

# ***ESTRUTURAS CONCEITUAIS DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL: UM ESTUDO COMPARATIVO***

## **CONCEPTUAL STRUCTURES OF INTERNATIONAL ACCOUNTING: A COMPARATIVE STUDY**

**Luiz Rodrigo Bonette**

Graduação Ciências Contábeis, Comércio Exterior e Logística; MBA Controladoria & Finanças, Especialização Contabilidade Internacional, MBA em Negócios Internacionais e Comércio Exterior, Especialização em Geopolítica e Relações Internacionais. Docente SENAC  
rogobonette@hotmail.com

### **RESUMO**

O texto desenvolve as ideias de apresentação da contabilidade alemã e da contabilidade chinesa, sua evolução e comportamento contábil pelas instituições contábeis originadas em normatizações dentro do alinhamento da contabilidade internacional. Busca posicionar as duas contabilidades analisadas, tanto a contabilidade alemã quanto a contabilidade chinesa a aspectos primordiais para o mercado financeiro e a para contextualização da contabilidade societária contemporânea baseada aos padrões das normas internacionais de contabilidade.

**Palavras-chave:** ordenamento, contabilidade, associações, conselhos e comitês

### **ABSTRACT**

The text develops the ideas of presentation of German and Chinese accounting bookkeeping, accounting evolution and behavior by financial institutions originated in alignment within the norms of international accounting. It seeks to position the two accounts analyzed, both German and Chinese Accounting Bookkeeping main aspects to the financial market and to the contextualization of contemporary corporate accounting standards based on international accounting standards.

**Keywords:** planning, accounting, associations, councils and committees

### **INTRODUÇÃO**

A contabilidade internacional tem em sua contemporaneidade padrões determinados pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), que recorrem às unificações de critérios para análise dos relatórios obrigatórios por lei interpretados entre os dados contábeis e financeiros, que são transformados e apresentados em informação contábil sujeita a legislação local do país. A influência deste órgão regulador colocado sobre análise tem o objetivo do estudo de que as contabilidades de cada região

continental necessitam de uma evolução legal e contextualizada ao mundo, principalmente para grande parte dos países que são atores globais nos últimos quarenta anos, levando a estrutura conceitual contábil do IASB para o mercado. Muitos governos precisam rever esses parâmetros e os padrões da própria contabilidade pública, mercado financeiro e contabilidade societária.

Comparar a evolução da contabilidade alemã e chinesa sobre critérios de análises, como o tipo de ordenamento jurídico aplicado, conjuntura histórica de suas respectivas contabilidades (evolução legal da contabilidade, órgãos de representação de classe contábil e associações ou comitês de pronunciamentos contábeis) é o primeiro embasamento da interpretação do texto.

Justifica-se, em segundo lugar, o embasamento da interpretação do texto por questões de objetivos que estas contabilidades têm em si de manutenção ou expansão de suas economias e estruturas conceituais contábeis (normas e demonstrações contábeis), sobre as aplicações entre teoria e prática contábil na contabilidade societária e mercado financeiro e dentro das especificações de análise do princípio contábil de conservadorismo.

Ao longo da leitura serão expostos dois ambientes regulares contábeis: uma contabilidade inserida em uma economia desenvolvida e tradicional, de estrutura conceitual contábil ao longo de sua história; e uma contabilidade inserida em uma economia emergente, constantemente transitória e expansiva de estrutura conceitual contábil.

## **CONTABILIDADE INTERNACIONAL**

### **ESCOLAS DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL**

No contexto atual e de toda história da contabilidade, principalmente no entendimento da contabilidade internacional, existem dois padrões de contabilidade: a escola europeia, que tem como objetivo o credor, por exemplo, a contabilidade dos bancos; e a escola anglo-saxônica (ou escola norte-americana) que tem por base o seu objetivo no mercado financeiro e em seus acionistas.

Os motivos que levaram a mudança do cenário internacional da contabilidade, no que diz respeito aos pontos fundamentais da queda da Escola Europeia e a ascensão da Escola Norte Americana, de acordo com Ludícibus, Marion e Faria, (2009) foi:

- 1) “Ênfase ao usuário da Informação Contábil”;
- 2) “Ênfase à Contabilidade Aplicada – principalmente à Contabilidade Gerencial”;
- 3) “Importância da auditoria”;
- 4) “Relação universidades/ qualidade e pesquisa de campo contábil”.

Tanto os padrões europeus quanto os padrões anglo-saxões contribuíram e contribuem para normas internacionais de contabilidade, na estruturação histórica dos pronunciamentos das IAS (*International Accounting Standards*) quanto das IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Analisando qualquer país, em fases diferentes de sua evolução econômica e contábil, utiliza-se os padrões em alguns aspectos ou em sua totalidade de estrutura conceitual. Percebe-se que, na maioria das vezes, quando o país passa por um período de médio ou longo prazo de crescimento econômico, utiliza-se mais os padrões europeus. A partir do momento que este país entra em período de médio e longo prazo de desenvolvimento econômico utiliza-se mais os padrões anglo-saxões de estrutura conceitual contábil. É importante determinar que quanto maior for à legislação vigente do país, com excesso de códigos sobrepostos e sem um único órgão que possa deliberar a convergência para os outros consequentemente em circulares, resoluções ou normas, maior será a dificuldade para a harmonização das normas contábeis.

O *International Accounting Standards Committee (IASC)* foi criado em 1973 pelos organismos profissionais de contabilidade de 10 países (Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Irlanda, Japão, México, Países baixos e Reino Unido) com o objetivo de formular e publicar de forma totalmente independente um novo padrão de normas contábeis internacionais que possa ser universalmente aceitado no mundo, chamando esses pronunciamentos de IAS (*International Accounting Standard*)

Após reformulação em 2001, foi criado o *International Accounting Standards Board (IASB)* na estrutura do IASC que assumiu as responsabilidades do IASC renomeando os novos pronunciamentos a partir daquele período para IFRS (*International Financial*

Reporting Standards). Entende-se que existem duas correntes de pronunciamentos contábeis atualmente que buscam constantes análises, interpretações e deliberações para alinhamento sobre as aproximações máximas de similaridades entre FASB (*Financial Accounting Standards Board*) norte americano, IASB (*International Accounting Standards Board*) europeu e pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) pelo estudo e dinâmica da contabilidade internacional.

### CONTABILIDADE CODE LAW E CONTABILIDADE COMMON LAW

Carvalho (2010, p.58-61) determina que a contabilidade utilizada na legislação vigente em cada país, seja ela abrangente e geral, como a do ordenamento jurídico *code law* (conjunto de leis - legalistas) ou como específica a cada caso e situação contextualizada, chamada *common law* (leis comuns-não legalistas) do direito consuetudinário. Essas legislações são utilizadas para assegurar uma estrutura conceitual contábil aos procedimentos contábeis e a transparência dos relatórios contábeis, gerando melhor leitura e análise para os usuários da contabilidade, seja ela internacional, contabilidade societária, contabilidade pública e contabilidade tributária nesta ordem de evolução para condicionamentos das conversões, harmonizações e práticas contábeis. Utilizar do ordenamento jurídico *code law* ou *common law* para estudar, deliberar e tornar vigente a normas de contabilidade internacional é um propósito importante como regulador do mercado financeiro, contabilidade pública e mercados contábeis<sup>1</sup> (Rader & Rader, [s. d.]).

Segundo Niyama (1999), são dois sistemas de ordenamento jurídico onde o primeiro *code law* tem princípios básicos no direito romano, que advoga intrinsecamente, utilizando do governo como regulador de todos os fatos e atos determinados na legislação vigente. O conceito *code law* é complexo, leis que interagem ou neutralizam outras leis em muitos casos, individual e formal (Rader & Rader, [s. d.]).

Num segundo ordenamento jurídico temos o *common law*, onde em sua base intrínseca estão os usos e costumes e a análise do direito consuetudinário. Isto aponta

---

<sup>1</sup> abreviação de “*sine datum*” que significa “sem data” [de publicação].

que não existe um processo de criação de leis gerais e sim de aplicação de leis para a especificidade de cada caso, ramo de atividade ou segmento. O exemplo mais claro desta aplicação e transformação do ordenamento jurídico do *code law* na evolução da contabilidade são as legislações que criaram as instituições que regulamentam o mercado financeiro em seus países casos já citados, como a *Frankfurt Stock* em 1585, *New York Stock*, *London Stock Exchange*, ou mesmo *Shanghai Stock Exchange (SSE)*, de 26 de novembro de 1990. Inicialmente as três primeiras citadas acima (*Frankfurt Stock* em 1585, *New York Stock*, *London Stock Exchange*,) passaram por um período transitórios de ordenamento jurídico *code law* durante décadas até se alinharem, de certa forma, a aspectos de ordenamento jurídico *common law* por força da expansão do mercado financeiro e da padronização das normas internacionais de contabilidade *IAS(International Accounting Standards)* e *IFRS(International Financial Reporting Standards)*. A última citada acima foi criada dentro de um ordenamento jurídico *common law*, dentro das transformações da china para uma economia de mercado do governo.

O processo de transição de ordenamento jurídico *code law* para *common law* também influenciou os conselhos, associações de contabilistas por todo o mundo. Levando em consideração a necessidade de legislação vigente e *common law* para os grupos de profissionais objetivados a exercer as ciências contábeis em todo o mundo. Estes aspectos em alguns países são contínuos, periódicos ou mesmo evolucionistas dentro de cada contabilidade de cada país e fizeram com que se alinhasse dentro do ordenamento jurídico *common law* para contabilidade internacional, regional ou local questões sobre a legislação vigente para o contabilista com suas normas nacionais de contabilidade. A criação das instituições específicas para cada caso e situação, isto é, instituições que regulamentam o mercado financeiro e contabilidade societária em seus respectivos países e a criação de outras instituições que centralizam as análises, interpretações e deliberações das *IAS (International Accounting Standards)* e *IFRS (International Financial Reporting Standards)* que adaptam aos pronunciamentos contábeis com o máximo de identificação e similaridade dos dados econômicos, financeiros e contábeis. Assim, repassam essas deliberações a outros representantes que adaptam para suas devidas áreas com o teor de conteúdo e de essência da primazia sobre a formas com um alto grau de similaridades aos *IAS (International Accounting Standards)*,

*ESTRUTURAS CONCEITUAIS DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL:  
UM ESTUDO COMPARATIVO*

IFRS (*International Financial Reporting Standards*) e pronunciamento contábeis regionais e locais.

É evidente em muitos casos que o ordenamento jurídico *code law* tenha um elo muito estreito de aplicação com a contabilidade governamental, contabilidade pública ou contabilidade tributária para fins de controle e fiscalização da arrecadação para interesses específicos para o governo.

Enquanto também se evidencia que o ordenamento jurídico *common law* tenha um elo muito estreito com a atualização constante da contabilidade societária e mercado financeiro, existe a possibilidade maior de fraude e ganhos financeiros na contabilidade como um todo. A contabilidade internacional se ampara legalmente no ordenamento jurídico *common law* como fonte de diversas e contínuas atualizações de procedimento éticos e profissionais dos contabilistas para atingir seu objetivo primordial que é a padronização das normas para efeito de menores distorções aos dados de informação contábil e a contabilidade societária, mercado financeiro e contabilidade financeira. O determinante mais importante mencionado pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) é que com os objetivos contabilidade internacional, o ordenamento jurídico *code law* e a evolução para aplicação de aspectos legais *common law* em grande parte de países de crescimento econômico é a fundamentação e a prática do conceito da “essência da primazia sobre a forma”. Neste conceito é apontado que os dados informacionais contábeis não são cadastrados meramente por um ordenamento *code law*, burocrático ao governo, mas *common law* onde todo e qualquer dado informacional econômico financeiro, seja ele de produção, consumo, compra e venda tenha um alinhamento verídico tangível ou intangível com a realidade do dado informacional, cadastrado por regime de competência na contabilidade no sistema contábil – relatórios contábeis/financeiros e no ordenamento jurídico.

Sobre as dimensões dos Pronunciamentos do IAS e IFRS quando analisados a estrutura conceitual tanto do IASB e atualmente IASB, percebemos que o objetivo é a padronização da contabilidade societária e do mercado financeiro. Portanto, em análise sobre os pronunciamentos de contabilidade internacional temos o foco na contabilidade societária.

Os pronunciamentos da contabilidade internacional esclarecem que para o governo daquela região ou localidade fica o ordenamento jurídico a maior fiscalização sobre as PME (Pequenas Médias Empresas) – a IFRS para PMEs (IASB) flexibilizando a legislação – *common law*. Enquanto o ordenamento jurídico para as Grandes Empresas necessitam de alinhamento ao IFAC (*International Federation of Accountants*) e IASB (*International Accounting Standards Board*) como a conversão e harmonização das normas contábeis internacionais.

## **CONTABILIDADE ALEMÃ**

Diante do contexto alemão de contabilidade posicionado com o alinhamento da contabilidade governamental ou contabilidade pública, ao qual insere aspectos da contabilidade tributária na contabilidade financeira, a contabilidade alemã coloca como vigente o sistema de ordenamento jurídico *code law* para fiscalizar a sua estrutura conceitual contábil regional e local; seus arranjos produtivos e trabalhistas firmes aos seus propósitos econômicos para a manutenção da estabilidade econômica e financeira do país independente do modelo adotado do IASB (*International Accounting Standards Board*) para a maioria de seus critérios adotados de relatórios e tratamento da dados informacionais contábeis de outros países europeus.

Segundo Pigatto e Lisboa (1999), a contabilidade alemã segue o modelo definido por um “Modelo Europeu Continental”, onde os negócios têm laços estreitos com os bancos que fornecem a maioria do capital necessário. A contabilidade financeira tem o perfil legalista (*code law*) e é projetada para satisfazer as necessidades do governo. Nesse modelo existem parâmetros que identificam o perfil da contabilidade alemã como:

- 1º parâmetro: os grupos investidores/credores tornaram-se grandes e diversos e as companhias passaram a ter muitos acionistas.
- 2º parâmetro: o principal objetivo da Contabilidade Financeira é determinar o quanto de imposto uma companhia deve pagar ao governo.
- 3º parâmetro: análise do nível de inflação utilizando o custo histórico.

- 4º parâmetro: sofisticação organizacional, os níveis de educação são altos dos profissionais de contabilidade e dos usuários de contabilidade assim desenvolvendo uma contabilidade desenvolvida por sua excelência nos dados informacionais econômicos, financeiros e contábeis.

A evolução cronológica da contabilidade alemã é determinada com base na contabilidade governamental, na contabilidade tributária com aspectos governamentais e no exame de qualificação dos contabilistas tanto para a contabilidade societária, que é feito pelo instituto habilitado WPK – *Wirtschaftsprüferkammer* também chamado com a sigla IdW (*Institut der Wirtschaftsprüfer*). Outro ponto determinante é a contabilidade financeira ter o critério na contabilidade de custos onde a profissão contábil necessita de contínuo estudo no sistema RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), que preconiza o lucro sobre forma de apuração de tributos na sua estrutura conceito contábil de DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) (PIGATTO E LISBOA, 1999).

Sobre a necessidade de convergência e harmonização da contabilidade alemã societária a contabilidade internacional dos padrões do IASC (*International Accounting Standards Committee*) e IASB (*International Accounting Standards Board*), a contabilidade alemã entende que ela é adaptada, não convergente e harmonizada. Isto implica que a Comunidade Europeia, junto o instituto habilitado WPK – *Wirtschaftsprüferkammer* (também chamado com a sigla IdW – *Institut der Wirtschaftsprüfer*), refaça todos os relatórios ou ajuste eles ao contexto do IASB (*International Accounting Standards Board*).

De acordo com Pigatto e Lisboa, 1999, isto acontece pelas determinações sancionadas nas emendas de 1985, onde as diretivas Quarta (Diretiva Contábil), Sétima (Diretiva da Consolidação) e Oitava Diretiva da Comunidade Europeia (Auditoria) determinam os ajustes para o mercado de capitais e para a recepção das demonstrações listadas em outros que aplicam as recomendações vigentes do IASB (*International Accounting Standards Board*), os pronunciamento da IAS (*International Accounting Standard*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*) plenamente e idênticos ao proposto inicialmente. Estes países, ao qual passaram de sistemas contábeis incipientes (transitórios) para sistemas convergidos e harmonizados, têm em sua contabilidade regional ou local um comitê de pronunciamentos contábeis, ao qual regula e delibera as

legislações sobre análise de sistemas incipientes de contabilidade como o da contabilidade alemã (LISBOA E PIGATO, 1999).

## **CONTABILIDADE CHINESA**

A contabilidade chinesa busca nos padrões da contabilidade internacional sua expansão afirmativa do mercado de capitais e do seu desenvolvimento industrial nos custos para fins de transparência e constante atratividade nos resultados dos dados informacionais econômicos e financeiros. O contexto chinês nos últimos vinte anos mostra uma estrutura conceitual contábil chinesa relativamente alinhada às questões que o IASC (*International Accounting Standards Committee*) e atualmente IASB (*International Accounting Standards Board*). Isso implica na aplicação do conceito da essência da primazia sobre a forma nas demonstrações contábeis por meio do ordenamento jurídico *code law* com critérios que flexibilizem a interpretação e aplicação de ordenamento jurídico *common law*. A contabilidade chinesa se amplia nas questões de ordenamento jurídico misto atualmente e, no ano de 2012 o governo chinês declarou que suas políticas serão voltadas para o mercado interno chinês, para estrutura de uma sociedade chinês preparada para os avanços e um dos pontos é também a educação profissional do contabilista e sua educação continuada.

Segundo *Ernst e Young* (2006) e *Deloitte* (2006) apud Rodrigues (2007) em sua dissertação “CONTABILIDADE NA CHINA: EVOLUÇÃO HISTÓRICA E ANÁLISE DA ADERÊNCIA DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DO IASB”, algumas empresas de auditoria identificaram quais padrões contábeis do IASB são equivalentes aos padrões contábeis chineses que podemos referenciá-los ao entendimento do fluxo contábil chinês como: ASBE (*Accounting System for Business Enterprise*) 1 (IAS2), ASBE 2 (IAS27,28,31 e 29), ASBE 3 (IAS 40), ASBE 4 (IAS 16), ASBE 5 (41), ASBE 6 (IAS 38), ASBE 7 (IAS 16), ASBE 8 (IAS 36), ASBE 9 (IAS 19), ASBE 10 (IAS 26), ASBE 11 (IAS 2), ASBE 12 (IAS 39), ASBE 13 (IAS 37), ASBE 14 (IAS 18), ASBE 15 (IAS 11), ASBE 16 (IAS 20), ASBE 17 (IAS 23), ASBE 18 (IAS 12), ASBE 19 (IAS 21), ASBE 20 (IFRS 3), ASBE 21 (IAS 17), ASBE 22 (IAS 39), ASBE 23 (IAS 39), ASBE 24 (IFRS 39), ASBE 25 (IFRS 4), ASBE 26 (IFRS 4),

*ESTRUTURAS CONCEITUAIS DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL:  
UM ESTUDO COMPARATIVO*

ASBE 27 (IFRS 6), ASBE 28 (IAS 8), ASBE 29 (IAS 10), ASBE 30 (IAS 1), ASBE 31 (IAS 7), ASBE 32 (IAS 34), ASBE 33 (IAS 27,28,31 e 29), ASBE 34 (IAS 33), ASBE 35 (IAS 14), ASBE 36 (IAS 24), ASBE 37 (IAS 32 e IFRS 7) e ASBE 38 (IFRS 1).

À medida que a China desenvolveu suas políticas para se tornar uma economia de mercado nas décadas de 70 e 80, necessitou planificar sua economia nos anos 90 e um dos aspectos para esta planificação econômica era dar garantias de uma legislação societária alinhada aos critérios dos pronunciamentos IAS e das IFRS recomendados pelo IASB (*International Accounting Standards Board*). Segundo Davidson; Gelardi; Li, apud Rodrigues (2007), os padrões contábeis chineses objetivam a uniformidades junto aos padrões do IASB.

O entendimento sobre as questões práticas desta convergência e harmonização entre ASBE e IAS e IFRS é a apuração dos dados informacionais contábeis para a ampla determinação nas empresas de mercado de capitais chineses, transnacionais e multinacionais. As empresas de capital fechado de grande porte para a aplicação no cotidiano econômico, financeiro e contábil do conceito da essência da primazia sobre a forma e contínua melhoria da leitura das demonstrações contábeis com um padrão congruente e único evitam assim a distorção da informação contábil, dificuldades na transparência e possibilidade de fraudes, prevenindo especulações e bolhas financeiras acumulativas numa economia que influencia uma grande parcela das indústrias no mundo.

Evolução da Cronológica dos Contabilistas na China (RODRIGUES, 2007) que se iniciou em 1918 com a criação dos CPA's – contabilistas certificados na China governamental – em 1943 e 1946 a contabilidade chinesa passa por período arrecadatário de contabilidade pública e tributária. Em 1966 a CPA é suspensa devida a revolução cultural chinesa mas em 1970 o governo resgata, fortalece a afirmação da necessidade para contabilista tanto para operarem na contabilidade governamental quanto ao mercado. Em 1979 a contabilidade é vista como desnecessária para o governo Mao Tsé Tung. Na década de 1980 duas comunidades contábeis contribuíram para a melhoria do desempenho do contabilista: a Sociedade Chinesa de Contabilidade e a Associação dos CPAs Chineses (Certificação). Em meados da década de 80 e em toda a década de 90 do século XX a contabilidade chinesa passou por ser um marco de afirmação que serviriam

de elo para a contabilidade governamental e o mercado financeiro chinês propiciar evolutivas estruturas conceituais contábeis principalmente sobre aspectos de auditoria e promoção da certificação do contabilista chinês que foi de 1986 a 1993 com a Lei dos Auditores da República Popular da China com reforço da Lei dos Contadores Certificados – CPA’s e o reconhecimento do governo chinês dos CPA’s como elemento importante a Contabilidade Geral Chinesa.

Segundo Nobes (1998) e Niyama (2005 p.16) apud Rodrigues (2007), foram implementados acompanhamentos de instituições mundiais e implantação da convergência e harmonização chinesa a contabilidade internacional por etapas cronológicas. Em 1992/93, na assessoria e consultoria Deloitte Touche Tohmatsu, é emitido o Sistema de Contabilidade para as Empresas (*Accounting System for Business Enterprise – ASBE*) que determina legalmente a inserção da estrutura conceitual contábil chinesa a proximidades e similaridade da estrutura conceitual contábil do IASB. Também o Ministério das Finanças desenvolve os Sistemas Contábeis para as Sociedades de Responsabilidade Limitadas (*Accounting System for Joint Stock Limited Enterprises – JSLE*) e o *Accounting System for Financial Institutions (ASFI)* – Sistemas contábeis para as instituições financeiras para aplicação efetiva em 2005, criação em 2004 aplicações em 2005 do *Accounting System for Small Business Enterprises (ASSBE)* – Sistemas contábeis para as pequenas empresas.

Após o continuo amadurecimento da profissão do contabilista por organismos contábeis chineses e reconhecimento do governo na década de 2000 do século XXI, mais especificamente em 2003, foi criado o Comitê Consultivo de Padrões similar ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis brasileiro. De acordo com Rodrigues (2007), para o desenvolvimento da contabilidade chinesa a padrões internacionais recomendados e aceitos houve uma evolução recente que culminou no Comitê Consultivo de Padrões Contábeis da China que delibera e determina, por meio de audiências com os representantes do mercado financeiro - *Hong Kong Exchanges and Clearing* (Bolsa de Valores de Hong Kong) e *Shanghai Stock Exchange* (Bolsa de Valores de Shanghai), mercado contábil, acadêmicos e órgãos de classes de profissionais de contabilidade com a Sociedade Chinesa de Contabilidade, Associação dos CPAs Chineses.

## COMPARATIVO CONTABILIDADE ALEMÃ E CHINESA PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS

Segundo Pigatto e Lisboa (1999), o arcabouço contábil legal alemão consiste na seguinte configuração a Lei das companhias por Ações (*Aktiengesetz - AktG*); Lei das Companhias por Responsabilidade Limitada (*GmbH - Gesetz*); Lei de Publicidade (*Publizitätsgesetz - PubLG*); Lei Bancária (*Kreditwesengesetz - KWG*); Lei Supervisora dos Seguros (*Versicherung - saufschtsgesetz - VAG*); Lei do Imposto de Renda (*Einkommensteuergesetz - EstG*) e Recomendações da profissão.

Na análise do artigo de Pigatto e Lisboa (1999) é evidenciado que na prática contábil alemã a sua estrutura conceitual contábil é composta por demonstrações contábeis e financeiras *code law* a normas contábeis alemãs *code law*. No processo longo formado por períodos cronológicos distintos e teoria unificada de convergência, harmonização e padronização da contabilidade internacional a contabilidade alemã sugere mecanismos legais utilizados em sua estrutura conceitual contábil (normas e demonstrações) que apontam características de uma contabilidade tradicionalmente não convergente e padronizada pelo ordenamento jurídico *code law* em seu país para manutenção da política econômica e contábil.

De acordo com Jomar (2007), o arcabouço contábil legal chinês consiste na seguinte configuração do conjunto de normas da *Accounting System for Business Enterprise (ASBE)* harmonizadas as *International Accounting Standard (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Na análise da tese de Jomar (2007) é evidenciada que na prática contábil chinesa a sua estrutura conceitual contábil é composta por demonstrações contábeis e financeiras *code law*, porém são sujeitas a aplicabilidade a normas contábeis chinesas *common law*.

No processo longo formado por períodos cronológicos e teorias distintas de convergência, harmonização e padronização da contabilidade internacional a contabilidade chinesa sugere mecanismos legais utilizados em sua estrutura conceitual contábil (normas e demonstrações) que apontam características de uma contabilidade de incipiência a fatores de convergência e harmonização, e padronizada entre ordenamento

jurídico *code law* e *common law* em seu país para expansão da sua política econômica e contábil.

## **DO CONSERVADORISMO A ESSÊNCIA DA PRIMAZIA SOBRE A FORMA**

É importante ressaltar que em ambas as contabilidades analisadas, tanto a contabilidade alemã quanto a contabilidade chinesa, existem possibilidades de distorções na estrutura conceitual contábil (normas e demonstrativos) de uma forma geral impactando em especulações financeiras ou informações contábeis inconsistentes que abrangem o ambiente geral da contabilidade nacional destes países afetando positivo ou negativo o conceito da essência da primazia sobre a forma em sua aplicabilidade de custo e valor de mercado.

O princípio do conservadorismo em sua visão sintética utiliza-se do custo como base de valor contábil em comparativo ao valor de mercado, assim caso o valor de mercado seja menor ao custo, é obrigatório optar pelo valor de mercado como tomada de decisão contábil (Rangel, 2003).

Isto acontece pelo panorama do ambiente regular de qualquer país estar exposto a questões entre a teoria da legislação e sua prática é evidenciada que para mercados incipientes de contabilidade internacional e suas estruturas conceituais contábeis os processos são transitórios, já em mercados estáveis e consolidados de contabilidade internacional e suas estruturas conceituais contábeis o modelo é tradicional e pouco transitório.

Quando mercado incipiente contábil as distorções do conservadorismo são mais ocasionais e sujeitas a questão das informações *common law* da contabilidade societária e de mercado financeiro e quando mercado tradicional e consolidado contábil as distorções do conservadorismo são mais ocasionais a questão das informações *code law* na contabilidade societária, contabilidade governamental e tributária.

## **METODOLOGIA**

Fez-se uma comparação da Revisão da Literatura exploratória da contabilidade alemã (Pigatto e Lisboa, 1999) a contabilidade chinesa (Rodrigues, 2007) entre os respectivos autores aplicada por critérios de fundamentação teórica contábil e legal em seus ambientes regularmente legais de seus ordenamentos jurídicos, suas estruturas conceituais contábeis (demonstrações contábeis /financeiras e normas contábeis), pela análise do princípio contábil do conservadorismo e suas implicações nas práticas do conceito da essência da primazia sobre a forma sob o critério analítico histórico contábil das normas emitidas por suas associações de classe ou comitês contábeis.

A pesquisa quantitativa acontece no comparativo de normas entre as diretivas alemãs e as IASB/IFRS e as ASBE chinesas com as IASB/IFRS. A pesquisa qualitativa acontece sobre a comparação entre as normas diretivas alemãs e as ASBE chinesas sobre a interpretação e aplicação para resultados sintéticos pelo princípio contábil do conservadorismo e seus impactos na contabilidade societária e mercado financeiro destas contabilidades descritas.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Os levantamentos relevantes foram que, tanto na contabilidade alemã quanto a contabilidade chinesa, as sobreposições e combinações de aspectos de ordenamentos jurídicos e de aspectos das escolas de contabilidade inicialmente geram resultados do funcionamento da convergência e harmonização das normas contábeis internacionais, porém não se revela uma profunda padronização entre suas estruturas conceituais de contabilidade; no caso alemão, normas contábeis (*code law*), demonstrações (*code law*) e no caso chinês normas contábeis (*common law*) demonstrações (*code law*). No caso da contabilidade alemã as características de ordenamento jurídico *code law* para contabilidade local e para contabilidade do mercado financeiro aspectos *common law* pertencente a escola europeia, concentrada ainda no ordenamento jurídico *code law* com o objetivo de manutenção econômica e contábil do país. No caso da contabilidade

chinesa as características de ordenamento jurídico *common law* pertencentes a escola americana devido a necessidade de inserção e atratividade ao mercado financeiro continuamente por objetivo de expansão econômica e contábil do país.

Um dado importante é a relação entre contabilidade *code law* para países desenvolvidos relacionado ao nível de educação e crescimento econômico (contabilidade alemã) e quando ordenamento jurídico *code law* transitório, mas com fatores e critérios de influência *common law* para abertura de mercado e desenvolvimento econômico (contabilidade chinesa), isto é visto pelo histórico de desenvolvimento da profissão, legislação e comitê dos respectivos países comparados analisados.

É importante ressaltar que existem dois modelos determinísticos configurados: o primeiro, que alia ordenamento jurídico *code law*, economias desenvolvidas e políticas de crescimento econômico, enquanto também é determinístico; e um segundo modelo configurado que alia ordenamento jurídico *common law*, economias em desenvolvimento e políticas de desenvolvimento econômico. São práticas adaptativas adotadas pelas nações que aplicam a contabilidade internacional a aspecto do IASB (*International Accounting Standards Board*) e IFAC (*International Federation of Accountants*) para adaptação ao mercado financeiro globalizado, as práticas das associações e conselhos dos contabilistas e ao contexto atual da contabilidade que necessita de representatividade de equidade, ética e profissionalismo ao contabilista e as demonstrações contábeis sobre o princípio primazia da essência sobre a forma.

Por fim torna-se evidente que os princípios contábeis podem ser utilizados como mecanismos de identificação de distorções ou especulações nas informações contábeis de custo e valor de mercado das empresas para gerar autonomia dos comitês ou associações contábeis dos respectivos países e para a análise do grau de convergência e harmonização parcialmente destas contabilidades analisadas.

## REFERÊNCIAS

CARVALHO, Ronaldo Fróes de. **Currículo de Ciências Contábeis: Desafios para a Adoção ao Novo Modelo Contábil Brasileiro**. [Tese Doutorado]. São Paulo. 2007. Programa: Educação: Currículo. Pontifícia Universidade de São Paulo. PUC-SP.2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de Faria. **Introdução a Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELLO, Maria Celeste; SANTOS, José Onofre; NIYAMA, Jorge Katsumi. **A Contabilidade e o Ambiente Legal e Regulamentar na China**. Artigo Científico. Blumenau. Revista Universo Contábil, 2006 ISSN 1809-3337, v.2, n.2, p.09-23, maio/ago.

MARTINS, Orleans Silva. **A Busca pela Harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade e a Convergência aos Padrões do IASB**. Publicado em: 6 de maio de 2007. Disponível em <[www.contabeis.com.br/artigos/279/a-busca-pelahaarmonizacao-das-normas-internacionais-de-contabilidade-e-a-convergencia-aos-padroes-do-iasb/](http://www.contabeis.com.br/artigos/279/a-busca-pelahaarmonizacao-das-normas-internacionais-de-contabilidade-e-a-convergencia-aos-padroes-do-iasb/)>. Acesso em: 13 abr. 2011.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2008.

RADER, Angélica, E RADER, Anderson. **Reflexões sobre a Influência dos Sistemas Jurídicos Code Law e Common Law na Harmonização das Normas e Práticas Contábeis**. [Artigo Científico]. Rio de Janeiro, UFF [s. d.]. Disponível em [https://www.academia.edu/3591946/Reflexoes\\_sobre\\_a\\_Influencia\\_dos\\_Sistemas\\_Juridicos\\_Code\\_Law\\_e\\_Common\\_Law\\_na\\_Harmoniz](https://www.academia.edu/3591946/Reflexoes_sobre_a_Influencia_dos_Sistemas_Juridicos_Code_Law_e_Common_Law_na_Harmoniz). Acesso em: 04/04/2014.

RANGEL, Luciene Laurett. TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo. **O Conservadorismo Contábil e o Valor de Mercado**. [Artigo Científico]. ANPAD. 2003. Disponível em [http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad\\_2003/CCG/2003\\_CCG2298.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2003/CCG/2003_CCG2298.pdf) acessado 28/09/2014.

RODRIGUES, Jomar Miranda. **Contabilidade na china: evolução histórica e análise da aderência da normatização contábil aos padrões internacionais do IASB**. [Dissertação de mestrado]. Brasília. 2007. Curso de Ciências Contábeis: Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba. Universidade Federal de Pernambuco. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis; 2007.

PIGATTO, José Alexandre Magrini e LISBOA, Lázaro Placido. Evolução e atual estado da Contabilidade Alemã. **Caderno de Estudos** nº 21. Print version ISSN 1413-9251. [Artigo Científico]. São Paulo, 1999.

Souza, Ivanice Rocha de. DRUM, Claudete Abreu. CARVALHO, Iara Medeiros. A International Financial Reporting Standard (IFRS) para as Pequenas e Médias. **Revistas Interatividade**, Andradina, SP.V.2, N.1, 1ª SEM. 2014. Disponível <<http://www.deloitte.com/assets/DcomBrazil/Local%20Assets/Documents/Servi%C3%A7os/IFRS/IFRS%20para%20PMEs%20ao%20seu%20alcance%202012.pdf>> acessado 21/01/2014.