos usuários da informação contábil e garantir, dessa forma, a prestação de contas destas entidades para os múltiplos segmentos da sociedade. Todavia, a existência de diversos agentes econômicos com os quais as organizações se relacionam e cada qual com interesses econômicos específicos têm por consequência uma diversidade de usos da informação contábil.

Considerando, então, que tais usuários possuem diferentes interesses, surgem questões relativas a quais e de que forma as informações deveriam ser produzidas e evidenciadas

objetivando suprir às necessidades dos usuários. Desponta, assim, o processo da regulação da contabilidade no qual um determinado agente, com poder estabelecido, elabora padrões ou normas capazes de definir a maneira pela qual às informações contábeis devem ser geradas e divulgadas, como também a quem elas se aplicam.

Portanto, o fenômeno da regulação não deve ser analisado isoladamente, ou seja, independente do ambiente cultural, sócio-econômico e histórico; podendo ser considerado, inclusive, como um produto de certa ordem social (Chantiri, 1995).

Teoria normativa da contabilidade

O arcabouço conceitual da Contabilidade no Brasil ainda é predominantemente normativo, em relação às características objetivas das demonstrações contábeis. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), tanto as teorias indutivas quanto as teorias dedutivas podem ser descritivas (positivas) ou prescritivas (normativas). Iudícibus (2007a) acrescenta ainda que, em ciência, vivemos utilizando os dois, ou seja, a indução e a dedução podem ser vistas como raciocínios complementares. Nesse sentido, Martins (2005) sugere que a sinergia entre pesquisas normativas e positivas poderia (poderá) gerar um “belo círculo virtuoso”.

O processo de elaboração de normas ou padrões contábeis, também não é unificado, tendo em vista a existência de vários órgãos e entidades profissionais que definem as práticas contábeis a serem seguidas. Essa indefinição impõe sérias dificuldades na fixação de padrões de contabilidade não apenas no âmbito dos países, mas também no plano internacional tornando mais complexas as interpretações para os usuários no geral. Na atualidade, atuam no desenvolvimento de procedimentos e harmonização de normas contábeis: a *International Accounting Standards Board* (IASB), a *International Federation of Accountants* (IFAC), a *Financial Accounting Standards Board* (FASB), a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) e a *International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR), da UNCTAD/ONU, sendo que o IOSCO representa as Comissões de Valores Mobiliários em âmbito mundial e atua em conjunto com o IASB para a fixação de Normas Internacionais de Contabilidade a serem adotadas nas ofertas de títulos multinacionais.

Diante da multiplicidade de órgãos e entidades reguladoras, como a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a CVM, o Instituto de Resseguros do Brasil (IRB), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e o CFC, a necessidade de harmonização das normas contábeis passou a fazer parte das preocupações desses principais organismos. Em consequência desta inquietação foi constituído o CPC em Outubro de 2005, através da Resolução CFC nº 1.055 e reconhecido, indiretamente, pela Lei nº 11.638/07 como o órgão competente para centralizar os esforços de convergência das práticas contábeis brasileiras às internacionais. A instalação do CPC representa, assim, a perspectiva de importantes avanços no caminho da atualização e da modernização de normas e preceitos contábeis, inovando o trato de questões regulamentares ao reunir representantes de entidades das áreas privada e acadêmica e do setor governamental na busca da almejada “modernidade”.

Segundo Lopes e Lima (2001), os princípios e as normas contábeis adotados passaram a refletir o desejo de segurança e objetividade da informação produzida pela contabilidade, influenciando diretamente muitas convenções e princípios adotados pela profissão contábil internacionalmente.

O processo de identificação dos Princípios difere daquele de fixação de normas contábeis. Esta fixação decorre do juízo de doutrinadores e profissionais, que buscam, através desse processo, encontrar regras mais adequadas para a contabilização dos fatos, objetivando cumprir os fins informativos e orientadores da Contabilidade (FRANCO, 1997, p. 190).

Cabe ressaltar que o conjunto de normas contábeis no país possui mais de uma fonte emissora de princípios contábeis, se destacando, no caso, o CFC e a CVM, juntamente com o

IBRACON, que passaram a se constituir nos pilares da estrutura contábil nacional, até que o documento elaborado pelo IASB com o título “*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*” fosse traduzido pelo CPC e aprovado pela CVM (Del. 539/08).

Normas contábeis e a Estrutura Conceitual da Contabilidade

Há décadas os profissionais ligados à Contabilidade, bem como organismos públicos, insistem em encontrar um conjunto de normas, padrões ou procedimentos contábeis que atendam suas necessidades, a fim de contribuir ao desenvolvimento de suas funções, visando atender às expectativas dos usuários das informações financeiras. Diversos organismos representativos da classe contábil e de pesquisadores se propuseram a atingir tal objetivo. A identificação dos princípios, padrões e normas aplicáveis a Contabilidade a partir da década de 60 teve sua base fundamental constituída pelos objetivos da Contabilidade, características da informação contábil, critérios de reconhecimento e mensuração dos elementos nas demonstrações financeiras, a qual foi denominada Estrutura Conceitual de Contabilidade Financeira.

Um documento produzido pela Associação Americana de Contabilidade em 1966, denominado “*a statement of basic accounting theory*”, é apontado por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 79) como primeiro dos novos pronunciamentos de teoria da contabilidade a orientar-se para o usuário. Nessa linha, para que fosse possível determinar os desejos dos usuários, foi apresentada uma lista dos objetivos presumidos pela contabilidade. Comentário semelhante é feito por Laughlin (2007, p. 277-278) com relação ao “*Corporate Reporte*” produzido pela *Accounting Standard Setting Committee* (ASSC), do Reino Unido, em 1975.

De acordo com a literatura contábil, os objetivos da contabilidade precisam ter relação com aquilo que o usuário considera “elementos relevantes para o seu processo decisório”. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) afirmam que para o alcance desses objetivos da contabilidade, dois pontos são destacados: (i) as empresas precisam dar ênfase à evidenciação de todas as informações que permitem avaliar a sua situação patrimonial e das mutações e, que possibilitem inferências futuras; (ii) a contabilidade deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário, a essência ao invés da forma.

No Brasil, a Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade foi elaborada, originalmente, pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Ipecafi), a qual o IBRACON incorporou, em 22 de novembro de 1985, ao seu conjunto de pronunciamentos técnicos, sendo, finalmente, aprovado pela CVM, por intermédio da Deliberação CVM n.º 29 de 5 de fevereiro de 1986. Em 2007, o CPC, a CVM e o CFC apresentaram pronunciamento básico, mediante Audiência Pública, relativo à estrutura conceitual para a elaboração das Demonstrações Contábeis, no qual estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. Ao traduzir a Estrutura Básica elaborada pelo IASB, inaugura-se no Brasil uma nova postura de apresentação dos conceitos contábeis fundamentais.

Segundo King (2006, p. 74), entre 1939 e 1959, o *Committee on Accounting Procedure* (CAP), uma divisão do AICPA, emitiu diversos pronunciamentos contábeis (*bulletins*) tratando de temas específicos da contabilidade, antes de se definir qual seria a estrutura conceitual básica da contabilidade (*conceptual framework*). Este fato foi duramente criticado pela *Securities Exchange Committee* (SEC) e membros da academia, demonstrando a necessária relação entre as normas e os valores que estão presentes nos princípios, pressupostos e características qualitativas da informação contábil.

Na teoria tridimensional de Reale (2005), o valor, como “elemento de mediação dialética entre fato e norma”, revela uma conexão ou um interesse, no plano normativo da

realidade percebida, não considerada nas concepções unilaterais ou reducionistas que envolvem a estrutura conceitual da contabilidade. Concepções essas que, embora aceitem a existência de fato, norma e valor na experiência contábil, de certa maneira possivelmente privilegiem apenas um dos fatores em detrimento de outros, ocultando, assim, faces necessárias para uma compreensão integral do fenômeno contábil. Por exemplo, a teoria da competição entre grupos de interesse (BECKER, 1983, e POSNER, 1971), na linha de *Law & Economics*, foca quase que exclusivamente o valor ao demonstrar que os grupos de interesses (concorrentes entre si) exercem pressão sobre o regulador no sentido de que a norma seja elaborada de forma a atender seus objetivos. Embora o termo “valor” não seja adotado, é certo que os interesses de cada grupo são impregnados e definidos pelos respectivos valores.

A teoria tridimensional do direito

Em 1940, Miguel Reale começou a elaborar sua “Teoria Tridimensional do Direito”, numa reação contra o formalismo jurídico e ao pensamento essencialmente analítico e reducionista que, então, era predominante à época.

Direito não é só norma, como quer Kelsen, Direito não é só fato como rezam os Marxistas ou os economistas do Direito, porque Direito não é economia. Direito não é produção econômica, mas envolve a produção econômica e nela interfere; o Direito não é principalmente valor, como pensam os adeptos do Direito natural tomista², por exemplo, porque o Direito ao mesmo tempo é norma, é fato e é valor (REALE, 2005, p. 119).

No ano de 1953, surgiu outro importante componente em sua teoria, a dialeticidade dos três elementos (fato, valor e norma), na qual eles não simplesmente se correlacionam, mas dialogam. Reale, ao pensar nesse processo dialético que envolvia tais elementos, percebeu que há uma dinamicidade integrante e convergente entre esses três fatores, formando, então, a noção de estrutura tridimensional, cujo processo foi assim demonstrado:

Quadro 1 – Dinamicidade integrante e convergente

1º)	Fato	⇒	Valor	⇒	Norma	CIÊNCIA DO DIREITO
2º)	Norma	⇒	Valor	⇒	Fato	SOCIOLOGIA DO DIREITO
3º)	Fato	⇒	Norma	⇒	Valor	FILOSOFIA DO DIREITO

Fonte: Reale (2005, p. 121).

O conceito de dialética é ampliado, no ano de 1968, por meio do desenvolvimento de uma concepção advinda da física, a dialética da complementaridade³. Ela foi inserida na experiência jurídica, como modalidade histórico-cultural, na qual o valor atua como um dos elementos que constituem essa realidade, refletindo na compreensão da realidade por ele constituída e, também, como justificativa de conduta. Logo, o Direito não está disperso no espaço e no tempo, ao contrário, está imerso na vida humana.

² No pensamento tomista, o direito natural é um núcleo de princípios em que se deverão inspirar as fórmulas dos códigos positivos. Segundo Canotilho: "As concepções cristãs medievais, especialmente o direito natural tomista, ao distinguir entre *lex divina*, *lex natura* e *lex positiva*, abriram o caminho para a necessidade de submeter o direito positivo às normas jurídicas naturais, fundadas na própria natureza dos homens" (1999, p. 281).

³ O princípio de complementaridade foi apresentado pelo físico dinamarquês Niels Bohr, tendo por fim superar o conflito surgido na Física entre a teoria corpuscular e a teoria ondulatória da luz. Bohr propõe que os fenômenos no mundo subatômico surgiriam na forma de complexos (sínteses) da relação complementar entre os objetos subatômicos (BOHR, 2000).

Entretanto, vale ressaltar que a natureza tridimensional da experiência jurídica já era defendida por teóricos em outros países, como a Alemanha, Itália e França. O aspecto concreto e dinâmico, que diferencia a teoria tridimensional de Reale das demais, consiste na idéia que os três elementos (norma, fato e valor) estão sempre presentes e correlacionados em qualquer expressão da vida cultural de maneira funcional e dialética. Portanto, diante da tensão existente entre o fato, como elo de encadeamento dos atos humanos situados na história, e o valor do qual o homem é considerado a origem (valor-fonte), surge o momento normativo como solução superadora e integrante do tempo e do espaço.

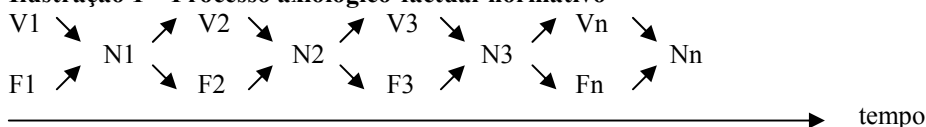
No dinâmico processo de transformações que envolvem as relações sociais, os termos cultura, história e axiologia estão inter-relacionados num processo complementar e dialético. De forma pragmática, Reale (2005) afirma que cultura pode ser definida como o acervo de bens objetivados pelo espírito humano na realização de seus fins específicos. Dessa forma, o pensar e o agir são constantemente modificados e ampliados por nós e como toda ação humana consciente tem por objetivo alcançar determinados fins, esses mesmos fins são escolhidos pelo homem de acordo com os valores que ele considera importantes para a sua vida.

Ao longo da história, tanto as teorias quanto as explicações conceituais da realidade, do homem, da história, da filosofia etc. sofrem mudanças (KUHN, 1970). Logo, a relação da cultura com a história e axiologia é explicada pelo fato de a realidade humana ter sido projetada e concretizada através dos diferentes ciclos históricos, nos quais a cultura se desenvolve (GARCIA, 1999). Daí o termo historicismo⁴ axiológico incorporado por Reale na fundamentação de sua teoria.

Toda a realidade humana é cultural e se constitui graças às diferentes seleções que o homem realiza na história. As objetivações dessas seleções ou estimativas sobre a realidade transcendente constituem o mundo da cultura, que a partir do que foi previamente dito, só pode ser axiológico e impregnado de algum valor. (GARCIA, 1999, p. 46).

Considerando, então, a presença dos três elementos na vivência cotidiana (mundo da vida), surge na teoria Realeana uma importante correlação funcional envolvendo a vigência, que se refere à norma, a eficácia que se reporta ao fato e o fundamento que expressa a exigência de um valor (Reale, 1994). Logo, o processo axiológico⁵-factual-normativo, que consiste nas alterações semânticas da norma pela superveniência de mudanças no plano dos fatos e valores e que pode culminar na sua revogação pressupõe uma tomada de posição normativa perante fatos sociais impregnados de valores. Tal acepção somente é possível por meio da Dialética da Complementaridade, ao estabelecer uma ligação entre fatos e valores, na qual cada valor se atualiza em momentos existenciais diante das mudanças fáticas no nosso cotidiano, num processo dinâmico e complementar, conforme demonstrado na ilustração 1.

Ilustração 1 – Processo axiológico-factual-normativo



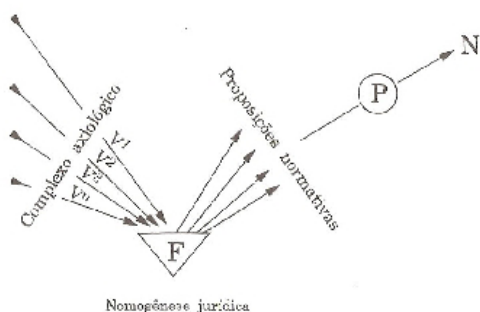
Fonte: adaptado de Reale (2005, p. 101).

⁴ De acordo com Japiassu (2001, p. 129), o historicismo corresponde ao “método filosófico que tenta explicar sistematicamente pela história, isto é, pelas circunstâncias da evolução das idéias e dos costumes ou pelas transformações das estruturas econômicas, todos os acontecimentos relevantes do direito, da moral, da religião e de todas as formas de progresso da consciência”.

⁵ O termo axiologia designa a filosofia dos valores, fundada em Baden por W. Windelband (1863-1915).

Para evidenciar tal perspectiva, como símbolo de expressão dialética, Reale (2005, p. 123) apresenta a nomogênese jurídica (ilustração 2) que demonstra que o mundo jurídico é formado de contínuas “intenções de valor” (V1, V2, V3, V4), que incidem sobre uma “base de fato” (F), refletindo-se em várias direções normativas, se convertendo em norma jurídica em virtude da inferência de poder (P). A norma jurídica (N), então, não pode surgir espontaneamente dos fatos e dos valores, pois ela não pode prescindir da apreciação da autoridade (quem define a oportunidade e conveniência da norma a ser consagrada).

Ilustração 2 – Nomogênese jurídica



Fonte: Reale (2005, p. 123).

A principal crítica a qual estudos interdisciplinares ficam vulneráveis diz respeito à compatibilização dos signos e significados (termos e conceitos) entre as diferentes disciplinas. Portanto, os quadros 2 e 3 apresentam uma proposta de conciliação entre a Teoria Tridimensional do Direito e a Contabilidade.

Quadro 2 – Similaridades e aplicação da Teoria Tridimensional na Contabilidade

Conceito Jurídico	Conceito Contábil
<p>Fato jurídico: O conceito de fato surge como momento de um processo, um elo de encadeamento dos atos humanos, quer em função de atos anteriores, quer em razão da natureza. O fato é algo que somente o é enquanto se situa no envolver da história, recebendo significado no contexto ou na estrutura em que ele ocorre (REALE, 2005, p. 95).</p>	<p>Fato (ou ato) contábil: É qualquer ocorrência que modifique o patrimônio, seja decorrente de negócio realizado pela administração (ato) ou não (fato). A expressão fatos contábeis é mais abrangente, pois inclui os fatos administrativos⁶. “Os atos praticados pelos administradores ou donos da empresa, que afetam o patrimônio empresarial são denominados fatos administrativos ou contábeis” (PADOVEZE, 2004). “São os eventos (de natureza econômica, em sua maioria) que provocam alterações, e que são registrados pela contabilidade em função de uma planificação anterior” (IUDÍCIBUS et al., 1983, p.99). “Qualquer alteração nos elementos constitutivos do patrimônio é considerada um fato contábil (ou fato administrativo)” (CREPALDI, 2003, p. 50). “São ocorrências que se registram no patrimônio, trazendo-lhe variações específicas ou quantitativas. São todos os acontecimentos suscetíveis de registro, ou contabilização, donde a designação de contábeis” (FRANCO, 1997, p. 58). “transações realizadas pela entidade e os demais eventos que afetam seu patrimônio” (SZUSTER et al, 2007, p. 47).</p>
<p>Norma Jurídica: é considerada a forma que o jurista⁷ usa para expressar o que deve ou não deve ser feito para a realização de um valor ou impedir a</p>	<p>Norma contábil: é regra complementar obediente aos princípios fundamentais (ou à Estrutura Conceitual Básica), considerada necessária como padrão de conduta para o registro de fatos e elaboração de demonstrações e informações contábeis. “São convencionais e não fundamentais para o registro de fatos e elaboração das demonstrações e informações contábeis, devendo ser interpretadas como regras</p>

⁶ Fato administrativo ou fato de gestão é qualquer negócio realizado pela administração que modifique o patrimônio da empresa, em termos de qualidade ou quantidade.

⁷ Miguel Reale, no desenvolver de sua Teoria Tridimensional do Direito, atribui à figura do “jurista” uma posição que serve tanto para as funções de legislador, quanto para as de juiz de direito.

ocorrência de um desvalor, integrando algo da realidade social numa estrutura regulativa obrigatória. (REALE, 2005, p. 125)	complementares, obedientes aos princípios fundamentais, e necessárias como padrões de conduta ou guias-de-orientação para o exercício profissional” (FRANCO, 1997, p. 208). “São diretivas de natureza operacional. Alicerçadas nos princípios e a eles subordinadas, são comandos que determinam o que deve ser feito. São critérios, métodos, procedimentos ou técnicas. Norma é uma indicação de conduta obrigatória” (NIYAMA et al., 2001, p. 315).
---	--

O valor, por ser considerado apenas no modelo proposto por Reale (2005), é definido como elemento de mediação dialética entre fato e norma, sendo, ele mesmo, a expressão de um desenvolvimento histórico no plano das estimativas, onde “o problema dos valores não pode ser colocado fora da história, pois é nela que se manifestam e adquirem sentido, como sínteses constantes das decisões humanas (dever ser) sobre o real” (REALE, 1977, p. 171). De acordo com Birou (1976, p. 419), o valor corresponde a “capacidade que um objeto (coisa, idéia ou outra pessoa) tem de satisfazer um desejo, uma necessidade ou uma aspiração humana”.

Análise da Validade do processo regulatório contábil

Diante das grandes transformações econômicas, políticas, sociais e tecnológicas nas últimas décadas, têm sido questionadas a validade e a adequação das rígidas estruturas normativas e concepções contábeis, principalmente ao serem consideradas as atuais necessidades dos usuários das informações contábeis, e, conseqüentemente, a própria qualidade da informação que envolve o processo decisório. De acordo com Reale (1994, p. 14), “um conjunto de determinados pressupostos de validade, precisa ser obedecido para a devida produção de prescrições normativas”.

Quadro 3 – Elementos da validade da norma

ELEMENTOS	TEOR JURÍDICO (Reale, 2005)	ANALOGIA A CONTABILIDADE
VIGÊNCIA	Diz respeito à competência dos órgãos e aos processos de reconhecimento e produção do direito no plano normativo.	Corresponderia à competência dos entes reguladores e ao alcance das normas emitidas, por exemplo, CVM, CFC e CPC.
EFICÁCIA	Corresponde à regra jurídica enquanto momento da conduta humana, ou seja, o direito autêntico não é apenas declarado, mas reconhecido e vivido pela sociedade.	Corresponderia à efetiva aplicação dos dispositivos de regulação (política contábil) aos fatos. Seria o reconhecimento da previsão normativa pelos entes regulados através da efetiva conduta (prática contábil).
FUNDAMENTO	Compreende o valor ou fim almejado pela regra do direito. Não é possível estabelecer uma regra jurídica desvinculada da finalidade que legitima sua eficácia e vigência.	Corresponderiam aos valores que fundamentam a construção dos princípios fundamentais e das qualidades essenciais da informação.

A CVM, em busca de estabelecer as “melhores” práticas contábeis para as sociedades de capital aberto costuma emitir normas em associação com o IBRACON, de forma semelhante ao que está sendo feito com o CPC – isto é, aprova e reveste de “validade” pronunciamentos e comunicados técnicos (fruto de estudos técnico-acadêmicos) realizados pelo IBRACON. São exemplos: a Del. CVM 25/1985 (que “referenda o pronunciamento sobre procedimentos de auditoria independente de instituições financeiras e entidades equiparadas, emitido pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON”); a Del. 29/1986 (que “aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”); a Del. 506/2006 (que “aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros”); dentre outros.

Considerações finais

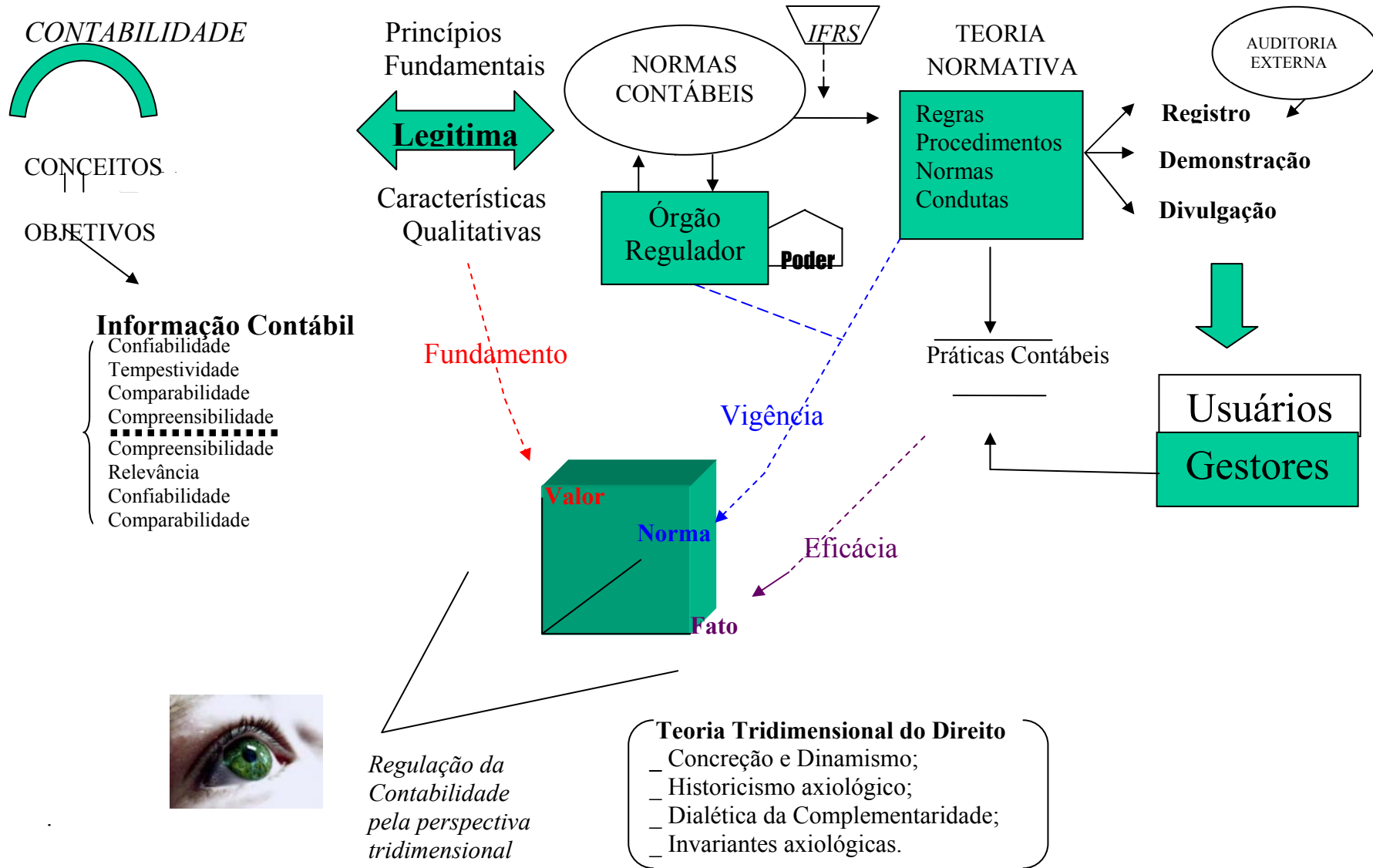
A ilustração 3 representa de forma abrangente e sistêmica o processo normativo à luz da teoria tridimensional, cuja contribuição para o aperfeiçoamento da regulação contábil é significativa pela sua abordagem concreta e dinâmica.

O fornecimento de informações consideradas úteis para os diversos usuários se constitui no objetivo essencial da contabilidade. O atributo da utilidade da informação contábil, como valor ideal, é objetivado por meio de normas emitidas por órgão regulador e está presente nas características qualitativas da informação contábil (confiabilidade, tempestividade, comparabilidade e compreensibilidade) segundo a Res. CFC 750/93; ou compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC (2008). Da mesma forma, são consagrados princípios fundamentais da contabilidade baseados em valores, que juntamente com os atributos daquelas características qualitativas, capazes de dar legitimidade às normas complementares que integram o processo contábil. Segundo Szuster et al (2007, p. 25-27), tal processo é composto pelo registro, elaboração da demonstração e divulgação contábil.

Dessa forma, as Demonstrações Contábeis (mundo contábil) são formadas por contínuas intenções de valor que atuam sobre eventos e transações essencialmente econômicos (relação fato-valor), numa relação dinâmica e complementar, e que se reflete em várias direções normativas, como, por exemplo, na convergência aos padrões internacionais. Conseqüentemente, estas proposições normativas são convertidas em normas contábeis em virtude da interferência de poder, ou seja, de quem define a oportunidade e a conveniência da norma ser consagrada (ente dotado de poder normativo). Vale destacar que as mesmas normas contábeis podem sofrer alterações de sentido em decorrência das mudanças no plano dos fatos e valores, situados no tempo e no espaço, e com isso uma retomada de posição ocorre, por meio de alterações normativas, perante a nova relação fato-valor surgida.

A presença dos três elementos (fato, valor e norma), no curso da regulação da contabilidade, estabelece uma importante correlação funcional: a validade do processo normativo. Para a análise da validade da norma é necessário levar em consideração os aspectos formais que envolvem a competência, o reconhecimento e a produção da norma (vigência), a sua efetiva correspondência com a realidade vivida pela sociedade (eficácia) e o reconhecimento dos valores que fundamentam a construção dessas regras e que estão inseridos na estrutura conceitual básica da contabilidade e nos princípios fundamentais de contabilidade (legitimidade ou fundamento). As divergências eventualmente identificadas entre as prescrições normativas e a prática contábil adotada pelos entes regulados, podem ser analisadas pela perspectiva da validade do processo normativo. Por último, mas não menos importante, seria legítimo lembrar que, embora a regulação, ampliada sua visualização pela teoria tridimensional de Miguel Reale, seja a exteriorização final do processo fato-valor-norma, existe um “substratum” conceitual anterior que deve ser considerado, constituído pelo pensamento dos teóricos da contabilidade, muitas vezes alheio à praticidade regulatória, mas rico em idéias e filosofias. Nesse sentido, segundo Iudícibus (2007):

“ao adotarmos as normas internacionais, daremos um passo à frente. Seremos comparáveis, mas não poderemos ser, nunca, “incomparáveis”, no que se refere à qualidade, se, livres de grilhões, tivéssemos a coragem de dar grandes saltos de qualidade em nossa contabilidade, indo à procura do “valor” econômico-subjetivo da empresa, mais que a parâmetros contábeis limitados”.



REFERÊNCIAS

- ABRANCHES, S. Reforma regulatória: conceitos, experiências e recomendações. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 2, p. 19-49, abr./jun. 1999.
- ANDRADE, Rosamaria Calaes de, **Interdisciplinaridade**: um novo paradigma curricular. A educação na perspectiva construtivista: Reflexões de uma equipe interdisciplinar. Petrópolis: Vozes, 1998.
- BALDWIN, R.; CAVE, M. *Understanding regulation: theory, strategy, and practice*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- BECKER, Gary S. *A theory of competition among pressure groups for political influence*. **Quarterly Journal of Economics**, 98, p. 371-400, august, 1983.
- BELKAOUI, Ahmed Riahi. *Accounting theory*. 4 ed. Londres: Business Press, Thomson Learning, 2000.
- BIROU, A. **Dicionário das Ciências Sociais**. 2 ed. Trad. Alexandre Gaspar et al. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1976.
- BOHR, Niels. Física Atômica e Conhecimento Humano. (Ensaio: 1932-1957). Rio de Janeiro: Contraponto, 2000. 129p.
- BRASIL. **Comissão de Valores Mobiliários**. Deliberação nº 25, de 16 de Dezembro de 1985. Aprova e referenda o pronunciamento sobre procedimentos de auditoria independente de instituições financeiras e entidades equiparadas, permitido pelo Instituto Brasileiro de Contadores. Diário Oficial da União, DF, 16 dez 1985.
- _____. **Comissão de Valores Mobiliários**. Deliberação nº 29, de 5 de fevereiro de 1986. Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Diário Oficial da União, DF, 13 fev. 1986.
- _____. **Comissão de Valores Mobiliários**. Deliberação nº 506, de 19 de junho de 2006. Aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros. Diário Oficial da União, DF, 20 jun. 2006.
- _____. **Comissão de Valores Mobiliários**. Deliberação nº 539, de 14 de março de 2008. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Diário Oficial da União, DF, 14 mar. 2008.
- _____. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Estrutura Conceitual Básica – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, 14 mar. 2008.
- _____. **Conselho Federal de Contabilidade**. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC). Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 1993.
- _____. **Conselho Federal de Contabilidade**. Resolução CFC nº 785, de 28 de julho de 1995. Aprova a NBC T 1 - Das Características da Informação Contábil. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 1 out. 1995.
- _____. **Conselho Federal de Contabilidade**. Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 de out. 2005.
- _____. **Congresso Nacional**. Lei nº 11.638/2008. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 de dez. 2007, edição extra.

- BRAY, F. Sewell. Accounting postulates and principles. In: BACKER, Morton. **Modern accounting theory**. New Jersey: Prentice - Hall, 1966. cap. 2, p. 28-47.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Curso de Direito Constitucional**, 25º ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARDOSO, Ricardo Lopes. Reflexos da regulação econômica na informação contábil prestada pelo ente regulado. In: A. Peci (Org.). **Regulação no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 147-178.
- CHANTIRI, Rouba. *Les recherches anglo-saxonnes sur la régulation comptable*. In: **Association Française de Comptabilité**, 1995, Montpellier. Actes du XVIème Congrès. Université de Montpellier, 1995. p. 469-486.
- CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: S. D. Iudícibus e A. B. Lopes (Orgs.). **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 15-69.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. **A contabilidade na era da globalização**: temas discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores, Paris, de 26 a 29-10-1997. São Paulo: Atlas, 1999. 400p.
- FOROUGH, Tahirih; REED, Barbara. *A survey of the present and desirable international Journal of Accounting Education and research*. **The International Journal of Accounting Education and research**. Urbana v. 23, n. 1, p. 69-82, Fall 1987.
- GARCÍA, Angeles Mateos. **A teoria dos valores de Miguel Reale**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOPWOOD, Anthony G. *Whither Accounting research?*. **The Accounting Review**, 82, 5, p.1365-1374, 2007.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 8º ed. São Paulo: Atlas, 2007a.
- _____. Contabilidade: entre umas e outras. **Revista de Informação Contábil**, 1, 1, p.1-6, 2007b.
- _____; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7º.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____; et al. **Contabilidade introdutória**. 6º ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- JAPIASSU, H; MARCONDES, D. **Dicionário básico de filosofia**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.
- KING, Thomas A. **More than a numbers game: a brief history of accounting**. New Jersey: Willey, 2006.
- KUHN, T. **The structure of scientific revolutions**. Chicago: University of Chicago Press, 1970.
- LAUGHLIN, Richard. *Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting*. **The British Accounting Review**, 39, p.271-289, 2007.
- LOPES, Alexandro Broedel; LIMA, Iran Siqueira. Perspectiva para a pesquisa em contabilidade: o impacto dos derivativos. **Revista de Contabilidade & finanças**, São Paulo, v. 15, nº 26, p. 25-41, maio/ago. 2001.
- MARTINS, Eliseu. Normativismo e/ou positivismo em Contabilidade: qual o futuro?. **Revista Contabilidade e Finanças**, nº 39, p.3, set./dez. 2005.
- MATTESSICH, Richard. *Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and mean-end relations of na applied science*. **Accounting Organizations and Society**, 20, 4, p.259-284, 1995.
- MORIN, Edgar. **Ciência com consciência**. Rio de Janeiro: Bertrand, 2003.
- NIYAMA, J. K. et al. **Exame de suficiência em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

- PADOVEZE, L. C. **Manual de contabilidade básica**: uma introdução à prática contábil. São Paulo: Atlas, 2004.
- POSNER, Richard A. *Taxation by regulation*. **Bell Journal of Economics and Management Science**, 2, p. 22-50, spring, 1971.
- REALE, Miguel. **Pluralismo e Liberdade**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- _____. **Experiência e cultura**. São Paulo: Grijalbo/Edusp, 1977.
- _____. **Fontes e modelos do direito**. Saraiva, São Paulo: 1994.
- _____. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. **Teoria tridimensional do direito**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ROSLENDER, R.; DILLARD, Jesse. *Reflections on the interdisciplinary perspectives on accounting research*. **Critical Perspectives on Accounting**, 14, 3, p.325-351, 2003.
- SZUSTER, Natan; et al. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 2007.
- VISCUSI, W. K.; VERNON, J. M.; HARRINGTON JR., J. E. *Economics of regulation and antitrust*. 3. ed. Cambridge, Mass.: The MIT Press, 2000.