

## EVOLUÇÃO E ATUAL ESTADO DA CONTABILIDADE ALEMÃ

**José Alexandre Magrini Pigatto**

Bacharelado em Ciências Contábeis – FEA/USP

**Lázaro Plácido Lisboa**

Professor de Departamento de Contabilidade e Atuária – FEA/USP

Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP

Coordenador do Laboratório de Pesquisas em

Contabilidade Internacional – EAC – FEA/USP

### INTRODUÇÃO

Ao longo do curso de Contabilidade Internacional<sup>1</sup>, questões de natureza análoga permearam as discussões em sala de aula. Contudo, nenhuma parece ter suscitado tantos questionamentos em relação às suas peculiaridades e dissimilaridades, frente a outros países quanto aquelas relacionadas ao estudo da Contabilidade Alemã.

Enquanto a Contabilidade brasileira esteve sob o signo da influência européia, houve uma quantidade razoável de literatura contábil sobre a Alemanha. É comum encontrar referências sobre este assunto ao longo dos anos 50 e 60. Desconsiderando o caso da emissão das ações da Daimler-Benz da Bolsa de Valores de Nova Iorque em 1993, não se localizam referências sobre o assunto da Contabilidade Alemã. Ele caiu no esquecimento, exceto por alguma tese ou dissertação, periódico europeu, ou então, nos manuais de grandes empresas de auditoria.

O objetivo aqui é trilhar o caminho evolutivo da Contabilidade alemã através da literatura contábil, apontar suas principais características à Contabilidade mundial e, por fim, analisar suas perspectivas em relação ao futuro.

### POSICIONAMENTO DA CONTABILIDADE ALEMÃ

Em geral, os estudos em Contabilidade Internacional se iniciam pela preocupação em torno das diferenças que existem em outros países. Os autores, antes de qualquer tentativa de agrupamento contábil, enumeram valores, crenças, formas de organização que influenciam, formatam e determinam como é a Contabilidade em determinado local. Assim, poderia-se recorrer à literatura contábil para enumerar algumas características determinantes nas tentativas de agrupamento contábeis, inserindo o país de estudo, a Alemanha.

Como existem diversos parâmetros analíticos disponíveis, selecionou-se um esquema<sup>2</sup> que pareceu mais acessível e resumido na literatura para situar a Contabilidade Alemã.

O primeiro parâmetro a observar é o do *relacionamento com as fontes de capital*. A Revolução Industrial nos Estados Unidos e na Inglaterra criou uma grande quantidade de riqueza nova nestes países – riqueza que se espalhou amplamente entre a população em geral. À medida que as companhias cresceram e a classe média ascendente se tornou fonte de uma boa parte deste capital. O que emergia deste fenômeno tinha um impacto importante na Contabilidade Financeira nestes dois países. Primeiro, o grupo de investidores/credores tornou-se grande e diverso e as companhias passaram a ter uma propriedade dispersa (muitos acionistas). Segundo, os donos

---

<sup>1</sup> Disciplina de Tópicos de Contabilidade Internacional – EAC 452, ministrada no Curso de Ciências Contábeis, no segundo semestre letivo de 1988, na FEA/USP pelo Prof. Lázaro Plácido Lisboa.

<sup>2</sup> MÜLLER, G. GERNON, H., & MEEK, G. *Accounting: an international perspective*, Illinois: Irwin, 1994. P.1-16.

foram se divorciando da administração de suas companhias e o profissional, o gerente não proprietário se desenvolveu. Os investidores tornaram-se essencialmente alheios ao dia-a-dia das companhias que eles possuíam. Em tal ambiente, a informação contábil-financeira transformou-se numa fonte importante de dados sobre quão bem uma companhia estaria indo. A Contabilidade Financeira, nos países anglo-americanos, teve esta orientação ao longo de muitos anos. Além disso, estes países possuem grande se desenvolvidas bolsas de valores e mercados de títulos. Portanto, a busca de informações nos relatórios financeiros das companhias e a determinação da rentabilidade (desempenho da administração) aqui é um dos objetivos da Contabilidade Financeira. Por outro lado, em países como a Suíça, Alemanha e Japão, o ambiente é caracterizado por grandes bancos que satisfazem à maioria das necessidades de capital das empresas. A propriedade também tende a ser concentrada. As necessidades de informação dos fornecedores de recursos são satisfeitas de uma maneira relativamente direta, por meio de contatos pessoais e visitas. Uma vez que os empreendimentos se relacionam somente com alguns credores e talvez até mesmo só um, o acesso direto é um modo eficiente e prático para ter a saúde financeira da companhia monitorada. Os governos requerem alguma evidência pública e, assim, as companhias ainda preparam demonstrações contábeis para serem divulgadas. Entretanto, estes tendem a não conter tanta informação quanto os relatórios de companhias norte-americanas. Sendo os bancos a fonte primária de capital, a contabilidade financeira é orientada à proteção do credor.

O segundo aspecto a ser analisado é o *sistema legal*. Alguns autores dicotomizam o mundo da contabilidade entre países com uma orientação “legalista” e aqueles com uma orientação “não legalista”. A abordagem “legalista” na Contabilidade é representada, predominantemente, pelos assim chamados países de códigos legais. Países com uma abordagem “não legalista” são chamados “países de direito consuetudinário”. As leis nos países de códigos legais são uma série de “*thous shalt*” (tu deves) que estipulam o padrão mínimo de comportamento esperado. Os cidadãos são obrigados a cumprir a letra da lei. Na maioria dos países de lei codificada, os Princípios de Contabilidade são leis nacionais. Estas práticas e regras de Contabilidade tendem a ser altamente prescritivas, detalhadas e processuais. O principal objetivo da Contabilidade Financeira nesses países é determinar o quanto de imposto uma companhia deve para o governo. Argentina, França e Alemanha têm abordagens legalistas para a Contabilidade. A abordagem “não legalista”, normalmente, é encontrada em países de legislação consuetudinária. As leis são uma série de “*thou shalt not*” (não deves fazer) que estabelecem o além dos limites no qual é ilegal aventurar-se. Nestes limites, porém, são permitidos e encorajados liberdade de comportamento e julgamento. A prática contábil em “países de lei consuetudinária” é amplamente determinada pelos próprios contadores (no lugar dos legisladores) e assim tende a ser mais adaptável e inovadora. O Reino Unido e os Estados Unidos são “países de direito consuetudinário”.

O terceiro parâmetro de análise é o *nível de inflação*. A Contabilidade, em muitos países (inclusive nos Estados Unidos) é, em parte, baseada no princípio do custo histórico. Este princípio se baseia na suposição de que a unidade monetária usada nas demonstrações contábeis seja razoavelmente estável. Em outras palavras, o Princípio de Custo Histórico assume que o dólar (para companhias norte-americanas) não muda de valor, isto é, que há pequena ou nenhuma inflação. Como se poderia esperar, o quanto menos realista esta suposição se torna, maior é a tensão sobre o Princípio de Custo Histórico. Obviamente, a racionalidade do Princípio de Custo Histórico varia inversamente com o nível de inflação<sup>3</sup>. A Alemanha e Japão, dois dos partidários mais fortes do Princípio de Custo Histórico, têm experimentado muito pouca inflação em anos recentes. Algumas das idéias mais modernas que tratam da contabilidade inflacionária foram

<sup>3</sup> Conforme constata o Prof. Arivaldo dos Santos (Reconhecimento da inflação nas demonstrações contábeis: infelizmente uma lição ainda não apreendida por muitos, 1998), “...a grande maioria dos países não faz qualquer tipo de atualização relativa à inflação passada (...) o processo inflacionário independe de seu reconhecimento, ou não, na Contabilidade...”, e conclui que a ausência do reconhecimento inflacionário na contabilidade resulta que “... as informações contábeis estarão se distanciando de sua principal atribuição que é a de informar. “Vale ressaltar que o caso estudado no referido artigo diz respeito à Suécia, um país com uma inflação reconhecidamente baixa.

propostas na Europa durante os anos 20, quando aquele continente experimentou hiperinflação, em particular a Alemanha.

O quarto ponto a ser destacado diz respeito à sofisticação organizacional. Este fator define os limites da sofisticação da Contabilidade de um país. Empresas maiores, mais complexas têm problemas contábeis mais difíceis. A competência profissional do pessoal de Contabilidade faz-se necessária para resolver estes problemas. Evidentemente, a contabilidade tende a ser menos desenvolvida em países onde os níveis gerais de educação sejam baixos, amenos que estes países importem profissionais de Contabilidade ou enviem seus cidadãos para outro país a fim de receber treinamento e aprendizado necessário. Por outro lado, os próprios usuários das demonstrações contábeis devem ser sofisticados, pois de outra forma não haveria nenhuma demanda por tais relatórios. A maioria das corporações multinacionais é sediada nas nações ricas, industrializadas (por exemplo, Japão, Alemanha, Grã-Bretanha e nos Estados Unidos). Estes países tem sistemas de contabilidade sofisticados e profissionais de Contabilidade altamente qualificados. O desenvolvimento da Contabilidade e o desenvolvimento econômico andam, claramente de mãos dadas. Da mesma maneira que a maioria do mundo pode ser dividido entre os “que tem” e “os que não tem”, existem nações que “tem” e que “não têm” Contabilidade.

### **ARGUMENTOS GRUPAIS**

Depois dessa rápida enumeração de parâmetros é preciso aceitar a idéia de que a Contabilidade é influenciada por seu ambiente; então, seria lógico se esperar semelhanças contábeis entre países com ambientes empresariais semelhantes. É importante enfatizar a palavra “*semelhanças*”. Dois países não tem práticas contábeis idênticas. Cada país é uma “mistura sem igual de variáveis ambientais” que, juntas, influenciam o padrão de desenvolvimento da Contabilidade naquela nação. Então, para agrupar países, o interessado tem de diminuir algumas diferenças. Porém, na forma mais ampla de generalização, podem ser identificados quatro principais modelos de Contabilidade.

### **MODELO BRITÂNICO-AMERICANO**

Em círculos de Contabilidade Internacional pode-se ouvir freqüentemente o termo “Britânico-Americano”(ou às vezes Anglo-saxão) descrevendo a abordagem de contabilidade encontrada no Reino Unido e nos Estados Unidos. A abordagem holandesa é bastante semelhante e, para ser mais preciso, dever-se-ia chamar este modelo de: “Britânico-Norte-americano-Holandês”. O Reino Unido, os Estados Unidos e os países Baixos são os países de vanguarda neste agrupamento. Nestes a Contabilidade é orientada para as necessidades de decisão de investimento e credores eles tem grandes e desenvolvidos mercados de capitais, em que as companhias levantam vultosas quantias de capital. Os níveis de educação são muito altos e os usuários da informação contábil-financeira tendem a ser bastante sofisticados. Estes países possuem numerosas corporações multinacionais.

### **MODELO EUROPEU CONTINENTAL (ALEMANHA)**

Países neste agrupamento incluem a maioria da Europa continental e o Japão (embora este, ultimamente, apresente fortes influências da Contabilidade norte-americana). Os negócios aqui tem laços estreitos com os bancos que fornecem a maioria do capital necessário. A Contabilidade Financeira é “legalista” em sua orientação e as práticas contábeis tendem a ser altamente conservadoras. A Contabilidade não é fundamentalmente orientada às necessidades de tomada de decisão dos fornecedores de capital. Pelo contrário, é normalmente projetada para satisfazer exigências governamentais como, por exemplo, o cômputo do imposto de renda ou para demonstrar concordância com o plano de macroeconômico do governo. Países africanos de língua francesa, de um modo geral, seguem o modelo de contabilidade Europeu Continental.

### **MODELO SUL-AMERICANO**

O terceiro modelo inclui a maioria dos países na América do Sul. Com a exceção do Brasil que fala o português, estas nações compartilham um idioma e heranças comuns. O que distingue o modelo sul-americano dos modelos "britânico-americano" e o europeu continental é o uso persistente de ajustes contábeis pela inflação. Estes países têm uma experiência no que diz respeito à inflação, e a sua contabilidade reflete isto. A Contabilidade, base para tributação, é frequentemente utilizada com sucesso para fins de demonstrações contábeis divulgadas.

### **MODELO DE ECONOMIA COMBINADA**

Os distúrbios políticos de 1989-1990 no leste europeu e na antiga URSS resultaram num modelo de Contabilidade muito específico – o ambiental que busca ser receptivo a ambos, os remanescentes do planejamento e controle econômico central "arrochado", como também às atividades empresariais orientadas para o mercado. Onde este modelo se aplica, as empresas tipicamente operam sistemas de contabilidade duais. De um lado se produz informação gerencial usada no antigo sistema econômico centralizador, utilizando-se planos de contas uniformes e orçamentos em lugar de informação financeira real. Do outro lado, há uma orientação para os mercados capitalistas; tenta emular o modelo de Contabilidade britânico-americano e busca prover informação principalmente para investidores, banqueiros e analistas financeiros. Reconciliar, na prática estas duas abordagens conceituais muito diferentes na Contabilidade Financeira é difícil, se não impossível.

### **MODELOS EMERGENTES**

À parte dos quatro modelos de Contabilidade principais, há pouco descritos, dois outros estão em fases iniciais de desenvolvimento. Um é o modelo islâmico. Existe uma base teológica fundamentalista que proíbe, por exemplo, qualquer reconhecimento de juros (usura). Valores correntes de mercado são preferidos na mensuração de ativos e passivos. Este modelo não tem, contudo, evoluído a ponto de representar um padrão compreensivo (ou estrutura) de Contabilidade Financeira.

Outro modelo emergente poderia ser chamado o Modelo de Padrões Internacionais. Suas raízes repousam na harmonização internacional da Contabilidade Financeira – especialmente para corporações multinacionais e participantes de mercados financeiros internacionais. Várias corporações internacionais<sup>4</sup> já alinharam o seu relatório contábil-financeiro em conformidade com padrões de Contabilidade Financeira internacionais.

### **CONTABILIDADE EM PAÍSES COMUNISTAS**

Os governos comunistas (por exemplo, Cuba) possuem todos os recursos produtivos (nenhuma propriedade é privada) e provêem todas as necessidades de capital das entidades. A alta uniformidade é exigida uma vez que o primeiro usuário da informação será o planejamento governamental. A contabilidade uniforme também é necessária para o controle econômico central. Em contraste com economias capitalistas, os insumos básicos não são comprados em mercados abertos. O Estado aloca às firmas uma quantidade específica de recursos e é esperado que estas firmas produzam uma quantidade predeterminada de bens. O sucesso não é medido pela quantidade de renda auferida; a ênfase está em alcançar cotas de produção em determinar os seus custos.

---

<sup>4</sup> ZURBRÜGG, P. A experiência no mercado internacional de capitais utilizando as normas do ISAC. *Seminário Internacional*, 1997. (informação verbal)

Uma vez que a propriedade privada de recursos produtivos está ausente, a avaliação de ativos fixos não é enfatizada da mesma forma que em economias capitalistas. A Contabilidade Financeira *per si*, não existe. A China é o “bastião do remanescente” mundo comunistas e os seus sistemas de contabilidade básicos são completamente consistentes com princípios marxistas.

### EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE NA ALEMANHA<sup>5</sup>

O nascimento da Contabilidade na Alemanha se deu nas escolas de negócios e comércio (*Wirtschaftshochsulen, Handelshochschulen*) na virada do século. Do ponto de vista alemão, a princípio, a Contabilidade era vista como uma parte da disciplina na economia de empresas. De uma iniciativa particular das empresas e das câmaras de comércio que buscavam suprir suas necessidades de mão-de-obra especializada, seis *Wirtschaftshochschulen*<sup>6</sup> foram fundadas na Alemanha, Áustria e Suíça no espaço de três anos: Leipzig, Aachen, St. Gallen e Viena em 1898, Frankfurt e Köln em 1901. Algumas outras foram fundadas a seguir: Berlim (1906), Mannheim (1908), e München (1910).

A fundação destas instituições foi uma consequência da revolução industrial. Nas universidades a Economia era ensinada, mas os problemas das indústrias não eram analisados nem discutidos sob a ótica da Teoria do Firma. Existia uma falha óbvia entre a demanda industrial por educação de nível superior e sua oferta.

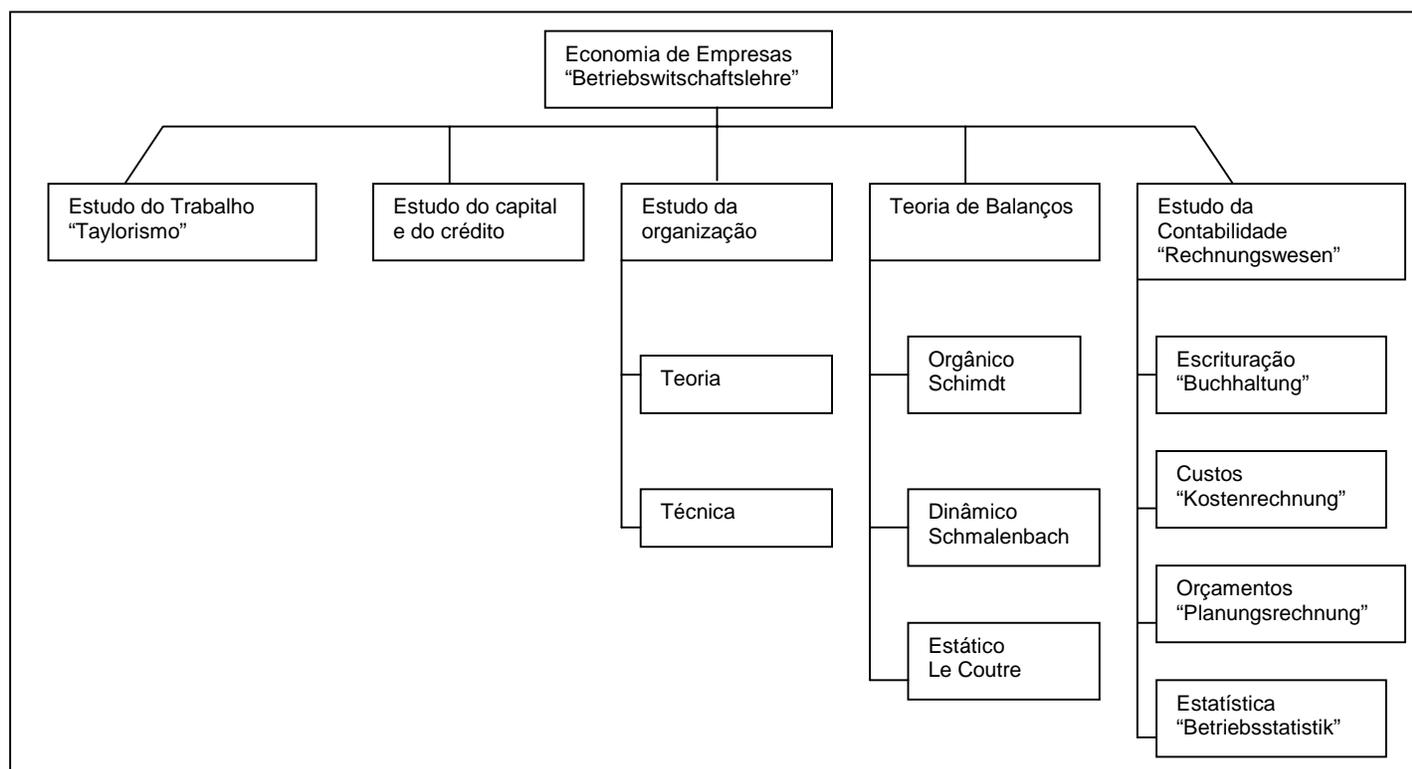


Figura 1- A Inserção taxonômica da Contabilidade dentro da economia de empresas<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Este tópico é uma síntese do trabalho de VON COLBE, B. *Accounting and the business economics tradition in Germany*.

<sup>6</sup> Escola Superior de Economia

<sup>7</sup> Esta apreciação do posicionamento da contabilidade (*Rechnungswesen*) sob o ponto de vista alemão é um tanto antiga e pode ter sofrido modificações. Ainda assim o leitor que deseja obter maiores esclarecimentos poderá fazê-lo consultando

Na mesma época, Eugen Schmalenbach ( 1873-1955) estava ensinando Administração de Empresas em Köln, e vinha fazendo isto desde quase a fundação da Handelschschule de Köln. Durante seus trinta anos em Köln, a instituição tornou-se o centro de administração de empresas na Alemanha. Schmalenbach tentou dar à Contabilidade bases teóricas. Ele desenvolveu um Sistema de Contabilidade de Custos baseado na Teoria da Firma. Seu principal campo de interesse foi a dependência do custo de volume de produção.

A principal preocupação de Schmalenbach, entretanto, foi direcionada para a teoria da Contabilidade Financeira. Sua interpretação das contas anuais, também chamada balanço dinâmico, publicado em 1920, determinou a discussão sobre os objetivos da Contabilidade Financeira na Alemanha, durante os anos 20 e 30. A visão de Schmalenbach era de que as contas anuais deveriam mostrar o resultado de um período contábil e não o valor dos ativos e passivos da firma no final do ano. O lucro anual deveria de um lado guiar a administração da firma às ações efetivas e, por outro, servir como um instrumento para a Contabilidade e o interesse de seus proprietários. A interpretação “dinâmica” das contas anuais influenciou ambos, os Princípios Alemães de Contabilidade Geralmente Aceitos ( Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung) e o direito comercial alemão.

O maior desafio para a Contabilidade na Alemanha foi a hiperinflação no início dos anos 20. A Contabilidade com base em custos históricos perdeu sua capacidade de medir o valor dos ativos, patrimônio e passivos, bem como o lucro anual. Schmalenbach desenvolveu um conceito contábil baseado no poder de compra constante do dinheiro, como o objetivo de manutenção do patrimônio em termos reais. O lucro deveria ser demonstrado somente se o patrimônio fosse mantido em unidades monetárias reais. Um índice geral de preços deveria ser usado para definir patrimônio e lucro.

O desenvolvimento de diferentes sistemas contábeis financeiros baseados no poder de compra constante do dinheiro ou no custo de reposição é considerado o mais importante avanço da administração de empresas alemães durante a primeira metade do século XX.

Apesar de que os estudiosos alemães desenvolveram diferentes teorias sobre a Contabilidade inflacionária em uma época um tanto remota, as regras especificadas na Legislação Comercial Alemã (*Handelsgesetzbuch*) tem sido especificamente orientadas na direção do custo histórico a partir da reforma monetária de 1948. Desde aquela época, a principal tarefa do *Bundesbank*<sup>8</sup> alemão tem sido manter a estabilidade da moeda e o poder de compra do dinheiro. Qualquer tipo de indexação de preços é proibida por lei. Consequentemente, nenhum método de contabilidade inflacionária ou reavaliação na Contabilidade Financeira ou tributária é permitido. Afirma-se que o sistema contábil não deveria oferecer chances para o “*bacillus*” da inflação entrar na economia. Em função das grandes perdas nos ativos monetários, causadas pela hiperinflação dos anos 20, o povo da Alemanha teme a inflação mais do que qualquer outra desvantagem econômica.

Duas outras contribuições de Schmalenbach devem ser mencionadas. A primeira deve ser vista em conexão com a crise econômica no início dos anos 30. Schmalenbach foi um dos importantes promotores da inclusão da auditoria na lei das corporações de 1931 e do estabelecimento da profissão de auditor. A segunda contribuição de Schmalenbach foi o desenvolvimento do Plano de Contas (1927). Sua ordem sistemática integrou as contas da Contabilidade Financeira e da Contabilidade de Custos<sup>9</sup> e tornou-se a base do plano de contas oficial da indústria, que se tornou compulsório dos anos 30 até 1945. Esta obrigação foi um instrumento do planejamento econômico estatal na Alemanha. Entretanto, a idéia de tais sistemas

---

VIANNA, C.R. *Teoria geral da contabilidade*, 1955, e GONÇALVES DA SILVA, F.V. *A contabilidade e os autores germânicos*, 1957.

<sup>8</sup> Banco Central

<sup>9</sup> SCHNEIDER, E., *Contabilidade Industrial*, 1947, apresenta os sistemas monista e dualista, conforme a integração da contabilidade financeira e gerencial proposta por Schmalenbach.

uniformes integrados de contas parecia ser atraente para outros países também. Alguns destes introduziram regulamentações similares, por exemplo a França e Espanha.

Este sistema de planejamento (implementado pelo RKW<sup>10</sup>) também conduziu à promoção do Sistema de Custo Industrial (BAB<sup>11</sup>), em particular o cálculo dos preços com base no custo total unitário. Um procedimento uniforme para computar os custos foi primeiramente introduzido com o objetivo de determinar os preços administrados no abastecimento do Estado. Tal procedimento incluía depreciação com base nos custos de reposição e juros sobre os ativos, o que ainda hoje é utilizado por muitas firmas.<sup>12</sup>

Depois do final da Segunda Guerra Mundial e da reforma monetária de 1948, a Alemanha desenvolveu uma economia social de mercado. As empresas foram expostas à pressão da competição e foram orientadas para o mercado. Pouco a pouco, o mercado de bens e serviços e, mais tarde, os mercados de capitais tornaram-se internacionais. A contabilidade viu a sua posição de destaque (figura 1) na administração de empresas diminuir em favor de outras áreas e funções administrativas, particularmente o marketing, as finanças, a área tributária, a área organizacional e a administração geral.

A Microeconomia, na qual a Contabilidade se insere sistematicamente, ignora os problemas organizacionais, comportamentais e de interesses pessoal na firma e o relacionamento do seu pessoal com o pessoal externo, que são bem conhecidos na *Agency Theory*. Além disso, a Teoria Microeconômica negligencia os aspectos institucionais do mundo dos negócios. A Contabilidade Financeira é influenciada em grande parte pela legislação e pela tradição, bem como pelos Princípios Geralmente Aceitos. Em contraste com os E.U.A. e alguns países Anglo-saxônicos, na Alemanha, a preocupação dos acadêmicos tem sido a interpretação de regulamentos contábeis existentes e particulares na sua melhoria através de publicações e contribuições para a difusão de conhecimento entre o executivo e o parlamento. Os acadêmicos tomam parte, por exemplo, na implementação das diretivas da Comunidade Européia dentro da legislação comercial alemã.

Nos anos anteriores a 1965, o problema das reservas ocultas nas contas das companhias, criado pela avaliação altamente conservadora, causou a discussão sobre o assim chamado “princípio de valor fixo” (Fixwertprinzip), que restringiu a subavaliação de ativos abaixo do custo histórico. Além disso nas leis das Corporações por Ações de 1965, a preparação de contas consolidadas foi incluída na legislação pela primeira vez. Nestas contas consolidadas, somente as subsidiárias estrangeiras podiam ser excluídas. Depois de 1965, os contratos estrangeiros de firmas alemães cresceram rapidamente. Outra mudança do sistema legal alemão ocorreu em 1969, quando a Lei de Divulgação das Demonstrações Contábeis Financeiras (*Publizitätsgesetz*) entrou em vigor. Esta lei exigiu que as grandes empresas não incorporadas e os grandes grupos (empregados excedendo 5.000, o total do balanço excedendo DM<sup>13</sup> 125 milhões e vendas excedendo DM 250 milhões) divulgassem suas demonstrações consolidadas, sem considerar sua forma legal. Sob a lei das Corporações por Ações de 1965 somente empresas controladoras, na forma de corporações tinham de publicar demonstrações anuais, incluindo as consolidadas.

As demonstrações de fundos tem sido discutidas na Alemanha desde os anos 20. Nos anos 60, tornaram-se de novo assunto de interesse, quando grandes corporações, introduziram, aos poucos, as demonstrações de fundos. Entretanto, forma e conteúdo variavam amplamente. A recomendação do *Institut der Wirtschaftsprüfer* (IdW – Instituto dos Auditores), em 1978, no sentido de padronizá-las, não obteve sucesso. Não existe ainda nenhuma exigência legal de

<sup>10</sup> Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit - Curadoria para a Economia (tradução livre)

<sup>11</sup> Betriebsabrechnungsbogen, ou seja, mapa de localização de custos. Vide DE ROCCHI, C. A., *Algumas notas sobre o desenvolvimento histórico do mapa de localização de custos*, 1986.

<sup>12</sup> A obra de KLAUSER, L. *O custo industrial*, 1960., foi a precursora em livro de custeio RKW no Brasil. Na página 21 ele prevê “custos calculatórios” da seguinte forma: “...incluímos nos custos calculatórios os juros internos a calcular sobre o capital empatado.”

<sup>13</sup> DM = Deutsche Mark = Marco Alemão

divulgação de demonstrações de fundos, nem mesmo para sociedades por cotas. Como resultado desta discussão, e em particular, como uma consequência da declaração no. 7 do IASC (1992), o Hauptfachausschub (Supremo Comitê de Experts) do Instituto de Auditores (IdW) e o Schmalenbach-Gesellschaft<sup>14</sup> estabeleceu uma recomendação conjunta sobre Demonstrações de Fluxo de Caixa (1995). Nos anos 60, iniciou-se a pesquisa contábil empírica alemã. A pesquisa empírica não se popularizou na Alemanha como nos E.U.A., durante os anos 60. Uma razão foi, provavelmente, que a base de dados era um “tanto pobre”, talvez devido ao fato de o mercado de capitais ser menos desenvolvido na Alemanha do que o dos E.U.A.; outra razão é que o uso de computadores em pesquisas econômicas era relativamente raro na Alemanha daquela época.

A década de 70 foi caracterizada por um número crescente de fusões e incorporações e pela crescente internacionalização das firmas alemãs. O número de fusões e incorporações de grandes empresas relatadas à Agência Antitruste Alemã (Bericht des Bundeskartellamtes 1974-1986) dobrou de 316 em 1974 para 635 em 1980. Não é de se surpreender que uma parte da pesquisa contábil enfocasse os problemas de preparação de contas consolidadas como, por exemplo, dos métodos de eliminação das contas intercompanhias e do tratamento do “goodwill”.

Além disso, questões sobre demonstrações consolidadas incluindo as subsidiárias do exterior tornaram-se mais e mais importantes devido à internacionalização das firmas alemãs. A inclusão de subsidiárias estrangeiras e o problema da tradução para a moeda estrangeira nas demonstrações consolidadas tornaram-se um assunto de discussão e pesquisa contábil. O princípio da tradução, segundo o método temporal, foi sugerido simultânea e independentemente nos Estados Unidos e na Alemanha em 1972. Como resultado da crescente internacionalização, algumas corporações multinacionais alemãs, voluntariamente, começaram a publicar demonstrações consolidadas, nas quais as subsidiárias estrangeiras foram incluídas.

Outro tópico de destaque foi a discussão causada pela crescente taxa de inflação durante os anos 70. A taxa de inflação subiu de cerca de 2% nos anos 60 para alcançar seu pico em 7% em 1973/74. Tendo experimentado uma hiperinflação nos anos 20, os alemães, em particular, são mais sensíveis à inflação do que outros povos e assim, desenvolveram o conceito de “manutenção do capital patrimonial”, um tipo de custo corrente restrito ao patrimônio dos proprietários.

Em meados dos anos 70, o problema da ampla harmonização das regras contábeis da Comunidade Européia estava ocupando a literatura contábil alemã. Suas consequências para a futura Contabilidade alemã foram especificamente discutidas depois da promulgação da Quarta Diretiva da CE como, por exemplo, o impacto do conceito “*True and Fair View*”<sup>15</sup> sobre o nova lei das companhias alemãs. Outro ponto foi a questão do modo de apresentação do custo das vendas na conta de resultados<sup>16</sup>, permitida pela Quarta Diretiva, se deveria ou não ser introduzido na Lei Alemã.

Durante os anos 80, o número de fusões e aquisições aumentou de novo. Em 1975, ocorreram apenas 445 dessas operações, enquanto que em 1981 esse número subiu para 618. Apenas seis anos mais tarde, 802 fusões de empresas ocorreram na Alemanha. A internacionalização das firmas alemãs medida pelo aumento no investimento externo direto da Alemanha, dobrou de novo (1980:DM 8.2 bilhões; 1986:DM 16.5 bilhões). Na pesquisa contábil, isto conduziu a um interesse crescente por comparações internacionais das regras contábeis.

Os esforços desenvolvidos com vistas à harmonização das regras contábeis na União Européia foram especialmente importantes tanto para as empresas quanto para os acadêmicos alemães dessa área de conhecimento.

<sup>14</sup> Renomado instituto de pesquisas na área de economia empresarial, com sede em Köln.

<sup>15</sup> Maiores explicações em JREIGE, E.F. *True and fair view: um entrave ou um impulso para a Contabilidade?*, 1998.

<sup>16</sup> BLAKE, J. & AMAT.O. *European accounting*, p. 133, 1993., apresentam os dois formatos de Demonstração do Resultado do Exercício possíveis na Alemanha.

Em 1985, a Quarta, Sétima e Oitava Diretiva da Comunidade Européia, foram implementadas na legislação comercial alemã. As regras contábeis codificadas nesta legislação diferem significativamente das regras foram estendidas para as companhias por cotas de responsabilidade limitada (Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbH). Em 1996 elas eram mais de 500.00 em número. A interpretação das novas regras contábeis ainda é o principal campo de pesquisa contábil na Alemanha. Diversas inovações a respeito do conjunto das Demonstrações Contábeis tem, freqüentemente, sido discutidas na literatura contábil recente, como por exemplo, o impacto do conceito “true and fair view”, o registro no balanço patrimonial das provisões de antecipação de despesas e a exigência de provisionar totalmente as obrigações de pensões.

Segundo VON COLBE<sup>17</sup>, as inovações nas demonstrações consolidadas foram muito significativas e se observa que:

- 1.companhias por cotas de responsabilidade limitada, agora, estão obrigadas a preparar demonstrações consolidadas se elas tiverem subsidiárias que excedam certos limites relacionados ao número de empregados, total do balanço e faturamento;
- 2.embora a nova lei comercial alemã prescreva a preparação de demonstrações financeiras mundiais, a questão de como traduzir as demonstrações em moeda estrangeira permanece em aberto;
- 3.outra inovação importante para demonstrações consolidadas é a introdução do princípio dos métodos uniformes de avaliação dentro do grupo de empresas autônomas, não influenciado pela legislação tributária alemã. As companhias alemãs podem usar o princípio dos métodos de avaliação uniforme com o objetivo de aumentar o patrimônio no balanço e evitar parcialmente a desvantagem de um quociente patrimonial mais baixo, quando comparações internacionais são feitas, ou seja, se duas empresas do mesmo grupo seguem políticas contábeis diferentes, na consolidação, estas podem utilizar o mesmo critério de mensuração, caso seja vantajoso e assim o desejarem.
- 4.mesmo de acordo com as regras da nova Lei Alemã das Corporações, as Demonstrações Consolidadas são instrumentos de informação apenas para acionistas, credores e outras pessoas interessadas. Na Alemanha, as Demonstrações Consolidadas ainda não são a base de distribuição de dividendos e de computação de impostos. A importância das Demonstrações Consolidadas, portanto, aumentará na Alemanha à medida que as novas técnicas de consolidação, a inclusão de subsidiárias estrangeiras e a avaliação de investimentos em companhias associadas, de acordo com o método de equivalência, conduzam as Demonstrações Consolidadas na direção de um maior valor informativo;
- 5.acionistas, credores, clientes, fornecedores e empregados, provavelmente considerarão, cada vez mais, Demonstrações Consolidadas como o mais importante relatório de suas empresas. Os primeiros sinais deste desenvolvimento já estão emergindo. De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, pelo menos 50% do lucro anual de uma companhia deve ser pago como dividendo aos acionistas. Nos grupos, a administração é capaz de reter mais do que 50% do lucro anual de uma companhia deve ser pago como dividendo aos acionistas. Nos grupos, a administração é capaz de reter mais do que 50% do lucro pela acumulação de lucros nas subsidiárias, particularmente no exterior. Se a obrigação de pagar dividendos pela empresa controladora deve ser baseada em demonstrações contábeis individuais ou consolidadas, é questão que vem sendo discutida há poucos anos. Até agora, a legislação fiscal não se refere às Demonstrações Consolidadas. Isto pode mudar, se as Demonstrações Consolidadas se tornarem amplamente usadas e à medida que os métodos de avaliação e divulgação, dentro das Demonstrações Consolidadas, diferirem cada vez mais das demonstrações individuais. Depois do estabelecimento das Diretivas da Comunidade Européia sobre Demonstrações Consolidadas para as instituições de crédito e companhias de seguro, a lei comercial alemã foi adaptada. Na comunidade Européia, a estrutura legal das corporações é um assunto que tende para a harmonização. O Conselho da CE publicou uma minuta sobre as regras contábeis de tributação. A uniformização dos impostos será um passo muito importante com conseqüências para a Contabilidade Financeira da Alemanha.

<sup>17</sup> VON COLBE, B. *Accounting and the business economics tradition in Germany*, 1996.

No início dos anos 90, a crescente globalização dos mercados de capitais conduziu algumas grandes corporações alemãs por ações a adaptar suas demonstrações consolidadas até onde fosse compatível com a lei comercial, passo a passo ajustadas de acordo com o IASC. Um exemplo amplamente conhecido é o da Bayer AG, cujas ações são listadas em diversas bolsas de valores na Europa e na Ásia. Este desenvolvimento foi liderado pela candidatura, em 1993, da *Daimler-Benz AG*, o maior grupo industrial alemão, na listagem de suas ações na Bolsa de Valores de Nova Iorque (NYSE). A Comissão de Valores Mobiliários (SEC) norte-americana não estava satisfeita com a demonstração consolidada da companhia alemã e exigiu da *Daimler-Benz* uma reconciliação anual do patrimônio consolidado e do lucro de acordo com o formulário 20-F.<sup>18</sup> As tremendas diferenças entre as cifras de acordo com os regulamentos alemães de um lado e aqueles da FASB do outro, chocaram a profissão contábil e confundiram analistas e acionistas do mundo todo. O primeiro passo na direção da adoção de padrões internacionais é ampliar a informação contida na demonstração consolidada, voluntariamente, além do que é exigido pela lei alemã, em particular, incluindo Demonstrações de Fluxo de Caixa nas diretas e na lei comercial, respectivamente. O próximo passo é fazer com que as opções de avaliação oferecidas pela lei alemã atendam aos padrões internacionais, como, por exemplo, no tocante aos métodos de tradução, reconhecimento do “goodwill” com amortização ao longo de sua vida útil ou reconhecimento de custos indiretos na avaliação de estoques. Existem, portanto, regulamentações contidas na lei comercial alemã que não são compatíveis com os padrões internacionais e com os princípios norte-americanos de contabilidade geralmente aceitos, respectivamente. Por exemplo, sob a lei comercial alemã, custos de ativos intangíveis não podem ser reconhecidos no balanço, e nenhuma avaliação de ativos, além do custo histórico, é permitida. Evidenciar diferenças é insuficiente como solução.

#### INFLUÊNCIA DA ALEMANHA NA CONTABILIDADE

A Alemanha, como foi visto até aqui, sempre procurou dar uma ênfase econômica na Contabilidade. Teorias foram construídas na tentativa de consolidar a Teoria Econômica e a Contabilidade.

Como observa Schmidt<sup>19</sup>, “...o doutrinamento contábil desenvolvido na Alemanha passou a se concentrar no estudo de duas disciplinas: (1) a *“Betriebswirtschaftslehre”* (para a maioria dos autores alemães, a melhor tradução deste termo seria de teoria econômica das explorações, ou simplesmente economia da empresa), ou seja, uma disciplina direcionada para o estudo da constituição e vida das explorações econômicas, procurando conhecer e explicar as atividades empresariais, assim como determinar princípios para o seu melhor gerenciamento, Na Itália seria uma disciplina que aproxima-se da *Economia Aziendale*, na França à *Économie de l’Enterprise* e nos Estados Unidos a *Science of Business Administration*. Para Scmalenbach (apud Silva, 1959, p. 142), *“Betrieb”* é um instrumento econômico que pode considerar-se independentemente da pessoa que o criou e mantém”. Para os italianos, este termo pode ser traduzido como *azienda* e em português como entidade; (2) a *“Rechnungswesen”*, representando o conjunto de registros efetuados nos organismos econômicos com o objetivo de fornecer subsídio para demonstrações de gestão, servindo como base de orientação e controle para administradores e para outros usuários das informações da entidade.

Em contraste, no Reino Unido a economia foi “vagarosa” para emergir como uma disciplina acadêmica e profissional. Por volta de 1900, algumas universidades britânicas começaram a oferecer graduação em comércio, incluindo Contabilidade. Estas graduações foram influenciadas pela necessidade contemporânea da economia empresarial( *Betriebswirtschaftslehre*) na Alemanha. Entretanto, não existiu nenhuma emergência substantiva de um corpo de Teoria

<sup>18</sup> De acordo com CHOI (International accounting, 1992., p.308-9) este formulário 20-F é um tipo de disclosure que as companhias não-americanas que estão operando no mercado acionário americano devem preencher periodicamente, incluindo, entre outras coisas, a reconciliação aos US GAAP.

<sup>19</sup> SCHIMDT, P. *Uma contribuição ao estudo da história do pensamento contábil*, 1996.

Econômica, especificamente relativa à organização empresarial, ao contrário do que ocorrerá na Alemanha. Tentativas, mais tarde, nos anos 30, de aplicar a argumentação econômica aos problemas empresariais e contábeis, no contexto de ambos, na determinação do lucro e no custeio, centraram-se no Departamento de Administração de Empresas e Associação de Pesquisa Contábil, situados na London School of Economics. Embora as atividades destes grupos sejam ainda vistas freqüentemente em termos de influência da Economia sobre a Contabilidade, existem correntes contrárias, as quais advogam que as noções contábeis ajudaram na formalização das noções macroeconômicas, tais como renda nacional e no desenvolvimento da contabilidade social e outros. Entretanto, a eclosão da Segunda Guerra Mundial reduziu esta troca de idéias.<sup>20</sup>

Recentemente tem sido reconhecido por alguns autores<sup>21</sup> que o Sistema de Custeio por Absorção Integral desenvolvido pelo RKW (*Reichkuratorium für Wirtschaftlichkeit*), baseado no uso de mapas de custos (*Betriebsabrechnungsbogen*), muito se assemelha ao que hoje se conhece por *Activity Based Costing* de primeira geração. Os sistemas desenvolvidos pelo RKW, ao contrário do que se imagina, não se restringem somente ao custeio, mas a todas as outras funções às quais a Contabilidade estava ligada, tais como Estatística, etc. Fundamentalmente, o RKW seguia os ditames do plano de quatro anos (*Vierjahreplänens*) implementando em outubro de 1936 e constituía um instrumento de política econômica idealizado pelo Dr. Schacht, então ministro da economia do Reich. A economicidade era perseguida a todo o custo na preparação da Alemanha para a guerra.<sup>22</sup> Pode-se enumerar pelo menos duas razões para justificar a não integração da doutrina contábil alemã à profissão contábil anglo-saxã. Primeira, a Alemanha estava fechada para o mundo exterior, evidência disto é que seu produto interno cresceu entre 1932 e 1937 em 102%. Segunda, com o início das hostilidades houve uma interrupção na cooperação acadêmica de ambas as partes.<sup>23</sup>

Com a ocupação nazista da França, sistemas contábeis padronizados, implantados através de planos de contas uniformes tornaram-se compulsórios e, mesmo após a libertação da França, permaneceram em prática. No leste europeu, a máxima produtividade era o objetivo primordial das organizações, uma vez que o lucro não era uma premissa marxista. Também ali, as idéias iniciadas por Schmalenbach na Alemanha foram bem aceitas, auxiliando o controle governamental sobre a eficiência das entidades.<sup>24</sup>

Pode-se, por fim, argumentar que a influência da Contabilidade germânica só não foi maior em função da criação do IASC. Existem pesquisadores<sup>25</sup> que defendem a idéia de que a entrada do Reino Unido na Comunidade Européia só se deu pela criação do IASC, para que a corrente anglo-americana prevalecesse em nível internacional e, particularmente, na União Européia.

Outros países que sofreram uma influência e que se torna relativamente similares à Alemanha em termos contábeis são a Áustria, Israel e Suíça.

## ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL

Em 1931, o governo alemão introduziu uma exigência obrigatória de auditoria para as companhias. Auditores reconhecidamente qualificados, chamados *Wirtschaftsprüfer* (WP), se

<sup>20</sup> NAPIER, C.J. *Accounting and the absence of a business economics tradition in the United Kingdom*, 1996.

<sup>21</sup> Veja, por exemplo, o que dizem DE ROCCHI, C. A. *Sistema de custeamento baseado em atividades (ABC COSTING) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo*, 1994; MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*, 1996, p. 236-237.

<sup>22</sup> Maiores esclarecimentos históricos podem ser encontrados em SHIRER, W. *The rise and fall of the third reich – a history of nazi Germany*. 1960, p. 372-381; MATZ, A. *Accounting as a tool for economy in german business*, 1940.

<sup>23</sup> MATZ, A. *Cost Accounting in Germany*. 1940, relata seu intercâmbio com o diretor do RKW, bem como o interesse dos americanos na contabilidade uniformizada.

<sup>24</sup> Os planos de contas são amplamente explorados por RICHARD, J. *The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945*. 1995

<sup>25</sup> FLOWER, J. *The future shape of harmonization*, 1997.

organizaram dentro de um "Institut" em 1932. Desde 1961 um organismo regulamentador oficial, a Wirtschaftsprüferkammer (WPK), está estabelecido junto ao ministério da Economia e mantém um registro de todos os auditores qualificados. Além disso, o IdW é um organismo de adesão voluntária, ao qual pertencem 84% dos 6680WP<sup>26</sup>. Com a unificação alemã mais 140 WP do lado oriental tiveram permissão de se registrarem se aprovados nos exames de legislação e tributação alemã. O papel do contador na antiga Alemanha Oriental era bem diferente daquele Oriental. A Alemanha tem também 41.000 *Steuerberater* (StB), ou Conselheiros Tributários Profissionais.

O processo de qualificação de um WP é árduo. Primeiro, um grau relevante de conhecimento deve ser alcançado. Um estudo demonstra que nos anos 50 todos os estudantes de *Business* na Alemanha estudavam Contabilidade comparados com apenas 500 na mesma época, na Grã-Bretanha. Pelo menos 75% dos candidatos a WP tem um título em *Business* e Contabilidade. A seguir, 5 (cinco) anos de experiência são necessários, então iniciam-se os exames – sete trabalhos, de 4 a 6 horas de extensão. Finalmente, vem um exame oral de duas horas perante a uma banca de oito membros, composta principalmente por professores universitários. A média de idade na obtenção da qualificação é 35 anos.

O *Steuerberater* enfrenta um conjunto mais modesto de exames, após três anos de experiência. É comum que um aspirante a WP se qualifique antes como StB. Em resposta à crescente demanda por auditores, a qualificação de *Vereidigte Buchprüfer* (vBP), significando "auditor aprovado" foi reavaliada. Esta pode ser obtida por um StB, após cinco anos de experiência, sendo três dos quais em Auditoria, e ser aprovado em um trabalho escrito, além de um breve exame oral. Ao redor de 3.500 vBP foram aprovados segundo estes critérios.

Nicholson<sup>27</sup>, apud Blake, J. & Amat,O., estabeleceu um contraste entre o Reino Unido, com 170.000 contadores e a Alemanha com seus 7.000 WPs. Outra comparação pode ser feita: no Reino Unido há 44.000 profissionais contra os 47.000 WP e StB da Alemanha.

### CONTABILIDADE: LEGISLAÇÃO COMERCIAL E TRIBUTÁRIA ALEMÃ PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Os Princípios de Contabilidade Alemães Geralmente Aceitos (*Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, "GoB") emanam predominantemente do Código Comercial Alemão. Estes incorporam certos princípios gerais de Contabilidade sem terem tomado forma de lei codificada e pronunciamentos do Instituto Alemão de Contadores Públicos Certificados (*Institut der Wirtschaftsprüfer*, "IdW"). Alguns princípios adicionais provêm da Lei das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada (*GmbHGesetz*, "GmbHG"), à medida que se aplicam especificamente a companhias com estas estruturas legais.

O Código Comercial foi emendado em 1985 para refletir as normas da Quarta Diretiva ("Diretiva Contábil", de julho de 1978) e da Sétima Diretiva ("Diretiva da Consolidação", de julho de 1983) do Conselho das Comunidades Europeias. Estas diretivas, somadas à Oitava Diretiva (Auditoria), formam a base das Exigências Legais do Relatório Financeiro (*Bilanzrichtliniengesetz – BiRiLiG*) de dezembro de 1985.

O conjunto de leis e recomendações abaixo, bem como práticas contábeis específicas das indústrias<sup>28</sup>, tem sido incorporadas à legislação comercial alemã (*Handelsgesetzbuch – HGB*), formalizando os Princípios de Contabilidade geralmente aceitos:

<sup>26</sup> Dados extraídos de BLAKE, J. & AMAT,O. *European accounting*. 1993.

<sup>27</sup> BLAKE, J. & AMAT, *ibidem*

- 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*);
- Recomendações da profissão.

Os Princípios Contábeis Alemães Geralmente Aceitos, em especial aqueles que dizem respeito à divulgação e à mensuração, compilados e publicados na legislação comercial, incluem o seguinte:

- Clareza e síntese;
- Preparação oportuna;
- Abrangência;
- Proibição de retificação (estorno);
- Continuidade;
- Avaliação industrial;
- Regime de competência;
- Consistência;
- Conservadorismo;
- Princípio do custo histórico;
- Moeda e língua alemã;
- Proibição de desvios da lei prescrita.<sup>29</sup>

Contudo, o Código Comercial, acima destes conceitos, prevê três princípios fundamentais<sup>30</sup> que são:

1. Princípio da Verdade (*Grundsatz der Wahrheit*): Todas as empresas devem registrar suas operações de forma verdadeira e completa. Verdade significa correção e utilidade neste contexto. As exigências que emanam disto são:
  - Integridade nos livros e documentos contábeis;
  - Invalidade da escrituração errônea, e
  - Manutenção correta dos lançamentos.
2. Princípio da Clareza (*Grundsatz der Klarheit*): Os livros devem ser claros e abrangentes. Uma terceira parte deve ser capaz de ter, no momento apropriado, uma visão dos acontecimentos nos negócios e da situação da empresa.
3. Princípio da Prudência (*Grundsatz der Vorsicht*): Se houver dúvidas, então terá sido melhor ter escriturado em excesso do que a menos.<sup>31</sup>

## CONTABILIDADE GERAL E REGULAMENTAÇÃO CONTÁBIL<sup>32</sup>

As regras para a Contabilidade Geral e para divulgação contidas na legislação comercial e/ou nos Princípios de Contabilidade Alemães Geralmente Aceitos, da forma que estão

<sup>28</sup> De acordo com SCHENFELD, H. M. *Cost terminology and cost theory*. 1974, depois da Segunda Guerra Mundial os planos de contas deixaram de ser compulsórios. Contudo, a Federação das Indústrias Alemãs criou em 1951 um modelo de Plano de Contas (*Industrie Konterahmen – IKR*) Uniforme para ser implementado por seus membros.

<sup>29</sup> Como tem sido visto através deste trabalho, este princípio prevalece na regulamentação alemã, entretanto a implementação do princípio britânico da “*True and Fair View*”.

<sup>30</sup> Veja, ZIRN, W. *Buchhaltung: Grundsätze ordnungsgemäßer buchführung*.

<sup>31</sup> Embora a fonte não mencione, dado o conservadorismo alemão, deve-se entender que isto se aplica a despesas e passivos.

<sup>32</sup> Dados extraídos de: KPMG *Deutsche treuhand-Gesellschaft. Executive overview – New german accounting and reporting legislation*, 1986.

estabelecidos a seguir, se aplicam a todas as empresas organizadas na forma de corporações acionárias (*Aktiengesellschaft*, “AG”), sociedades por ações parcialmente limitadas (*Kommanditgesellschaft auf Aktien*, *KgaA*) e companhias por cotas de responsabilidade limitada (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, “*GmbH*”). Essencialmente estas regras englobam o seguinte:

- As Demonstrações Contábeis consistem de um balanço, uma Demonstração de Resultados e Notas às Demonstrações Contábeis. Elas devem ser claras, compreensíveis e completas. Os saldos iniciais nos balanços devem concordar com os saldos finais do balanço do exercício financeiro anterior. Demonstrações de Mutações no Patrimônio Líquido, de posição financeira ou de fluxos de caixa, não são exigidas para fins de apresentação, embora elas possam ser incluídas voluntariamente no relatório.
- Ambos, Balanços Patrimonial e Demonstração do Resultado, devem ser apresentados de uma forma que contemple o exercício anterior ao lado do que está sendo demonstrado.
- O formato do Balanço e da Demonstração do Resultado deve ser consistente ano a ano. Quaisquer mudanças devem ser descritas e justificadas nas Notas explicativas.
- Maiores discriminações e linhas adicionais no Balanço e na Demonstração do Resultado são permitidos. Certas linhas de itens podem ser combinadas em uma linha e itens que tenham saldo zero podem ser omitidos.
- Na avaliação de um conjunto de itens, a abordagem de “item a item” deve ser seguida (princípio da avaliação individual) e uma diminuição no valor de um item não pode ser compensada com um aumento no valor de outro.
- Os métodos de avaliação devem ser aplicados de forma consistente.
- O Princípio do Custo Histórico deve ser seguido.
- Os Princípios de Contabilidade e de avaliação devem assumir uma continuidade, a menos que esta presunção seja contestada por fatos ou operações (“conceito da continuidade”).
- Todos os riscos antecipados que aparecem antes na data do balanço devem ser captados pelas Demonstrações Financeiras, mesmo que se materializem após a data do balanço. Os lucros somente podem ser escriturados, se realizados monetariamente até a data do balanço patrimonial (“princípio da imparidade”, que com poucas exceções, exige reconhecimento de perdas não realizadas mas proíbe o reconhecimento de lucros não realizados).
- Todos os ganhos e despesas relativos ao exercício financeiro coberto pelas demonstrações devem ser levados em consideração, independentemente da data do recebimento ou pagamento (“conceito da competência”).
- Ativos fixos devem ser apresentados ao custo menos a depreciação acumulada, ou a um valor mais baixo considerado apropriado nas circunstâncias. Entretanto, uma depreciação<sup>33</sup> extraordinária, para refletir decréscimos temporários em ativos financeiros, pode ser provisionada. Portanto, qualquer depreciação desta natureza deve ser revertida se a razão da depreciação não for mais válida nos anos seguintes. Exceção: se essa avaliação for mais baixa do que revertendo a provisão e se ela puder ser mantida para fins de imposto de renda, sendo um pré-requisito de tal manutenção que tal valor mais baixo também seja mantido para fins de demonstrações divulgadas para o público em geral, o montante não revertido deve ser evidenciado em notas às demonstrações financeiras.
- Ativos circulantes devem ser apresentados ao custo de aquisição ou produção ou seu mais baixo;
- Valor de mercado ou cotação na data do balanço;
- Valor vigente se tais valores de mercado ou cotação não são conhecidos;
- Valor futuro se um ativo é suscetível a maiores flutuações de preços (entrando, opcional).

Provisões para ativos circulantes devem ser revertidas se, nos anos seguintes, as razões para as suas provisões não forem mais aplicáveis. Tais reversões não necessitam ser feitas, se o valor mais baixo puder ser mantido para fins de determinação do lucro tributável, da mesma forma

<sup>33</sup> Para uma melhor compreensão seria melhor traduzir o termo “depreciation” (do texto original) aqui empregado como provisão para perdas em instrumentos financeiros.

que as provisões para ativos financeiros. Os montantes de possíveis reversões não executadas devem ser evidenciados nas notas às demonstrações financeiras.

- Tributos diferidos passivos devem ser registrados, mas um tributo diferido não necessita ser. Se o ativo é registrado, os lucros somente podem ser distribuídos se, depois da distribuição o total transportado das reservas de receitas disponíveis, mais os lucros retidos, menos as perdas acumuladas for, pelo menos, igual ao montante capitalizado.
- O conceito de confrontação da receita com a despesa é fundamental, porém o conceito de prudência tem prioridade sobre aquele. Consequentemente, há a exigência de que todos os passivos e perdas sejam registrados. Portanto, como princípio geral, provisões devem ser estabelecidas, por exemplo, para:
  - a) passivos incertos e perdas antecipadas de transações incompletas;
  - b) despesas com reparos e manutenção postergados até os três primeiros meses do exercício financeiro subsequente;
  - c) despesas com trabalhos de aterro de terrenos adiados até o ano seguinte;
  - d) despesas com trabalhos que se espera sejam executados sem a obrigação contratual.

Além disso, as companhias tem a opção de estabelecer provisões no final do exercício para;

- a) despesas com reparos e manutenção adiados até os últimos nove meses do exercício financeiro subsequente;
- b) qualquer outra despesa do ano para o qual as demonstrações financeiras são preparadas, ou de exercícios anteriores, mesmo que nenhuma obrigação para com terceiros tenha sido incorrida, dado que:
  - sua natureza é precisamente determinável;
  - elas são certas ou prováveis de serem incorridas e somente seus montantes ou o tempo exato, no qual elas serão incorridas sejam incertos.
  - Se as demonstrações contábeis ou o relatório da administração são alterados depois de submetidos ao relatório do auditor, o auditor deve repetir seu exame na extensão exigida pela mudança e relatar os resultados desta segunda auditoria.
  - Correções de períodos anteriores não são permitidas na Alemanha. Por esta razão os efeitos dos ajustes relativos a períodos anteriores devem ser tratados como itens atuais (exemplo: mudança na política contábil).

### **O PRINCÍPIO DA UNIDADE CONTÁBIL, CONGRUÊNCIA OU “MASSGEBLICHTKEITPRINZIP”**

A Contabilidade Alemã inclui que é quase desconhecido em outros países, ou seja, que as Demonstrações Contábeis de acordo com a legislação comercial<sup>34</sup> formam a base autorizada para a elaboração de demonstrações contábeis para o fisco (Steuerbilanz). Estas demonstrações não são um conjunto independente de contas, mas meramente “derivadas” das Demonstrações Contábeis divulgadas para o público; quer dizer, aquelas preparadas de acordo com as regras e para fins de legislação comercial. Por outro lado, os incentivos tributários concedidos pelo governo somente podem ser usufruídos, se o tratamento do item contábil afetado por tal concessão tiver igual tratamento nas demonstrações divulgadas para o público e naquelas para o fisco (“regra da conformidade”) (Figura 2).

<sup>34</sup> Ou seja, de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos na Alemanha.

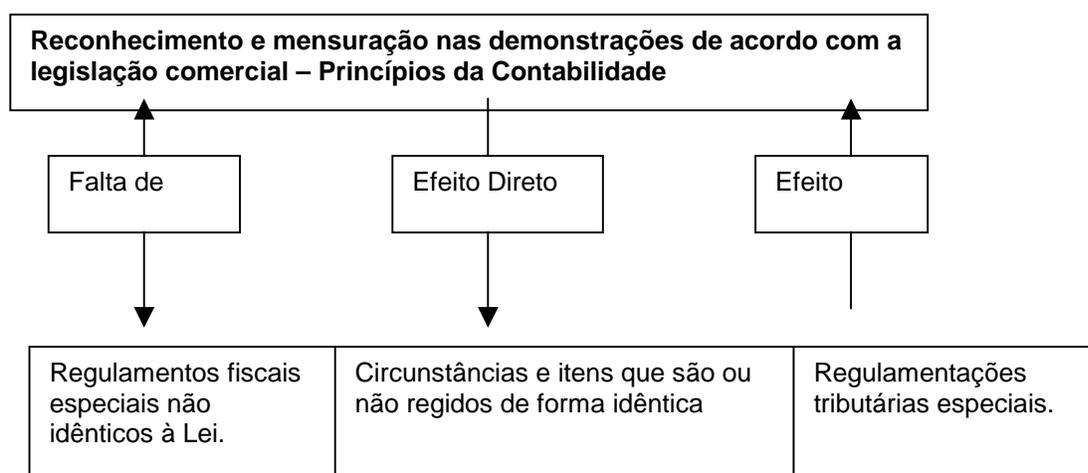


Figura 2: Âmbito e efeito do Princípio da Congruência

Este princípio tem sido duramente criticado pelos acadêmicos. Destante, as regras e práticas contábeis sofrem uma enorme pressão da Legislação Tributária. Os dois extremos da Figura 2 apresentam os dois esquemas contábeis, que, salvo algumas exceções, devem ser idênticos. No Brasil, por exemplo, tem-se o artifício do livro de apuração do lucro real, pelo qual se faz a reconciliação entre a Legislação Tributária e os Princípios Fundamentais de Contabilidade. A legislação Alemã perdeu a chance de separar os dois esquemas contábeis na implementação da Quarta Diretiva da Comunidade Européia, o que teria aumentado a harmonização da Contabilidade na Europa. O problema, essencialmente, consiste no fato de que a lei alemã exige a determinação do lucro tributável pela comparação dos ativos líquidos de uma empresa no início e no fim do exercício. Por esta razão, as empresas devem preparar demonstrações para fins fiscais (Steuerbilanz).

O reconhecimento e a mensuração dos ativos e passivos nas demonstrações, para fins fiscais, devem estar de acordo, não somente com as regulamentações da lei comercial alemã, mas também com as Demonstrações Contábeis divulgadas ao mercado. Somente em alguns casos específicos a lei exige tratamento diferenciado da lei comercial<sup>35</sup>. As principais exceções estão nas opções possíveis nos métodos de mensuração e de depreciação. Em geral, todas as opções de reconhecimento, do ponto de vista da legislação comercial que se referem aos ativos, são exigências de reconhecimento no balanço tributário e todas as opções de reconhecimento que dizem respeito a passivos não são permitidas para fins de tributação. Isto é perfeitamente compreensível, quando se entende que o principal objetivo da Contabilidade na Alemanha é a proteção do credor.

Em relação ao efeito converso<sup>36</sup>, pode-se dizer que regras especiais de tributação tem um efeito específico sobre a legislação contábil de acordo com a lei comercial como, por exemplo, benefícios de baixas mais elevadas, provisões para depreciação de acordo com a legislação fiscal (*Steuerliche Sonderabschreibungen*) e reservas não sujeitas a tributação (*steuerfreie Rücklagen*) que podem ser adotadas pelo contribuinte para reduzir o lucro tributável de um período<sup>37</sup>. Estes são instrumentos de política governamental econômica e financeira, com o objetivo de apoiar regiões do país ou ramos empresariais específicos. Portanto, toda provisão para depreciação

<sup>35</sup> Vide o quadro intermediário esquerdo da figura 2.

<sup>36</sup> Quadro intermediário à direita na figura 2.

<sup>37</sup> É interessante observar o comentário de SCHMALENBACH (1980) sobre os efeitos da legislação tributária na Contabilidade: "...No passado, quando eu iniciava meu aprendizado na área empresarial, um balanço falsificado era aquele que era confeccionado para torná-lo mais apreciável do que ele realmente era. Hoje o falsificador divulga-o com a intenção de fazer as contas parecerem horríveis, se possível tão horríveis que elas se tornem uma caricatura positiva". (tradução livre).

especial também afeta o balanço publicado de acordo com as leis comerciais. Como devido a estas variações não se revela o valor econômico “real” dos ativos, existe uma regulamentação especial na lei comercial alemã que permite estes – economicamente falando - “falsos” valores nas contas pela legislação comercial.

O Princípio da Congruência é reconhecido como a pedra angular da contabilidade tributária na Alemanha e suas três características principais são:

1. basicamente, o reconhecimento e a avaliação dos ativos e passivos nas demonstrações contábeis de acordo com a legislação comercial são também exigidas para fins de computação do lucro tributável;
2. para alguns itens, regulamentações estritas e específicas exigem um tratamento diferenciado nas demonstrações tributárias;
3. benefícios fiscais, na forma de provisões especiais para depreciação e reservas livres de tributação, somente são permitidas se elas também constarem nas demonstrações de acordo com a legislação comercial.

## CONCLUSÕES

Este trabalho contribui para o estudo do atual estado da arte da Contabilidade alemã, preenchendo uma lacuna na literatura.

Diversas alternativas de posicionamento da Contabilidade alemã seriam possíveis, quer quanto ao nível de evidenciação, quer quanto ao conservadorismo, ou até mesmo quanto ao grau de interferência da profissão na elaboração de normas. Neste estudo preferiu-se concentrar nos aspectos ambientais de um determinado sistema contábil. Assim, chegou até o que se define como Sistema Europeu Continental.

O Sistema Europeu Continental tem suas próprias características. A preservação do capital é o principal objetivo perseguido pela Contabilidade tendo como bandeira o conservadorismo. Deste modo, lança-se mão de artifícios legais para se pagar menos tributos, os quais “mascaram” a essência das transações, seja por superprovisionamento passivo, seja por subavaliação ativa, uma vez que o imposto é calculado pelo incremento no ativo líquido. Para reforçar ainda mais esta posição a Contabilidade Financeira está atrelada à Contabilidade Tributária, tornando as duas uma coisa só. Este princípio é conhecido como princípio da Unidade Contábil.

A Alemanha desenvolveu a Contabilidade fundamentada na Microeconomia. Do ponto de vista alemão a Contabilidade é uma ramificação dos estudos da Economia de empresas ou do “aziendalismo” como a chamam os italianos. As tentativas para integrar a Contabilidade Gerencial com a Contabilidade Financeira fracassaram, porém o grau de sofisticação gerencial na apuração do custo chegou ao que se tem reconhecimento como o precursor do *Activity Based Costing*, o RWK.

A partir da abertura da Alemanha como economia social de mercado e da internacionalização de suas empresas, o modelo contábil legal começou a dar mostras de esgotamento. Todavia, a forte tradição econômica empresarial e o sistema legal que depende de instâncias superiores para sofrer modificações impediram maiores mudanças. A saída para atender a crescente necessidade de informação sobre a real posição dos negócios encontrou amparo na consolidação de demonstrações contábeis.

Ao mesmo tempo que se conseguem avanços voltados ao exterior por meio de consolidação, por intermédio da análise daquilo que constituiu os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos na Alemanha, pode-se inferir que, nos termos da legislação comercial, a implementação da *True and Fair View* será muito difícil. Poder-se-ia dizer, genericamente, que a

estrutura contábil alemã premia a forma sobre a essência, quer para normas, quer para procedimentos ou princípios.

## RESUMO

Dentre os grupos de influência contábil internacional, dois destacam-se dos demais pela sua tradição, orientação e desenvolvimentos. Um é o grupo "Anglo-americano" e o outro é o Europeu Continental, do qual a Alemanha é o maior representante.

O sistema jurídico, a natureza do financiamento e a estrutura organizacional constituem os principais fatores diferenciais na análise contábil internacional. Como a legislação alemã é quem prescreve as regras contábeis, há uma dificuldade muito grande de se executar modificações necessárias a um processo de harmonização.

A Contabilidade na Alemanha teve seu início de forma diferente dos países do chamado grupo "Anglo-americano". Preocupados com a fundamentação econômica, os acadêmicos desenvolveram doutrinas que nem sempre foram implementadas na lei. Além disso, os objetivos perseguidos em cada sistema são diferentes. Na Alemanha, a Contabilidade, historicamente, visa à proteção do credor. Medidas como integrar a tributação à Contabilidade Financeira traduziram-se num conservadorismo exacerbado, visando, fundamentalmente, à proteção e manutenção do capital. Os objetivos informacionais do grupo "Anglo-americano" prevaleceram nos padrões internacionais de Contabilidade, gerando conflito com os padrões prescritivos e conservadores da Alemanha.

A saída tem sido flexibilizar as regras de mensuração e de divulgação nas Demonstrações Contábeis Consolidadas, de modo que estas representem a aplicação das diretivas da Comunidade Européia e das Normas do IASC, tornando-as mais transparentes e compreensíveis aos usuários da informação contábil. Contudo, em relação às demonstrações individuais (não consolidadas) ainda não existe uma resposta sobre a harmonização.

A conclusão é que, apesar de todos os esforços, os padrões de contabilidade alemães continuam favorecendo a "forma sobre a essência".

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BETCHEL, Wilfried. Charts os Accountants in Germany. *The european accounting review*, 1995.

BLAKE, J. e AMAT, O. *European accounting*. Pitmann Publishing, 1993.

CHOI, Frederick D.S. & MUELLER, Gehard D. *International accounting*. 2.ed. New Jersey: Prentice Hall, 1992.

COOPERS & LIBRAND WIBERA. *Accounting in Germany – deutsche revision AG*. Frankfurt: Friederich Bischoff Druckerei GmbH, 1991.

DE ROCCHI, Carlos A. Algumas notas sobre o desenvolvimento histórico do mapa de localização de custos. *Revista do CRCRS*, no. 44.

\_\_\_\_\_ Sistema de custeamento baseado em atividades (ABC COSTING) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo. *Revista do CRCRS*, 23:78, p. 39-48, jul-set., 1994.

ENST & YOUNG. *Doing Business in Germany*. Frankfurt. Ernest & Young International, 1996.

FLOWER, Jonh. The future of harmonization: the EU versus the IASC versus the SEC, *The European Review*, 1997, 6:2, p. 281-303.

GLAUM, Martin e MANDLER, Udo. German managers'attitudes towards anglo-american accounting results from an empirical study on global accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, 32:4, p. 463-485.

GLENDINNING, R. Notes on Dr. Singer's "standardized accountancy in Germany". *The Accountants Digest*, March, 1944.

GONÇALVES DA SILVA, F.V. A Contabilidade e os autores germânicos. *Revista Paulista de Contabilidade*. Set/ Out. 1957. P. 4-15.

GRAY, Sidney J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*. 24:1, p. 1-15.

HALLER, Axel. The relationship of financial and tax accounting in Germany – A major reason for accounting disharmony in Europe. *The International Journal of Accounting*. 27:3, p.310-323.

HENDRISKEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. *Accounting theory*. 5 ed. Illions: Irwin, 1992.

JREIGE, Elionor F. True and fair view: um entrave ou um impulso para a Contabilidade? *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIPECAFI, v.10, n. 17, p. 35-46, Janeiro/Abril 1998.

KLAUSER, Ludwig. *O custo industrial*. São Paulo: Atlas, 1960.

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft. Executive overview – New German accounting and reporting legislation. München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1986.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MATZ, Adolph. Accounting as a tool for economy in German business. *Accounting Review*, 1940.

\_\_\_\_\_ Cost accounting in Germany. *Accounting Review*, 1940.

MUELLER, G., GERON, H. MEEK, G. *Accounting: an international perspective*. 3.ed. Illions: Irwin, 1994.

NAPIER, C. J. Accounting and the absence of a business economics tradition in the United Kingdom. *The European Accounting Review*, 5:3, p. 449-481.1996.

RADEBAUGH, Lee H. e GRAY, Sidney. *International accounting and multinational enterprises*. 4. Ed. New York: Wiley & Sons, 1997.

RICHARD, Jacques. The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945 – Some historical elements. *The European Accounting Review*, 1995, 4:1, p. 87-124.

SÁ, Antonio L. *História geral e das doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Ariovaldo dos. Reconhecimento da inflação nas demonstrações contábeis: infelizmente uma lição ainda não apreendida por muitos. *Boletim do IBRACON*. Outubro/Novembro/1998.

SCHMALENBACH GESSELSCHAFT. German accounting principles: an institutunalized framework. *Accounting Horizons*. 9:3, p. 92-99.

SCHMALENBACH, Eugen. *Dynamic accounting*. New York: Arno Press, 1980.

SCHMIDT, Paulo. *Uma contribuição ao estudo da história do pensamento contábil*. São Paulo, 1996, 506 p. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA/USP.

SCHNEIDER, Erich. La concidencia entre la contabilidad mercantil y el calculo del resultado interno. *Contabilidad industrial* – cap. 7 – Madrid: Aguilar, 1947.

SCHOENFELD, Hans-Martin W. *Cost terminology and cost theory: A study of its development and present state in central Europe*. Urbana-Champaign: Board of Trustees of The University of Illinois, 1974.

SHIRER, William. *The rise and fall of the third reich – A history of nazi Germany*. New York: Crest Books, 1960.

VIANNA, Cibilis R. Teoria geral da contabilidade. 2 volumes. Porto Alegre: Sulina, 1955.

VON COLBE, Walter B. Accounting and the business economics tradition in Germany. *The European Accounting Review*, 5:3, p. 413-434, 1996.

ZIRN, Walter. Buchhaltung: Grundsätze ordnungsgemäßer buchführung. Online. Disponível: <http://www.zirn.de/maxi2T97/GoB.html>

ZURBRÜGG, Peter. A experiência no mercado internacional de capitais utilizando as normas do IASC. Seminário Internacional. São Paulo, FEA/USP, 17/11/97.