

Passado, Presente e Futuro dos Princípios Contábeis Norte-Americanos (US GAAP): Lições para a Contabilidade Brasileira

Autoria: João Henrique Pederiva, Beatriz Fátima Morgan, Jorge Katsumi Niyama

Resumo

O sistema contábil dos Estados Unidos – US GAAP (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos Norte-Americanos) – partiu das necessidades dos usuários para consolidar-se num conjunto de práticas aceitas. A busca de comparabilidade desenvolveu-se por intermédio de processos indutivos, em contraponto aos métodos dedutivos, empregados no Brasil. A edição dos US GAAP foi delegada, por autoridade substantiva, a dois órgãos privados e um público, respectivamente. O FASB cuida da regulação contábil, no âmbito privado, o GASB, do setor governamental, nas esferas estadual e local; o FASAB, do setor governamental, na esfera federal. Os responsáveis pelos US GAAP preocupam-se em garantir a participação dos vários segmentos da sociedade, mediante o devido processo. A evolução dos US GAAP permite constatar, com fundamento em revisões bibliográficas, que o usuário deixou de ser mero receptor das informações contábeis e participa ativamente do processo de elaboração das normas. As normas de contabilidade governamental brasileira aproximam a prática nacional da experiência norte-americana, no sentido de procurar essa participação, ao contrário da contabilidade privada. As práticas brasileiras têm maior facilidade para harmonizarem-se com as normas internacionais do que os US GAAP, devido à centralização normativa.

1. Introdução

Como se estruturam as normas contábeis adotadas para registrar as atividades econômicas norte-americanas – ***United States Generally Accepted Accounting Principles*** – US GAAP (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos Norte-Americanos) –, quais os seus principais eixos de desenvolvimento doutrinário e que interesse há nesse conhecimento para a contabilidade brasileira? A relevância de obter respostas a esses questionamentos resulta da importância econômica dos Estados Unidos da América para as demais Nações. Afinal, os recentes problemas nos mercados de capitais norte-americanos comprometeram, em dois anos e meio, US\$ 7,7 trilhões da poupança destinada à aposentadoria dos trabalhadores daquele país (KADLEC, 2002, p. 23). Atente-se que muitos países, inclusive o Brasil, buscam recursos nesses mercados de capitais.

Quando se discute harmonização das normas contábeis, é imprescindível verificar as tendências pretéritas, os fatos atuais e as perspectivas futuras dos países envolvidos. Uma contabilidade que tem por objetivo atender os anseios dos usuários, em um ambiente democrático, deve permitir a sua participação ativa nas discussões e soluções, a fim de assegurar que as informações geradas pelos sistemas contábeis sejam relevantes e confiáveis. Se o processo alocativo melhora seu desempenho com a maior participação dos usuários das informações, não se justifica que a elaboração das normas ou o exame da sua aplicação concreta mantenham afastados os interessados nas demonstrações contábeis. Com tais considerações em mente, examinam-se alguns dos efeitos do ***Sarbanes-Oxley Act*** (Lei Sarbanes-Oxley), de 2002, do Congresso norte-americano, sobre o desenvolvimento dos US GAAP, e a lição que se poderia extrair, daí, para a contabilidade brasileira. Para tanto, o texto distribui-se em quatro etapas. Na primeira seção, introduz-se o tema. Na segunda seção, consta a resenha de literatura, desdobrada em três subseções, que abordam o conceito dos US GAAP, a relação entre a sua hierarquia, a autoridade substantiva e o devido processo e, por fim, a busca pela comparabilidade das informações contábeis. Na terceira seção, analisam-se

os dados. Por fim, na quarta e última seção, tecem-se as considerações finais. Em apêndice, encontra-se um resumo hierárquico dos US GAAP.

2. Resenha da literatura

2.1. O que são os US GAAP?

Com base nas práticas adotadas pela Suécia, pelos Países Baixos, pelos Estados Unidos e pela França, pode-se estabelecer abordagens distintas para os sistemas contábeis, ou seja, padrões de macroeconomia, de microeconomia, de aproximação de disciplina independente e de contabilidade uniforme, respectivamente. Pelos padrões da abordagem de macroeconomia, a contabilidade serve, prioritariamente, aos interesses governamentais relacionados à realização de metas macroeconômicas. Conforme a abordagem de microeconomia, a contabilidade deve contribuir, em primeiro lugar, para a sobrevivência da empresa individual. No contexto norte-americano, segundo LEITE (2001, p. 9-10) “*a contabilidade é vista como um serviço cujos conceitos derivam do processo empresarial, servindo não como uma disciplina como a economia, mas sendo uma disciplina independente, na qual se desenvolvem peças para julgamentos com base em tentativas e erros*”. A contabilidade unificada facilita, em essência, o controle da economia pelo governo central, tanto para finalidades fiscais de arrecadação tributária quanto para respaldar intervenções na ordem econômica.

Conforme o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados), órgão supervisor da atividade profissional contábil norte-americana, os GAAP constituem termo técnico da contabilidade financeira, isto é, da contabilidade voltada para os usuários externos. Eles abrangem as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir as práticas contábeis reconhecidas, em certo tempo e espaço. Os GAAP incluem desde as orientações mais amplas, de aplicação geral, até as práticas e os procedimentos detalhados e específicos.

Para DELANEY *et alli* (1996, p. 3), os GAAP referem-se ao reconhecimento, à mensuração e à evidenciação (*disclosure*) das atividades econômicas dos agentes, bem como à preparação e à apresentação de demonstrações que as resumam. Dessa forma, os GAAP são produto do ambiente econômico e sua complexidade acompanha a sofisticação dos negócios a serem registrados.

Os US GAAP assumem a forma de convenções generalizadamente aceitas, por acordos tácitos, desenvolvidos de modo casuístico, com caráter pragmático, em lugar de derivadas de um conjunto de postulados ou conceitos básicos. Isso consta do *Accounting Principles Board* – APB (Conselho de Princípios Contábeis) *Statement* (Demonstração) 4, de 1970, denominado *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises* (Conceitos e Princípios Contábeis Básicos Subjacentes às Demonstrações Contábeis de Empreendimentos de Negócios).

O *AICPA Code of Professional Conduct* (Código de Conduta Profissional do AICPA) rege o comportamento dos membros do Instituto. A *Section* (Seção) **200 – General Standards Accounting Principles** (Padrões Gerais dos Princípios Contábeis) contém duas normas particularmente relevantes para os US GAAP. Trata-se das *Rules* (Normas) **202** e **203**. A *Rule 202* prescreve que o trabalho profissional dos membros do AICPA – auditoria, revisão, compilação, consultoria empresarial ou tributária, entre outros serviços – observará os padrões promulgados pelos órgãos indicados pelo Instituto. Já a *Rule 203* estabelece as condições para que os pareceres dos associados ao AICPA manifestem-se pela conformidade

das informações contábeis prestadas aos US GAAP e nomeia os órgãos reconhecidos como hábeis para a elaboração dos padrões.

A **Rule 203** designa o **Financial Accounting Standard Board** – FASB (Conselho dos Padrões de Contabilidade Financeira), desde 1973, como o ente hábil a regular o setor privado, com ou sem a finalidade de lucros, empregando os **Statements of Financial Accounting Standards** – SFAS (Demonstrações dos Padrões de Contabilidade Financeira), mantendo-se as orientações anteriores, denominadas **Accounting Research Bulletins** – ARB (Boletins de Pesquisa Contábil) e APB **Opinion** (Opinião), enquanto não alteradas pelo FASB.

No setor público, o **Government Accounting Standard Board** – GASB (Conselho dos Padrões de Contabilidade Governamental), desde 1984, cuida da regulamentação contábil relativa aos governos estaduais e locais, por intermédio dos **Statements of Governmental Accounting Standards** (Demonstrações dos Padrões de Contabilidade Governamental). O **Federal Accounting Standards Advisory Board** – FASAB (Conselho Consultivo dos Padrões de Contabilidade Federal), desde 1993, atua mediante as **Statements of Federal Accounting Standards** (Demonstrações dos Padrões de Contabilidade Federal).

Havendo divergência entre os procedimentos contábeis adotados e as orientações expressas pelos órgãos reconhecidos, a divisão de ética do AICPA efetuará a interpretação à luz de outros esclarecimentos efetuados pelos órgãos competentes. O modelo dos US GAAP pressupõe, explicitamente, que a aderência aos padrões elaborados pelos órgãos indicados evita equívocos de entendimento por parte dos usuários da informação contábil, na maior parte dos casos. Em casos específicos, a literal aplicação das normas poderia conduzir a interpretações errôneas das demonstrações contábeis. Nesses casos, o tratamento contábil adequado considera a prevalência da substância sobre a forma, com o objetivo de evitar demonstrações enganosas ou incompletas.

2.2. Hierarquia dos US GAAP, autoridade substantiva e devido processo

No diapasão da complexidade ambiental norte-americana, NIYAMA e GOMES (2002, p. 193-194) ressaltam a existência de hierarquias nos US GAAP, derivadas do seu elevado grau de detalhamento. Desse modo, existem cinco níveis hierárquicos de US GAAP, cuja ordem deve ser observada, na aplicação das normas contábeis, segundo prescrição das normas de auditoria. Os níveis (a) a (d) são compulsórios e o nível (e) serve para orientação. Quando não houver norma aplicável ao caso específico, no primeiro nível, o auditor deve buscá-la, nos demais níveis, observando-se a hierarquia. Com base na literatura pertinente, elaborou-se o quadro em apêndice, sintetizando o resumo hierárquico dos US GAAP.

O requisito da independência é muito importante para a atuação do **certified public accountant** – CPA (contador público certificado). Conforme LEVY e MCBRIDE (2001, p. 4), se as informações contábeis forem preparadas pela própria entidade, mesmo que por algum CPA empregado, isto é, em regime de subordinação, descabe a emissão de parecer, tendo em vista a falta de independência. Ou seja, sem a atuação independente, qualquer auditor deve negar-se a emitir opinião acerca da conformidade ou da desconformidade das demonstrações contábeis com os US GAAP.

As normas contábeis são utilizadas, mas não criadas, pelas normas de auditoria. Para obter a certificação de **fair statements** (demonstrações justas), as

demonstrações devem observar os ***Generally Accepted Auditing Standards*** – GAAS (Padrões de Auditoria Geralmente Aceitos), promulgados pelo AICPA, na forma de ***Statements on Auditing Standards*** – SAS (Demonstrações dos Padrões de Auditoria), interpretações ou guias de contabilidade e auditoria. Entre outros requisitos, as SAS exigem a observância dos US GAAP, na ordem hierárquica definida.

Em janeiro de 1992, atendendo solicitação do ***Financial Accounting Foundation*** – FAF (Fundação de Contabilidade Financeira), o ***Auditing Standards Board*** – ASB (Conselho dos Padrões de Auditoria), no âmbito do AICPA, promulgou o SAS 69, ***The Meaning of 'Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles' in the Independent Auditor's Report*** (O Sentido de 'Apresentação Justa, em Conformidade com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos' no Parecer do Auditor Independente). O SAS 69 hierarquiza as normas sob a esfera de influência do FASB e do GASB. Posteriormente, conforme o FASAB (2002), o ASB publicou o SAS 91, ***Amendment to Statement on Auditing Standards*** (Emenda às Demonstrações dos Padrões de Auditoria) No. 69, integrando os ***Professional Standards*** (Padrões Profissionais) do AICPA, que ordenam a hierarquia dos US GAAP, tanto para o setor privado quanto para o governamental.

Conforme PAULO (2002, p. 67-68), embora muitos países regulamentem suas políticas contábeis em legislação específica, o Congresso norte-americano atribuiu tais prerrogativas à ***Securities and Exchange Commission*** – SEC (Comissão de Valores Mobiliários), que atua nos mercados interestaduais de títulos e valores mobiliários.

A SEC, por intermédio do ***Accounting Series Release*** – ASR (Informativo da Série Contábil) 150, de 1973, reconheceu a autoridade do ***Financial Accounting Standard Board*** – FASB (Conselho dos Padrões de Contabilidade Financeira), para editar os US GAAP, sem prejuízo da própria competência para efetuar a regulamentação. Assim, princípios contábeis contrários àqueles emanados do FASB e seus predecessores são inaceitáveis nas demonstrações contábeis, na ausência de qualquer regra específica da SEC. Eventualmente, a SEC publica normas ou interpretações que devem ser atendidas pelas empresas que operam nas bolsas, a exemplo da ***Regulation*** (Regulação) *S-X*, versando sobre a evidenciação de itens das demonstrações contábeis. Tal regulamentação sobrepõe-se aos pronunciamentos do FASB, no tocante à contabilidade relacionada aos mercados de capitais.

Dessa maneira, os órgãos supervisores – Congresso e SEC – acompanham os eventos econômicos e intervêm na regulamentação contábil apenas em momentos especiais.

Tanto o FASB quanto o GASB operam sob a supervisão do FAF, que não interfere na elaboração das normas contábeis. Trata-se de uma fundação privada, sem fins lucrativos, que foi constituída para eleger os membros do FASB e do GASB e respaldar a sua atuação, inclusive financeiramente. Onze membros do FAF são escolhidos por oito organizações patrocinadoras, representativas dos vários segmentos sociais envolvidos com as informações contábeis, e cinco membros adicionais são escolhidos pela mesa diretora da Fundação.

O FASB é composto por sete membros, dedicados em tempo integral, cuja diversidade de experiências inclui sólidos conhecimentos de contabilidade, finanças e negócios e um particular apreço pelo interesse público, no tocante à assuntos de contabilidade e informação financeira. Os membros do FASB são eleitos por cinco anos, renováveis por mais cinco. O GASB também é constituído por sete membros, cuja diversidade de formação

inclui sólidos conhecimentos em contabilidade governamental e zelo pelo interesse público em matéria de contabilidade e informação financeira. Mas só o presidente do GASB atua em tempo integral. Os demais membros podem empregar parte do seu tempo em outras atividades.

A atuação do FASAB é, atualmente, regulada pelo memorando de entendimentos firmado, em janeiro de 2002, pelo **General Accounting Office** – GAO (Escritório Central de Contabilidade), pelo **Department of the Treasury** (Departamento do Tesouro) e pelo **Office of Management and Budget** – OMB (Escritório de Administração de Orçamento). Esses órgãos federais respaldam a atuação do FASAB, composto de nove membros, dos quais três representam os respectivos patronos e os demais são originários dos setores financeiro, de auditoria, de contabilidade ou acadêmico.

Adotam-se vários cuidados, tendentes a garantir que os US GAAP satisfaçam as demandas por normas contábeis. De um lado, assegura-se a participação de representantes dos vários segmentos interessados na elaboração, na aplicação e na supervisão das normas, em conformidade com o princípio democrático da igualdade de oportunidades. De outro lado, aprimora-se o devido processo (*due process*) para que o produto – os US GAAP – obtenha ampla aceitação. No atual método do devido processo, os eventos observam uma ordem geral, adaptável a cada um dos responsáveis pela edição dos US GAAP – SEC, FASB, GASB, FASAB. As principais etapas do processo, para o FASB (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 65), são: (1) avaliação preliminar; (2) admissão na agenda; (3) memorando de discussão (*discussion memorandum*); (4) versão preliminar (*exposure draft*); (5) audiências (*hearings*); (6) padrão final estabelecido (*standard*).

A ampliação desses cuidados pode ser observada, historicamente, na evolução dos US GAAP. Para cada momento de crise, associado à redução da confiança popular nos sistemas de informação contábil, a resposta institucional passou pelo acréscimo de novos atores no processo de elaboração das normas e de supervisão do exercício profissional. Em outras palavras, a cada questionamento mais incisivo sobre a legitimidade dos resultados, a classe contábil norte-americana conformou-se à redução das suas prerrogativas profissionais, em favor da maior estabilidade sistêmica.

Existem algumas exceções aos US GAAP, como a contabilidade tributária, no âmbito da contabilidade privada (LEVY e MCBRIDE, 2001, p. 6), a contabilidade de custos ou gerencial, na esfera de influência da contabilidade privada e da contabilidade governamental para estados e municípios (FASAB, 1993, p. 8), e as informações relativas aos orçamentos governamentais (RUPPEL, 2002, p. 37). Nesses casos, bem como quando não houver manifestação oficial de órgão reconhecido para respaldar o procedimento adotado, devem ser evidenciados os critérios contábeis utilizados.

2.3. A busca pela comparabilidade das informações contábeis

A busca pela comparabilidade das demonstrações contábeis perpassa vários modelos ideais. Alguns desses modelos baseiam-se em métodos dedutivos; outros, em métodos indutivos. Ora preconiza-se maior uniformidade nos padrões, ora defende-se mais informação para garantir a justiça da competição (*fair play*) por recursos. A trajetória da discussão sobre os princípios contábeis norte-americanos pode ser associada a acontecimentos, marcados pela defesa de algum desses modelos.

Em 1917, o **Federal Reserve Board** – FED (Conselho da Reserva Federal), o banco central norte-americano, patrocinou um documento denominado *Uniform Accounting*

(Contabilidade Uniforme). Tal denominação, aparentemente, prestigiava o modelo da uniformidade.

A crise de 1929 culminou na criação da SEC, em 1934, e no recrudescimento das questões ligadas a autoridade substantiva. Com o ASR 4, de 1938, a SEC delega autoridade à órgãos profissionais, inicialmente o ***Committee on Accounting Procedure*** – CAP (Comitê de Procedimentos Contábeis), órgão criado pelo AICPA, em 1936, especialmente para editar normas contábeis. O CAP emitiu 51 boletins, até 1959, quando foi substituído pelo APB, igualmente criado pelo AICPA, na formulação dos US GAAP para o setor privado. O APB editou 31 opiniões, até a mudança do modelo centralizado na classe contábil e da criação do FASB, em 1973, com a transferência da autoridade substantiva, pela SEC e pelo AICPA (SCHMIDT, 2000, p. 95).

Mas, após as discussões doutrinárias que se seguiram à crise de 1929, o modelo teórico predominantemente defendido buscava a comparabilidade pela informação. Isso se justificava pela melhor capacidade de acomodar os vários interesses, muitos deles conflitantes, acerca dos objetivos e dos usuários da contabilidade. Cabe referir os trabalhos de GEORGE MAY e WILLIAM PATON, que segundo HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999, p. 73-74 e 156-158), os pensamentos da época.

Presidindo um órgão da classe contábil, MAY manifestou sua convicção, em correspondência dirigida à Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1932, de que a uniformidade não assegurava a comparação das demonstrações contábeis. Ele também defendeu a idéia de que as políticas contábeis deveriam ficar a cargo das empresas, em lugar de órgãos reguladores, mediante o compromisso de disporem das informações necessárias para a tomada de decisão dos usuários externos.

Em 1936, PATON liderou a publicação de *A tentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements* (Um estudo preliminar dos princípios contábeis aplicáveis às demonstrações financeiras das corporações), pela ***American Accounting Association*** – AAA (Associação Americana de Contabilidade) e, no mesmo ano, com ANANIAS CHARLES LITTLETON, escreveu *An introduction to corporate accounting standards* (Uma introdução aos padrões de contabilidade corporativa). Esses trabalhos defendiam a uniformização com base em padrões, pois a universalidade dos princípios não seria compatível, para os dois autores, com uma instituição de serviços como a contabilidade.

Quando da criação do APB, em 1959, já se questionava quem deveria fazer parte de uma organização que tinha por objetivo examinar e estabelecer premissas contábeis. Segundo HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999, p. 62), a possibilidade de o APB incluir representantes de empresas, do governo e acadêmicos, ainda que membros do AICPA “*gerou a indagação de se os padrões de divulgação financeira deveriam ser fixados pelos contadores ou pelos usuários e, caso isso fosse feito pelos contadores, se deveria ser permitida a participação de contadores gerenciais*”.

Os princípios podem ser vistos como axiomas, verdades fundamentais, em oposição às práticas geralmente aceitas. O APB emitiu, em 1961 e 1962, respectivamente, os ***Accounting Research Studies*** – ARS (Estudos de Pesquisa Contábil) 1 e 3, recomendando a utilização de postulados e princípios da contabilidade. Mas a abordagem dedutiva sofreu forte rejeição, devido à distância entre as recomendações e as práticas efetivamente adotadas. Em consequência, o APB viu-se compelido a produzir nova revisão dos princípios contábeis

existentes. Daí, resultou o **ARS 7 *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*** (Inventário de Princípios Contábeis Geralmente Aceitos para Empreendimentos de Negócios), assim comentado por HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999, p. 78):

“Os objetivos deste estudo eram discutir o conceito básico de princípios contábeis aceitos, resumir princípios e práticas aceitos e resumir pronunciamentos do Conselho de Princípios Contábeis e de seu predecessor. Tal como ocorreu com outros pronunciamentos anteriores, o ARS 7 rejeitou a imposição de um sistema uniforme único de contabilidade, enfatizando, ao contrário, a diversidade na contabilidade como conceito básico. Uma diferença importante entre esse estudo e o ARS 1 e o ARS 3 foi a ênfase em métodos indutivos e pragmáticos, em lugar do método dedutivo.”

Isso não significou a inércia daqueles que defendiam a explicitação dos princípios como um norte referencial, capaz de respaldar uma abordagem dedutiva para os US GAAP. Em 1966, a AAA publicou ***A Statement of Basic Accounting Theory*** – ASOBAT (Um Pronunciamento sobre os Fundamentos da Teoria Contábil), voltada para a uniformidade por princípios. Logo depois, em 1970, o AICPA, por intermédio do APB 4, manifestou a sua opinião sobre um núcleo contábil de princípios. Mais recentemente surgiu o ***The Conceptual Framework*** (A Estrutura ou o Referencial Conceitual), correspondente ao conjunto das sete ***Statements of Financial Accounting Concepts*** – SFAC (Demonstrações dos Conceitos de Contabilidade Financeira), publicadas pelo FASB. Além disso, cumpre mencionar, do GASB, as duas ***Concepts Statements*** (Demonstrações Conceituais) – GASBCS e as quatro ***Statements of Federal Financial Accounting Concepts*** – SFFAC, editados pelo FASAB. As estruturas conceituais não constituem US GAAP, no sentido de vincularem os procedimentos contábeis. Eles consistem, isso sim, na tentativa de explicitar a legitimidade ou a justificação dos US GAAP, as normas contábeis norte-americanas, do ponto de vista dedutivo, em lugar de indutivo. Idealmente, deveriam abarcar toda a produção normativa dos padrões norte-americanos. Mas os modelos conceituais elaborados não permitem referenciar todas as normas. Há inconsistências entre os vários tópicos abordados, quando tomados em conjunto. Ainda assim, como resultado desse esforço, avançou-se na investigação acerca dos objetivos e dos usuários da Contabilidade.

Dessas experiências doutrinárias, restaram os atributos qualitativos da informação contábil, ou seja, as propriedades que as tornam úteis. Nesse prisma, a utilidade da informação contábil depende da relevância e da confiabilidade. Com respeito à relevância, sobressai o valor da informação contábil, fulcrada no seu caráter preditivo ou de *feedback*, ligado à confirmação ou à correção das expectativas anteriores. Neste íterim, a diversidade de usuários transparece como a maior dificuldade a ser enfrentada. Como fornecer informações que atendam ao mesmo tempo, diferentes apelos? IUDÍCIBUS (2000, p. 19), defende a idéia de criação de um arquivo básico de informação contábil, capaz de atender a usuários distintos.

O FASB e o GASB elaboram padrões coerentes com demonstrações contábeis de propósito genérico, voltadas para usuários externos. É que, por definição, os usuários internos têm pronto acesso imediato às informações demandadas. Ademais, as eventuais demonstrações com finalidades específicas atingiriam faixas estreitas de usuários externos, onerando sobremaneira o custo da informação contábil. Para o FASAB, ao contrário do FASB e do GASB, a distinção entre usuários internos e externos é menos relevante, no caso do governo federal, do que para outras entidades. O FASAB, no ***Statement of Financial***

Accounting Concepts n° 1: Objectives of Federal Financing Reporting, de 1993 (Demonstrações dos Conceitos Federais de Contabilidade Financeira n° 1: Objetivos dos Informes Financeiros Federais, p. 8), considera as necessidades de usuários tanto internos e quanto externos. Tanto é assim, que vários dos seus US GAAP preocupam-se em elucidar a contabilidade gerencial e os sistemas de custos, no plano federal.

Mais recentemente, em 2002, o Congresso norte-americano aprovou o **Sarbanes-Oxley Act**, em resposta ao clamor popular derivado de fraudes contábeis, como a verificada na Enron, em que a auditoria reconheceu haver falhado (HIRASHIMA, 2002). Atente-se que tais fraudes contribuíram para as perdas de US\$ 7,7 trilhões, no montante destinado às aposentadorias dos norte-americanos, circulando nos mercados de capitais, conforme mencionado ao início do texto. Dois pontos dessa Lei merecem destaque para o desenvolvimento do presente trabalho.

O primeiro ponto refere-se à Seção **108. ACCOUNTING STANDARDS** (Padrões Contábeis), (d) **STUDY AND REPORT ON ADOPTING PRINCIPLES-BASED ACCOUNTING** (Estudo e Informe sobre a Adoção da Contabilidade Baseada em Princípios), da Lei Sarbanes-Oxley. Por força dos dispositivos dessa Seção, ambas as Casas do Congresso norte-americano deveriam receber, até meados de 2003, um estudo versando sobre (i) a abrangência atual da contabilidade e as informações contábeis baseadas em princípios, (ii) o tempo requerido para mudar os sistemas contábeis de informação baseados em regras para baseados em princípios, (iii) a viabilidade dos métodos possíveis para a implementação dos sistemas baseados em princípios e (iv) uma ampla análise econômica da implementação dos sistemas baseados em princípios.

O FASB engajou-se no atendimento dessa determinação e elaborou uma proposta para conduzir as discussões acerca da adoção da contabilidade por princípios. No **Proposal for a Principles-Based Approach to U.S. Standard Setting**, o FASB (2002, p. 4-5) ressalta o aumento da subjetividade, intrínseco ao modelo de princípios, adotado no desenvolvimento dos **International Accounting Standards** – IAS (Padrões Contábeis Internacionais ou Normas Internacionais de Contabilidade – NICs) e em outros países desenvolvidos, como o Reino Unido:

“A principal diferença entre padrões contábeis desenvolvidos sob a abordagem de princípios e a atual contabilidade por padrões são que (1) os princípios seriam mais amplamente aplicáveis do que sob os padrões atuais, deixando pouca margem, se houver, para exceções aos princípios e (2) haveria menos guias de interpretação e de implementação (de todas as fontes, não somente o FASB) para aplicar os padrões. Isso, em troca, aumentaria a necessidade de aplicar o julgamento profissional consistente com a intenção e o espírito dos padrões.”

O segundo ponto a frisar, na Lei Sarbanes-Oxley, reside no título dedicado à **Public Company Accountig Oversight Board** (Conselho de Supervisão Contábil das Companhias Públicas), criando um órgão privado para supervisionar as auditorias praticadas nas companhias que atuam nos mercados de capitais inter-estaduais. Pela Seção 101, (1), (e), da Lei, o Conselho seria composto de cinco membros, com dedicação exclusiva. Dos cinco, apenas dois devem ser CPAs. Para algum desses dois exercer a Presidência, não pode haver exercido a atividade de contador público nos cinco anos anteriores.

Com isso, a atividade de auditoria, vinculada à aplicação dos US GAAP, será supervisionada por profissionais que não são contadores públicos, a exemplo do que ocorrera trinta anos antes, pela constituição do FAF e do FASB, com a abertura da elaboração

de normas contábeis àqueles que não eram membros do AICPA. Em outras palavras, repete-se o esquema de ampliar o círculo de devido processo legal como forma de assegurar a maior estabilidade dos interesses envolvidos. O tempo dirá se essa solução é suficiente ou não.

3. Análise dos dados

A evolução dos US GAAP pode ser comparada com a brasileira. Em primeiro lugar, deve-se recordar a tradição centralizadora, que aponta para o padrão de contabilidade uniforme. No entanto, o interesse dos órgãos governamentais regulamentadores em utilizar as normas contábeis como instrumentos da consecução das políticas públicas poderia ensejar um sistema contábil baseado na macroeconomia. Vale examinar, separadamente, os encaminhamentos relativos à contabilidade pública e à privada.

No setor público, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estipula a criação de um conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade (art. 67). Esse conselho visa à harmonização e à coordenação entre os entes federativos e à adoção de normas de consolidação das contas públicas e à padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata a Lei Complementar, entre outros objetivos. Devido à falta de implementação do conselho, até o momento, a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas repousa exclusivamente no órgão central de contabilidade da União (art. 50, § 2º).

A classe contábil brasileira adotou integralmente a orientação legislativa formulada por intermédio da LRF. Tanto é assim, que o Conselho Federal de Contabilidade patrocina o Prêmio CFC de Gestão Fiscal Responsável, além do Guia Contábil da LRF, obra em que se reconhece, explicitamente, a composição multifacetária do conselho de gestão fiscal, conforme SILVA, PIRES e LUIZ (2001):

“Assim, pode-se inferir que o profissional de Contabilidade, além de responder por importante papel, no processo de elaboração das contas e de orientação aos governantes, presta relevante serviços à sociedade ao garantir a consistência das contas, seja participando do Conselho de Gestão Fiscal, a ser criado segundo o que dispõe o art. 67 da LRF, ou dos conselhos sociais dos municípios, necessários ao controle social, conforme prevêm os incisos III, do artigo já citado, e XI, do art. 11, do Decreto n.º 3.366, de 16-2-2000”

Note-se que inexistente referência legal explícita, na LRF, para que apenas contabilistas participem do conselho de gestão fiscal. Ainda a propósito desse conselho e da importância da regulação contábil para a gestão da coisa pública, vale transcrever a opinião de um dos mentores da LRF (AFONSO, 2002), em entrevista veiculada por órgão supervisor regional da profissão contábil:

“Uma coisa é ser transparente, no sentido de publicar, mas podemos publicar aquilo que ninguém consegue entender, onde apenas meia dúzia de especialistas acaba compreendendo. Deve-se publicar tudo, independente do que se é exigido e os contadores conhecem. Uma boa maneira de se fazer isso é criar um compacto dos melhores momentos e divulgá-los, como acontece no futebol. Na TV, após as realizações das partidas, acompanhamos um resumo de todos os jogos, com gols e resultados. O Conselho pode regulamentar este conceito, mas, infelizmente, este projeto não está andando na Câmara dos Deputados. Peço aos contabilistas que

nos ajudem a pressionar o Congresso para mostrar a importância desta normatização. Este Conselho também vai fixar o plano de contas contábeis, pois, hoje, o Governo Federal está seguindo um plano de contas, enquanto muitos municípios seguem outro, já que a maioria dos parlamentares acha que isto é um detalhe. Contudo, percebemos que, no dia-a-dia, é relevante, pois trabalhamos com contas nacionais e acaba complicando calcular nacionalmente, quando cada um está fazendo uma equação diferente.”

Na verdade, recentemente, a União firmou convênio com o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BIB e com a Associação Interamericana de Contabilidade – AIC, para que o Brasil participe do Programa de Transparência das Contas Públicas, ao lado de outros países da América do Sul. Desse modo, pretende-se harmonizar a contabilidade governamental brasileira com as normas internacionais para o setor público, editadas pelo **International Federation of Accountants** – IFAC (Federação Internacional de Contadores). Um passo importante para a harmonização consiste na tradução dessas normas contábeis para o português, em paralelo com a realização dos estudos da compatibilidade atual entre as normas contábeis governamentais brasileiras e as normas internacionais, visando à identificação dos ajustamentos necessários. Tal tradução deve contar com a participação da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, consoante o art. 17, I, da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.

Como visto anteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira já prevê a constituição do conselho de gestão fiscal, com representação dos diversos Poderes, das várias instâncias federativas e dos segmentos sociais interessados. Com exceção da possível representação do Conselho Federal de Contabilidade, os demais membros do conselho de gestão fiscal não seriam, necessariamente, contabilistas. Ademais, a União já subscreveu convênio para que o setor público brasileiro adote as normas internacionais de contabilidade governamental.

Reconhecida a importância da classe contábil para o aperfeiçoamento da **accountability** (responsabilidade pela prestação de contas) do setor público, vale examinar a harmonização contábil conduzida no setor privado.

Em primeiro lugar, não se conhecem equivalentes ao Prêmio CFC de Gestão Fiscal Responsável para a contabilidade privada, que estejam sendo promovidos pelo CFC. No âmbito da contabilidade voltada para o setor privado, as propostas de ampliação do círculo de segmentos sociais responsáveis pela elaboração das normas contábeis e pela supervisão dos trabalhos de auditoria e de aderência às normas internacionais de contabilidade, encaminhadas no bojo da reforma da legislação societária, enfrentaram a oposição do Conselho Federal de Contabilidade.

Por parte dos contabilistas, foi baixa a receptividade da proposta de instituir o Comitê de Padrões Contábeis, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que teria por objeto social o estudo, a elaboração e a divulgação de princípios, procedimentos e padrões de contabilidade. Nesse sentido, o CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2002) pretende manter a prerrogativa de elaborar e divulgar as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs, contrariando o Substitutivo inicialmente apresentado pelo Deputado Êmerson Kapaz, relator do Projeto de Lei nº 3.741/2000, que altera a Lei Societária, na Comissão de Economia, Indústria, Comércio e Turismo, da Câmara dos Deputados.

Nas palavras do presidente do Conselho, BARBOSA (2002), *“Isso se justifica; não é corporativismo, pois elaborar normas de contabilidade é para profissionais*

de contabilidade, não é tarefa para leigos”. De fato, uma vez alterado, o Substitutivo do Deputado logrou ser aprovado na Comissão. Em lugar de propor um comitê, facultou-se a constituição de convênios com especialistas, visando ao estudo e à divulgação de regras contábeis para o setor privado.

Traçando um paralelo entre os caminhos percorridos pela regulamentação norte-americana, e a contabilidade brasileira, observa-se, neste último caso, rejeição à idéia de que os usuários participem ativamente na elaboração de normas contábeis. Que se dirá, então, sobre a possibilidade de profissionais de outras áreas supervisionarem o desempenho dos trabalhos de auditoria.

Os US GAAP, pelo contrário, desde 1973, no caso do FASB, são o conjunto de normas prescritas e reconhecidas como imprescindíveis à comparabilidade das informações contábeis, pela sociedade norte-americana. Dada a sua importância, há participação de representantes de vários segmentos sociais, nos órgãos do setor privado, que receberam autoridade substantiva para elaborar os US GAAP, a par do zelo pelo devido processo na elaboração das normas contábeis. Nesse sentido, percebe-se a tendência em aumentar o grau de participação dos interessados nos processos normativos e de supervisão das práticas contábeis, como forma de reduzir posteriores conflitos de interesses.

A Lei Sarbanes-Oxley, de 2002, representa mais um passo nessa direção. Ao determinar que um órgão composto pela maioria de profissionais de outras áreas supervise as atividades de auditoria dos contadores públicos, o Congresso norte-americano procurou afastar qualquer crítica relacionada ao potencial comprometimento da revisão dos trabalhos contábeis exclusivamente entre pares. Lembre-se que a hierarquia dos US GAAP encontra-se definida, por enquanto, nos padrões de auditoria do AICPA, que é o órgão de classe dos contadores públicos certificados.

Cabe ao novo Conselho de Supervisão, segundo a Lei norte-americana, *“estabelecer ou adotar, ou ambos, por norma, padrões de auditoria, de controle de qualidade, de ética, de independência e outros padrões relacionados à preparação dos informes de auditoria para os emitentes”* de títulos e valores mobiliários (*Sec. 101, (c), (2)*). De início, o Conselho deve adotar os padrões profissionais de auditoria propostos por grupos de contadores, especialmente reconhecidos para esse fim, sem prejuízo da posterior alteração ou rejeição desses padrões (*Sec. 103, (a), (3)*). A SEC exerce a supervisão das atividades desse Conselho e nenhuma norma por ele aprovada terá efeito sem a prévia aprovação da Comissão (*Sec. 107, (b), (2)*).

Desde meados da década passada, existe a orientação congressional para que os US GAAP harmonizem-se com as normas internacionais, no intuito de reduzir os custos de transação relacionados aos ajustamentos contábeis. As normas internacionais têm maior aderência ao conceito de comparabilidade por hierarquia – modelo dedutivo – do que as normas norte-americanas. A eventual mudança para princípios poderia aumentar o grau de harmonização com as normas internacionais, representando, no modelo norte-americano, o aumento da discricionariedade dos contadores. Assim, persistem vários dos empecilhos que impediram, até o momento, a maior harmonização entre as práticas contábeis norte-americanas e as normas internacionais.

4. Considerações finais

A formulação dos US GAAP, com base na maior uniformidade ou na prestação de mais informações, tem sido discutida, desde 1917, principalmente na esfera privada. Mas, em momentos de crise, a exemplo de 1929, de 1972 e de 2000, há renovado interesse em um núcleo de princípios, delimitadores da prática contábil, que não ofereça exceções. Aparentemente, esse modelo dedutivo oferece maior segurança jurídica do que o baseado em mais informações, colhidas e estruturadas de diferentes maneiras. Ainda assim, a busca de comparabilidade entre as demonstrações conformou os princípios americanos ao método indutivo, caracterizado pela existência de vários procedimentos alternativos para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação contábil, todos igualmente válidos.

No caso brasileiro, tradicionalmente, adota-se o método dedutivo, em maior conformidade com as normas internacionais de contabilidade (NICs). Na busca pela harmonização das normas contábeis, um dos caminhos possíveis consiste na aderência das normas nacionais às internacionais. Neste sentido, o Brasil estaria mais próximo de conseguir tal desiderato, tendo em vista a similaridade de sua abordagem dedutiva com o método empregado nas normas internacionais. Os Estados Unidos, pelo contrário, estaria mais distante da harmonização com as NICs, em razão da sua abordagem indutiva.

O Congresso norte-americano, por intermédio da Lei Sarbanes-Oxley, de 2002, retomou a discussão acerca do sistema mais adequado para os princípios contábeis. Durante quase um século de evolução, na regulamentação contábil norte-americana, sobressaiu a visão indutiva. Em face dos recentes acontecimentos, esse método, que tradicionalmente fundamenta os US GAAP e torna-os reconhecidos como um corpo de padrões, vem sendo questionado.

E, desse modo, revigora-se uma velha indagação: padrões ou princípios? O Congresso norte-americano, por intermédio da lei acima citada, determinou a verificação da viabilidade em aplicar o método dedutivo para os US GAAP. Essa verificação deve vir acompanhada da realidade do mercado norte-americano. Ou seja, diante das peculiaridades econômicas daquele país, seria viável a mudança de abordagem indutiva para dedutiva?

Em 1973, a classe contábil representada pelo AICPA, viu diminuir as suas prerrogativas de editar normas de contabilidade para o setor privado, de modo exclusivo. As criações do FAF e do FASB, naquele momento, representaram mecanismos institucionais de ampliação da participação de outros grupos de interesses, na elaboração de normas contábeis, em detrimento da exclusividade anterior. De maneira similar, em 2002, o Congresso norte americano repartiu a prerrogativa de supervisão das atividades de auditoria, pela constituição de um conselho de supervisão específico desta atividade. Esse Conselho, composto por cinco membros, tem a representação de apenas dois contadores certificados.

O que se percebe, nesses dois momentos históricos, separados por trinta anos, é a reprodução de um esquema: diante das crises dos sistemas contábeis de informação, amplia-se o círculo de participantes do devido processo legal. Tal ampliação, facultando que outros segmentos sociais interessados integrem os órgãos competentes para a elaboração e a aplicação dos US GAAP, reafirma a maior legitimidade democrática de processos multilaterais. A visão que orienta esse esquema é eminentemente utilitarista, uma vez que se objetiva a maior estabilidade sistêmica.

No caso do Brasil, pelo menos quanto à contabilidade do setor privado, a realidade tem evoluído diferentemente da experiência norte-americana. Recentemente, houve uma tentativa de criação de um comitê contábil, prevendo a participação de outros segmentos da sociedade na elaboração das normas. A reação contrária da classe contábil, representada pelo Conselho Federal de Contabilidade, foi surpreendente.

Saliente-se que a mesma entidade não apresentou igual comportamento, por ocasião do trâmite do projeto da Lei de Responsabilidade Fiscal, que prevê a criação de um conselho de gestão fiscal representativo dos vários segmentos sociais. A proposta desse conselho identifica-se com a experiência norte-americana, ainda que aplicada apenas à contabilidade governamental brasileira. Se implementado, o conselho representaria a restrição de prerrogativas da classe contábil em favor da sociedade.

Ainda em relação ao setor público, vale mencionar a segregação dos US GAAP em dois corpos absolutamente distintos, ao contrário da experiência centralizadora brasileira. A separação das competências, aparentemente, serve bem àquele modelo federativo e de partição de Poderes, uma vez as crises recentes circunscreveram-se aos US GAAP do setor privado. Mas tal duplicidade para a contabilidade governamental norte-americana pode dificultar eventuais pretensões de harmonizar os US GAAP voltados para o setor público com as normas internacionais, diferentemente da situação brasileira, representada por um único órgão normatizador.

Referências

AFONSO, J. R. **A Lei de Responsabilidade Fiscal “pegou”**. Disponível em : <http://federativo.bndes.gov.br/bf_bancos/noticias/n0001780.pdf> Acesso em: 14 dez. 2002.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). **AICPA Code of Professional Conduct**. Disponível em:

<<http://www.aicpa.org/about/code/index.htm>> Acesso em: 28 out. 2002.

BARBOSA, A. G. **Uma questão de justiça**. Jornal do CFC, Brasília, Ano 5, nº 49, jun. 2002. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br/frame.asp?link=Publicacoes/Jornal/pdf/jornal49.pdf>> Acesso em: 14 dez. 2002.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04.05.2002**, que “*Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*”. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 dez. 2002.

_____. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**, que “*Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências*.” Disponível em

<http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 14 abr. 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Conselho e CVM implementam Normas Brasileiras de Contabilidade**. Jornal do CFC, Brasília, ano 5, n. 51, ago. 2002. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/frame.asp?link=Publicacoes/Jornal/pdf/jornal51.pdf>> Acesso em: 14 dez. 2002.

_____. **Prêmio CFC de Gestão Fiscal Responsável**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Hp/lrf/premio.asp>>. Acesso em: 14 abr. 2003.

DELANEY, P. R.; Epstein, B. J.; Nach, R.; Budak, S. W. **GAAP 1997: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**. USA: Wiley, 1996.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD (FASAB). **AICPA issues SAS 91**. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdf/aprmay00.pdf>> Acesso em: 28 out. 2002.

_____. **Statement of Federal Financial Accounting Concepts nº 1: Objectives of Federal Financing Reporting, 1993**. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdf/sffac-1.pdf>> Acesso em: 15 dez. 2002.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). **Proposal: principles-based approach to US standard setting. Oct 2002**. Disponível em: <http://www.fasb.org/proposals/principles-based_approach.pdf> Acesso em: 28 out.2002.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE – GAO. **Accounting principles, standards, and requirement**. Disponível em: <<http://www.gao.gov/new.items/d02248g.pdf>> Acesso em: 14 dez. 2002.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE – GAO, DEPARTMENT OF THE TREASURY, OFFICE OF MANAGEMENT AND BUDGET – OMB. **Memorandum of understanding among the General Accounting Office, the Department of the Treasury, and The Office of Management and Budget on Federal Government Accounting Standards and a Federal Accounting Standards Advisory Board, on January 11, 2002**. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdf/mou01162002.pdf>> Acesso em: 15 dez.2002.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB). **Governmental Accounting Research System**, atualizado até 31.12.2001.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HIRASHIMA, T. **Problemas Contábeis e de Governança Corporativa no Caso Enron**. Disponível em: <http://www.amcham.com.br/download/informativo2002-05-16b_d_arquivo> Acesso em: 28 out. 2002.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

KADLEC, D. **Everyone, back in the labor pool**. Time, July 29, 2002. p. 22-31.

LEITE, J. da S. J. **Normas Contábeis Internacionais – Uma Visão Para o Futuro**. In: 17ª CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. set. 2001, São Paulo/SP. Disponível em: <http://ix.congresso.iscap.ipp.pt/resumos/brasil/tendencias_actuais_da_contabilidade/normas>

[contabeis_internacionais_uma_visao_para_o_futuro.pdf](#)> Acesso em: 20 nov. 2002.

LEVY, J. R.; MCBRIDE, G. R. **U.S. Accounting – U.S. Tax, July 2001**. Disponível em: <<http://www.calcpa.org/global/USAAD.pdf>> Acesso em 28 out. 2002.

PEREIRA, V.; PATERSON, R.; WILSON, A. **A comparison between UK and US accounting principles** (Uma comparação entre os princípios contábeis dos Estados Unidos da América e do Reino Unido). 3.ed. Ernst Young, 1994.

NIYAMA, J. K.; GOMES, A. L. O. **Contabilidade de Instituições Financeiras**. São Paulo: Atlas, 2002.

PAULO, E. **Comparação da Estrutura Conceitual da Contabilidade Financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional**. João Pessoa, 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

RUPPEL, W. **GAAP for Governments Field Guide – 2002**. USA: Wiley, 2002.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, D. S. da (coordenador); PIRES, J. B. F. de S.; LUIZ, W. **LRF fácil: Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal (Para aplicação nos municípios)**. 4.ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2001.

UNITED STATES CONGRESS. **Sarbanes-Oxley Act of 2002**. Disponível em: <<http://news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>> Acesso em: 28 out.2002.

APÊNDICE – TABELA 1 – Resumo Hierárquico dos US GAAP

	NÍVEIS	ENTIDADES PRIVADAS*	GOVERNOS LOCAIS (MUNICIPAIS) E ESTADUAIS**	GOVERNO FEDERAL***
Princípios contábeis estabelecidos – (a) a (d)	(a)	Declarações (SFAS) e interpretações (FASI) do FASB, opiniões do ABP e boletins contábeis do AICPA. Normas e informativos de interpretação da SEC: Regulação S-X, ASRs e <i>Financial Reporting Releases</i> – FRRs	Declarações e interpretações do GASB, pronunciamentos do AICPA e do FASB, aplicáveis aos governos estaduais e locais, por determinação do GASB	Declarações e interpretações do FASAB e pronunciamentos do AICPA e do FASB, aplicáveis ao governo federal por determinação do FASAB
	(b)	Pronunciamentos de organismos compostos por peritos em contabilidade que observem o devido processo, como boletins técnicos do FASB, auditorias de indústrias, guias contábeis e declarações de posições do AICPA, se explicitamente reconhecidos pelo FASB	Boletins técnicos do GASB e auditorias de indústrias, guias contábeis e declarações de posições, quando elaboradas para governos estaduais e locais e explicitamente reconhecidos pelo GASB	Boletins técnicos do FASAB e auditorias de indústrias, guias contábeis e declarações de posições do AICPA, elaboradas para entidades do governo federal e referidas pelos FASAB
	(c)	Pronunciamentos de organismos compostos por peritos contábeis que observem o devido processo na interpretação ou no estabelecimento de princípios contábeis ou na descrição de práticas contábeis geralmente aceitas, como boletins práticos, do <i>Accounting Standards Executive Committee</i> (AcSEC), da Divisão de Padrões Contábeis do AICPA e memorandos ou protocolos do <i>Emerging Issues Task Force</i> – EITF (Força Tarefa de Assuntos Emergentes), do FASB	Boletins práticos do AcSEC, do AICPA, quando elaborados para governos estaduais e locais e explicitamente reconhecidos pelo GASB, e posições consensuais de grupos de contadores organizados pelo GASB, a propósito de assuntos contábeis relacionados a entidades governamentais estaduais e locais	Boletins práticos do AcSEC, do AICPA, e informes técnicos de contabilidade do <i>Accounting and Auditing Policy Committee</i> – AAPC (Comitê de Política Contábil e de Auditoria) do FASAB
	(d)	Práticas ou pronunciamentos que representem práticas prevalentes na indústria ou cuja aplicação, nas circunstâncias dadas, é geralmente aceita, como interpretações contábeis do AICPA e guias de implementação do FASB	Guias de implementação (perguntas e respostas), publicados pelo GASB e práticas amplamente reconhecidas e prevalentes em governos estaduais e locais	Guias de implementação publicados pelo FASAB e práticas reconhecidas e prevalentes no governo federal
Outra literatura contábil	(e)	Na ausência dos princípios contábeis estabelecidos, a literatura contábil reconhecida inclui as referências conceituais do FASB, ensaios do AICPA, boletins contábeis da SEC, padrões internacionais do <i>International Accounting Standards Board</i> – IASB (Conselho de Padrões Contábeis Internacionais), pronunciamentos de outras associações profissionais ou agências regulatórias (inclusive a SEC), serviço de perguntas e respostas sobre informações técnicas do apoio à prática técnica do AICPA e artigos e manuais de contabilidade.	Literatura contábil, incluindo as declarações conceituais do GASB e os pronunciamentos do AICPA e do FASB, quando não especificamente dirigidos para governos estaduais e locais	Na ausência de outra fonte de princípios contábeis reconhecidos, o auditor pode considerar outra literatura contábil, dependendo da relevância nas circunstâncias, como declarações conceituais do FASAB e os pronunciamentos de (a) a (d), quando não explicitamente reconhecidos pelo FASAB

* Fonte: PEREIRA, PATERSON, WILSON (1994, p. 27). ** Fonte: GASB (2001). *** Fonte: GAO (2002)