

**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
PUC-SP**

**Leda Honorato da Silva Reis**

**Mudanças nos Princípios Contábeis na Evolução da Teoria e Normas de  
Contabilidade**

**Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais**

**SÃO PAULO  
2017**

**Leda Honorato da Silva Reis**

**Mudanças nos Princípios Contábeis, na Evolução da Teoria e Normas de  
Contabilidade**

**Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras, sob a orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

**SÃO PAULO  
2017**

**BANCA EXAMINADORA**

---

**JOSÉ CARLOS MARION**

---

---

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esse trabalho ao meu marido Francisco, que me incentivou a fazer o mestrado e pelo apoio e compreensão durante a realização deste trabalho. Aos meus filhos Matheus e Lucas que muito me apoiaram e ao Thiago pelo apoio e ajuda nas questões de TI propiciando mais facilidade nos estudos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus que tanto tem me abençoado nas escolhas do meu caminho.

Agradeço a meus pais que sempre me incentivaram a estudar e torcem pelo meu sucesso e felicidade.

Agradeço a todos os mestres pela dedicação e paciência e em especial aos professores Antonio Robles Junior, e José Carlos Marion que muito contribuíram para meu aprendizado. Ao professor Arnolde José de Hoyos Guevara, que me mostrou como é possível contribuir para melhorar nosso planeta.

Agradeço meus amigos do mestrado que propiciaram um ambiente feliz e saudável para o aprendizado e a formação de sólidas amizades. Em especial aos amigos Ligianne, Roberto, Silvana e Sérgio, sempre tão presentes e que contribuíram para que fosse uma alegria ir para a PUC.

Em especial quero agradecer aos amigos Johnson, Margarida e Darticléia, que muito me ajudaram e incentivaram a superar as dificuldades para realização desse estudo.

“A felicidade verdadeira nasce da alegria dos atos bem realizados, do prazer de criar algo novo.”  
Antoine de Saint-Exupéry

## RESUMO

A Contabilidade vem evoluindo ao longo do tempo com as Escolas Internacionais, principalmente a Italiana e a Americana. A Revolução Industrial, a Grande Guerra e a Crise de 1929 trouxeram novas necessidades de aperfeiçoamento às doutrinas e padrões contábeis. Num período mais recente, a Globalização da Economia forçou a Contabilidade para a harmonização internacional das normas e dos princípios contábeis e quase cento e cinquenta países no mundo, inclusive o Brasil, escolheram as normas *IFRS* como sua doutrina contábil. Nessa perspectiva as mudanças na Teoria da Contabilidade poderá influenciar todo o estudo da Contabilidade. O objetivo principal dessa pesquisa é identificar os fatores econômicos e os instrumentos regulatórios que motivaram as mudanças no Pensamento Contábil no Brasil. Foi utilizado o método de pesquisa qualitativa descritiva, sobre evolução histórica, bibliográfica, apoiada em literatura representativa e instrumentos regulatórios pertinentes a regulamentação do objeto do estudo. Os resultados comprovaram que os instrumentos normativos fazem cumprir os procedimentos necessários para a perfeita harmonia entre empresa, investidores e governo, de acordo com a necessidade econômica da época. A estrutura conceitual básica sofreu significativa alteração com a extinção de termos importantes como: princípios de contabilidade, postulados e convenções e surgiram novas terminologias como: característica qualitativa, premissa subjacente, pressuposto básico.

**Palavras chaves: Contabilidade, Princípios, Estrutura Conceitual, Pensamento Contábil, Evolução, NBC-TSP**

## ABSTRACT

Accounting has been evolving over years through International Schools, mainly Italian and American. The Industrial Revolution, the Great War, and the Crisis of 1929 brought needs for accounting doctrines and standards improvement. In a recent period, economy Globalization forced Accounting to make international harmonization one hundred and fifty countries in the world, including Brazil norms and accounting principles, and almost all of them, chose IFRS as their accounting doctrine. From this perspective the changes in the Theory of Accounting can influence the whole study of Accounting. The main objective of this research is to identify the economic factors and the regulatory instruments that motivated the changes in Accounting Thinking in Brazil. The descriptive qualitative research method, on historical evolution, bibliographical, supported in representative literature and regulatory instruments pertinent to the regulation of the object of the study was used. The results proved that the normative instruments enforce the necessary procedures for the perfect harmony between company, investors and government, according to the economic necessity of the time. The basic conceptual structure changed significantly with the extinction of important terms such as: accounting principles, postulates and conventions, and new terminologies emerged as: qualitative characteristic, underlying premise, basic assumption.

Keywords: Accounting, Principles, Conceptual Framework, Accounting Thinking, Evolution, NBC-TSP

## Lista de abreviaturas e siglas

AAPA	Associação Americana de Contadores Públicos
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AIA	<i>American Institute of Accounting</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
ASCPA	<i>American Society of Certified Public Accountants</i>
ANS	Agência Nacional de Saúde
ATB	<i>Accounting Terminology Bulletins</i>
APB	<i>Accounting Principles Board</i>
ARSS	<i>Accounting Research Studies</i>
ASOAP	<i>A Statement of Accounting Principles</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&F	Bolsa de Mercadorias e de Futuros
CAP	<i>Committee on Accounting Procedure</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COSIF	Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional
CPA	<i>Certified Public Accountant</i>
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPC 00	Comitê de Pronunciamentos Contábeis - Pronunciamento Conceitual Básico
CPC 01	Comitê de Pronunciamentos Contábeis - Pronunciamento Conceitual Básico
CPC 06	Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Operações de Arrendamento Mercantil
CPC 18	Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Método de Equivalência Patrimonial
CPC 47	Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Receita de Contrato com Clientes
CPC 48	Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Instrumentos Financeiros

CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CT	Comunicado Técnico
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
D.O.	Diário Oficial
D.O.U.	Diário Oficial da União
E.C.B.C	Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade
<i>EITF</i>	Emerging Issues Task Force
<i>EU</i>	Europe Union
EUA	Estados Unidos da América
<i>FAF</i>	<i>Financial Accounting Foundation</i>
<i>FASAC</i>	<i>Financial Accounting Standards Advisory Council</i>
<i>FASB</i>	<i>Financial Accounting Standards Board</i> (Estados Unidos) (Conselho de Normas Contábeis e Financeiras)
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
FEBRABAN	Federação Brasileira de Bancos
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
<i>GAAP</i>	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i> (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos)
IAIB	Instituto dos Auditores Independentes
<i>IASs</i>	<i>International Accounting Standards</i> (Normas Internacionais de Contabilidade)
<i>IASB</i>	<i>International Accounting Standards Board</i> (Conselho de Normas Contábeis Internacionais)
<i>IASC</i>	<i>International Accounting Standards Committee</i> (Comitê de Normas Contábeis Internacionais, antecessor do <i>IASB</i> )
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICPC	Interpretação do Comitê de Pronunciamento Contábil
<i>IFAC</i>	<i>International Federation of Accountants</i>
<i>IFRIC IFRS</i>	<i>Interpretations Committee</i> (Comitê de Interpretação das <i>IFRSs</i> , anteriormente Comitê de Interpretação de Normas Internacionais de Contabilidade e interpretações por ele publicadas)
<i>IFRSs</i>	<i>International Financial Reporting Standard(s)</i> (Normas Internacionais de Relatório Financeiro) <i>IFRSF</i>

IPECAFI	Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
MP	Medida Provisória
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC-P	Normas Profissionais de Contabilidade
NBC-T	Normas Técnicas de Contabilidade
NBC-T 1	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis
NBC TG	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro
NBC-TSP	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público
NIIF	Normas Internacionais de Informação Financeira
OCPC	Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade
PUC-SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
R1	Revisão numero um
RTT	Regime Tributário de Transição
S.A. / S.A.s	Sociedade(s) Anônima(s)
SAC	<i>Standards Advisory Council</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i> (Estados Unidos) (Comissão de Valores Mobiliários)
SIC	<i>Standing Interpretations Committee</i> (Comitê Permanente de do IASC e interpretações por ele publicadas)
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
UE	União Europeia (28 países)
USGAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principles</i>
USP	Universidade de São Paulo

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Principais publicações do <i>APB</i> que indicam a evolução da Contabilidade no período de 1961 a 1973.....	<b>38</b>
Quadro 2 –	Resumo das organizações representadas pelo <i>FASB</i> .....	<b>48</b>
Quadro 3 –	Adoção das <i>IFRS</i> pelos países que compõem o G 20 .....	<b>51</b>
Quadro 4 –	Normas dos órgãos reguladores sobre as <i>IFRS</i> .....	<b>58</b>
Quadro 5 –	Principais organismos brasileiros que estudam os Princípios Fundamentais da Contabilidade. ....	<b>73</b>
Quadro 6 –	Resumo das Regulamentações e suas influências .....	<b>105</b>
Quadro 7 –	Objetivo das Demonstrações Contábeis no período de 1976 a 2017.....	<b>111</b>
Quadro 8 –	Planilha Comparativa da Evolução dos Princípios de Contabilidade .....	<b>112</b>

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Implantação das <i>IFRS</i> no mundo .....	<b>52</b>
Figura 2 – Esquemática do sistema lógico-dedutível com os efeitos das forças ambientais e da informação no ambiente .....	<b>69</b>
Figura 3 – Instrumentos Regulatórios que propiciaram mudanças no padrão contábil no período de 1548 a 1975.....	<b>106</b>
Figura 4 – Instrumentos Regulatórios que propiciaram mudanças no padrão contábil no período de 1976 a 2016:.....	<b>106</b>
Figura 5 – Esquemática das mudanças dos antigos postulados da Contabilidade para a Situação Atual.....	<b>115</b>
Figura 6 – Esquemática das mudanças dos antigos princípios da Contabilidade para a Situação Atual.....	<b>115</b>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>17</b>
<b>1.1 Contextualização.....</b>	<b>17</b>
<b>1.2 Situação Problema .....</b>	<b>19</b>
<b>1.3 Objetivos .....</b>	<b>19</b>
<b>1.4 Limitação do Escopo .....</b>	<b>20</b>
<b>1.5 Justificativa .....</b>	<b>20</b>
<b>1.6 Metodologia .....</b>	<b>21</b>
<b>1.7 Estrutura do Trabalho .....</b>	<b>22</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>23</b>
<b>2.1 Evolução Histórica da Contabilidade no Brasil .....</b>	<b>23</b>
2.1.1 A influência de Portugal .....	23
2.1.2 O Brasil império e a Contabilidade .....	24
2.1.3 A Contabilidade Brasileira no Século XX e a influência dos Congressos de Contabilidade .....	26
2.1.3.1 <i>As primeiras décadas do Século XX</i> .....	26
2.1.3.2 <i>O Desenvolvimento da Contabilidade na década de 40</i> .....	27
2.1.3.3 <i>O Desenvolvimento da Contabilidade após a década de 40</i> .....	28
2.1.3.4 <i>Os Congressos de Contabilidade e a sua influência na Padronização da Contabilidade no Século XX</i> .....	29
2.1.4 A Contabilidade Brasileira no Século XXI .....	31
2.1.5 A Escola Italiana e sua Influência na Contabilidade do Brasil .....	32
2.1.6 A Escola Americana e sua Influência da Contabilidade do Brasil .....	35
2.1.6.1 <i>Os Pilares da Contabilidade Americana</i> .....	35
2.1.6.2 <i>Desenvolvimento da Contabilidade nos EUA</i> .....	36
2.1.6.3 <i>Substituição da Escola Italiana pela Escola Americana no Brasil</i> .....	39
2.1.7 A Lei nº 6404/76 em seus Aspectos Contábeis .....	40
<b>2.2 Harmonização da Contabilidade .....</b>	<b>45</b>
2.2.1 Escola Internacional .....	45
2.2.1.1 <i>Escola Americana - FASB, FAF, e USGAAP</i> .....	46
2.2.1.2 <i>Escola Européia – IASB e IFRS</i> .....	49
2.2.1.3 <i>IFRS VERSUS USGAAP</i> .....	49

<b>2.3 Implantação das IFRS no Brasil a partir do anteprojeto 99 .....</b>	<b>53</b>
2.3.1 Formulação e Aprovação do Anteprojeto 99 .....	53
2.3.2 Mudança dos Padrões Contábeis e a Legislação Brasileira .....	55
2.3.2.1 Utilização dos Padrões das IFRS no Brasil - Lei nº 11.638/07.....	55
2.3.2.2 Lei nº 11.941/09.....	58
2.3.2.3 Os Princípios de Contabilidade e as Resoluções CFC nºs 750/93, 1.282/10 e 1.374/11.....	60
2.3.2.4 Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.....	61
2.3.3 Novas práticas contábeis trazidas com a implantação das IFRS no Brasil	63
2.3.3.1 Valor Justo de Ativos “Fair Value”.....	63
2.3.3.2 Teste de “Impairment” ou Teste de Recuperabilidade.....	64
2.3.3.3 Valor Presente Líquido.....	65
2.3.3.4 Arrendamento Mercantil – “Leasing”.....	66
<b>2.4 Evolução da Estrutura Conceitual Básica .....</b>	<b>67</b>
2.4.1 A Base de Construção de uma Teoria e a Teoria Contábil .....	68
2.4.2 Princípios de Contabilidade e a Estrutura Conceitual Básica .....	70
2.4.2.1 Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade - E.C.B.C .....	71
<b>2.5 Princípios Fundamentais da Contabilidade .....</b>	<b>74</b>
2.5.1 Os Princípios Contábeis Norte-Americanos .....	75
2.5.2 Postulados Ambientais da Contabilidade .....	76
2.5.2.1 Postulado da Entidade .....	77
2.5.2.2 Postulado da Continuidade.....	77
2.5.3 Princípios de Contabilidade.....	79
2.5.3.1 Princípios de Contabilidade conforme Deliberação CVM nº 29/86 IBRACON e FIPECAFI.....	79
2.5.3.2 Princípios de Contabilidade conforme Resoluções CFC nºs 750/93 e 1.282/10.....	82
2.5.3.3 Princípios de Contabilidade conforme Resolução CFC nºs. 1.121/08, e Deliberação CVM nº 539/08.....	84
2.5.3.4 Princípios de Contabilidade conforme CPC 00, Resolução: CFC nº 1.374/11 e Deliberação CVM nº 675/11.....	87
2.5.3.5 Princípios de Contabilidade conforme NBC TSP.....	91

<b>2.6 Trabalhos desenvolvidos pelo Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC.....</b>	<b>93</b>
2.6.1 Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro – CPC 00 .....	94
<b>2.7 Influência dos Congressos de Contabilidade na normatização dos Princípios Contábeis .....</b>	<b>95</b>
<b>2.8 Contabilidade Contemporânea.....</b>	<b>97</b>
<b>3 METODOLOGIA APLICADA A PESQUISA .....</b>	<b>98</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO DO RESULTADO DO ESTUDO .....</b>	<b>101</b>
4.1 Fatores de natureza econômica e instrumentos regulatórios que contribuíram para a modificação dos padrões contábeis no Brasil	101
4.2 A Evolução do pensamento contábil no Brasil .....	107
4.3 Modificações observadas nos princípios contábeis .....	113
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>116</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>119</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

A Contabilidade evoluiu de acordo com o desenvolvimento social e econômico das sociedades em cada época e o desenvolvimento do “estado da arte”, representado na Ciência Contábil pelas Teorias da Contabilidade e suas práticas, deu-se a partir da necessidade em obter uma classificação lógica das operações a serem contabilizadas. (REVISTA PAULISTA DE CONTABILIDADE – ANTELÓQUIO, 1964, p. 12; SCHMIDT, 2000, p. 49)

Iudícibus (2015, p.17) confirma dizendo que “[...] raramente o ‘estado da arte’ se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social das sociedades analisadas, em cada época.”

Durante vários anos, nas diversas civilizações, a Contabilidade percorreu imenso caminho evolutivo acompanhado pela evolução da mente humana. A Contabilidade contribuiu para a formação de um precioso acervo cultural na história da humanidade e propiciou o progresso das empresas. (SÁ, 1997, p.11)

O desenvolvimento das teorias contábeis e suas práticas, na maioria das vezes acompanha o grau de desenvolvimento social, político, econômico e científico. (IUDÍCIBUS, 2015, p.17; SÁ, 2008, p. 45 e HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 50)

O surgimento da indústria aumentou o capital dos proprietários nas organizações e passou a priorizar a Demonstração de Lucros. Diante desses fatos a Contabilidade passou a emitir relatórios periódicos. (HENDRIKSEN; VAN BREDA 2015, p. 50)

Entretanto a Contabilidade não privilegia um tipo exclusivo de organização, seja ela capitalista ou não, ela visa atender qualquer sistema social complexo. As sociedades apoiadas em organizações mais complexas, sem fins lucrativos como os templos gregos ou o governo de Atenas na antiguidade, ou outras organizações mais modernas, como os mosteiros, ou ainda com fins lucrativos como as sociedades capitalistas, todas necessitam da contabilidade para sobreviver. (CARQUEJA, 2003, p. 52)

A contabilidade é retratada como um instrumento básico e primário de informação, e essas informações são utilizadas para a tomada de decisões

econômicas. Se considerarmos que decisões econômicas normalmente trazem implicações sociais, pode-se perceber a importância da contabilidade. (IUDÍCIBUS; RAMOS; CATELLI, 1964, p. 30-31)

A contabilidade deve ser tratada como uma ciência e não como norma e o resultado das informações fornecidas pela Contabilidade “não tem valor se não se souber o que ela representa e se não tiver utilidade e credibilidade.” (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 48)

A fim de obter informações úteis aos usuários da contabilidade, e a estabelecer as regras das boas práticas contábeis, em 1938, divulgou-se nos EUA uma monografia sobre o assunto, tornando-se amplamente conhecida como *ASOAP – A Statement Of Accounting Principles*. A *ASOAP* foi produzida por um conjunto de personalidades do mundo acadêmico e profissionais de contabilidade dos Estados Unidos. A publicação dessas boas práticas contábeis mostra a preocupação em atender as necessidades dos usuários da contabilidade produzindo informações úteis. (CARQUEJA, 2003, p. 113 -118)

Os usuários da Contabilidade são os acionistas, emprestadores em geral, entidades governamentais, empregados e administradores das organizações. Todos têm metas, e essas metas são, muitas vezes, divergentes entre esses usuários. Alguns estão preocupados com a valorização da empresa, outros vislumbram os lucros auferidos, ou maximização de fluxos de caixa futuros, por exemplo. Todavia, as demonstrações contábeis são consideradas importantes e úteis somente se forem utilizadas, pelos usuários da contabilidade, como instrumento de predição sobre eventos futuros e tendências. (IUDÍCIBUS, 2015, p. 5)

Os usuários da contabilidade, também chamados de *stakeholders*, tem metas distintas acerca das demonstrações contábeis. A divergência dessas metas traz a Teoria da Agência para o âmbito contábil. A terminologia teoria da agência, quando utilizada na contabilidade, refere-se à empresa como uma instituição social onde os interesses dos agentes convergem, e cabe à contabilidade a redução das animosidades a fim de atender não só aos proprietários destas empresas, mas também aos gestores, empregados, clientes, fornecedores, Governo, etc. (CARQUEJA , 2003, p. 113-118)

Carqueja (2003) cita sobre as relações de agência na história da contabilidade:

Impressiona-nos a observação que, ao longo da história, a contabilidade procura documentar as relações de agência e procura respostas para os problemas de maior complexidade na coordenação de forças sociais. A história documenta como os antigos impérios e os grandes reinos recorreram a soluções mais sofisticadas (e mais fiscalizadas) quando a sua dimensão acresceu as necessidades dos chefes. (CARQUEJA, 2003, p. 53)

## 1.2 Situação Problema

Frente à evolução social e econômica das organizações e as soluções que a Contabilidade procurou encontrar para promover informações úteis, este estudo procura responder:

Quais os fatores econômicos e instrumentos regulatórios que motivaram as mudanças no Pensamento Contábil no Brasil?

## 1.3 Objetivos

### Geral

Estudar os instrumentos regulatórios no Brasil que motivaram ou contribuíram para as mudanças no pensamento contábil, nos Princípios de Contabilidade e na adoção das normas do *International Financial Reporting Standards- IFRS* no Brasil, sem esgotar o tema *IFRS*.

### Específico

1. Identificar as principais leis que influenciaram a mudança de padrões contábeis
2. Identificar os órgãos de classe e seus instrumentos regulatórios que contribuíram e contribuem para a emissão de normas e legislações que possam influenciar na contabilidade.
3. Identificar as mudanças no pensamento contábil no Brasil até a implantação do *IFRS*.

Como instrumentos regulatórios serão estudados aqueles emitidos pelo Ministério da Fazenda, CVM – Comissão de Valores Mobiliários, CFC – Conselho Federal de Contabilidade, CPC – Comitê de Pronunciamento Contábil, *IFRS - International Financial Reporting Standards*, entre outros. Bem como as Leis e Decretos-Lei emitidos pela Casa Civil do nosso Governo.

#### **1.4 Limitação do Escopo**

Este estudo não tem a pretensão de analisar todas as legislações emitidas e instrumentos regulatórios emitidos no Brasil, mas somente aqueles que apresentam em seu teor modificações de normas e padrões de Contabilidade.

O escopo do presente estudo é o período de 1976 até 2016, porém há citações de instrumentos regulatórios publicados em data anterior a 1976 que foram citados para melhor compreensão do contexto histórico.

#### **1.5 Justificativa**

Poucos são os trabalhos de Dissertação e Tese que abrangem os aspectos históricos da evolução do pensamento contábil na sociedade brasileira.

Os estudos históricos são importantes para que se possa conhecer a história e utilizá-la como base para novos desenvolvimentos e descobertas na Contabilidade. Isto significa vislumbrar o futuro com a compreensão dos efeitos dos atos passado e presente. “Sem conhecer a história da Contabilidade não saberemos o caminho que nos direcionará ao futuro.” (BACCI, 2002, p. 162; SCHMIDT, 2000, p.11)

Apesar da importância do estudo histórico, no meio acadêmico, a história da contabilidade é pouco estudada e, normalmente, os acadêmicos abordam as origens da contabilidade somente na introdução de seus escritos. Alguns pioneiros, como os Profs. Francisco D’Auria, Antônio Lopes de Sá, Hilário Franco e Sérgio de Ludícibus, que se aventuraram a escrever sobre a história da contabilidade tiveram poucos seguidores. (RICARDINO, 1999, p. 7 e 9)

Além disso, no Brasil não é comum os cursos de Ciências Contábeis conterem uma disciplina de História da Contabilidade. Todavia, o Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP tem como um dos principais temas de pesquisa a História do Pensamento Contábil. Também a Pontifícia Universidade de São Paulo - PUC-SP, desde 2001, incluiu a História do Pensamento Contábil em sua grade curricular no curso de Ciências Contábeis. Essa inclusão seguiu o exemplo dos cursos de Economia e Administração no Brasil, que estudam a História do Pensamento Econômico e a História do Pensamento Administrativo, respectivamente. (COLIATH, 2003, p. 5; MARION; DIAS; TRALDI, 2002, p.119; RICARDINO, 1999, p. 5)

Segundo Sá (2008):

Admito ser de responsabilidade de toda a classe contábil preservar as raízes de sua cultura e, [...] deixo aqui meu apelo no sentido de que se preencham as lacunas havidas fazendo chegar informações de importância histórica. (SÁ, 2008, p. 11)

Assim sendo, esse estudo espera contribuir para o ensino da História da Contabilidade nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e também auxiliar professores de disciplinas técnicas contábeis e profissionais de contabilidade a melhor compreenderem os princípios de contabilidade e suas implicações na legislação brasileira. Pode ainda, ser no futuro utilizado como auxiliar a outros pesquisadores que desejem dar continuidade a estudos similares sobre o pensamento contábil.

## **1.6 Metodologia**

O presente estudo foi conduzido pelo método de pesquisa qualitativa descritiva, sobre evolução histórica, bibliográfica, apoiada em literatura representativa - livros nacionais, teses de doutorado e dissertações de mestrado e artigos publicados em revistas científicas, periódicos e anais de congresso, além de legislação pertinente a regulamentação do objeto do estudo.

Os instrumentos regulatórios pesquisados foram emitidos pelos seguintes órgãos: Ministério da Fazenda, Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Conselho

Federal de Contabilidade-CFC, Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC, *International Financial Reporting Standards- IFRS*, entre outros.

## 1.7 Estrutura do Trabalho

A realização deste estudo seguiu as seguintes etapas: pesquisa bibliográfica, coleta dos dados bibliográficos, análise comparativa entre os dados coletados com a pesquisa bibliográfica.

Os estudos serão subdivididos em capítulos, resumidos a seguir:

Capítulo 1 – é composto de uma breve introdução sobre o tema estudado, onde foi descrita a situação-problema, os objetivos do estudo, a justificativa para a escolha do tema, breve relato sobre a metodologia aplicada ao estudo e a estrutura do trabalho.

Capítulo 2 - discorre sobre a Fundamentação Teórica, iniciando com a origem da contabilidade no Brasil. Relata também sobre a influência de Portugal na Contabilidade Brasileira e sua evolução desde a época do império, as influências das Escolas Italiana e Americana, a publicação da Lei nº 6.404/76, Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09. Discute também sobre a harmonização da contabilidade no Brasil com as normas internacionais do *IFRS*, passando por um breve relato sobre a evolução da contabilidade dos Estados Unidos da América e da Europa, com o surgimento dos *USGAAP* e *IFRS*, respectivamente. Discorre ainda sobre a base de construção de uma teoria contábil, sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, os Princípios de Contabilidade, a influência dos instrumentos regulatórios e dos Congressos de Contabilidade para a normatização dos Princípios Contábeis.

Capítulo 3 – neste capítulo é apresentado de forma detalhada, a metodologia utilizada para a confecção do presente estudo

Capítulo 4 – discute-se sobre o resultado do estudo comparativo entre os descritos nos capítulos 2 e 3 segundo os objetivos deste estudo descritos no capítulo 1.

Capítulo 5 – apresenta as considerações finais acerca deste estudo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Evolução Histórica da Contabilidade no Brasil

#### 2.1.1 A influência de Portugal

O primeiro contador de que se tem notícia no Brasil foi o português Pero Vaz de Caminha, português que veio com a expedição de Pedro Álvares Cabral e era responsável pelos registros contábeis patrimoniais relativos à viagem do descobrimento do Brasil.

As expedições marítimas portuguesas possuíam um contador que acompanhava essas embarcações que já tinham registros contábeis evoluídos – cinco anos antes, Luca Pacioli tinha editado seu livro impresso *Summa de Arithmetica* onde difundiu o uso das partidas dobradas, que na época eram chamadas de Partidas Italianas. As Partidas Dobradas foram trazidas ao Brasil pelos portugueses que nos mandaram seus contadores: Gaspar Lamengo, primeiro contador da Casa Real e Bastião de Almeida nomeado Guarda-Livros das casas da Fazenda, Contos e Alfândega. (SÁ, 2008, p. 20-22)

Cabe ressaltar que as partidas dobradas chegaram ao Brasil após o ano de 1500, todavia a utilização do sistema de partidas dobradas tiveram seus primeiros registros por volta do ano 1340 em Gênova. (HANSEN, 2002, p. 81)

No Brasil, na época das capitânicas hereditárias, governadores gerais e até o primeiro Governo Geral na Bahia, a forma de registro da propriedade e rendas geradas pela extração de pau-brasil, cobrança do dízimo, comércio e posse de escravos, seguiam as regras vindas de Portugal. Em 1548, Portugal editou normas de registro que ficou conhecido como o Regimento de 1548. Neste Regimento, “tanto as rendas como os direitos tinham que ser registrados em forma distinta, em separado, por determinação do reino.” (SÁ, 2008, p. 22 e 25)

No ano de 1761, aconteceu em Portugal uma reforma contábil, que influenciou mais uma vez a Contabilidade Brasileira, com a introdução dos livros: Diário, Razão e Auxiliares. Cabe ressaltar que esses livros foram implantados no Brasil, antes mesmo de Lisboa. (SÁ, 2008, p. 33-34).

### 2.1.2 O Brasil império e a Contabilidade

A Contabilidade no Brasil teve influência da França, que em 1836, por meio da Academia de Ciências da França, legitimou a Contabilidade como estudo científico. A influência francesa na contabilidade brasileira pode ter sido trazida pelos intelectuais na primeira metade do século XIX e pelo ingresso de comerciantes franceses no Brasil, que fugiram da França após a queda de Napoleão Bonaparte. (SÁ, 2008, p. 54-56)

No Brasil, em 1837, na cidade do Rio de Janeiro, foi publicado o primeiro livro escrito por um brasileiro sobre Contabilidade. Este livro, de autoria de Estevão Rafael de Carvalho, que estudou na Universidade de Coimbra, foi intitulado: *Metafísica da Contabilidade Comercial*. A intenção de Carvalho ao escrever esse livro, era de indicar que a Contabilidade era uma ciência. Esse entendimento já era tendência na Europa e em 1840, somente três anos após a obra de Carvalho, Francesco Villa publicou em Milão a obra que foi base a toda a doutrina científica italiana: *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*. Além disso, Francisco Villa distinguiu as contas em 'contas pessoais e impessoais'. Este fato foi posteriormente desenvolvido na Europa por outros autores, como por exemplo: Fábio Besta. (SÁ, 2008, p. 55-57)

Todavia, a evolução da Contabilidade no Brasil foi mais intensa a partir do século XIX, época do império. Foi em 1870 que o imperador, reconheceu a função do Contador como profissão liberal. Naquela época a Contabilidade já era considerada um sistema ordenado e coeso. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2001, p.15)

Esse sistema organizado e coeso deveu-se ao fato de que desde 1860 a contabilidade no Brasil era regida pela Lei nº 1.083 de 22 de agosto de 1860, criada 10 anos após o Código Comercial Brasileiro no intuito de aprimorá-lo. O Código Comercial Brasileiro já descrevia sobre a obrigatoriedade da escrituração contábil e a manutenção dos livros contábeis pelos comerciantes da época. A Lei nº 1.083 de 1880 veio determinar prazos e a obrigatoriedade da publicação e remessa ao Governo do balanço, demonstrações e documentos específicos por ele determinados. Menos de três meses depois de sua promulgação, a Lei 1.083 foi regulamentada pelo Decreto Lei nº 2.679 de 3 de novembro de 1880, que impõe aos Bancos e outras Companhias e sociedades anônimas a obrigação de remeter em

certas épocas às competentes Secretarias de Estado seus balanços e outros documentos. Essa regra perdurou durante os 80 anos seguintes. (IUDÍCIBUS; RICARDINO, 2002, p. 7-13)

A Lei nº 1.083 de 1860, apresentava no próprio texto modelos de balanços para publicação. Esses modelos foram seguidos até por volta de 1940, ano da promulgação do Decreto-Lei nº 2.627. Os autores Iudícibus e Ricardino publicaram um artigo onde indicam que a Lei nº 1.083 é a primeira Lei das Sociedades Anônimas publicada no Brasil, contrariando outros autores que davam ao Decreto-Lei nº 2.627 este mesmo título. (IUDÍCIBUS; RICARDINO, 2002, p. 7)

Apesar do Código Comercial Brasileiro, publicado em 1850 descrever sobre a obrigatoriedade da escrituração contábil e a manutenção dos livros contábeis pelos comerciantes da época, Schmidt discorda que este código tenha normatizado a Contabilidade naquela época e atribui à Lei nº 1.083 essa normatização. (SCHMIDT, 2000, p. 205)

Todavia Coliath discorda de Schmidt e afirma que o Código Comercial Brasileiro se traduziu em uma das primeiras manifestações da legislação brasileira para a evolução e desenvolvimento contábil no Brasil, que exigia conhecimentos específicos para a escrituração contábil e levantamento do Balanço. Desta forma, o comerciante precisava ter as habilidades técnicas ou buscar um profissional habilitado em Contabilidade, apesar do Código Comercial não dar destaque à figura do contador e só exigir a assinatura do comerciante no Balanço. (COLIATH, 2003, p. 131; SÁ, 2008, p. 59-60).

Apesar dos esforços do Código Comercial Brasileiro e da Lei nº 1.083, no século XIX não era usual a divulgação das Demonstrações Contábeis. Naquela época, os proprietários receavam em divulgar os dados de sua empresa, e com isso pudessem de alguma forma, ajudar seus concorrentes. Por esse motivo achavam que o público não deveria conhecer esses dados, mesmo porque naquela época ninguém pensaria de pedir essas informações aos proprietários, administradores, sócios ou familiares. (RICARDINO, 1999, p. 142)

### 2.1.3 A Contabilidade Brasileira no Século XX e a influência dos Congressos de Contabilidade

Em 1905, a Academia de Comércio do Rio de Janeiro e a Escola Prática de Comércio de São Paulo, a partir da promulgação do decreto nº 1.339 de 09 de janeiro de 1905, passaram a formar e diplomar oficialmente os contadores da época que eram chamados de Guarda Livros e de Perito-Contador. (COLIATH, 2003, p. 133)

#### 2.1.3.1 As primeiras décadas do Século XX

A legislação brasileira já influenciava a Contabilidade desde a época do Império, cita-se a título de exemplo: o Código Comercial em 1850 e a Lei nº1083 de 1860 citados neste estudo no subtítulo: O Brasil império e a Contabilidade.

Todavia, uma influência da Legislação na Contabilidade foi sentida de forma mais intensa a partir das duas primeiras décadas do século XX, quando foi implantado o Imposto de Renda, cuja base de cálculo coincidia com o lucro contábil. (COLIATH, 2003, p. 134)

Ainda sobre a influência da legislação na Contabilidade, Sá (2008, p. 61) cita: “A história comprova que leis comerciais, tributárias, trabalhistas, previdenciárias e a burocracia defluente sempre foram decisivos fatores para a dilatação do mercado de trabalho do contabilista.”

No Brasil, a prática contábil é muitas vezes influenciada por legislações fiscais específicas. Cita-se como exemplo a depreciação de bens do ativo imobilizado, que por muito tempo norteou os profissionais da contabilidade na avaliação do valor a ser depreciado. (FREIRE et al., 2012, p. 5)

A legislação trouxe influências ao pensamento contábil e Autores como Charles Penglaou, Charpentier e Hamelin defendiam a chamada Teoria Jurídica. A Teoria Jurídica foi criada a partir da análise de que todo o lançamento contábil se traduz de um fato jurídico. Essa teoria une a contabilidade ao direito e analisa as relações entre elas e segundo CRAVO, até hoje a teoria jurídica tem seguidores. (CRAVO, 2000, p. 45)

Bacci foi um estudioso da história da contabilidade no Brasil, e em seus estudos aponta as seguintes consequências da legislação sobre a profissão: a padronização das demonstrações contábeis, a necessidade de criação dos órgãos de classe e da fiscalização do exercício da profissão por esses órgãos, e a criação no século XX dos cursos técnicos, profissionalizantes e superiores. (BACCI, 2002, p. 56-104 e p. 160)

### *2.1.3.2 O Desenvolvimento da Contabilidade na década de 40*

A década de 40 foi marcada pelos cursos superiores de Contabilidade no Brasil. Sá descreve em seu livro “A História Geral e das Doutrinas da Contabilidade”, de forma detalhada o nome das escolas e quando foram criados esses cursos. (SÁ, 1997, p. 152-154)

Em 26 de setembro de 1940, foi publicado o Decreto-Lei nº 2.627, que estabelecia os procedimentos legais para a Contabilidade no Brasil. Esse decreto instituiu regras para a avaliação dos ativos e apuração e distribuição de lucros. Criou ainda as contas de Reservas e determinou padrões para a publicação do Balanço e da Demonstração de Lucros e Perdas. Ainda em 1940, ficou instituído pelo Decreto Lei nº 2.416 de 17 de julho de 1940, o modelo padrão de balanço e normas para a elaboração da Contabilidade das entidades públicas. (SCHMIDT, 2000, p. 207)

Também na década de 40, mais precisamente em 27 de maio de 1946, foi publicado o Decreto-Lei nº 9.295/46, que institui os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC. O CRC foi criado para fiscalizar o exercício da profissão contábil e se subordina ao Conselho Federal de Contabilidade – CFC, também criado pelo mesmo decreto. As funções desses Conselhos são definidas no decreto e cabe ao CFC dirimir as dúvidas suscitadas pelos CRCs, além de definir, regulamentar e baixar normas e padrões contábeis de interesse da profissão e de seu exercício profissional. As normas baixadas pelo CFC são emitidas através de documento intitulado Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, subdivididas em Normas Profissionais de Contabilidade – NBC-P e Normas Técnicas de Contabilidade – NBC-T. Além disso, o CFC atua quando ocorrem atos governamentais que afetem as Normas Técnicas e nesse caso, emite o chamado Comunicado Técnico - CT (BACCI, 2002, p. 100-102).

O Decreto-Lei nº 9.295/46 teve significativa importância para a classe contábil, uma vez que “[...] as primeiras proposições legais que, em 1946, viriam a trazer ao universo legal uma profissão que tinha já toda a legitimidade e que só precisava da lei para assegurar o exercício digno da profissão.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2001, p. 8)

Vale ressaltar que os Conselhos de Contabilidade, CRC e CFC, só foram criados seis anos após a publicação do Decreto-Lei nº 2.627 de 1940, considerado como a primeira Lei das S.As.

Todavia, Iudícibus e Ricardino discordam e publicaram estudo considerando a Lei nº 1.083 de 1860 como a primeira Lei das S.As. (IUDICÍBUS; RICARDINO, 2002, p. 7)

Em 1946, o brasileiro Francisco D’Auria escreveu o livro intitulado *Primeiros Princípios da Contabilidade Pura*, que segundo o autor seu livro, tinha o intuito de desbravar uma nova senda, em que palmilhariam, com mais segurança, **aqueles que mais sabem**. (D’ÁURIA, 1949, p. IV)

Cabe ressaltar que a obra de D’Auria teve intenção empírica com tendência científica e filosófica, assim como o livro de Von Bertalanffy editado no México e intitulado: *Teoría general de los sistemas*. D’Auria, foi um autor muito além da sua época e a sua contabilidade pura tinha uma consciência filosófica na área contábil que não foi bem aceita pelo ambiente universitário da metade do século XX. Sua morte em 1958 fez esgotar o prazo para que ele difundisse suas ideias de Contabilidade Pura. (SÁ, 2008, p. 120-121).

Masi (1958, p. 8) e Schmidt (2000, p. 220) afirmam que Francisco D’Auria sempre foi patrimonialista, isso pode ser observado em sua obra *Princípios da Contabilidade Pura*, onde para D’Auria patrimônio era tratado como um sistema, formado pelo conjunto de riquezas, onde os elementos se inter-relacionavam entre si e eram ainda solidários com os demais sistemas da empresa.

### 2.1.3.3 O Desenvolvimento da Contabilidade após a década de 40

A década de 50 foi marcada por fraco desenvolvimento na Contabilidade do Brasil. Todavia, a Tese escrita por Hilário Franco, intitulada *Fundamento Científico da Contabilidade* foi considerada como um “brilhante ensaio para uma Filosofia da

Contabilidade”. Essa filosofia era a do conhecimento e seguia a tendência do livro *Primeiros Princípios da Contabilidade Pura* de Francisco D’Auria. Todavia, Franco era patrimonialista e tratou a contabilidade como uma ciência social, vinculada sob a ótica do homem e não dos números. Em outras palavras, o fenômeno patrimonial é quantificável de acordo com os efeitos de fatos humanos, isto é, julgamentos dos homens. Franco ressalta em sua tese sobre o que é Ciência e o significado da Contabilidade perante a Ciência. (SÁ, 1997, p. 154-155)

Todavia, estudiosos da contabilidade, em meados dos anos 60 já bradavam por um novo avanço da ciência contábil e foi editada no Brasil a Nova Lei das S.A.s nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, que revogou o Decreto-Lei nº 2.627 em quase sua totalidade. (IUDÍCIBUS; RAMOS; CATELLI, 1964, p. 30-31)

A Lei 6404/76, trouxe como avanço a transparência das empresas, permitindo aos investidores melhor sensibilidade aos riscos assumidos por estes. As ações na Bolsa de Valores de São Paulo, hoje Bolsa de Mercadorias e de Futuros - BM&F ficaram mais interessantes aos olhos do investidor. (BOUCINHAS, 1977, p. 7-8)

Cabe ressaltar que dos anos 60 até o final do século XX, a Contabilidade ainda estava intrinsecamente ligada ao Fisco, mesmo após os avanços que a Lei nº 6.404/76 trouxe para a economia brasileira.

#### *2.1.3.4 Os Congressos de Contabilidade e a sua influência na Padronização da Contabilidade no Século XX*

O primeiro congresso de contabilidade exclusivamente brasileiro foi realizado em 1924 com a denominação de I Congresso Brasileiro de Contabilidade e segundo BACCI (2002, p. 85): “O Congresso tinha por objetivo estudar todos os assuntos atinentes à Contabilidade e a profissão, com vistas ao aperfeiçoamento técnico, a evolução da classe e procurando definir a Contabilidade e sua forma de escrituração.”

Os Congressos Internacionais de Contabilidade eram reconhecimentos mundialmente e, em 1962, 62 países participaram do VIII Congresso Internacional de Contabilidade. Neste congresso discutiu-se amplamente sobre a necessidade de estabelecer acordos internacionais de Contabilidade, com vistas a instituir um

convênio internacional que padronizasse os princípios e termos de Contabilidade. (ESTRADA, 1977, p. 35-36)

Cabe ressaltar que até o final da década de 30, o assunto de padronização dos balanços já havia sido amplamente discutido e veio a tomar força novamente nos anos 60. (SCHMIDT, 2000, p. 207)

Na Europa e nos Estados Unidos, em período anterior a segunda Guerra Mundial, já era sentida a necessidade de padronização dos balanços. Na Europa estudava-se uma prática profissional com a adoção de um plano contabilístico e uniformização de balanços, enquanto que nos Estados Unidos discutia-se sobre os princípios aceitos para a adoção de sistemas de contabilidade. (CARQUEJA, 2003, p. 123).

Os benefícios da padronização assegura a comparação das demonstrações financeiras em nível internacional, evitando distorções e propiciando a busca de capital estrangeiro. Cabe ressaltar o benefício na formação do profissional de contabilidade com reconhecimento internacional, isto é, poderiam trabalhar em outros países, sem necessidade de custos com treinamentos adicionais. (BACCI, 2002, p. 83).

Em 1967, o 9º Congresso Internacional de Contabilidade, teve como tema geral “Os novos Horizontes da Contabilidade”, que foi subdividido em quatro subtemas: (i) Os Horizonte Econômicos, (ii) Os Horizontes Internacionais, (iii) Os Horizontes Científicos e (iv) Papel e formação do contabilista do porvir. Cumpre ressaltar, que foram abordados neste congresso: a harmonia entre a contabilidade e a economia. Ao final o congresso concluiu-se que: “A fim de ajustar plenamente o seu papel econômico, a profissão contábil deve então adaptar a sua técnica às necessidades da gestão das empresas: previsão, coordenação, controle.” (ESTRADA, 1977, p. 36-39)

Além dos Congressos Internacionais de Contabilidade realizados nos anos 1962, 1967 e 1972, também foi importante para o avanço no pensamento contábil no Brasil, a 12ª. Conferência Interamericana de Contabilidade realizada em 1977, onde 25 membros do Brasil tiveram participação efetiva nos trabalhos. (ESTRADA, 1977, p. 37-38; REVISTA PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1977, p. 17-22)

Esses encontros de profissionais da contabilidade propiciaram o avanço no pensamento contábil. Esse avanço foi alcançado pelos esforços conjuntos dos membros da profissão contábil, que desde 1962 preocupavam-se com a

necessidade de reformulação da teoria da contabilidade e dos princípios de contabilidade geralmente aceitos em cada país e da harmonização internacional desses princípios. (ESTRADA, 1977, p. 37- 38; REVISTA PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1977, p. 18)

#### 2.1.4 A Contabilidade Brasileira no Século XXI

No século XXI, a globalização da economia tornou premente a necessidade de uniformizar as Demonstrações Contábeis. Os *stakeholders* sentiram necessidade de comparar as informações econômico-financeiras das organizações, fator este que justifica a harmonização da contabilidade no mundo. (CRAVO, 2000, p. 71)

A fim de harmonizar as Normas Brasileiras de Contabilidade com as Normas Internacionais de Contabilidade, em 28 de dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638 que alterou e revogou os dispositivos da Lei das S.A.s. nº 6.404/76,. E em 27 de maio de 2009, foi promulgada a Lei nº 11.941, criada a partir da Medida Provisória nº 448 de 26 de novembro de 2008, que veio sanar as divergências existentes entre a Lei 11.638/07, o Regulamento do Imposto de Renda e o Código Civil.

A harmonização das Normas Contábeis no Brasil deu-se também pelas Resoluções do Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC, que regulam e normatizam a operação a ser contabilizada. Criado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.055 de 7 de outubro de 2005, o CPC tem como objetivo em seu parágrafo 3º:

[...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, RESOLUÇÃO CFC Nº 1.055, 2005)

### 2.1.5 A Escola Italiana e sua Influência na Contabilidade do Brasil

A escola italiana foi trazida ao Brasil pelos portugueses conforme relatado no item 2.1.1 deste estudo. Sua influência teve início com a implantação das chamadas partidas italianas, ou método das partidas dobradas.

O sistema de partidas dobradas introduziu aos registros contábeis o conceito de capital e tornou possível apurar o lucro do negócio em um determinado período. No século XVI, os comerciantes não tinham clareza do valor do seu patrimônio e do seu lucro e por isso não sabiam da real condição financeira de seu negócio. Com o novo sistema, foi introduzida a prática de lançar o lucro na conta de capital. Esse sistema possibilitou aos empresários da época, a participar como sócio de mais de um empreendimento e em conjunto com outros sócios. Além disso, o método das partidas dobradas permitiu que fosse elaborado um balanço de verificação antes do encerramento dos livros contábeis: diário e razão. O balanço de verificação possibilitava ao empresário saber mais facilmente, quais os direitos e deveres dos sócios e de terceiros. Além disso, o balanço de verificação permitia maior periodicidade na apuração do resultado, facilidade em ordenar e resumir as contas, contribuindo para o crescimento econômico e desenvolvimento da sociedade. (SCHMIDT, 2000, p. 50; HANSEN, 2002, p. 83).

No século XIX, após um longo período de estagnação da contabilidade, surge a Escola Lombarda ou Escola Administrativa que incrementou a contabilidade com os conceitos de administração. Este fato foi possível uma vez que o estudo da administração, naquela época, ainda não era reconhecido como uma disciplina e com vida própria. (SCHMIDT, 2000, p.53).

O principal mentor da Escola Lombarda foi Francesco Villa, que em 1850 publicou sua principal obra, *Elementi di amministrazione e contabilità*, seguido por Antonio Tonzig, nascido na Itália, que publicou em 1876, "*Nuova scuola perfetta dei mercanti, ossia la vera scienza della contabilità commerciale*." Ambos entendiam que a contabilidade deveria amparar as decisões de ordem administrativas. (COLIATH, 2003, p. 77-78)

A Escola Lombarda entendia que o registro do patrimônio deveria ser descrito e avaliado com detalhes e clareza de forma que refletisse com a máxima exatidão e a qualquer momento o valor individual ou total ou ainda a qualidade deste

patrimônio. Assim também deveria ser apresentado o andamento e resultado da administração deste patrimônio. (SCHMIDT, 2000, p. 59)

Schmidt (2000) escreve ainda sobre a escola lombarda:

[...] seria preciso calcular a relação entre o capital fixo e o circulante, avaliar o tempo de permanência das mercadorias e analisar os vários procedimentos que determinam o andamento de uma empresa. Outro ponto a ser observado é a valorização dos ativos permanentes. Um dos maiores méritos dessa escola foi desvincular a Contabilidade do campo do formalismo das cifras e dos números, que era o interesse predominante dos estudiosos da época. (SCHMIDT, 2000, p. 54-55)

Cabe ressaltar que na segunda metade do século XIX surgiu também a Escola Personalista. Seus principais estudiosos foram os italianos: Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi que defendiam que as contas deveriam ser intituladas pelo nome das pessoas verdadeiras aos quais os fatos registrados nestas contas representam, isto é, as contas são intituladas em nome da pessoa ao quais os fatos estão ligados. Eles defendiam também que o patrimônio era um conjunto de direitos e obrigações. (COLIATH, 2003, p. 78-79)

Sendo o patrimônio um conjunto de direitos e obrigações, esse conjunto pode assumir relevância jurídica além do seu aspecto econômico. Desta forma, justifica-se a personificação da conta considerando-se a relevância do aspecto jurídico dos atos administrativos registrados na contabilidade. Desta forma, os registros contábeis dos atos administrativos devem ser feitos diretamente na conta da pessoa responsável por esse ato administrativo. (SCHMIDT, 2000, p. 63):

Entretanto, no final do Século XIX, o italiano Fábio Besta contestou a escola Personalista e criou a Escola Controlista ou Veneziana. (COLIATH, 2003, p. 81)

Segundo Besta apud Sá (1997, p. 81), o objetivo da Escola Controlista era o estudo do controle da riqueza aziendale. “A riqueza pertinente a uma azienda forma a substância ou patrimônio àquela legado e toda azienda possui substância, seja pequena, seja grande.”

A azienda foi definida por Sá (1997, p. 97): “A azienda (também dita, impropriamente ‘entidade’), é a célula social onde o homem desenvolve atividades para a satisfação de suas necessidades”.

Na Itália, na primeira metade do século XX, houve modesto desenvolvimento da Contabilidade, não propiciando o interesse dos autores italianos para o desenvolvimento de normas gerais, princípios e convenções que pudessem gerar orientações práticas para a elaboração das Demonstrações Contábeis. No entanto autores americanos começaram a ser estimulados pelo franco desenvolvimento econômico da época nos Estados Unidos, que passaram a desenvolver conceitos e princípios contábeis (FRANCO, 1988, p. 207-208 e 217).

Durante a primeira metade do século XX, surgia em várias partes do mundo a escola patrimonialista. Em Portugal, no ano de 1929, o patrimonialismo florescia com Lopes Amorim, enquanto que no Brasil, nos anos de 1927 e 1928, Francisco D'Auria já lançava suas ideias patrimonialistas em sua tese intitulada Tendências Positivas em Contabilidade. Esta tese, em 1929, foi apresentada ao Congresso Internacional de Contabilidade. D'Auria parte da definição de Contabilidade como ciência do patrimônio e que a administração econômica deve ser a finalidade dos estudos. Divide a Contabilidade em Contabilidade Geral e Contabilidade Aplicada e estabelece como sistemas: patrimonial, previsões, financeiro, riscos, giro cambial, bens de terceiros, contratos e estatísticos. D'Áuria não ficou sozinho e sua escola teve seguidores: Frederico Hermann Júnior nos anos 1940 e Hilário Franco a partir de 1950. (SÁ, 1997, p. 150-152)

A ciência do patrimônio é norteadada pelo estudo dos fatos que produzem variações patrimoniais. Esses elementos são classificados de acordo com o objeto da Contabilidade, que é o Patrimônio e segundo o fim o seu governo, assim explica Hermann Junior, que apesar de ser patrimonialista, procura conciliar o aziendalismo de Zappa e o Patrimonialismo de Masi. (SÁ, 1997, p. 152-154)

No Brasil, a aceitação da Contabilidade como ciência do Patrimônio ocorreu na década de 90. Foi nos anos 90 que o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, órgão regulador na época emitiu com base na ciência do Patrimônio as Resoluções nº 750 de 29 de dezembro de 1993 e nº 774 de 18 de janeiro de 1995, que aprovam os Princípios Fundamentais da Contabilidade. (SÁ, 1997, p.157)

## 2.1.6 A Escola Americana e sua Influência da Contabilidade do Brasil

### 2.1.6.1 Os Pilares da Contabilidade Americana

A contabilidade no século XIX carecia do fortalecimento dos profissionais contábeis, que produziam relatórios inadequados, sem transparência, de utilização e informações questionáveis e sem qualquer padronização. (RICARDINO, 1999, p. 143)

A história da Contabilidade nos EUA recebeu influências da escola Italiana e também da Inglaterra. Sua história se confunde com a criação no século XIX das diversas associações nos EUA. Essas associações foram criadas a partir de 1887, onde contadores procuraram fortalecer a profissão contábil e padronizar os sistemas contábeis. (SCHMIDT, 2000, p. 87-117)

A Inglaterra foi buscar na Itália as técnicas das partidas dobradas a fim de adaptá-las à Contabilidade Industrial. Cumpre ressaltar que a partir da Revolução Industrial foi necessária uma prestação de contas aos demais sócios das instituições e também aos bancos que proviam essas instituições com o capital necessário a gerir os negócios. (HANSEN, 2002, p. 85)

Os americanos tomaram o mesmo rumo dos ingleses no desenvolvimento da Contabilidade nos EUA. Todavia, no início do século XX, os EUA principiavam em discutir e fixar os padrões da Contabilidade, enquanto que no mesmo período a Inglaterra já consolidava as suas normas contábeis. Os primeiros manuais de contabilidade na Inglaterra foram publicados na década de 1880 com normas definitivas sobre a avaliação de ativos e determinação de lucros. (LEE, 1975, p. 28 apud RICARDINO, 1999, p. 212)

Iudícibus (2015, p. 28) escreve sobre a influência da doutrina italiana na escola americana: “Podemos dizer que Besta foi o primeiro e é o maior contador moderno. Muitas teorias hoje tornadas famosas pelos autores norte-americanos tiveram seu primeiro expositor em Besta.”

### 2.1.6.2 Desenvolvimento da Contabilidade nos EUA

Em 1887, foi registrada no estado de Nova York uma das principais associações de contadores, que trabalhou para o fortalecimento da profissão e na padronização das práticas contábeis norte-americanas: a Associação Americana de Contadores Públicos - AAPA. A AAPA foi fundada nos mesmos moldes desenvolvido pela primeira sociedade de contadores da Inglaterra, o Instituto de Contadores Registrados da Inglaterra e do País de Gales, de 1880, reconhecida pela classe empresarial e pela Rainha Vitória. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 47-56; SCHMIDT, 2000, p. 88 a 90)

Nos Estados Unidos, as três primeiras décadas do século XX foram determinantes para o desenvolvimento da função do contador. Nesse período, houve a consolidação das entidades de contadores públicos e também surgiam em todo o país associações independentes de contadores, responsáveis pelo desenvolvimento doutrinário da Contabilidade nos Estados Unidos. (HANSEN, 2002, p. 88)

Foi no final da segunda década, mais precisamente em 1919, que o cenário dos EUA era de grande crescimento econômico, levado pelo aumento do consumo, antes reprimido pela Grande Guerra no período de 1914 a 1918. Para ilustrar esse crescimento econômico, cita-se a produção de automóveis, que passou de 485.000 unidades em 1913 para 1.934.000 unidades em 1919 e 5.622.000 unidades em 1929. Todavia em 1929, a queda do mercado de ações nos EUA deu fim a esses anos de crescente economia americana e causou o que foi chamado a Grande Depressão. Foi no período de dois meses, situado entre 5 de setembro de 1929 a 29 de outubro de 1929, que grandes fortunas desapareceram e os investidores em conjunto perderam 15 bilhões de dólares. A taxa de desemprego que era de 3,3% passou para 24%. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 57)

As causas da Grande Depressão continuam em discussão até os dias de hoje, porém Adolph Berle - professor de direito da *Columbia University* e Gardiner Means - Economista, atribuem parte da consequência aos contadores, pela falta de padronização das práticas contábeis e falta de rigidez nas leis para impor esses padrões. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 58)

Em 1929, os acadêmicos liderados pelo professor Louis Kohler da *Northwestern University*, encontraram falhas técnicas na contabilidade e por isso

criticaram o *American Institute of Accounting* – AIA que tinha “ presença marcante em todas diretrizes sobre prática contábil”. Ressalta-se que em 1934, o Governo dos Estados por intermédio da *Securities and Exchange Commission* – SEC regulamentou a forma de apresentação das Demonstrações Contábeis para todas as empresas de capital aberto. E em 1935, promulgou atos referentes aos procedimentos técnicos de auditoria e contabilidade. (SCHMIDT, 2000, p. 91-92)

É importante ressaltar que no século XIX não era usual apresentar dados da empresa ao público, pois havia a idéia de que a concorrência poderia se favorecer com esses dados e que o público não tinha direito a conhecê-los. (RICARDINO, 1999, p. 142)

Nos Estados Unidos, a grande preocupação com a qualidade existente na década de 1920, não impediu o abalo de confiança nas Demonstrações Contábeis por parte dos investidores, após a quebra da bolsa de Nova York em 1929. (SCHMIDT, 2000, p. 91-92)

Foi no período de 1920 a 1927, que a Associação Americana dos Bancos Investidores realizou esforços para padronizar as informações contábeis com balancetes “adequados” e “compreensíveis” que contivessem inventários, capital de giro, depreciação com indicação do método utilizado e demonstração do lucro anual. (RICARDINO, 1999, p. 147 e 148)

Em 1935 o *American Institute of Accounting* – AIA, e o *American Society of Certified Public Accountants* – ASCPA, foram unificados sob o nome do AIA. Em 1959, o AIA passou a se chamar *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Essas associações, em conjunto com a AAPA, foram responsáveis por regulamentar sistematicamente a profissão contábil instituindo uma prova aos profissionais contábeis para receber o *Certified Public Accountant* (CPA). Além disso, formularam a ética da profissão contábil proibindo propagandas de serviços profissionais e a busca direta a clientes. (SCHMIDT, 2000, p. 91-92)

Schmidt explica também que as associações ganharam o prestígio do governo dos EUA, e este permitiu a essas associações desenvolverem padrões profissionais e a prática de pesquisas acadêmicas na área contábil, além de uma biblioteca profissional. Essas pesquisas propiciaram o avanço da contabilidade. Em 1936 surgiu o *Committee on Accounting Procedure* - CAP para esboçar os princípios de contabilidade propostos pelo AIA. Como resultado, o CAP publicou 51 *ATB's* - *Accounting Terminology Bulletins* no período de 1939 a 1959. A definição de

contabilidade no 1º *ATB* foi: “[...] a arte de registrar, classificar e sumariar, de maneira significativa e em termos de moeda, transações e eventos que têm, pelo menos em parte, características financeiras, além de interpretar seus efeitos”.

Schmidt descreve ainda, que a qualidade dos serviços prestados e das informações constantes das Demonstrações Contábeis fazia parte das principais preocupações da classe contábil e governos dos EUA desde aquela época. Cumpre ressaltar que a classe contábil também se inquietava em padronizar os sistemas contábeis.

A contabilidade norte-americana recebeu influências da Europa, trazidas pelas filiais de empresas americanas lá instaladas. Além disso, o desenvolvimento econômico dos EUA influenciou a criação de uma contabilidade regional, que a partir de 1920 foi chamada de Escola Contábil Norte-Americana. Essa nova escola contábil passou a ser predominante nos EUA em detrimento da Contabilidade Italiana. (IUDÍCIBUS, 2015, p. 29; HANSEN, 2002, p.88)

Sobre a evolução do pensamento contábil trazido pela escola Americana à Contabilidade, Schmidt (2000, p. 93-97) e Hansen (2002, p. 90) escreveram que, em 1959, foi criada a *Accounting Principles Board (APB)* que publicou 31 boletins técnicos, 15 orientações técnicas chamadas de *Accounting Research Studies (ARSs)* e 4 exposições sobre Contabilidade no período de 1962 a 1973. As principais publicações do APB para o avanço do pensamento contábil estão apresentadas no Quadro 1.

**Quadro 1** – Principais publicações do APB que indicam a evolução da Contabilidade no período de 1961 a 1973.

Documento	Título	Abordagem	Ano
ARS nº1	<i>The Basic Postulates of Accounting</i>	Estudo conceitual sobre contabilidade	1961
ARS nº3	<i>A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises</i>	Estudo conceitual sobre contabilidade	1962
ARS nº6	<i>Reporting the Financial Effects of Price-Level Changes</i>	Estudo sobre mudanças no nível geral de preços	1963
ARS nº7	<i>Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises</i>	Estudo conceitual sobre contabilidade	1965
Exposição do APB N°3	<i>Financial Statements Restated for General Price-Level Changes</i>	Estudo sobre mudanças no nível geral de preços	1969
Exposição do APB N°4	<i>Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises</i>	Estudo conceitual sobre contabilidade	1970

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados de Schmidt (2000)

O *CAP*, assim como o *APB* trouxe considerável contribuição para o progresso doutrinário e para o desenvolvimento dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos na língua inglesa representado pela sigla *GAAP* – Generally Accepted Accounting Principles. (SCHMIDT, 2000, p. 95)

Outra contribuição foi a inclusão da contabilidade como matéria no ensino universitário nos EUA, no final do século XIX. Os novos profissionais da contabilidade que estudavam a contabilidade como matéria, na universidade, preocupavam-se em regulamentar as demonstrações financeiras e atender às normas estabelecidas para fins societários. Essa preocupação levou a parametrização das atividades contábeis. (RICARDINO, 1999, p. 227)

Em 1970, nos EUA foi criada uma comissão para estudar como determinar os padrões contábeis, sob a chefia de Francis W. Wheat, ex-conselheiro da *Securities and Exchange Commission* – SEC, órgão fiscalizador independente do Governo Federal com poderes para estabelecer procedimentos contábeis. (HANSEN, 2002, p. 91)

O relatório dessa comissão resultou na extinção da *APB* e criação do *Financial Accounting Standards Board* (*FASB*). Todavia a SEC e os conselhos estaduais apoiaram o *FASB*, criando normas indicativas de que “os princípios, padrões e práticas serão considerados como possuidores de autoridade substantiva”. (HANSEN, 2002, p. 91)

Nos Estados Unidos e no mundo, escândalos na contabilidade das empresas *Enron* e *World Com.*, contribuíram de forma significativa na regulação contábil, pois alertou o mundo de forma a rever as práticas contábeis normalmente adotadas. (SAYED; KUSSABA; DUARTE, 2017, p. 259)

#### *2.1.6.3 Substituição da Escola Italiana pela Escola Americana no Brasil*

Até a década de 1940 a escola italiana com o personalismo e o controlismo de Fábio Besta ainda era determinante no pensamento doutrinário no Brasil. Após essa data passa a predominar a escola americana com o pensamento da contabilidade como ciência do patrimônio, data esta que coincide com a implantação dos cursos superiores de contabilidade no Brasil. Vale ressaltar que Sá entende que o patrimonialismo foi consagrado na década 1990 nas Resoluções 750 e 754 do

Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que reconhece a Contabilidade como ciência do Patrimônio. (SÁ, 2006, p. 360)

No Brasil, em 1971, a visão americana dos princípios de contabilidade foi consolidada com a publicação do livro *Contabilidade Introdutória*, escrito por uma seleta equipe de professores da Universidade de São Paulo – USP, liderada pelo professor Sérgio de Iudícibus. (SÁ, 2006, p. 360)

A escola americana foi pioneira na formulação e conceituação dos princípios contábeis, necessários à evolução contábil americana devido ao extraordinário crescimento econômico nos Estados Unidos no final do século XIX e início do século XX. Essa conceituação dos princípios começou a ser divulgada no Brasil a partir da década de 60, com destaque para a obra de Finney e Miller, *Introduction to Principles of Accounting*, publicada em 1932, e adotada em 1963 no curso de Contabilidade Geral pela Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo. (FRANCO, 1988, p. 211 a 219)

Segundo Iudícibus (2015, p. 19) “[...] o domínio da escola italiana parece ter chegado a seu final (pelo menos até o momento), inclusive no Brasil, onde a Lei das Sociedades por Ações é inspirada (na parte contábil) na doutrina norte-americana”. A escola americana contribuiu na formulação de uma das principais leis brasileiras que regularam a Contabilidade, a Lei 6.404/76.

#### 2.1.7 A Lei nº 6.404/76 em seus Aspectos Contábeis

No Brasil, o período de 1964 a 1976, é tido por Douplik apud Schmidt (2000, p. 209) como o período do desenvolvimento da escola de correção monetária, escola essa genuinamente brasileira. Nestes doze anos, foram criadas Leis e Decretos que moldaram a prática contábil nacional versando sobre: correção monetária, regulamentando o imposto de renda, princípios e normas contábeis, obrigatoriedade da auditoria independente e por fim editou a Lei nº 6.404/76.

A Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, também chamada de Lei das Sociedades por Ações, é cópia de modelo norte-americano. Sá descreve sua preocupação na implantação das normas americanas no Brasil onde predominava as doutrinas da escola italiana e padrões regionalmente conquistados. Cita que os autores nacionais e as revistas científicas também nacionais, difundiram as

doutrinas fundamentadas na escola italiana e nas linhas latinas. Menciona ainda que a doutrina da escola americana trata-se de uma tecnologia defeituosa, “com defeitos técnicos de omissão, erros de intitulação, imprecisões, contradições, lacunas científicas e técnicas” e apresenta um artigo com detalhes desses defeitos técnicos, relatados com mais propriedade nos próximos parágrafos. (SÁ, 1977, p.11)

Os benefícios da Lei da S.As foram reconhecidos por Hilário Franco, que ao contrário de Sá, enalteceu os pontos fortes da Lei 6.404. Franco explica que a Lei 6.404/76 só veio consagrar princípios e normas já aceitos pela classe contábil. A força da lei sobre esses princípios e normas foi visto como um ponto positivo, já que permitia aos profissionais da Contabilidade impor a sua aceitação aos empresários ainda relutantes em reconhecer a validade e aplicação de alguns dos princípios e normas. (FRANCO, 1977, p. 3)

Todavia, Franco concorda com Sá sobre a incorreção do termo Demonstrações Financeiras para mencionar o conjunto de demonstrações contábeis emitidas pelas empresas. Devido à mencionada crítica dos referidos autores, algumas entidades de classe recomendaram aos contabilistas abandonar a titulação Demonstrações Financeiras. Esses autores, amparados pelo artigo 176 da Lei 6404/76, entendem que “tudo é defluente da Contabilidade”, ou seja, o Patrimônio é objeto da Contabilidade, então as demonstrações do Patrimônio só podem ser Denominações Contábeis, e que não é possível admitir que “a demonstração do patrimônio exclusivamente seja uma visão financeira”. (SÁ, 1977, p.12; FRANCO, 1977, p.3)

Atualmente a Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007 propôs a mudança na terminologia de Demonstrações Financeiras para Demonstrações Contábeis.

Considerando a incorreção do termo Demonstrações Financeiras, explicado anteriormente, neste estudo será sempre utilizado o termo Demonstrações Contábeis para se referir ao conjunto de informações contábeis publicadas pelas empresas.

A Lei nº 11.638/07 determinou a periodicidade anual para a elaboração e publicação das demonstrações contábeis como estabelecido pelo artigo 175 da Lei das S.As. O artigo 179 parágrafo único estabelece a mudança de período do chamado curto prazo, que era de 180 dias e passou a ser de um ano. A referida lei ainda concebe o princípio da Uniformidade, uma vez que o artigo 177 determina a uniformidade de critérios contábeis ao longo do tempo e o mesmo artigo, reforça o

regime de competência e consagra os princípios de contabilidade geralmente aceitos. (FRANCO, 1977, p.3 e 5)

O regime de competência é novamente citado na Lei nº 6.404/76, artigo 187 parágrafo 1º, onde diz que:

[...] na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (BRASIL, Lei 6.404, 1976)

Sá (1977, p. 12-13) escreve que a inadequada intitulação de termos técnicos na Lei 6404/76, causa imprecisões. O autor relata sobre a inadequada tradução dos termos que denominam os grupos de contas em inglês quando traduzidos para o português. Como exemplo, o autor cita o termo “*Stockholders Equity*” que foi traduzido como Patrimônio Líquido, termo este que resurge das “ruínas do personalismo do século passado”, que apresentava o Patrimônio como sendo a diferença entre o ativo e o passivo. Nos termos da Lei nº 6.404/76, o Patrimônio Líquido é parte do Passivo e não a diferença entre Ativo e Passivo, causando ainda conflitos, uma vez que a Lei nº 6.404/76 é uma lei com base na doutrina americana.

Sá (1977, p. 3 e 14) critica também as provisões redutoras do ativo tais como: depreciação e crédito sobre liquidação duvidosa. A respeito da depreciação cita: “O fato de deduzir do imobilizado o Fundo de Depreciação é uma forma de encontrar um saldo híbrido e, portanto, falso em relação ao objeto”. A cerca do crédito sobre liquidação duvidosa, Sá não aceita retirar do lucro esses valores, pois diz ele, na verdade esses valores envolvem risco de recebimento e não são valores insolventes.

A fim de reduzir as possíveis distorções dos efeitos da inflação nas Demonstrações Contábeis, a Lei das S.As., através do artigo 185, estabeleceu a correção monetária “sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício”. (BRASIL, Lei nº 6.404, 1976)

A correção monetária foi considerada necessária, visto que no Brasil, em 1976, o percentual anual acumulado de inflação foi de 46,83%, considerado alto

quando comparado com países da Europa que apresentavam cerca de 10% de inflação anual.<sup>1</sup>

Todavia, a primeira tentativa de reconhecer a correção monetária nas demonstrações contábeis foi em 1958, quando era possível efetuar a reavaliação dos ativos fixos utilizando taxas de variação de preços. A partir de 1964, com a Lei nº 4.357 publicada em 16 de julho, “a correção monetária passou a ser obrigatória, porém ainda com imperfeições”. (BACCI, 2002, p.132)

Sá criticou duramente a correção monetária de balanço, pois segundo ele, os lucros poderiam ser transformados em perdas e as perdas em lucros, uma vez que o resultado da correção monetária de balanço era lançado na Demonstração de Resultado do Exercício. Bastaria que o saldo do Ativo Permanente (na época composto pelas contas de Imobilizado, Investimentos e Diferido) fosse superior ao saldo do Patrimônio Líquido e se apuraria ganho com a correção monetária de balanço, o contrário traria perdas de correção monetária de balanço. Naquela época falou-se de que as empresas praticariam “dança dos lucros”. (SÁ, 1977, p.14)

Outra crítica sobre a nova sistemática de correção monetária foi sua influência sobre os resultados do exercício que no qual a nova sistemática entrou em vigor, influenciando diretamente o valor dos dividendos a distribuir. No caso de perdas com correção monetária de balanço, o efeito dessa perda no resultado do exercício traria redução dos dividendos a distribuir, e conseqüentemente o descontentamento do investidor ao saber que seu investimento apresentaria menor rendimento. (BOUCINHAS, 1977, p.10)

A Lei nº 6.404/76 veio melhorar os critérios de correção monetária que foi instituída sobre os elementos do ativo permanente e os saldos das contas do patrimônio líquido. O cálculo da correção monetária teve como base os índices oficiais de desvalorização da moeda brasileira. Todavia, vale ressaltar o critério de atualização monetária sobre os valores mobiliários, que com o advento da Lei nº 6.404/76, passaram a ser atualizados pelo menor valor entre a correção monetária do custo original e o valor de mercado. (FRANCO, 1977, p. 3)

Com a finalidade de definir os valores mobiliários, o Governo brasileiro publicou a Lei nº 6.385 de 7 de dezembro de 1976, onde identificou e listou os títulos e contratos financeiros que poderiam ser intitulados como valores mobiliários. Feito

---

<sup>1</sup> Dado obtido no índice de preço ao consumidor IPC, acessado em 08/03/2017.

isso, o Governo concedeu poder ao Conselho Monetário Nacional – CMN para alterar a referida lista quando necessário. (PORTAL DO INVESTIDOR DO GOVERNO, Introdução)

Somente em 8 de janeiro de 1998, a Medida Provisória nº 1.637 conceituou Valores Mobiliários como sendo:

[...] quando ofertados publicamente, quaisquer títulos ou contratos de investimento coletivo que gerem direito de participação, de parceria ou remuneração, inclusive resultante da prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros. (BRASIL, Lei nº 1.637, 1998)

Todavia, alguns autores eram favoráveis ao novo sistema de correção monetária de balanço para a Contabilidade. Naquela época para diferenciar do sistema antigo de correção monetária de balanço, denominou-se o novo sistema constante da Lei nº 6.404/76, como Correção Integral. Bacci menciona que a correção integral tem por objeto a adequação das Demonstrações Contábeis ao sistema inflacionário brasileiro. Bem como, tratava-se de um importante avanço principalmente para as empresas com ações negociadas em Bolsa de Valores naquela época. Cabe ressaltar que este novo sistema era obrigatório para as empresas de capital aberto. (BACCI, 2002, p. 142)

A correção monetária também é amplamente defendida pelos autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, que cita vários motivos para a utilização do sistema de correção monetária. (FIPECAFI, 2000, p. 444)

A Lei nº 6.404 adotou também o modelo americano de notas explicativas como parte inerente às Demonstrações Contábeis. As notas explicativas visam esclarecer fatos que não podem ser visualizados pelas Demonstrações Contábeis. Em contrapartida, o modelo italiano previa a utilização de contas de compensação que foram suprimidas pela nova lei. (SÁ, 1977, p. 15)

Sá também foi contrário à utilização do modelo americano de notas explicativas. Ele achava que as notas explicativas não teriam condição técnica de substituir as contas de compensação. A seu ver, as notas explicativas indicariam as taxas de juros, as datas de vencimento das obrigações e dos recebíveis e as garantias concedidas, mas deixariam de indicar “todas as responsabilidades que ensejam os custos diretos e indiretos”. (SÁ, 1977, p. 15)

Franco concorda com Sá e diz que as contas de compensação não deveriam ser suprimidas dos registros contábeis, pois os avais, riscos e empenhos quando

registrados nas contas de compensação figuram como alerta de possível prejuízo futuro a ser considerado no patrimônio líquido. As contas de compensação tem também a função de apuração do lucro fiscal. (FRANCO, 1977, p. 3-5)

Outra característica instituída pela Lei 6.404/76 foi colocar à disposição do acionista um maior numero de informações, tais como: (i) valores do exercício anterior comparativamente aos valores do exercício atual facilitando a comparação e análise; (ii) ampliação das notas explicativas que já eram contempladas na Circular 179 do Banco Central do Brasil; (iii) revelação dos fatos subsequentes à data do balanço a todas as empresas e (iv) divulgação das Demonstrações dos Lucros e Prejuízos Acumulados e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. (FRANCO, 1977, p. 4-5)

A Lei das S.As., incentivava as empresas a manterem um sistema de custo integrado à Contabilidade, pois o artigo 14, parágrafo primeiro, estabelece que “a empresa que mantiver sistema de custo integrado à Contabilidade pode dele se utilizar para avaliação dos estoques e dos produtos acabados e em fabricação.” (BACCI, 2002, p. 140)

Passados 30 anos de utilização da Lei nº 6.404/76, a contabilidade brasileira já apresentava sinais de defasagens, como por exemplo: o registro de instrumentos financeiros ao custo de aquisição. Apesar disso, o Brasil tinha tradição em ter a contabilidade atualizada em relação à contabilidade de outros países. Nosso método de correção monetária integral era internacionalmente famoso, e o Brasil foi um dos primeiros países a adotar o método de equivalência patrimonial. (SAYED; KUSSABA; DUARTE, 2017, p. 260)

## **2.2 HARMONIZAÇÃO DA CONTABILIDADE**

### **2.2.1 Escola Internacional**

A globalização de diferentes mercados mundiais tornou emergente a necessidade de adoção de padrões contábeis unificados. A contabilidade tem feito significativos esforços para harmonizar as normas contábeis, visando dar maior transparência e confiabilidade às Demonstrações Contábeis perante os *stakeholders*. Cumpre ressaltar que através da contabilidade se interpretam os

fenômenos econômicos envolvidos nas relações de negócios. (MEIRELLES JÚNIOR; MEIRELLES, 2009, p. 6)

Meirelles cita também que a harmonização contábil propicia melhor integração de negócios e se consolida quando vários países concordam em promover mudanças nos seus sistemas e normas contábeis. Todavia, essas mudanças devem respeitar as peculiaridades e características de cada país ou região para fundamentar suas normas contábeis.

Em Portugal, nos anos 60, já se discutia sobre a importância da normatização da Contabilidade no Plano Nacional e também pedia que essa normatização acontecesse também no Plano Internacional. (BRITO, 1964, p.7)

A contabilidade teve evolução principalmente na Inglaterra e Estados Unidos e este último, herdou do primeiro, forte tradição no campo da auditoria fortalecendo as raízes do pensamento contábil. Aliado a isso, o Governo, as universidades e os institutos dos contadores nos EUA investem maciçamente em pesquisas sobre o pensamento contábil, desenvolvendo princípios fundamentais de contabilidade. Esses esforços culminaram na criação do *Financial Accounting Standards Board - FASB* e do *International Accounting Standards Committee - IASC*, hoje *International Accounting Standards Board – IASB*. (IUDÍCIBUS, 2015, p.17-20)

#### 2.2.1.1 Escola Americana - FASB, FAF, e USGAAP

Nos Estados Unidos, nos anos 20, era grande a preocupação com a qualidade das informações contábeis apresentadas nas Demonstrações Contábeis. A Confiança nessa qualidade ficou significativamente abalada com a quebra da bolsa de Nova York em 1929 e o *AIA* foi duramente criticado pelos acadêmicos na época.

Todavia, o desenvolvimento econômico da década de 20 propiciou o desenvolvimento das empresas nos EUA, que fixavam subsidiárias em diversos países, muitos deles na Europa. Na mesma época, o poder econômico e político dos EUA eram respeitados pelos demais países. Esses dois fatores, aliados aos esforços dos americanos em pesquisa e desenvolvimento na área contábil permitiu a disseminação do pensamento contábil americano aos demais países. (IUDÍCIBUS, 2015, p. 29)

Com o passar dos anos, os americanos sentiram necessidade de maior regulamentação da Contabilidade. Em 1957, a empresa Arthur Andersen & Company, maior empresa de auditoria naquela época, representada na pessoa de Leonard Space, fazia críticas de que os stakeholders da época desconheciam as limitações da contabilidade. A partir dessa crítica, os Accounting Principles Board - *APBs* regulamentaram a contabilidade e criaram os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, em inglês chamados de *Generally Accepted Accounting Principles* – *GAAP*. (SCHMIDT, 2000, p. 95-97)

Apesar dos esforços dos *APBs* na formulação dos *GAAPs*, nas décadas de 60 e 70, havia críticas de que a Contabilidade não considerava os conceitos teóricos que sempre a fundamentaram. Bem como houve falhas nas empresas de auditoria, como por exemplo, os casos Enron e World.com, que culminaram em danos à imagem do profissional de contabilidade. A fim de recuperar a imagem perdida, em 1972, um comitê do *American Institute of Certified Public Accountants* – *AICPA* recomendou a padronização contábil por órgão independente, que tivesse o apoio da associação do *Committee on Accounting Procedure* – *CPA*, e que representasse também as organizações de mercado de títulos, as associações de contadores e os usuários da contabilidade. E foi essa recomendação que deu origem à criação do *Financial Accounting Standards Board* - *FASB* e do *Financial Accounting Foundation* – *FAF*. (SCHMIDT, 2000, p. 95-97)

Cabe ressaltar que o *FASB* é subordinado ao *FAF*, todavia, o *FASB* opera em caráter de independência, apesar de seguir as orientações de oito organizações: American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Association of Investment Management and Research, Financial Executives Institute, Institute of Management Accountants, Securities Industry Association, Government Finance Officers Association e National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers. (SCHMIDT, 2000, p. 95-97)

O *FASB* trabalha ainda como um elo entre os contabilistas que exercem a prática contábil e os emissores das normas contábeis, e o faz através do seu organismo intitulado *Financial Accounting Standards Advisory Council* (*FASAC*) que atua dando *feedback* sobre os procedimentos e padrões contábeis criados pelo *FASB*. (SCHMIDT, 2000, p. 98)

Apesar de trabalhar em caráter de independência, o *FASB* e *FAF* tem uma missão coletiva, que segundo *FASB* 2017, em tradução livre obtida a partir dos próprios sites é de:

[...] estabelecer e melhorar as normas de contabilidade e relatórios financeiros, a fim de fornecer informações úteis aos investidores e demais usuários desses relatórios, bem como educar as partes interessadas a melhor compreender e a implementar aquelas normas. (*FASB*, Sítio do *FASB*; *FAF*, Sítio do *FAF*)

Os demais organismos que operam em conjunto com o *FASB* são: (i) Emerging Issues Task Force (*EITF*) composto por diversas organizações profissionais, sem força de lei, mas que emite procedimentos contábeis a fim de resolver problemas emergenciais que necessitem de soluções rápidas; (ii) Financial Accounting Standards Advisory Council (*FASAC*) que detecta os problemas vivenciados pelos contadores e dá feedback a respeito do resultado dos procedimentos criados pelo *FASB*. (SCHMIDT, 2000, p. 98)

O Quadro 2 apresenta um resumo das organizações que compõem o *FASB* e suas responsabilidades.

**Quadro 2** – Resumo das organizações representadas pelo *FASB*

<b>Organismos do <i>FASB</i></b>	<b>Responsabilidades</b>
<i>FAF - Financial Accounting Foundation</i>	Responsável pela supervisão, administração, financiamento e nomeação do <i>FASB</i>
<i>FASB - Financial Accounting Standards Board</i>	Opera em caráter de independência apesar de seguir as orientações de oito organizações e é subordinado ao <i>FAF</i>
<i>EITF - Emerging Issues Task Force</i>	Sem força de lei, mas emite procedimentos contábeis que necessitem de soluções rápidas;
<i>FASAC - Financial Accounting Standards Advisory Council</i>	Detecta os problemas vivenciados pelos contadores e dá <i>feedback</i> a respeito do resultado dos procedimentos criados pelo <i>FASB</i> .

Fonte: Quadro resumo elaborado pela autora<sup>2</sup>

O *FASB* foi criado em 1973 nos Estados Unidos, e foi um importante evento para a valorização e credibilidade dos princípios contábeis. (FRANCO, 1993, p. 489)

No Brasil é a Comissão de Valores Mobiliários – CVM que traz credibilidade ao mercado de capital brasileiro e maior tranquilidade aos investidores. A CVM foi instituída por força da Lei nº 6.385 de 07 de dezembro de 1976 e está vinculada ao Ministério da Fazenda. É responsabilidade da CVM fiscalizar e fazer cumprir as

<sup>2</sup> A partir das descrições apresentadas neste estudo no item 2.2.1.1 Escola Americana - *FASB*, *FAF*, e US GAAP.

normas sobre as atividades das companhias abertas (S.A.s) e do mercado de valores mobiliários. O objetivo da CVM também é proteger as minorias acionárias no mercado de capitais, fazendo cumprir as normas contábeis e exigindo a transparência das Demonstrações Contábeis. Nos EUA é a *Security Exchange Commission* – SEC quem realiza um trabalho similar a CVM (BOUCINHAS, 1977, p. 7; BACCI, 2002, p. 105-106)

#### 2.2.1.2 Escola Européia – IASB e IFRS

As normas internacionais de contabilidade, intituladas *International Financial Reporting Standards* – IFRS, utilizadas por mais de 100 países em todo o mundo, são elaboradas pelo *International Accounting Standards Board* – IASB. O IASB com sede em Londres é o organismo internacional responsável pela elaboração das normas internacionais de contabilidade. Estas normas estão detalhadas no *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* onde é apresentada a estrutura conceitual para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis internacionais. (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012, p.111)

A estrutura do IASB conta com: (i) o Conselho Internacional de Normas de Contabilidade, que é responsável pela emissão das IFRS e; (ii) o Internacional Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC, que interpreta as normas contábeis e emite normas intituladas IFRICs. Vale ressaltar que as IFRS e o IFRICs tem força normativa. (MARTINS; JOÃO; MARION, 2012, p.136)

O IASB originou-se do *International Accounting Standards Committee* – IASC, criado em 1973, por profissionais de contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos. As normas emitidas pelo IASC eram intituladas *International Accounting Standards* – IAS e hoje são intituladas IFRS. (MARTINS; JOÃO; MARION, 2012, p.135-136).

#### 2.2.1.3 IFRS VERSUS USGAAP

Nos anos 2000, as normas internacionais de contabilidade, *International Financial Reporting Standards* - IFRS e as normas contábeis nos EUA – *United*

*States Generally Accepted Accounting Principles – USGAAP*, disputavam aceitação pelas comissões de valores mobiliários de grande parte dos países. Todavia, essa disputa praticamente terminou após o *International Accounting Standards Board – IASB*, com sede em Londres, publicar a aceitação das *IFRS* em detrimento a *USGAAP* e fixar o ano de 2005 como data limite para as empresas publicarem seus balanços seguindo as normas *IFRS*. As normas internacionais, intituladas *IFRS* ou Normas Internacionais de Informações Financeiras (NIIF) passaram a serem emitidas pelo *IASB*, apoiado pelo *Standards Advisory Council (SAC)*, que funciona como conselheiro do *IASB*. O *IASB* preocupa-se em desenvolver um modelo único de normas internacionais, com alto padrão de qualidade. (DELOITTE, 2006, p. 2; PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 49)

O termo *USGAAP* é normalmente utilizado para indicar “o conjunto de normas que foram sancionadas pela Instrução 203 do *AICPA*”, ou seja, as práticas contábeis americanas com soberania substantiva. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 83)

Antes mesmo da data limite de obrigatoriedade de uso das *IFRS*, mais precisamente no ano de 2005, somente 26% das nações localizadas na Europa não permitiam que as empresas de capital aberto utilizassem as *IFRS*, segundo pesquisa efetuada pela *Deloitte Touche Tohmatsu*. Em 2011, a *Deloitte* repetiu a pesquisa para 174 países e constatou que somente 17% dos países não permitiam a utilização das normas *IFRS*. As empresas listadas da União Europeia seguiram o Regulamento da Comunidade Europeia nº 1.606/02, o qual determinava como prazo final o ano de 2005 para que elas adotassem as normas *IAS/IFRS*. (DELOITTE, 2006, p. 2; MARTINS; JOÃO; MARION, 2012, p. 137)

A fim de melhor detalhar a influência das *IFRS* no mundo, o Quadro 3 apresenta o grau de utilização das normas *IFRS* para os países que compõem o G-20, bem como o ano de sua adoção ou o grau de possível adoção para os países que ainda não adotaram as *IFRS* em sua totalidade.

**Quadro 3** – Adoção das *IFRS* pelos países que compõem o G 20:

<b>PAÍS</b>	<b>SITUAÇÃO EM RELAÇÃO ÀS COMPANHIAS LISTADAS</b>
África do Sul	Requerido para companhias listadas desde 2005
Alemanha	Requerido, via adoção e processo de implantação pela <i>EU</i> , desde 2005
Arábia Saudita	Requerido para bancos e companhias de seguro. Convergência total para as <i>IFRSs</i> planejada
Argentina	Requerido para períodos contábeis iniciados a partir de 1º de Janeiro de 2012
Austrália	Requerido para todas as empresas do setor privado e usado como base para as empresas do setor público desde 2005
Brasil	Requerido para demonstrações contábeis consolidadas dos bancos e de companhias listadas a partir de 31 de Dezembro de 2010 e para demonstrações individuais progressivamente desde Janeiro de 2008
Canadá	Requerido a partir de 1º de Janeiro de 2011 para todas as entidades listadas e permitido para demais entidades do setor privado incluindo organizações sem fins lucrativos
China	Pronunciamentos substancialmente convergidos
Estados Unidos	Permitido para emissoras estrangeiras de valores mobiliários desde 2007
França	Requerido, via adoção e processo de implantação pela <i>EU</i> , desde 2005
Índia	Convergindo com as <i>IFRSs</i> , data a ser determinada
Indonésia	Processo de convergência iniciado; uma decisão sobre a data limite para conformidade total com as <i>IFRSs</i> é esperada para 2012
Itália	Requerido, via adoção e processo de implantação pela <i>EU</i> , desde 2005
Japão	Permitido a partir de 2010 para algumas empresas internacionais para 2012
México	Requerido a partir de 2012
Reino Unido	Requerido, via adoção e processo de implantação pela <i>EU</i> , desde 2005
República da Coreia	Requerido desde 2011
Rússia	Requerido a partir de 2012
Turquia	Requerido para companhias listadas desde 2005
União Europeia	Todos os estados-membros da <i>EU</i> são requeridos a usar as <i>IFRSs</i> como adotados pela <i>EU</i> para companhias listadas desde 2005

Fonte: Fundação *IFRS* (p. 6, 2013).

Os Estados Unidos até o ano de 2013 não tinham adotado os padrões *IFRS* como base para registro da Contabilidade. Todavia, nos Estados Unidos, a SEC, órgão regulador do mercado de capitais, permite que países estrangeiros acessem a Bolsa de Valores daquele país apresentando suas Demonstrações Contábeis em *IFRS*. Anteriormente era necessário adequar-se às normas locais, isto é, em *USGAAP*. (FELTRIN, 2007, p. 1)

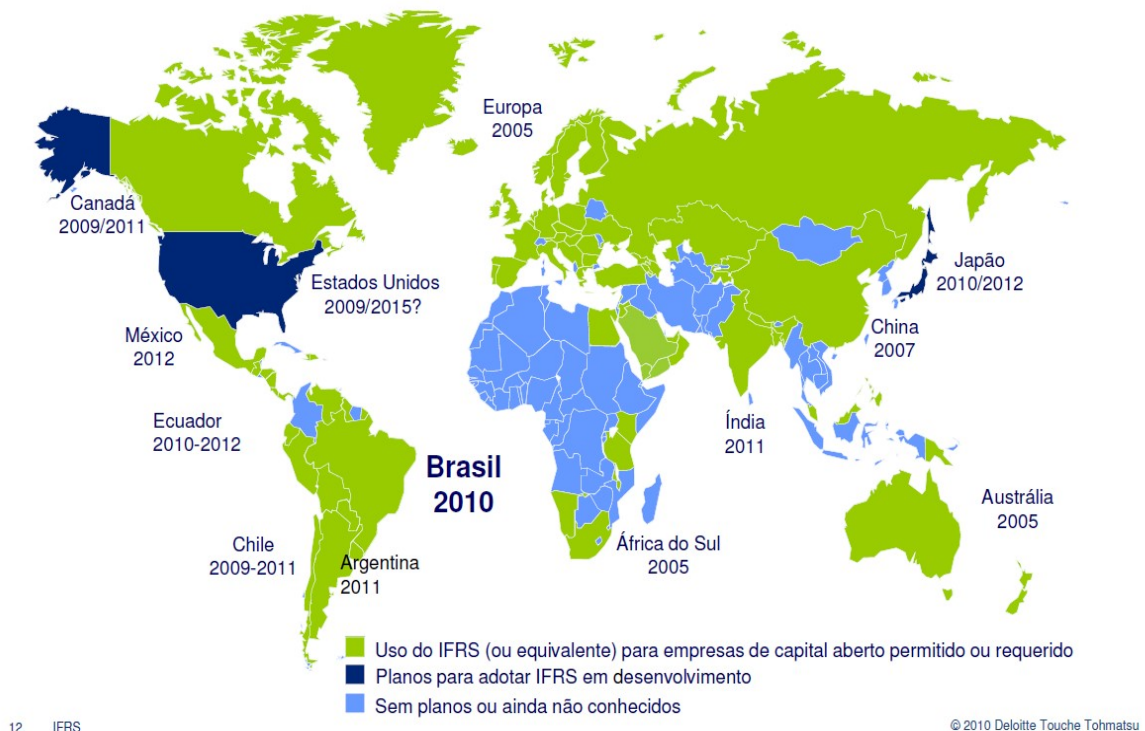
É interessante ressaltar que as normas *IFRS* são utilizadas também em países considerados de menor renda. O motivo que leva esses países a adotarem as normas internacionais de contabilidade é o fato de ser economicamente mais barato adotar as normas internacionais de contabilidade do que desenvolver normas próprias. (BALL; ROBIN; WU, 2002, p. 28)

O Brasil adotou as normas *IFRS* em 2010, e essa adoção foi necessária para colocar o Brasil em linha com a tendência global, a fim de facilitar a entrada de

capital estrangeiro via mercado de capitais, e também, proporcionar melhor acesso das empresas nacionais aos mercados externos. (ALEXANDRE, 2007, p. 4)

**Figura 1** – Implantação das *IFRS* no mundo

### Movimento global ao IFRS



Fonte: Deloitte Touche Tomatsu (base 2010)

A escola americana tem uma corrente de pensamento direcionada a uma contabilidade financeira de forma que dê suporte ao gerenciamento dos negócios, através dos seus relatórios objetivos para tomadas de decisões, ao passo que a escola europeia está mais próxima da filosofia e da ciência da contabilidade.

Pode-se afirmar que o *IASB*, que representa a escola europeia, retrata com mais propriedade a filosofia e a ciência da contabilidade enquanto que o *FASB*, que representa a escola americana, é direcionado à contabilidade financeira, com suporte e gerenciamento dos negócios através da confecção de relatórios direcionados à tomada de decisões. (DURÃES, 2003, p. VII)

O *IASB* e o *FASB* ambos têm suas próprias normas e doutrinas regulatórias referentes aos princípios de contabilidade. O *FASB* demonstra apreciável evolução

do pensamento contábil nos EUA. Todavia, a diferença básica entre *IASB* e *FASB* é que o primeiro conseguiu dar melhor forma e mais ênfase aos princípios do que às normas específicas e é reconhecido internacionalmente. (IUDÍCIBUS, 2015, p. 20)

### **2.3 Implantação das *IFRS* no Brasil a partir do anteprojeto 99**

No Brasil, pode ser sentido que em geral, a nossa legislação contábil está à frente dos profissionais que irão aplicá-la. Essa afirmação pode ser observada pelos critérios das normas editadas pela Lei nº 6.404/76, e posteriormente com a edição das normas do CFC e CVM. Todavia, nos últimos anos, com o acentuado progresso da contabilidade, as escolas de contabilidade formaram profissionais capacitados a acompanhar a migração das normas das *IFRS* detalhadas nos CPCs. (IUDÍCIBUS, 2015, p. 22)

A migração das antigas normas de contabilidade (Lei nº 6.404/76) para as *IFRS* teve primordial apoio da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Banco Central – BACEN e Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, que são consideradas as principais agências reguladoras no Brasil. O apoio dessas agências possibilitou melhor compreensão das normas contábeis que emitiu ou fez emitir orientações nos pontos de conflito. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 47-48).

Pereira Filho e Ribeiro citam também que a adoção das *IFRS* no Brasil possibilitou maior clareza e transparência nas demonstrações contábeis, atraindo investidores, reduzindo o custo de capital, criando incentivo ao empreendedor para aumentar seus negócios.

#### **2.3.1 Formulação e Aprovação do Anteprojeto 99**

No Brasil, a adoção das *IFRS* surgiu a partir do Anteprojeto 99, através de esforços do professor Nelson de Carvalho em conjunto com o professor Sérgio de Iudícibus, que desde os anos 90 batalharam para a introdução do processo de convergência internacional das normas contábeis. Coube a eles, por determinação de Ary Oswaldo Mattos Filho, presidente da CVM, montar um grupo de trabalho com a incumbência de propor as atualizações da Lei nº 6.404/76 e gerar um anteprojeto

referente à parte contábil da Lei das S.A.s. Naquela data, o anteprojeto foi estruturado com base nas normas *USGAAP* e teve a sua aprovação recusada pelos técnicos do Ministério da Fazenda, comandados pelo Ministro Pedro Malan. O projeto ficou parado por quase 20 anos e depois desse período foi remodelado com base nas normas *IFRS*. (SAYED; KUSSABA; DUARTE, 2017, p. 264)

O Anteprojeto 99, de autoria da CVM, foi elaborado com o propósito de modernizar e harmonizar a Lei nº 6.404, em vigor desde 1976, e também os princípios fundamentais de contabilidade, além da adoção das melhores práticas contábeis internacionais, a fim de inserir o Brasil nos quesitos da economia globalizada. (KPMG, 2008, p. 1)

A mudança do panorama econômico brasileiro com a abertura dos mercados e a necessidade de melhor transparência nas Demonstrações Contábeis, aliada ao aumento do ingresso de capital estrangeiro no Brasil, vislumbrava a necessidade de aprovação do projeto 99. O projeto 99 foi transformado pelo Congresso Nacional, em Projeto de Lei nº 3.741 no ano 2000. Em 2003, a fim de auxiliar a aprovação do projeto de Lei nº 3.741, os alunos da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, liderados pelos professores José Carlos Marion e Arnaldo Carlos de Rezende Reis, publicaram um livro intitulado *Mudanças nas Demonstrações Contábeis – projeto nº 3.741 e anteprojeto de reforma da lei das sociedades anônimas* (MARION; REIS, 2003, prefácio e p. 1).

Em 2004, o professor Nelson Carvalho foi eleito Chairman do Conselho Consultivo do *IASB* e pôde usar de sua influência para lutar pela adoção das normas internacionais. Além disso, houve a reforma dos estatutos do *IASB*, e a academia, a FEA-USP, a CVM e o mercado passaram a considerar de forma positiva a adoção do padrão internacional *IFRS* em detrimento do *USGAAP*. Em 2005 houve a institucionalização do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, fato esse que culminou com o aumento da primazia das *IFRS* sobre o *USGAAP*. (SAYED; KUSSABA; DUARTE, 2017, p. 263-264)

Todavia, em 2006, o Brasil ainda não tinha adotado as normas *IFRS*. Também segundo o livro *Normas Internacionais de Contabilidade IFRS/ Deloitte*, (2006, p.7): “O cenário ideal seria que o Brasil, a exemplo de diversos outros países no mundo, adotasse as normas internacionais de contabilidade [...] essa adoção inseriria com mais facilidade nossas empresas no mundo globalizado atual.”

Em 28 de dezembro de 2007, o então presidente da república Luiz Inácio Lula da Silva transformou em lei o Projeto de Lei nº 3.741, que passou a ser intitulado Lei nº 11.638/07, alterando a Lei nº 6.404/76. (KPMG, 2008, p. 1)

### 2.3.2 Mudança dos Padrões Contábeis e a Legislação Brasileira

No Brasil, no período compreendido entre década de 1970 até o ano de 2007, o fisco assumia importante papel no estabelecimento dos padrões contábeis em conformidade com as normas tributárias. Em 2008, com a adoção das *IFRS* na contabilidade brasileira, as normas tributárias deixaram de influenciar os padrões contábeis, que eram agora estabelecidos com base na essência econômica, e não mais sob a norma legal. Desta forma, os registros contábeis e consequentemente as Demonstrações Contábeis, passaram a demonstrar o desempenho econômico-financeiro das entidades brasileiras. (COSTA; SUZART; ACUÑA, 2013, p. 46)

A não influência dos padrões contábeis pela legislação, permite ao contador, mostrar aos *stakeholders*, a capacidade da Contabilidade em: “[...] servir como instrumento de decisão e controle, e não apenas como um braço do fisco dentro da empresa”, conforme opinião do prof. Eliseu Martins, em entrevista concedida à Revista Brasileira de Contabilidade. (GIROTTI, 2013, p. 11)

#### 2.3.2.1 Utilização dos Padrões das *IFRS* no Brasil - Lei nº 11.638/07

Em 13 de julho de 2007 foi publicada a Instrução CVM nº 457, que foi criada num esforço para acelerar o processo de convergência das normas contábeis no Brasil para as normas internacionais. Esse esforço era necessário uma vez que os órgãos reguladores dos outros países começavam a desenvolver mecanismos para restringir investimentos e concessão de empréstimos a empresas que não adotassem as normas do *IASB*. A referida Instrução determinava de forma indireta o ano de 2009 para as companhias de capital aberto, adotarem as normas do *IASB*. Apesar do texto da lei mencionar o ano de 2010 para adoção das referidas normas, as Demonstrações Contábeis referente ao ano de 2010 teriam que ser apresentadas

de forma comparativa com os dados apurados no exercício de 2009. (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, Instrução nº 457, 2007, p. 1)

No Brasil, as *IFRS* foram adotadas pela edição da Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 448/08 e esta última transformada em Lei nº 11.941/09. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 47)

A Lei nº 11.638 foi criada em 28 de dezembro de 2007 e juntamente com a Lei nº 11.941/09 iniciou as mudanças dos padrões contábeis brasileiros para o padrão internacional, modernizando a contabilidade brasileira e modificando os dispositivos da Lei 6.404/76. (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012, p. 111)

A Lei nº 11.638/07 trouxe aos profissionais da contabilidade um maior poder de julgamento dos fatos contábeis. Eles agora devem adotar uma postura mais ativa na forma de pensar, para poder obedecer às normas e aos princípios internacionais de contabilidade. A referida lei tem por objetivo trazer maior credibilidade aos investidores, que agora conseguem avaliar o resultado financeiro e econômico das organizações e podem ainda comparar os resultados alcançados com os resultados planejados. Bem como, amparar o processo de tomada de decisões e confecção de relatórios gerenciais. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 50)

Todavia, a nova lei trouxe ao profissional contábil a responsabilidade de utilizar de sua capacidade de julgamento, podendo criar dificuldades devido à subjetividade inerente às pessoas, conforme Iudícibus (1998, p. 3) enfatiza veementemente: "temos de ter capacidade de exercer um subjetivismo responsável, aprendermos a lidar com valores [...]" e "[...] não nos acomodar, apenas, numa falsa noção de objetividade" (IUDÍCIBUS, 1998, p. 3).

Pereira Filho e Ribeiro (2010, p. 48) alertam para o fato de que a flexibilidade e os julgamentos que as normas *IFRS* trouxeram ao profissional da contabilidade, possibilita a manipulação de resultados. Eles citam como exemplo a conversão de contas a valor presente líquido, onde as taxas a serem utilizadas não foram fixadas nas normas *IFRS*. Desta forma, eles escrevem que "a não fixação destas taxas pode induzir as organizações a mostrar publicamente o que apenas for conveniente para elas". Em resposta a seus questionamentos, Pereira Filho e Ribeiro (2010, p. 49) respondem: "cabe às organizações e ao profissional envolvido com a contabilidade zelar pela integridade e responsabilidade de suas atitudes e decisões perante os investidores, os terceiros e a sociedade."

Em 2005, os autores Ève Chiapelo e Michel Capron e em 2009 Lopes Sá, também fizeram críticas às normas *IFRS*. Eles mencionaram que as referidas normas preocupam-se somente com o investidor, enquanto são esquecidos os demais “*stakeholders*”. Além disso, a Contabilidade não tem como palco único a publicação de Demonstrações Contábeis para fins da Bolsa de Valores. Estas mesmas Demonstrações Contábeis são utilizadas para informações de âmbito administrativo, fiscal, perícia judicial além de outras análises. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 49)

Como ponto positivo, as normas *IFRS* estabeleceu a escrituração contábil em obediência prioritariamente aos princípios fundamentais da contabilidade e depois aos preceitos da Legislação Comercial e da própria Lei nº 11.638/07. Anteriormente a ordem era a inversa, isto é, obedecia primeiro a Legislação Comercial e a própria lei, e depois aos princípios fundamentais da contabilidade. “Trata-se de uma importante alteração, pois agora os princípios contábeis passam a ocupar, prioritariamente, seu devido lugar, pois neles que estão os embasamentos, a essência da Contabilidade.” (MARION; REIS, 2003, p. 2)

A Lei nº 11.638/07 atribuiu um conceito novo para a avaliação de ativos e passivos que é o de ajustes a valores de mercado. Isto significa que todos os instrumentos financeiros, ativos e passivos e as aplicações financeiras, de curto e longo prazo, serão contabilizados pelo valor de mercado. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 53)

Segundo as informações do Valor Econômico *online*, os ativos não são apresentados nas Demonstrações Contábeis pelo valor pago ou pelo valor que a empresa investiu, mas pelo valor que o mercado atribui a esse bem. Isso muda bastante diante da regra anterior e estima-se que o valor de mercado seja a base para 48% dos registros em *IFRS*. (VALOR ECONÔMICO, 2007)

Todavia, a lei por si só não é suficiente para a regulação das *IFRS*, há de se trabalhar com diversas normas já publicadas e outras que serão publicadas para regulamentar a transição da legislação societária da anterior Lei 6.404/76 para a atual Lei nº 11.638/07, em direção às *IFRS*. Faz-se necessário a regulamentação, pois a lei dá a diretriz geral, mas carecem de detalhes de como fazer. Essa regulamentação depende da CVM, BACEN e outros órgãos reguladores. Todavia, é no âmbito do CPC que esses organismos, os acadêmicos e estudiosos discutirão sobre o assunto. (VALOR ECONÔMICO, 2007)

Os órgãos reguladores adotaram diferentes orientações na adoção das *IFRS*: a SUSEP – Superintendência de Seguros Privados regulamenta as seguradoras e a CVM regulamenta as empresas de capital aberto, e ambas permitem a utilização das *IFRS* com base nas normas do CPC. Todavia, o Banco Central do Brasil - BACEN e o Conselho Monetário Nacional - CMN divergem com relação ao uso do CPC para as instituições financeiras. Ambos permitem o uso do CPC, porém o BACEN não reconhece como válida todas as normas emitidas pelo CPC. (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012, p. 116-117).

Veja no Quadro 4 um resumo das normas emitidas pelos diferentes órgãos reguladores e sua área de atuação.

A divergência entre as normas do BACEN e CMN faz com que atualmente as instituições financeiras elaborem e publiquem as Demonstrações Contábeis com base na orientação do BACEN. Todavia, algumas delas também emitem as Demonstrações Contábeis com base no CMN, isto é, pelas *IFRS* plenas, e utiliza essas Demonstrações Contábeis para operações realizadas no exterior.<sup>3</sup>

**Quadro 4** – Normas dos órgãos reguladores sobre as *IFRS*

Organismo	Norma nº	Data de emissão	Regulamentação
BACEN	Comunicado nº 14.259	10/03/2006	Obrigatoriedade para as <b>instituições financeiras</b> publicarem suas demonstrações contábeis consolidadas em <i>IFRS</i> , a partir de 2010. O BACEN não reconhece todas as normas do CPC como válidas.
CVM	Instrução nº 457	13/07/2007	Obrigatoriedade para as <b>companhias abertas</b> publicarem suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas em <i>IFRS</i> , segundo as normas do CPC, a partir de 2010.
SUSEP	Circular nº 357	26/12/2007	Obrigatoriedade para as <b>seguradoras</b> publicarem suas demonstrações contábeis consolidadas em <i>IFRS</i> , a partir de 2010.
BACEN (Aprovado pelo CMN)	Resolução nº 3.786	24/9/2009	Obrigatoriedade para as <b>instituições financeiras de capital aberto</b> publicar suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas em <i>IFRS</i> , segundo as normas do CPC, a partir de 2010.

Fonte: Elaborado pela autora <sup>4</sup>

<sup>3</sup> Informação verbal obtida com o sócio da BDO RCS Auditores, senhor Francisco de Paula dos Reis Junior

<sup>4</sup> A partir das descrições do item 2.3.2.1 deste estudo

### 2.3.2.2 Lei nº 11.941/09

A Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, criada a partir da Medida Provisória nº 448/08, visa sanar possíveis distorções fiscais e harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade.

A Lei nº 11.941/09, nos capítulos 1 e 2, tratou do parcelamento de dívidas tributárias e remissão dos créditos tributários com a Fazenda Nacional. O terceiro capítulo detalhou o chamado Regime Tributário de Transição – RTT, que durou cerca de seis anos, e foi extinto em 2014, em decorrência da Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. (BRASIL, Lei nº 11.941, 2009; BRASIL, Lei nº 12.973, 2014)

Cabe ressaltar que o RTT foi proposto pelo Governo brasileiro, a fim de garantir a neutralidade tributária para as entidades que adotassem a mudança dos padrões contábeis para as *IFRS*, conforme determinado pela Lei nº 11.638/07. Com a adoção do RTT pelas entidades, o fisco procurou manter a sua arrecadação nos mesmos patamares de 2007, e também salvaguardar essas entidades para que não houvesse aumento de sua carga tributária. Além disso, o RTT contribuía para que a legislação existente fosse respeitada e que as novas práticas contábeis atendessem ao fisco, com a adoção de registros auxiliares à contabilidade societária. (COSTA; SUZART; ACUÑA, 2013, p. 46)

A adoção de registros auxiliares para apurar a base de cálculo dos impostos, demonstra que a essência econômica é privilegiada, assim como as normas *IFRS* privilegiam a essência sobre a forma. Já o fisco preocupa-se com o princípio da legalidade, com primazia pela forma. (COSTA; SUZART; ACUÑA, 2013, p. 47)

A postura da prevalência da essência sobre a forma permite ao profissional da contabilidade demonstrar sua capacidade de análise e competência técnica da profissão. Permite também, que a profissão seja reconhecida socialmente. Em suma, a análise da essência sobre a forma representa o registro da realidade via demonstrações contábeis, segundo o prof. Eliseu Martins, em entrevista concedida à Revista Brasileira de Contabilidade. (GIROTTO, 2013, p. 11)

### 2.3.2.3 Os Princípios de Contabilidade e as Resoluções CFC nºs 750/93, 1.282/10 e 1.374/11

Em 1993, o Conselho Federal de Contabilidade CFC editou a Resolução nº 750 de 31 de dezembro, que constituiu e tornou obrigatório o uso dos Princípios Fundamentais de Contabilidade – PFC no exercício da profissão contábil. Também determinou os PFC como condição de legitimidade para as Normas Brasileiras de Contabilidade. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução nº 750, 1993)

A lista dos PFC aprovada pela Resolução nº 750/93 continha sete PFC, enquanto as Normas Brasileiras de Contabilidade, base para a contabilidade até então, continha dez PFC. (MARION, 2006, p. 145)

No item 2.5 deste estudo, os princípios fundamentais da contabilidade estão relatados de forma detalhada.

No advento de harmonização da Contabilidade Brasileira com as normas internacionais, a Resolução CFC nº 750/93 foi substituída em parte pela Resolução CFC nº 1.282 de 28 de maio de 2010. Esta última reuniu a Resolução CFC nº 750/93 com a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. O CFC emitiu a NBC T 1 a fim de trazer melhorias ao processo de harmonização da contabilidade brasileira com as normas internacionais de contabilidade. A NBC T 1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.121 de 28 de março de 2008, debatia sobre a aplicabilidade da Resolução CFC nº 750/93. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução nº 1.121, 2008; CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução nº 750, 1993).

Em 2011, o CFC emitiu a Resolução nº 1.374 de 08 de dezembro, que revogou a Resolução nº 1.121/08 e dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. A nova redação fez-se necessário devido a revisão do Pronunciamento Conceitual Básico R1 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução nº 1.374, 2011).

Cabe ressaltar que o Pronunciamento Conceitual Básico R1, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, é popularmente conhecido pelos profissionais da contabilidade como CPC 00.

Em 2016, as Resoluções nºs 750/93 e 1.282/10 foram revogadas a partir de 1º de janeiro de 2017 pela NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL emitida pelo CFC e publicada em 04 de outubro de 2016. A NBC TSP trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP, 2016)

É importante ressaltar que a revogação da Resolução nº 750/93 não implicou na extinção dos princípios contábeis no Brasil, mas evitou a dualidade de princípios normativos. Também reduziu a possibilidade de viés ao profissional da Contabilidade, permitindo a ele, apoiar-se com maior certeza nos princípios contábeis, afirmaram os profs. José Antônio de França e Fábio Moraes da Costa. (GIROTTTO, 2016, p. 2)

Todavia, a Resolução CFC nº 750/93 teve importante lugar na evolução da Contabilidade no Brasil. Ela contribuiu para a melhoria do arcabouço teórico-normativo e também na melhoria qualitativa da informação produzida pelas práticas contábeis, conforme afirmou o prof. José Antonio de França. (GIROTTTO, 2016, p. 2)

#### *2.3.2.4 Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC*

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC foi criado a partir da Resolução CFC nº 1.055 de 07 de outubro de 2005, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC com o intuito de elaborar os pronunciamentos contábeis brasileiros em conformidade com as normas internacionais, conforme preceitua a Lei nº 11.638/07. A convergência do padrão brasileiro para o padrão internacional também faz parte das atribuições do CPC. (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012, p. 111-112)

Os objetivos do CPC são:

[...] o CPC tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Conheça o CPC)

O CPC foi criado para fortalecer as novas normas contábeis frente aos profissionais da contabilidade, de forma a estabelecer a construção de uma consciência a respeito das novas normas. As novas normas receberam fundamental apoio da CVM, CMN, SUSEP e BACEN que possibilitaram a compreensão e orientação das novas normas às empresas e profissionais da classe contábil. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 47; ALEXANDRE, 2007, p. 4)

O CPC é um órgão autônomo das entidades que o representam e foi constituído a partir de esforços e comunhão de objetivos destas mesmas entidades que são: ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas, APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais, BM&F Bovespa, CFC – Conselho Federal de Contabilidade, FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras e IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Cada uma destas entidades conta com duas pessoas que a representam junto ao CPC. Além disso, o BACEN, a CVM, a Secretaria da Receita Federal, a CNI – Confederação Nacional da Indústria, a FEBRABAN – Federação Brasileira de Bancos e a SUSEP são sempre convidadas a participar das reuniões. Outrossim, podem ser formadas comissões ou grupo de trabalho para temas específicos. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Regimento Interno)

O CPC emite atos normativos compostos de Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações. Todos os Pronunciamentos Técnicos são levados, obrigatoriamente, à audiência pública, enquanto que as Orientações e Interpretações não se revestem desta obrigatoriedade. Todavia a fim de certificar que todos os documentos emitidos estão de acordo com as normas internacionais, normalmente estes também são levados a audiência pública. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Regimento Interno)

Segundo o Regimento Interno do CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Regimento Interno), “os Pronunciamentos Técnicos estabelecem conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados”. Eles são identificados pela sigla CPC, seguida de hífen, numeração sequencial e denominação. “As Interpretações são emitidas para esclarecer, de forma mais ampla, os Pronunciamentos Técnicos” e são identificadas pela sigla ICPC, seguida de hífen, numeração sequencial e denominação. As Orientações possuem caráter

transitório e informativo, destinando-se a dar esclarecimentos sobre a adoção dos Pronunciamentos Técnicos e/ou Interpretações.

Entre 2007 e 2015, o CPC emitiu 76 atos normativos formados por : 48 documentos técnicos, chamados de CPCs; 8 orientações técnicas, intituladas OCPCs; 20 interpretações técnicas, chamadas ICPCs. Emitiu também a estrutura conceitual para elaboração e divulgação dos demonstrativos contábeis. Esses atos normativos editados pelo CPC foram devidamente aprovados por vários órgãos, destacam-se: a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Conselho Monetário Nacional – CMN, a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, a Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS e a Agência Nacional de Transportes (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012, p. 111; COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamentos)

### 2.3.3 Novas práticas contábeis trazidas com a implantação das *IFRS* no Brasil

Em 1977, o Professor Francisco Valle já escrevia sobre o significado de Mais Valia na Contabilidade. Ele explicava que a expressão Mais-Valia é indicada para apresentar a valorização econômica de um bem no tempo. Essa valorização independe da vontade do proprietário, isto é, não depende das melhorias realizadas no bem. Pode-se dizer que Mais-Valia também não é atualização monetária, mas sim o valor real de valorização do bem. (VALLE, 1977, p. 27)

Nos EUA, em 2008, a crise dos títulos de '*subprimes*', reativou a discussão sobre avaliação dos ativos e a utilização dos critérios de valor justo para os bens financeiros e de "*impairment*" para ativos não financeiros. (SAYED; KUSSABA; DUARTE, 2017, p. 260)

#### 2.3.3.1 Valor Justo de Ativos ou "*Fair Value*"

Valor justo também chamado de "*Fair Value*", é definido conforme o CPC 46 - Mensuração do Valor Justo, como sendo o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não

forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamento Contábil - CPC 46, item 9, 2012)

No Brasil, a avaliação dos Ativos pelos critérios de Valor Justo e de Valor Presente Líquido consta do artigo 183 da Lei 6.404/76. Este artigo sofreu alguns ajustes em sua redação conforme as Leis nºs. 11.638/07 e 11.941/09. Todavia, o artigo 183 na letra “a” instrui que as aplicações em instrumentos financeiros classificadas no Ativo Circulante ou no Realizável à Longo Prazo devem ser atualizadas pelo critério do Valor Justo. (VICECONTI; NEVES, 2013, p. 49)

É importante ressaltar que valor de mercado ou também chamado de preço de mercado ou de valor de realização, são de difícil mensuração e podem ser produzidos artificialmente. Também são de difícil confirmação, por isto deve ser utilizado o subjetivismo responsável na mensuração e confirmação dos valores.. (SÁ, 2009, p. 7)

#### 2.3.3.2 Teste de “*Impairment*” ou Teste de Recuperabilidade

O teste de “*Impairment*” foi discutido nos EUA, em 2008, com a crise dos títulos de *subprimes* em consequência da redução dos valores do ativo. (SAYED; KUSSABA; DUARTE, 2017, p. 260)

No Brasil, o Teste de “*Impairment*” ou teste de recuperabilidade está regimentado no Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. O teste de “*Impairment*” deve ser efetuado sobre o Imobilizado, toda a vez que houver qualquer indício de perda ou pelo menos uma vez por ano. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamento Contábil - CPC 01, 2010)

“*Impairment*” significa literalmente dano, desvalorização ou deteriorização. Em termos contábeis, podemos definir “*impairment*” como declínio no valor de um ativo ou dano econômico”. (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2011, p. 277)

Os valores do Imobilizado são registrados inicialmente pelo custo de aquisição, pois no momento da aquisição, esse valor é o que melhor reflete a sua capacidade de geração de recursos para a organização. Contudo, com o passar do tempo, as mutações do mercado podem influenciar negativamente a valorização do bem adquirido. Essa redução no valor de recuperação é contabilizada como provisão para perda, influenciando negativamente o lucro da organização. (SOUZA;

BORBA; ZANDONAI, 2011, p. 71; STEIN, 2015, p. 14; PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 52)

O montante das perdas apuradas no teste de “*impairment*” deve ser divulgado em Nota Explicativa, parte integrante das Demonstrações Contábeis, desde que seja considerado material pela organização. (STEIN, 2015, p. 23; COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamento Contábil CPC 26 R1; item 31)

De forma simplificada, o teste de “*impairment*” consiste em comparar o Valor Contábil Líquido do bem com o seu Valor Recuperável. O valor recuperável de um bem é o maior valor entre o seu Valor Líquido de Venda e o seu Valor em Uso. O valor Líquido de Venda é o valor de mercado menos as despesas incorridas para vendê-lo. Enquanto que o Valor em Uso é dado pelo valor presente dos fluxos futuros de caixa líquidos, mais o valor final da venda futura do bem. (STEIN, 2015, p. 17-19)

É importante ressaltar que as variáveis para cálculo do “*Impairment*” não serão objeto deste estudo. Para aqueles que quiserem se aprofundar no assunto, é recomendável que leiam os trabalhos dos autores Stein, Souza e Padoveze, citados nas referências ao final deste estudo. No próximo item há uma breve explanação sobre o uso do Valor Presente Líquido na contabilidade.

### 2.3.3.3 Valor Presente Líquido

A Contabilidade a partir de 2010 faz uso do critério de cálculo do Valor Presente Líquido para apurar o Fluxo de Caixa Líquido Descontado sobre o retorno futuro do ativo imobilizado para a organização. Isto é, estimam-se os ganhos líquidos futuros sobre a produção dos bens do ativo imobilizado e aplica-se uma taxa de desconto para trazer esses dados a valor presente. (STEIN, 2015, p. 18-20)

Todavia, o critério de cálculo a Valor Presente implica em determinar a taxa de desconto a ser utilizada. O CPC 01 determina que essa taxa reflita as avaliações atuais de mercado do valor da moeda no tempo. Também devem ser considerados os riscos específicos do ativo em questão. Com certeza, a definição da taxa de desconto pode ser considerada um dos pontos mais difíceis na adoção da prática do valor presente. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 240; COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamento Contábil CPC 01 – R1, item 54)

Os autores Pereira Filho e Ribeiro fazem críticas à conversão das contas a valor presente líquido. Segundo eles, a não definição de uma taxa de desconto, propicia a escolha do melhor resultado para a empresa. Desta forma, as normas *IFRS* propiciam a falta de transparência e confiabilidade pela possibilidade de manipulação do resultado. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 48).

#### 2.3.3.4 Arrendamento Mercantil – “Leasing”

Os bens de propriedade de terceiros que são utilizados pela organização e que gerem benefícios a ela, devem agora ser contabilizados no ativo imobilizado. Desta forma os bens adquiridos pela organização por arrendamento mercantil ou por operação de “*leasing*” financeiro tem obrigação de serem classificados no ativo imobilizado, mesmo que a propriedade jurídica não seja da organização. Anteriormente esses bens eram registrados na contabilidade da organização que detivesse a propriedade jurídica e a arrendatária, ou quem se beneficiasse pelo uso desses bens, registravam como despesa do exercício as parcelas transcorridas pelo uso desses bens assim como os respectivos encargos. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 53)

Existem no mercado dois tipos de arrendamentos: (i) o arrendamento operacional que tem como característica a locação de um bem; (ii) arrendamento financeiro ou “*leasing*” financeiro que é uma operação de compra e venda financiada. (MARION; REIS, 2003, p. 20)

A mudança na forma de registro de bens, com o registro de todos os bens utilizados pela empresa no ativo imobilizado, permite maior transparência das informações. Anteriormente esses bens não constavam do Balanço Patrimonial, mas somente uma nota explicativa fazia menção a eles. Destaca-se que o novo procedimento pode causar uma expectativa de futuro, passível de não concretização da transferência da propriedade jurídica para a organização que se beneficia com o uso dos bens. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 53)

As questões referentes ao Arrendamento Mercantil “*Leasing*” estão abordadas na contabilidade internacional pelo *IAS 17 (IASB)* e tendo como seu correspondente no Brasil o Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil. O CPC 06 tem por objetivo estabelecer políticas contábeis e divulgações

adequadas em relação a arrendamentos mercantis. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamento Contábil CPC 06 – R1, 2010)

Segundo Marion e Reis (2003, p. 20), a obrigatoriedade do registro de todos os bens utilizados pela empresa na rubrica Ativo Imobilizado, obedece agora ao princípio da Primazia da Essência sobre a forma.

## **2.4 Evolução da Estrutura Conceitual Básica**

A Evolução da Contabilidade e sua Estrutura Conceitual Básica teve importante desenvolvimento em cidades italianas como Veneza, Gênova e Florença. Estas cidades se tornaram grandes polos comerciais e a Itália destacou-se no sistema de impressão de livros, permitindo a divulgação da Contabilidade. A Contabilidade Italiana se desenvolveu com as várias correntes do pensamento contábil tais como: Escola Contista, Escola Personalista, Escola Patrimonialista, por exemplo. A Contabilidade teve expressiva evolução até meados do século XIX, com o aperfeiçoamento técnico dos registros Contábeis. (MORAES JÚNIOR; NASCIMENTO, 2009, p. 41-42)

A partir da segunda metade do século XIX, autores italianos como Francesco Villa, Giuseppe Cerboni, Fábio Besta, elevaram a Contabilidade a condição de Ciência. Esses autores impactaram positivamente a visão sobre a Ciência Contábil na época, de forma a aumentar o interesse geral pela Contabilidade como objeto para uma melhor administração das entidades. Foi a partir de Fabio Besta que surgiram importantes autores norte-americanos como Henry Rand Hatfield, William Andy Paton, Ananias Charles Littleton, Maurice Moonitz, por exemplo. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 13 -14; IUDÍCIBUS, 2015, p. 29)

A partir de 1920, a escola italiana foi substituída pela Escola Contábil Norte-Americana, que naquele tempo direcionava seus esforços às pesquisas, no sentido de desenvolver padrões e práticas profissionais para a Contabilidade. Com isso, a escola norte-americana, por meio das associações de classe, consagrou os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Além disso, o Governo dos EUA criou a SEC, que regulamenta a Contabilidade e promulga os procedimentos contábeis. (MORAES JÚNIOR; NASCIMENTO, 2009, p. 44)

A ascensão da Escola Contábil Norte-Americana deu-se em parte pela supremacia em atender aos usuários da contabilidade, com vistas à tomada de decisões e ênfase na Contabilidade Gerencial. Além disso, a transparência dos dados contábeis era sentida, pelos investidores, por meio da obrigatoriedade dos trabalhos de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis das entidades. Também a valorização da profissão contábil foi intensa nos EUA, com investimentos no campo de ensino universitário em Contabilidade e de pesquisas. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 15-16)

Atualmente a grande maioria dos países seguem o modelo Europeu com a adoção das *IFRS*.

Segundo Iudícibus (2015, p. 29): “No fundo, a predominância dessa ou daquela escola, nesta ou naquela época, nada mais é do que consequência natural do grau de integração entre as teorias esposadas e as práticas empresariais, as instituições econômicas e sociais.”

#### 2.4.1 A Base de Construção de uma Teoria e a Teoria Contábil

Na Contabilidade, a disciplina de Teoria Geral da Contabilidade nos permite constituir uma ciência de aplicação concreta nos sistemas contabilísticos. Estes sistemas permitem determinar pela observação inteligente dos registros de informações sobre os elementos, o que está acontecendo com a entidade, ou seja, é o conjunto de princípios, normas e práticas que comandam a informação financeira num dado período de tempo e espaço. (CRAVO, 2000, p. 69)

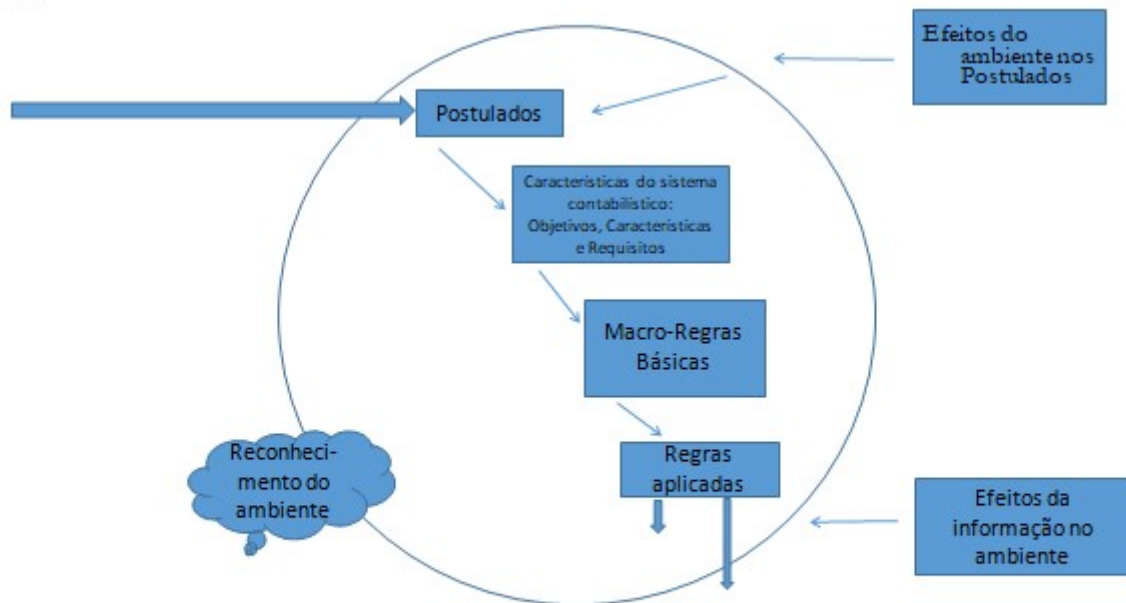
Segundo Tua Pereda e Jorge,

[...] os princípios, normas e práticas não discorrem da mera vontade dos utilizadores do sistema, mas sim daquilo que do ponto de vista metodológico se designa por itinerário lógico-dedutivo. (apud CRAVO, 2000, p. 69)

Ao discorrer sobre a metodologia do sistema lógico-dedutivo, inicia-se o processo de raciocínio que reconhece as forças ambientais (econômicas, legais, sociais, técnicas, etc) para posteriormente estabelecer um conjunto de postulados. Estes postulados são aqueles da lógica contabilística, apurado por investigações

empíricas por intermédio do sistema lógico-dedutível que opera com as chamadas macro-regras básicas que são os princípios contábeis úteis para a realização dos objetivos. Veja a esquematização apresentada na Figura 2. (CRAVO, 2000, p. 69)

**Figura 2** – Esquemática do sistema lógico-dedutível com os efeitos das forças ambientais e da informação no ambiente



Fonte: Cravo, 2000, p.70

O estabelecimento de uma estrutura conceitual deve levar em conta os objetivos a serem atingidos, Figura 2, considerando os aspectos externos como ambiente legal, econômico, social e técnico. Além disso, é necessário definir o tipo de entidade informativa e tipo de usuários (*stakeholders*) da informação, a fim de estabelecer o campo de atuação. Em suma, primeiro devem ser estabelecidos os objetivos, e as delimitações da informação contábil. Depois disso, as características gerais do sistema e como requisito, são estabelecidas as necessidades dos usuários da informação contábil. (CRAVO, 2000, p. 76; IUDÍCIBUS, 2015, p. 33)

Os profissionais da contabilidade devem se conscientizar que as informações são produzidas para os usuários e não unicamente para uso próprio da instituição. (LIBONATI, 1994, p. 11).

A evolução e construção do cognitivo, por qualquer ciência, são consideradas um desafio já que envolve diversificação de cenários monetários, culturais e sócio ambientais. Para a ciência da Contabilidade, é necessário determinar as variáveis dependentes e interdependentes que afetam o patrimônio e explicar as relações de causa e efeito entre elas. Desta forma é possível estabelecer postulados, princípios e normas, que devem ser estabelecidos pelo bem geral, e não ao interesse particular. A Contabilidade está envolvida num processo em que ela sofre os efeitos de suas criações e seu comportamento reage com a sociedade e também em função dela. (PEREIRA FILHO; RIBEIRO, 2010, p. 50)

#### 2.4.2 Princípios de Contabilidade e a Estrutura Conceitual Básica

“Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a estrutura teórica das doutrinas da ciência contábil”. (REIS, 1996, p. 32)

Uma estrutura teórica pode estar embasada nos aspectos: econômico, comportamental, estrutural, fiscal, legal, ético, social, entre outros. Na Contabilidade, estes aspectos auxiliam a explicar sobre o ambiente no qual a contabilidade atua, na seleção dos dados a serem divulgados aos *stakeholders*, e também propor os objetivos fundamentais de forma a estabelecer os padrões da contabilidade. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 33)

O professor Sérgio de Iudícibus, define estrutura teórica como sendo : “[...] um corpo de conhecimentos organizados que podem ser utilizados para explicar e prever a ocorrência de determinados fenômenos.” (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004, p. 16)

A importância da estrutura teórica da Contabilidade é permitir aos contadores, investidores, administradores e estudantes uma melhor compreensão avaliação das práticas existentes, além de orientar esses usuários no desenvolvimento de novos procedimentos. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p.33)

Em suma, pode-se dizer que “teoria é o conjunto articulado de postulados, princípios e restrições que definem uma ciência”. (IUDÍCIBUS, 2012, p. 6)

#### 2.4.2.1 Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade - E.C.B.C

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – E.C.B.C. trata dos objetivos, cenários contábeis e princípios fundamentais de contabilidade. No Brasil, a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade foi elaborada em janeiro de 1986, pelo Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – IPECAFI e discutida e aprovada pela CVM e pelo IBRACON, que publicou a E.C.B.C., e outras entidades de classe, além de profissionais da contabilidade. A aprovação da Estrutura Conceitual Básica se deu pela Deliberação CVM nº 29 de 05 de fevereiro de 1986. Todavia, durante o período de 1986 a 2011 foram emitidas mais duas Deliberações CVM sobre o mesmo tema: Deliberações nº 539 de 14 de março de 2008, que anula a Deliberação 29/86 e reconhece a E.C.B.C. estabelecida no CPC 00, e nº 675 de 13 de dezembro de 2011 que revoga a Deliberação nº 539/08, aprova o CPC 00 e o torna obrigatório para as companhias abertas. (MARION, 2006, p. 134; IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 71-72)

Lima e Ikeda (2000) definem a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade como sendo:

[...] o conjunto de teorias que fazem parte de determinada disciplina. Mais especificamente, no que tange à Contabilidade, tratamos basicamente dos seus postulados, princípios, normas e métodos. A Contabilidade tem desenvolvido inúmeros estudos para definir qual seja essa estrutura conceitual básica. (LIMA; IKEDA, 2000, p. 4)

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade emitida pelo IPECAFI em 1986, apesar de antiga pode ser encontrada no sítio do COSIF - Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional. Este órgão mantém um “*link*” que nos leva até a referida estrutura conceitual, mantida somente para fins de pesquisa e estudos, permitindo análises dos objetivos da contabilidade e cenários contábeis da época.

Para acessar esse arquivo histórico, acessa-se o “*link*” <http://cosif.com.br/publica.asp?arquivo=estruturacontabil00>, onde há um texto que indica os tópicos da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade emitida pelo IPECAFI. Ao clicar cada um desses tópicos, acessa-se a Estrutura Conceitual

Básica antiga referente ao tópico acionado. Todavia, é necessário fazer um cadastro pessoal e gratuito para acesso aos dados. Esse cadastro é efetuado de forma simples e automática depois de acessar o “*link*” acima.

O cenário do Brasil em 1986 era praticamente o mesmo dos países ocidentais mais avançados. Todavia no Brasil os preços eram instáveis e iniciava-se um período de extensão de créditos, ocasionando aumento gradativo dos preços. Os investidores, assim como nos dias atuais, só estavam dispostos a investir se as empresas apresentassem retorno compensador, isto é, superior às aplicações financeiras. Para isso as informações financeiras precisavam ser ágeis e baseadas em princípios sadios. Por isso as informações contábeis eram divulgadas segundo os melhores postulados da relevância e evidenciação, com objetividade e consistência, além de clareza. (COSIF, Sítio do Cosif, Acessado a partir das informações constantes no parágrafo anterior)

Atualmente a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis está inserida no Pronunciamento Conceitual Básico do CPC (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, também chamado CPC 00 pela classe contábil. A aprovação do CPC 00 se deu através da Deliberação CVM nº 675 de 13 de dezembro de 2011 e pela Resolução CFC 1.374 de 08 de dezembro de 2011.

No Brasil, além do CFC, outros órgãos estudam os Princípios Fundamentais de Contabilidade – PFC. Para melhor compreensão estão apresentados no Quadro 5 os principais órgãos que tinham como parte de suas atribuições além do estudo, a interpretação e a elaboração dos PFC. Cabe ressaltar que com a normatização da contabilidade, atualmente somente o CPC emite a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade e os PFC.

**Quadro 5** – Principais organismos brasileiros que estudam os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

<b>ORGANISMO</b>	<b>ATRIBUIÇÕES</b>
Conselho Federal de Contabilidade – CFC	Autoridade atribuída aos profissionais de contabilidade
Comissão de Valores Mobiliários - CVM	Autoridade atribuída às entidades de capital aberto
Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON	Representa vários órgãos da classe contábil. Suas recomendações não tem força de lei, mas costumam ser acatadas e implementadas pelo CFC e CVM.
Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC	Através da edição de normas, converge a contabilidade brasileira aos padrões internacionais das <i>IFRS</i>

Fonte: Elaborado pela autora<sup>5</sup>

O CFC, assim como IBRACON enunciavam seus princípios de contabilidade com algumas diferenças entre eles, que serão tratadas nos próximos tópicos deste estudo.

O IBRACON utiliza essa denominação desde 01 de julho de 1982 e nasceu a partir do Instituto dos Auditores Independentes - IAIB, fundado em 13 de dezembro de 1971. O IBRACON luta para o fortalecimento da profissão contábil no Brasil e para isso desenvolveu fortes relações internacionais. Atualmente o IBRACON tem autorização para traduzir e publicar as normas emitidas pelo *IASB*. Participou no processo de criação do CPC e participa no desenvolvimento dos trabalhos do CPC. Sua missão é: “Manter a confiança da sociedade na atividade de auditoria independente e a relevância da atuação profissional, salvaguardando e promovendo os padrões de excelência em contabilidade e auditoria independente”. (IBRACON, Sítio do IBRACON)

Franco deu sua contribuição para a união dos princípios de contabilidade em um único conjunto de normas. Ele elaborou um trabalho sobre “A Evolução dos Princípios de Contabilidade no Brasil” que foi apresentado no XIII Congresso de Contabilidade e fez um apelo para que o XIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Cuiabá no ano de 1988, recomendasse a união de forças entre o CFC e IBRACON para a normatização dos princípios de contabilidade no Brasil. Segundo ele, o fato de existirem dois órgãos que enunciam os princípios contábeis era motivo de desprestígio para a profissão além de confundir os usuários das demonstrações contábeis. (FRANCO, 1988, p. 265)

<sup>5</sup> A partir da descrição do item 2.4.2.1 deste estudo.

## 2.5 Princípios Fundamentais da Contabilidade

A palavra princípio, no sentido de início, pode ser utilizada em ciências naturais, todavia em contabilidade trata-se de criação humana. A semântica 'princípio' já foi debatida na Contabilidade como inadequada, descrito como "pretencioso em contabilidade" e até causador de dificuldades aos contadores para estabelecê-los. A definição de princípios mais adequada segundo George May apud Hendriksen; Van Breda (2015, p. 73) "Uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação: uma base aceita de conduta ou prática."

A busca do significado do que seriam princípios contábeis, gerou em 1936, o primeiro estudo do professor William Paton intitulado *A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements*. Houve a tentativa nos EUA da utilização da palavra 'conceitos e padrões' ao invés de 'princípios', todavia, cumpre ressaltar que:

[...] ainda não existe consenso quanto ao que constitui um princípio, como os princípios se relacionam a postulados, ou se princípios ou postulados podem ser usados para gerar padrões contábeis. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 74-83)

No Brasil, atualmente os Princípios de Contabilidade assim intitulados pela Resolução CFC nº 1.282/10, já foram chamados de Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e Princípios Fundamentais da Contabilidade. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 69)

Segundo Franco (1988, p. 188), a definição de princípios de contabilidade segundo o *AICPA* :

[...] um termo técnico que compreende as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir práticas contábeis aceitas em determinada época. O conceito de princípios de contabilidade geralmente aceitos inclui não apenas amplas guias de orientação abrangentes, de aplicação geral, mas também práticas e procedimentos detalhados. (*AICPA* apud FRANCO, 1988, p. 188)

Franco (1998, p. 186) define princípio como sendo "[...] a causa da qual algo procede". Segundo ele, é a origem, o princípio de um fato e os princípios são imutáveis quando se referem a preceitos básicos e fundamentais de uma doutrina.

Os princípios foram subdivididos em três grupos que são: os postulados ambientais, os princípios e as convenções. (FRANCO, 1998, p. 186)

Para fins didáticos, no livro Contabilidade Empresarial do professor Marion, os princípios, postulados e convenções contábeis estão representados como se fossem uma casa, onde os postulados representam o alicerce da casa, os princípios as paredes e as convenções o telhado dessa casa. (MARION, 2006, p. 144)

Este estudo tratará com mais propriedade os postulados ambientais, princípios e convenções nos próximos tópicos.

### 2.5.1 Os Princípios Contábeis Norte-Americanos

Em 1932, nos EUA, George May apresentou uma carta que continha os seguintes princípios de contabilidade: (i) o lucro só pode ser reconhecido depois da venda realizada; (ii) todas as despesas devem constar da demonstração de resultado; (iii) nos casos de aquisições de empresas deve ser utilizado o método de compra e não o método de equivalência patrimonial; (iv) as ações em tesouraria podem ser contabilizadas como ativo, porém seus dividendos não são considerados rendimentos para a empresa e (v) valores de empréstimos a indivíduos ou sociedades ligadas devem ser apresentados de forma separada dos demais empréstimos. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 73)

No Brasil, assim como o item iv de May, as ações em tesouraria não recebem os dividendos distribuídos pela empresa. Ao efetuar o cálculo dos dividendos a distribuir são consideradas somente as ações da empresa em poder de terceiros.<sup>6</sup>

Nos EUA os Princípios de Contabilidade são chamados de Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, em inglês *United States Generally Accepted Accounting Principles – USGAAP*. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 73).

O Pronunciamento número 4 do *APB*, emitido nos EUA em 1970, enumera treze fundamentos da contabilidade que mais tarde foram intitulados pelo *FASB* como princípios abrangentes e fazem parte em quase toda a sua totalidade dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Todavia, o *APB* nº 4 foi duramente criticado na época por ser considerado descritivo e não normativo. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 81)

---

<sup>6</sup> Informação verbal obtida com o sócio da BDO RCS Auditores, senhor Francisco de Paula dos Reis Junior

## 2.5.2 Postulados Ambientais da Contabilidade

A base dos postulados contábeis foi desenvolvida por William Paton, em 1922 nos EUA, que publicou um livro considerado radical até os dias de hoje, sob o título *Accounting Theory*. Nos últimos capítulos do livro, Paton apresenta sua lista com seis postulados, e afirma que estas seriam as premissas básicas da contabilidade, conforme descrito por Hendriksen; Van Breda apud William Paton:

[...] (i) a existência de entidade empresarial distinta; (ii) a continuidade desta entidade; (iii) a equação do balanço; (iv) o postulado monetário: essa é uma premissa infundada de que 'uma demonstração de ativos e passivos em dólares e cents é uma representação completa da posição financeira da empresa na data da demonstração'; (v) o postulado do custo: essa é igualmente infundada premissa de que 'o custo indica o valor verdadeiro para fins de demonstração inicial' e; (vi) o postulado de reconhecimento de receitas: isso pressupõe que 'a receita ou o lucro surgem repentinamente, de maneira integral, numa ocasião específica, geralmente a venda,' o que claramente não é verdade. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 75)

Em 1959, nos EUA, o AIA estabeleceu novos postulados básicos formulando os princípios com característica de amplitude, além de desenvolver regras e normas específicas para a aplicação dos princípios em situações especiais e desenvolver pesquisas na área contabilidade. Os postulados estabelecidos seguiram as premissas de importância para o progresso do pensamento contábil e utilidade para o desenvolvimento das premissas da lógica contábil. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2015, p. 77-78)

Segundo Franco (1988, p. 187) “[...] podemos dizer que postulados são pressupostos ou proposições fundamentais relativas ao ambiente econômico, político e social no qual a Contabilidade deve atuar.”

Conforme IUDÍCIBUS (2015):

[...] postulado pode ser definido como uma proposição ou observação de certa realidade que pode ser considerada não sujeita à verificação, ou axiomática. [...] abarca uma área de atração mais ampla do que a da própria disciplina. (IUDÍCIBUS, 2015, p. 33)

Os postulados também são denominados Postulados Ambientais da Contabilidade, pois aludem ao ambiente no qual as entidades atuam e são a base do arcabouço estrutural contábil. São considerados postulados: a Entidade e a Continuidade. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 7 e 76)

### 2.5.2.1 Postulado da Entidade

O postulado de Entidade pode ser definido como: "A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas[...]" (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, Deliberação nº 29, 1986)

O postulado da entidade apresenta diferenças quando abordado pela Teoria da Contabilidade em comparação com o entendimento do CFC, este último aborda a entidade somente pelo aspecto jurídico. Além disso, o CPC 00 não destaca de forma direta o postulado da Entidade. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 73-76 e p.118)

A Teoria da Contabilidade aborda a entidade pelos enfoques: (i) jurídico, o patrimônio da pessoa física do sócio não se confunde com o patrimônio da entidade; (ii) econômico, a Contabilidade deve acompanhar a evolução qualitativa e quantitativa do patrimônio; (iii) organizacional, da organização como um todo com a finalidade de controlar receitas, despesas, custos, investimentos, por exemplo; (iv) social, a contribuição da entidade para o campo social (LIMA; IKEDA, 2000, p. 4-5; IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 75)

O CPC 00 está em fase de atualização e ainda não foi escrito o capítulo 2 que terá como título: A Entidade que Reporta a Informação. Segundo o sitio do CPC, está previsto, ainda sem data predeterminada, um novo pronunciamento do IASB sobre a Estrutura Conceitual.

Cabe ressaltar que o CFC aborda a Entidade como princípio e não faz menção de diferenças de terminologia entre princípios, postulados e convenções.

### 2.5.2.2 Postulado da Continuidade

A Continuidade envolve a premissa de que a entidade está em atividade, em inglês "*going concern assumption*". A valorização dos ativos da entidade segue um princípio que atende ao que Chambers (1961) chamou de "liquidação ordenada". Na "liquidação ordenada" os ativos poderão ser liquidados no futuro, todavia, eles só serão liquidados pelo maior valor possível ou quando o valor dos fluxos de caixa

futuros desses ativos não tragam mais ganhos para a entidade. A Teoria Contábil trata a Continuidade como postulado contábil. (IUDÍCIBUS, 2015, p. 35-38)

No CPC 00, a Continuidade é tratada como Pressuposto Básico e parte do pressuposto de que a empresa não tem intenção de reduzir ou parar suas atividades. Caso haja essa intenção, é necessário que as demonstrações contábeis sejam valoradas como tal e deve ainda ser revelado o fato, com divulgação da base utilizada para cálculo. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamento Contábil - CPC 00, 2008)

O pressuposto da Continuidade norteia a aplicação integral dos demais princípios contábeis contidos na estrutura conceitual básica, especialmente o Princípio da Competência. É o pressuposto da Continuidade que estabelece que a melhor base de avaliação dos itens do ativo são os valores de entrada. (LIMA; IKEDA, 2000, p. 5; IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 76-81)

Cabe ressaltar que o termo em inglês *going concern* indica entidade em movimento, e não é considerado adequado para denominar o Pressuposto da Continuidade. Uma entidade com reduzida capacidade produtiva ou temporariamente sem movimentação, não pode ser considerada em descontinuidade enquanto ela ainda tiver patrimônio. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA 2017, p. 80)

As Resoluções CFC nº 750/93 e nº 1.282/10 consideram a Continuidade como Princípio da Contabilidade, enquanto que o CPC 00 a considera Pressuposto Básico e a CVM indica que se trata de um Postulado.

O CPC 00 não define Pressuposto Básico. Segundo o Dicionário Michaelis a definição de pressuposto é: "circunstância ou fato considerado um antecedente necessário de outro". A definição da palavra básico segundo o Dicionário Michaelis: "que é primordial, essencial ou fundamental". Com base nas definições apresentadas definiu-se neste estudo como Pressuposto Básico: o fato primordial, antecedente e necessário para alcançar o objetivo.

Finalmente, pode-se definir o Pressuposto da Continuidade em Contabilidade como sendo: "[...] a entidade é um organismo vivo que irá operar por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências, econômicas ou jurídicas, em contrário[...]" (IBRACON, Estrutura Conceitual, p. 11)

### 2.5.3 Princípios de Contabilidade

O termo Princípios de Contabilidade encerra uma conotação convencional, pois nem todos os princípios indicados são realmente princípios no sentido da palavra, eles são subdivididos em postulados, princípios e convenções contábeis.

Podemos definir Princípios de Contabilidade como:

[...] os conceitos básicos formadores do núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução dos objetivos da Contabilidade, os quais, [...] consistem em apresentar informação estruturada para os usuários. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 69)

Os Princípios de Contabilidade diferem em terminologia de acordo com o órgão contábil que os instituiu. Nos próximos parágrafos haverá uma breve descrição dos diversos Princípios de Contabilidade, indicando qual o órgão que o publicou e o número da Deliberação, Resolução, CPC.

O objetivo de apresentar os princípios emitidos por cada um dos órgãos emissores permite comparar os princípios entre si, com vistas a determinar as identidades, semelhanças entre eles e formar ideia sobre a coexistência dos princípios e sua evolução no tempo. Não é objeto deste estudo a análise do princípio propriamente dito.

#### *2.5.3.1 Princípios de Contabilidade conforme Deliberação CVM nº 29/86, IBRACON e FIECAFI*

##### Custo Histórico / Custo como Base de Valor

O Princípio do Custo Histórico/Custo como Base de Valor também pode ser chamado de Princípio do Valor Original. Esse princípio determina que a aquisição de ativos, deve ser registrada pelos valores de aquisição do bem, ou seja, pelo custo histórico. Após o registro das aquisições pelo custo histórico, admite-se a atualização monetária desse custo histórico, a fim de resgatar perdas geradas pela inflação. A Deliberação CVM nº 29/86 menciona que no Brasil o Princípio do Custo como Base de Valor poderia ser intitulado "O Princípio do Custo Histórico Corrigido como Base de Valor".

O texto da Deliberação CVM nº 29/86 indica, mas não autoriza a atualização do custo histórico pelos critérios de: custo corrente, valor realizável ou valor presente. Também indica que o Princípio de Custo como Base de Valor deve ser utilizado levando-se em conta o Princípio do Denominador Comum Monetário, explicado no próximo parágrafo. Explicações mais detalhadas sobre custo corrente, valor realizável e valor presente podem ser vistas no item 2.5.3.2 - Princípios de Contabilidade conforme Resolução CFC nºs 750/93 e 1.282/10, neste estudo.

### Denominador Comum Monetário

O Princípio do Denominador Comum Monetário representa uma qualidade agregativa da contabilidade, procurando assemelhar ativos e passivos a uma mesma unidade monetária, que é a moeda corrente do país. Desta forma as demonstrações contábeis são apresentadas com uniformidade e padrão, de forma a facilitar a análise dessas demonstrações pelos usuários da contabilidade.

### Realização de Receita

O Princípio de Realização da Receita consiste em registrar a receita no momento da sua realização. A receita é considerada realizada quando a titularidade do bem ou serviço é transferida para outra entidade ou pessoa física, com anuência destas, desde que haja pagamento realizado, ou por promessa de pagamento futuro.

O Princípio de Realização da Receita mantém forte vínculo com o Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis. No momento da transferência dos bens já são conhecidos todos ou quase todos os valores de custo e despesas incorridos para a geração da receita. Também nesse momento o valor de mercado da transação é mais evidente.

### *O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis*

De acordo com este Princípio, as despesas incorridas, relativas às receitas reconhecidas, devem ser objeto de registro contábil em igual momento do

reconhecimento da receita. É importante mencionar que as despesas incorridas devem ser correlacionadas com a receita mesmo que a promessa de pagamento pela venda realizada ainda não tenha sido concretizada, isto é, recebida.

### Essência sobre a Forma

A Essência sobre a Forma é destacada pela Deliberação CVM nº 29/86 no Item 1, parágrafo 2º, como conceito chave e não como princípio contábil. É explicado nesta deliberação, que a Contabilidade não pode se deixar influenciar pela forma jurídica ao efetuar os registros das transações. A essência da transação se sobrepõe a sua forma jurídica para fins de registro contábil.

### Convenções Contábeis – Restrições aos Princípios

As Convenções Contábeis são consideradas restrições aos princípios de contabilidade e também são chamadas de Qualificações Contábeis. As Convenções Contábeis complementam os Postulados e Princípios Contábeis, auxiliam o profissional da Contabilidade nas instruções finais a fim de encontrar a direção norteada pelo Princípio Contábil. É na prática um melhor detalhamento do Princípio Contábil. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2017, p. 110)

### Convenção da Materialidade

O profissional da área contábil deve avaliar a relação custo benefício da informação prestada por ele, enfatizando a influência da informação negada para o usuário à luz dessa relação custo benefício. O contador deve usar do bom senso e da análise das condições e necessidades informativas dos usuários.

### Convenção da Objetividade

A Convenção da Objetividade determina que as mensurações devem estar comprovadas por documentos e critérios objetivos e se não houver documentação, que possam ser corroboradas por consenso de profissionais qualificados. Em outras palavras é não se desviar dos princípios de contabilidade, realizar as mensurações

baseadas em experiências passadas, com equidade em relação a mesma mensuração realizada por outros profissionais.

### Convenção da Consistência

A Convenção da Consistência diz respeito à manutenção dos critérios de mensuração para que as demonstrações contábeis possam ser comparadas com clareza e consistência. As mudanças de critério devem ser reveladas em notas explicativas.

### Convenção do Conservadorismo

O profissional da contabilidade deve considerar os valores de forma mais conservadora possível quando se encontrar frente a duas ou mais opções de mensuração para um mesmo fato, sem se desviar dos princípios contábeis. Nestes casos deve considerar os menores valores para o ativo e maiores valores para o passivo.

#### *2.5.3.2 Princípios de Contabilidade conforme Resoluções CFC nºs 750/93 e 1.282/10*

### Registro pelo Valor Original (Custo Histórico)

O Princípio do Registro Pelo Valor Original determina o registro dos ativos e passivos pelo seu valor original em moeda nacional. Posteriormente pode haver atualização dos valores registrados decorrentes do Custo Corrente, Valor Realizável, Valor Presente, Valor Justo e Atualização Monetária.

Custo corrente é o valor do custo histórico, considerando-se o desgaste pelo estado atual do bem e nos casos do passivo, o valor a ser pago sem descontos no período da demonstração contábil.

Valor Realizável é o valor pelo qual o bem consegue ser realizado em casos de venda ordenada e para o passivo é o valor a ser pago sem descontos no curso normal das operações da entidade.

Valor Presente nos casos do ativo é o valor atual dos fluxos de caixa futuros a ser gerado por esse ativo, enquanto que no passivo é o valor atual dos pagamentos necessários para saldá-lo.

Valor Justo é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado e um passivo o valor pelo qual o bem pode ser saldado em condições normais de negociação, ou seja, o valor de mercado para a transação.

Atualização Monetária é a correção do valor registrado contabilmente pelo índice de desvalorização da moeda. A atualização monetária não implica em ganho, mas sim somente trazer o valor registrado ao valor atual devido à perda de valor causada pela inflação.

### Competência

O Princípio de Competência determina que os efeitos das transações, devem ser registrados no momento em que eles ocorrem independentemente da realização financeira, recebimento ou pagamento. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

### Oportunidade

O Princípio da Oportunidade refere-se à integridade dos registros e das informações que devem ser apresentadas de forma tempestiva, ou seja, devem ser registradas todas as variações sofridas pelo patrimônio da entidade no momento em que elas ocorrem. As informações provenientes desses registros devem ser relevantes, oportunas e confiáveis. Todavia algumas vezes é difícil mensurar o valor exato a ser registrado, nestes casos os cálculos devem ser efetuados por estimativa.

### Atualização Monetária

O Princípio de Atualização Monetária implica em atualizar os valores da Demonstração Contábil a fim de compensar as perdas ocasionadas pela inflação.

O princípio da Atualização Monetária constante na Resolução CFC nº 750/93 foi extinto como princípio pela Resolução nº 1.282/10. Todavia o processo de atualização monetária passou a ser tratado como uma forma de variação do custo

histórico e está contido no princípio de Registro Pelo Valor Original (art. 7º, parágrafo 1º, II, “e” da Resolução CFC nº 1282/10).

### Prudência

A Prudência em Contabilidade consiste em observar a situação mais realista dentre as várias opções na qual uma transação pode apresentar. Não se trata de obter o pior cenário para registro da receita e da despesa, mas sim em analisar cada situação individualmente com precaução, de forma a não superestimar os ativos e as receitas ou subavaliar os passivos e as despesas.

#### *2.5.3.3 Princípios de Contabilidade conforme Resolução CFC nºs. 1.121/08, e Deliberação CVM nº 539/08*

A Resolução CFC nºs. 1.121/08, e Deliberação CVM nº 539/08 trouxe como novidade a segregação dos Princípios de Contabilidade em: Pressuposto Básico e Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis. As características qualitativas são os requisitos necessários para tornar a informação contábil útil para os usuários.

### Regime de Competência - Pressuposto Básico

O Regime de Competência determina que os efeitos de transações e outros eventos sejam registrados na Contabilidade no período a que se referem. O Regime de Competência procura retratar os recursos econômicos, pois o registro das transações é efetuado independente do recebimento e pagamento de valores financeiros.

O Regime de Competência abrange o reconhecimento da receita e confrontação das despesas incorridas.

### Continuidade - Pressuposto Básico

A Continuidade determina que os eventos sejam contabilizados considerando-se que a empresa vai continuar em atividade de forma regular, sem prazo estabelecido para o término das suas atividades.

### Confiabilidade – Característica Qualitativa

A Confiabilidade é considerada uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis e significa que as informações devem ser livres de erro, sem viés, confiável. Essas qualidades são necessárias para que a informação seja útil.

### Compreensibilidade - Característica Qualitativa

A Compreensibilidade é uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis e presume-se que os usuários da contabilidade tenham conhecimentos satisfatórios para compreender fenômenos complexos e de difícil compreensão que devem ser incluídos nas Demonstrações Contábeis sempre que necessários.

### Comparabilidade - Característica Qualitativa

A Comparabilidade é uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis que preocupa-se em gerar informações que permitam aos usuários comparar demonstrações contábeis de uma entidade, apuradas em diferente espaço de tempo. Essa comparação permite ao usuário da contabilidade apurar e assimilar as diferenças existentes entre elas. A comparabilidade pode também ser efetuada entre relatórios de entidades diferentes. As modificações nas práticas contábeis devem ser divulgadas aos usuários.

### Relevância – Característica Qualitativa

A Relevância é uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis e indica que a informação deve ter relevância para o usuário da contabilidade. Informações relevantes são aquelas que auxiliam nas decisões econômicas dos usuários.

### Tempestividade - Limitação na Relevância

A Tempestividade é considerada uma Limitação na Relevância e na Confiabilidade das Informações. A informação para ser relevante não pode haver demora na sua divulgação sem prejuízo a sua confiabilidade.

### Integridade - Limitação na Relevância

A Integridade é considerada uma Limitação na Relevância e na Confiabilidade das Informações. A informação deve ser completa, sem omissões ou distorcidas. A informação deve ser confiável.

### Representação Adequada – Característica Qualitativa

A Representação Adequada é uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis e indica que as transações devem estar adequadamente apresentadas nas demonstrações contábeis.

### Primazia da Essência sobre a Forma – Característica Qualitativa

A Primazia da Essência sobre a Forma é uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis e as transações devem ser registradas segundo a sua forma econômica em detrimento da forma jurídica na qual ela está representada.

### Materialidade - Característica Qualitativa

A Materialidade é uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis. Uma informação é considerada material quando a sua omissão ou distorção trazer prejuízo na tomada de decisões do usuário da contabilidade.

### Neutralidade – Característica Qualitativa

A Neutralidade é uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis e indica que a informação deve ser neutra, imparcial de forma a não induzir erros na tomada de decisão do usuário da contabilidade.

### Prudência - Característica Qualitativa

A Prudência é uma Característica Qualitativa das Demonstrações Contábeis e envolve as questões de incertezas com relação ao evento a ser registrado. As incertezas devem ser reconhecidas de forma que não sejam superestimados os ativos e receitas e subestimados os passivos e despesas.

### Equilíbrio entre Qualidade Qualitativa– Limitação da Relevância

O Equilíbrio entre Qualidade Qualitativa é considerado uma Limitação na Relevância e na Confiabilidade das Informações. Frequentemente a entidade deve fazer um balanceamento nas qualidades qualitativas de forma a atingir um equilíbrio apropriado entre essas características.

### Equilíbrio Custo Benefício – Limitação da Relevância

O Equilíbrio Custo Benefício é uma Limitação na Relevância e na Confiabilidade das Informações. Deve-se avaliar a equação entre custo e benefício para a apuração de uma informação, isto é, seu custo não pode ser superior ao seu benefício.

#### *2.5.3.4 Princípios de Contabilidade conforme CPC 00, Resolução CFC nº 1.374/11 e Deliberação CVM nº 675/11*

As Características Qualitativas de Melhoria das Demonstrações Contábeis tem por objetivo: “[...] auxiliar a determinar qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno”. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, CPC 00, 2008)

As instruções normativas CPC 00, Resoluções: CFC nº 1.374/11 e Deliberação CVM nº 675/11 não apresentam uma definição para Premissa Subjacente, mas indica que a Continuidade é considerada como tal. A fim de facilitar

o leitor deste estudo, a definição da palavra 'Premissa' no Dicionário Michaelis é: "proposições das quais se infere a conclusão" e a palavra 'Subjacente' é definida no mesmo dicionário como: "que não é percebido ou afirmado claramente; implícito; subentendido". Com base nas definições apresentadas, definiu-se Premissa Subjacente como: proposição implícita que infere a conclusão.

### Relevância e Materialidade - Qualitativa Fundamental

As normas *IFRS* tratam a Relevância como Característica Qualitativa Fundamental da Contabilidade e trata a Materialidade como um aplicativo dentro da Relevância. A informação para ser relevante deve ser útil, ter valor preditivo e/ou confirmatório e também fazer a diferença nas decisões do usuário da informação contábil. A Materialidade trata de aspectos de relevância específico da entidade e considera-se material a informação que quando omitida ou divulgada, pode influenciar a decisão do usuário, tomada com base nas Demonstrações Contábeis. O julgamento de materialidade é individual e circunstanciado em cada caso.

### Representação Fidedigna - Qualitativa Fundamental

A Representação Fidedigna anteriormente era tratada como confiabilidade e agora representa uma Característica Qualitativa Fundamental da Informação Contábil-Financeira útil. Implica em apresentar as informações contábil-financeiras que retratem a realidade dos fatos de forma completa, neutra e livre de erros. A retratação neutra deve estar desprovida de viés ou de distorções, e ser apresentada sem que o usuário aumente a probabilidade de percebê-la satisfatória ou insatisfatória. O fato de ter informação livre de erros não implica em exatidão, mas sim o mais próximo possível da realidade e sem esconder ou manipular os fatos.

As *IFRS* entendem que Essência sobre a Forma é uma característica da informação contábil e está inclusa em Representação Fidedigna, por isso não são apresentadas em separado, pois seria redundância. Cita como exemplo uma transação contabilizada pela sua forma jurídica, em detrimento da sua forma econômica. Nesse caso, a informação contábil não estaria de acordo com a Representação Fidedigna.

O atributo da neutralidade, parte integrante da Representação Fidedigna, é inconsistente com a Prudência, por esse motivo a Prudência não é considerada um princípio contábil ou característica qualitativa.

Cabe ressaltar que a Representação Fidedigna é tratada pelas *IFRS* como uma característica Qualitativa Fundamental da Contabilidade.

#### Comparabilidade - Característica Qualitativa de Melhoria

Considerada pelas *IFRS* como uma Característica Qualitativa de Melhoria, a Comparabilidade permite aos usuários identificar e compreender as similaridades dos itens e também as diferenças existentes entre eles. A comparabilidade pode ser entre itens da mesma entidade com períodos diferentes ou com outras entidades similares.

A tratativa da Comparabilidade só pode ser considerada válida se houver Consistência do uso dos mesmos métodos de valorização, forma de registro, por exemplo. Pode-se dizer que a Consistência auxilia a alcançar o objetivo que é a Comparabilidade

#### Verificabilidade - Característica Qualitativa de Melhoria

A Verificabilidade significa que as informações fidedignas apresentadas podem ser apreciadas por diversos observadores e esses observadores chegarão a um consenso sobre a realidade econômica da entidade. Não significa que todos devem chegar a um completo acordo, mas através da divulgação das premissas, dos métodos utilizados possa verificar a informação.

A Verificabilidade é uma característica qualitativa de melhoria apresentada no CPC 00.

#### Tempestividade - Característica Qualitativa de Melhoria

A Tempestividade e a Compreensibilidade são consideradas pelas *IFRS* como característica qualitativa de melhoria da Contabilidade e ambas estão divulgadas no CPC 00.

A Tempestividade abrange a divulgação da informação contábil em tempo hábil para que os tomadores de decisão tenham a informação disponível a tempo de influenciar a sua decisão.

#### Compreensibilidade - Característica Qualitativa de Melhoria

A Compreensibilidade tem por objetivo apresentar clareza e concisão na informação contábil. As *IFRS* demonstram preocupação na apresentação de fenômenos complexos, de difícil compreensão, os quais poderão ser utilizados por usuários pouco familiarizados com a contabilidade. Desta forma, recomenda-se que esses fenômenos complexos não sejam excluídos dos relatórios, sobre pena deles ficarem distorcido. A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T1, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, reforça essa recomendação e indica que os leitores das demonstrações contábeis devem ter razoável conhecimento de contabilidade e de negócios.

#### Continuidade – Premissa subjacente

A Continuidade é tratada como uma Premissa Subjacente na entidade e pressupõe que a entidade continuará suas atividades normalmente, sem redução ou paralisação das atividades pré-conhecidas.

#### Custo Histórico – Mensuração

O Custo Histórico é tratado como uma forma de mensuração dos eventos a serem contabilizados. Os ativos são registrados pelos valores efetivamente pagos ou pelo valor justo na data da aquisição. Os passivos são registrados pelo valor de sua saída atual ou futura de caixa.

#### Competência – Propósito Geral

O Regime de Competência foi considerado um Pressuposto Básico da Contabilidade e não como Princípio da Contabilidade. O Regime de Competência determina que os efeitos de transações e outros eventos sejam registrados na

Contabilidade no período a que se referem. Cabe ressaltar que o Regime de Competência procura retratar os recursos econômicos, pois o registro das transações é efetuado independente do recebimento e pagamento de valores financeiros.

O Regime de Competência abrange o reconhecimento da receita e confrontação das despesas incorridas.

#### *2.5.3.5 Princípios de Contabilidade conforme NBC TSP*

A NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público foi publicada em 04 de outubro de 2016 e revoga a partir de 1º de janeiro de 2017: as Resoluções CFC n.ºs 750/1993 e 1.282/2010, entre outras, define:

##### Entidade

Destacado de forma indireta.

##### Continuidade

A continuidade não é citada pela NBC TSP.

##### Relevância - Característica Qualitativa

A Relevância é considerada uma Característica Qualitativa e a informação para ser relevante deve ser útil, ter valor preditivo e/ou confirmatório e também fazer a diferença nas decisões do usuário da informação contábil.

##### Comparabilidade - Característica Qualitativa

A Comparabilidade é considerada característica qualitativa e visa permitir ao usuário comparar informações prestadas de forma consistente quanto a mensuração dos valores. A mudança de critério deve ser informada ao usuário da contabilidade.

### Representação Fidedigna – Característica Qualitativa

A Representação Fidedigna é tratada como uma Característica Qualitativa. Implica em apresentar as informações contábil-financeiras de forma completa, neutra, sem viés e livre de erros. Uma transação deve ser contabilizada pela sua forma econômica, mesmo que ela seja apresentada sob diferente forma jurídica.

### Compreensibilidade – Característica Qualitativa

A Compreensibilidade é uma característica qualitativa e indica que a informação deve ser apresentada de forma clara, e de forma mais simples possível. O profissional da contabilidade deve se esforçar em simplificar a forma de apresentação de informações complexas, possibilitando melhor compreensão ao usuário da informação contábil.

### Tempestividade – Característica Qualitativa

A Tempestividade é considerada como uma característica qualitativa e indica que a informação contábil para ser considerada útil, deve ser revelada em tempo hábil para que o usuário da informação contábil possa tomar decisões adequadas acerca da informação.

### Verificabilidade – Característica Qualitativa

A Verificabilidade é tratada como característica qualitativa e procura assegurar que a informação represente fielmente os fenômenos econômicos e as informações apresentadas podem ser apreciadas por diversos observadores que chegarão a um consenso sobre a realidade econômica da entidade. Não significa que todos devem chegar a um completo acordo, mas através da divulgação das premissas, dos métodos utilizados possa verificar a informação.

### Materialidade – Restrições acerca da informação

A Materialidade trata de aspectos de relevância específico da entidade e considera-se material a informação que se omitida ou divulgada pode influenciar a decisão do usuário, tomada com base nas Demonstrações Contábeis. O julgamento de materialidade é individual e circunstanciado em cada caso.

### Custo Benefício – Restrições acerca da informação

O Equilíbrio Custo Benefício é uma Limitação na Relevância e na Confiabilidade das Informações. Deve-se avaliar a equação entre custo e benefício para a apuração de uma informação, isto é, seu custo não pode ser superior ao seu benefício.

O Custo Benefício é considerado uma restrição acerca da informação pelas *IFRS*.

### Equilíbrio entre Qualidades Qualitativas – Restrições acerca da informação

O Equilíbrio entre Qualidade Qualitativa é considerado uma Limitação na Relevância e na Confiabilidade das Informações. Frequentemente a entidade deve fazer um balanceamento nas qualidades qualitativas de forma a atingir um equilíbrio apropriado entre essas características.

## **2.6 Trabalhos desenvolvidos pelo Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC**

Criado pela Resolução CFC nº 1055 de 7 de outubro de 2005, o objetivo do Comitê de Pronunciamento Contábil é:

[...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Conheça o CPC)

Em 2007, o CPC divulgou os primeiros Pronunciamentos de acordo com as normas internacionais, e desde o princípio o CFC apoiou os pronunciamentos divulgados pelo CPC. Esse apoio proporcionou às empresas de médio e pequeno porte a implementação desses pronunciamentos, apesar da obrigatoriedade ser somente para as empresas de capital aberto. Todavia, um ponto fraco é o BACEN não permitir às instituições financeiras a adoção dessas normas internacionais nas suas demonstrações individuais, relatou Eliseu Martins em entrevista à Revista Brasileira de Contabilidade. (GIROTTI, 2013, p. 9)

Costa realizou um estudo que aponta as diferenças entre os documentos emitidos pelo CPC, no período de 2007 a 2011, em comparação com as normas internacionais de Contabilidade. Ele organizou essas diferenças em quatro categorias: (i) decorrentes da Legislação Brasileira; (ii) por opções oferecidas pelo *IASB* e não aceitas pelo CPC; (iii) gerais; (iv) Normas emitidas pelo *IASB* e não acatadas pelo CPC. Como resultado ele concluiu que apesar das diferenças entre as normas do CPC e *IASB*, pode-se dizer que a Contabilidade Brasileira contempla as Normas do *IASB*. Todavia a recíproca não é verdadeira, cita-se como exemplo a reavaliação de ativos que segundo o *IASB* pode ou não ser efetuada, enquanto que o CPC não permite a reavaliação de ativos. Também, pode-se afirmar que as demonstrações consolidadas elaboradas de acordo com o CPC também estão de acordo com *IASB*. Porém as demonstrações individuais não estão contempladas nas normas do *IASB*. Outro fato é a não aceitação do Método de Equivalência Patrimonial pelas normas do *IASB*, aceito pelo CPC que editou o CPC nº 18 para contemplá-lo. (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012, p. 124)

### 2.6.1 Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro - CPC 00

O CPC 00 foi elaborado no Brasil, com vistas a incluir modificações elaboradas conjuntamente pelo *IASB* e *FASB* na Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. O CPC foi subdividido em quatro capítulos: capítulo 1- Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral; capítulo 2 - Conceito relativo à entidade que divulga a informação; capítulo 3 - Características qualitativas da informação contábil-financeira útil e capítulo 4 - Texto remanescente

da antiga Estrutura Conceitual. Além disso, o CPC 00 traz também uma tabela de equivalência entre os conteúdos da Estrutura Conceitual para a elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e a atual Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamento Contábil - CPC 00, 2008)

## **2.7 A Influência dos Congressos de Contabilidade na normatização dos Princípios Contábeis**

Em 1962, a tendência mundial era a de estabelecer acordos internacionais para tratar dos princípios e termos contábeis com vistas à normatização da Contabilidade no mundo. Neste mesmo ano, o VIII Congresso Internacional de Contadores, mencionou essa necessidade e questionou sobre a possibilidade dos investidores perderem a confiança nos trabalhos de auditoria realizados em empresas com representação em mais de um país. Nesses casos, os investidores da época, desconheciam se o auditor utilizava as normas do seu país de origem ou de algum dos países onde a empresa tinha representação. Em contraponto, o VIII Congresso Internacional de Contadores, também afirmava que a melhora na qualidade da contabilidade dos países menos desenvolvidos era diretamente proporcional ao grau de internacionalização das empresas. Isto significa que quanto mais as empresas se internacionalizassem, maior seria a tendência de melhora na contabilidade dos países menos desenvolvidos, uma vez que estes receberiam instruções contábeis das empresas internacionais instaladas nesses países. (ESTRADA, 1977, p. 36-38)

No mesmo ano, também no VIII Congresso Internacional de Contadores, muitas das monografias apresentadas abrangiam os princípios contábeis e as diferenças entre normas e princípios contábeis aceitos nos vários países. Uma das monografias afirmava que na Alemanha Ocidental era possível subavaliar os ativos e criar reservas ocultas nas empresas. (ESTRADA, 1977, p. 35)

A preocupação em normatizar os princípios estava ligada com a melhoria da qualidade das demonstrações contábeis, pois muito se falava de qualidade e a preocupação geral era em apresentar informações úteis aos investidores. Essa preocupação pode ser sentida no VIII Congresso Internacional de Contadores

quando em sua sessão de abertura foi exaltada as vantagens da empresa em divulgar informações amplas e claras. Falou-se também da utilidade prática do informe anual para os acionistas. (ESTRADA, 1977, p. 37)

Ao término do VIII Congresso Internacional de Contadores, na leitura do resumo do programa técnico realizado pelo congresso, foi feito um apelo com vistas ao progresso da Contabilidade: é necessário que cada país seja responsável por pesquisas organizadas para o desenvolvimento das Demonstrações Contábeis segundo as normas de seu próprio país. Também foi solicitada a apresentação desses estudos no próximo congresso, em base internacional, isto é, no IX Congresso Internacional de Contadores a ser realizado em 1967, onde o tema principal versaria sobre “Os Novos Horizontes da Contabilidade” e como subtema “Os Horizontes Internacionais”. (ESTRADA, 1977, p. 35-41)

Em 1967, F M, Richard, presidente do IX Congresso Internacional de Contadores, em seu discurso inaugural, fez menção de que grande parte dos autores nacionais e internacionais apoiavam a normatização dos princípios contábeis e de auditoria, e que alguns autores consideravam indispensável essa harmonização e fazia-se necessário a sua realização. Ao final do congresso, Jean Wisner - relator geral do congresso informou que todos os autores já estavam identificados com a ideia da harmonização internacional da contabilidade e disse: “[...] o contabilista não deve ser servidor de pessoa alguma, senão da verdade”. (ESTRADA, 1977, p. 35-41)

O X Congresso Internacional de Contadores, em 1972, foi importante marco para a consolidação profissional e universalização dos princípios contábeis. Esse Congresso foi o responsável pela criação do *International Accounting Standards Committee – IASC*, que recebeu a incumbência de fixar os princípios contábeis de aceitação universal. Criou também, a Comissão Internacional de Coordenação da Profissão Contábil, que em 1977, por ocasião do XI Congresso Internacional de Contadores, transformou-se na *International Federation of Accountants – IFAC*, que atua na fixação de normas internacionais da contabilidade. (FRANCO, 1993, p. 489)

Em 1977, realizou-se em Vancouver, a XII Conferência Interamericana de Contabilidade presidida pelo ilustre brasileiro, Professor Hilário Franco, e tendo como pró-secretário o também brasileiro, ilustre professor Sérgio de Ludicubus. Cabe ressaltar que a “Reformulação da Teoria Contábil” foi um dos principais temas de discussão dessa Conferência. Nessa Conferência foi constituída uma comissão de

princípios contábeis, em conjunto com México e Argentina, com a missão de apresentar na próxima conferência, em 1979, um relatório contendo os tais princípios. (REVISTA PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1977, p. 17-22)

Essa mesma Conferência recomendou que fosse fortalecida a liderança dos órgãos profissionais de cada país, para que eles pudessem tomar decisão sobre a adoção e adequação de metodologia própria que expressasse os efeitos das variações de preços na contabilidade. Bem como, que fosse contemplado o custo histórico corrigido, também chamado de “ajuste integral”, solucionando o problema das variações no poder aquisitivo da moeda e que as informações contábeis fossem apresentadas em bases uniformes. Também foi recomendado que as normas internacionais de contabilidade fossem aplicáveis nos setores público e privado. (REVISTA PAULISTA DE CONTABILIDADE, 1977, p. 17-22)

Os Congressos continuaram seus trabalhos para normatização dos Princípios Contábeis e em 2000, o XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade abordou a harmonização dos princípios de Contabilidade no mundo. (BACCI, 2002; p. 92-98)

## **2.8 Contabilidade Contemporânea**

O esforço do Comitê de Pronunciamentos Contábeis para normatizar a Contabilidade Brasileira não chegou ao fim, por isso ele continua colaborando com as *IFRS* em contribuições enviadas regularmente ao *IASB* sobre a adoção das normas *IFRS*. A última contribuição enviada foi em 03 de abril de 2017 e teve o título *Annual Improvements to IFRS Standards 2015-2017 Cycle*, em tradução livre: Melhorias Anuais para o Padrão das *IFRS* no período de 2015 a 2017. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Contribuições enviadas para o *IASB*)

Em 22 de dezembro de 2016 o CPC publicou dois novos pronunciamentos: CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente e CPC 48 – Instrumentos Financeiros. Encontra-se em fase de emissão pelo *IASB*, as instruções sobre Contratos de Seguros e Estrutura Conceitual. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, Pronunciamentos)

### 3 METODOLOGIA APLICADA A PESQUISA

A metodologia de pesquisa científica propicia ao pesquisador um pensar ordenado e direcionado ao seu foco de pesquisa, isto é, ao problema de pesquisa.

Conforme Sampieri (2015):

Com a aplicação do processo de pesquisa científica em qualquer de suas modalidades, desenvolvemos novos entendimentos que, por sua vez, produzem outras ideias e questões para estudar. É assim que a ciência e tecnologia avançam. (SAMPIERI, 2015, p. 20)

Segundo Oliveira (2002, p.118): “Pesquisar significa planejar cuidadosamente uma investigação de acordo com as normas da Metodologia Científica, tanto em termos de forma como de conteúdo”.

O presente estudo será conduzido pelo método de pesquisa qualitativa descritiva, sobre evolução histórica, bibliográfica, apoiada em literatura representativa - livros nacionais, teses de doutorado e dissertação de mestrado e artigos publicados em revistas científicas, periódicos e anais de congresso, além dos instrumentos regulatórios pertinentes à regulamentação objeto do estudo.

Os instrumentos regulatórios pesquisados partem diretamente dos emissores destes instrumentos: o Ministério da Fazenda, CVM – Comissão de Valores Mobiliários, CFC – Conselho Federal de Contabilidade, CPC – Comitê de Pronunciamento Contábil, *IFRS - International Financial Reporting Standards*, entre outros.

A pesquisa qualitativa procura explicar em profundidade o tema objeto do estudo. Segundo Oliveira (2002):

A abordagem qualitativa nos leva, entretanto, a uma série de leituras sobre o assunto da pesquisa, para efeito da apresentação de resenhas, ou seja, descrever pormenorizada ou relatar minuciosamente o que os diferentes autores ou especialistas escrevem sobre o assunto e, a partir daí, estabelecer uma série de correlações para, ao final, darmos nosso ponto de vista conclusivo. (OLIVEIRA., 2002, p. 117)

A pesquisa descritiva nas palavras de Cervo e Bervian (2002, p. 67-68) e Oliveira (2002, p. 117) é definida como uma metodologia de pesquisa que procura observar, registrar, analisar e correlacionar fatos ou fenômenos de forma detalhada

sem manipulá-los. Verifica também a influência das variáveis sobre os fenômenos estudados, a frequência desses fenômenos, bem como a sua natureza e característica. Permite também analisar a influência das variáveis sobre os fenômenos e a relação de causa e efeito para o aparecimento dos fenômenos.

A evolução histórica ou historiografia em estudo acadêmico, caracteriza-se por coleta de dados através da pesquisa documental, de forma a entender os fenômenos e suas alterações ao longo do tempo. Conforme Vergara (2012):

A historiografia é um método de pesquisa que visa ao resgate dos acontecimentos e das atividades humanas ao longo do tempo, possibilitando desvendar e compreender as mudanças, as contradições e as tendências da realidade social. (VERGARA, 2012, p. 130)

Vergara (2012) acrescenta sobre a historiografia:

Considera-se, portanto, que todo material, primário ou secundário, escrito ou não escrito, relacionado aos objetivos da pesquisa é passível de utilização. Podem-se destacar os seguintes tipos de documentos para a realização da pesquisa documental em empresas: ...atas do Conselho Fiscal, diários e livros contábeis, [...] relatórios anuais [...] (VERGARA, 2012, p. 133)

O uso de pesquisa bibliográfica é explicado por Cervo e Bervian (2002, p. 88):

Praticamente todo o conhecimento humano pode ser encontrado nos livros ou em outros impressos que se encontram nas bibliotecas. A pesquisa bibliográfica tem como objetivo encontrar respostas aos problemas formulados, e o recurso é a consulta dos documentos bibliográficos. (CERVO; BERVIAN, 2002, p. 88)

Oliveira (2002, p. 119) explica sobre a finalidade da pesquisa bibliográfica: “[...] conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno.”

Após a coleta de dados, a análise do material coletado para o estudo é de fundamental importância para o conhecimento sobre o assunto e interpretação dos fatos, conforme cita Marconi e Lakatos (2003):

Analisar significa estudar, decompor, dissecar, dividir, interpretar.[...] É a análise que vai permitir observar os componentes de um conjunto, perceber suas possíveis relações, ou seja, passar de uma ideia chave para um conjunto de ideias específicas, passar à generalização e, finalmente, à crítica. (MARCONI; LAKATOS, 2003 p. 27-28)

O estudo é também classificado como exploratório, já que objetiva o levantamento de dados sobre a transformação do pensamento contábil a partir das

leis das S.A.s até a introdução das *IFRS* no Brasil. Oliveira (2005) cita sobre pesquisa exploratória:

Em regra geral, um estudo exploratório é realizado quando o tema escolhido é pouco explorado, sendo difícil a formulação e operacionalização de hipóteses. Muitas vezes, esse tipo de estudo se constitui em um primeiro passo para a realização de uma pesquisa mais aprofundada. (OLIVEIRA, 2005, p. 72)

O estudo exploratório auxilia o pesquisador no levantamento dos fenômenos a serem estudados, na elaboração das hipóteses e a realizar uma pesquisa mais precisa e mais detalhada, conforme descreve Oliveira (2002, p.135).

Em um estudo histórico a subdivisão do tempo no contexto estudado é de fundamental importância, pois, nas palavras de Schmidt (1996, p.16) “O estudo exploratório histórico é aquele que visa reconstruir o passado objetivamente”.

Uma pesquisa pode estar embasada em mais de uma metodologia de pesquisa, pois a seleção dos métodos de pesquisa, assim como das técnicas a serem utilizadas, está diretamente relacionada ao problema de pesquisa a ser estudado, conforme cita Oliveira (2002, p.163).

A partir da análise da literatura interpretativa do material bibliográfico e instrumentos regulatórios, o esforço será dispendido para estabelecer a sequência cronológica no tempo destes instrumentos, e avaliar seu impacto na evolução do pensamento contábil e dos Demonstrativos Contábeis.

Após análise e avaliação descritas no parágrafo anterior, a pesquisa passa a ser explicativa com estabelecimento de relações causais entre: os instrumentos regulatórios, os princípios de contabilidade e as Demonstrações Contábeis.

Severino explica:

A pesquisa explicativa é aquela que além de registrar e analisar os fenômenos estudados, busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos. (SEVERINO, 2007, p. 123)

## **4 APRESENTAÇÃO DO RESULTADO DO ESTUDO**

O resultado deste estudo foi dividido em três partes: a primeira aborda o resultado sobre os fatores de natureza econômica e instrumentos regulatórios que contribuíram para a modificação dos padrões contábeis no Brasil, a segunda parte apresenta a evolução desses padrões e a última parte contém as modificações observadas nos princípios contábeis.

### **4.1 Fatores de natureza econômica e instrumentos regulatórios que contribuíram para a modificação dos padrões contábeis no Brasil**

A Legislação de Portugal foi a primeira a exercer influência na Contabilidade brasileira. Ela foi trazida ao Brasil pelos portugueses que implantaram no Brasil, as normas de registro contábil descritas no Regimento português de 1548. Essas normas já contemplavam o método das partidas dobradas que permitia conhecer o lucro por período e lançá-lo na conta de capital. Esse padrão contábil contribuiu para o crescimento econômico e desenvolvimento da sociedade, pois permitia que um mesmo investidor participasse de mais de uma sociedade.

No ano de 1761, uma reforma contábil em Portugal, influenciou mais uma vez a Contabilidade Brasileira, com a introdução dos livros: Diário, Razão e Auxiliares, implantados no Brasil, antes mesmo de Lisboa.

A legislação brasileira começou a influenciar a Contabilidade na época do Império, quando em 1850 o Código Comercial instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil com a manutenção de livros contábeis pelos comerciantes da época. Também a Lei nº 1.083 de 1860, considerada por Ludícibus e Ricardino como a primeira Lei das Sociedades por Ações, criou a obrigatoriedade da publicação e remessa do Balanço ao Governo.

A escola italiana trazida pelos portugueses e consolidada mais tarde, no século XIX, pelos intelectuais franceses e também por comerciantes franceses que vieram ao Brasil após a queda de Napoleão Bonaparte, influenciava o pensamento contábil no Brasil. A Inglaterra e os EUA também buscaram na Itália a base para a sua doutrina contábil.

Em 1919, os autores Americanos foram estimulados a desenvolver conceitos e princípios contábeis. Nessa época teve início o desenvolvimento econômico dos EUA com o final da Grande Guerra até sua interrupção causada pela crise de 1929. A Revolução Industrial também colaborou positivamente para o desenvolvimento do pensamento contábil, pois permitiu o desenvolvimento dos bancos que financiavam os investidores a fim de que estes gerissem seus próprios negócios.

A crise de 1929 e a Revolução Industrial apresentavam indícios de que os investidores clamavam por melhores: padrões contábeis e controles efetivos de ampla credibilidade. Era necessário prestar contas aos investidores e aos bancos que financiavam as operações das empresas.

O motivo da crise de 1929 foi atribuída pelos acadêmicos da época, parte aos contadores pela falta de padronização da Contabilidade e falta de rigidez nas leis, que segundo eles permitiram a depressão nos EUA

Em 1934, o Governo dos Estados Unidos regulamentou a forma de apresentação das Demonstrações Contábeis para as empresas de capital aberto.

No Brasil, o Decreto nº 1.339 de 09 de janeiro de 1905 que reconheceu como válido o diploma de contador dos estudantes da Academia de Comércio do Rio de Janeiro e favoreceu o surgimento de novos cursos específicos em contabilidade, impulsionando a profissão de contador.

O avanço da Contabilidade no Brasil pode ser sentido de forma mais intensa com a publicação das leis que estabeleceram os procedimentos legais para a contabilidade. Em 1940 foi publicado o Decreto-Lei nº 2.627, considerado por vários autores como a primeira lei das S.As e, em 1976 foi publicada uma Nova Lei das Sociedades Anônimas, a Lei nº 6.404/76.

Seis anos após a publicação do Decreto-Lei nº 2.627/40 foram criados os Conselhos Regionais de Contabilidade, com o intuito de fiscalizar os profissionais da contabilidade e o Conselho Federal de Contabilidade para desenvolver tecnicamente a profissão. Ambos foram instituídos pelo Decreto Lei nº 9.295/46

A Lei nº 6.404/76 propiciou às empresas melhor transparência e informações preditivas de suas Demonstrações Contábeis. Também trouxeram aos investidores uma maior atratividade das ações negociadas na Bolsa de Mercadorias e Futuros – BM&F, apesar das altas taxas de inflação no Brasil.

Em 1976 a economia brasileira apresentava taxas de inflação de 46,83%, enquanto que os países industrializados da Europa tinham taxas de

aproximadamente 10%. Para compensar as grandes perdas causadas pela desvalorização monetária no Brasil, o artigo 185 da Lei nº 6.404/76 instituiu a correção monetária de balanço de forma obrigatória para as empresas de capital aberto. A correção monetária de balanço era calculada sobre os valores do patrimônio líquido e do ativo permanente: investimentos, imobilizado e diferido. Cabe ressaltar que a correção monetária de balanço foi descontinuada no ano de 1986 .

Em contraponto ao citado por Doupnik apud Schmidt no item 2.1.7 neste estudo, a correção monetária de balanço não pode ser considerada “genuinamente brasileira”. Em 1963, o *ARS* nº6 e em 1969, a *Exposição do APB* nº3 já mencionavam sobre os efeitos financeiros das mudanças preço, conforme pode ser observado no Quadro 1.

Em 1999, o cenário econômico brasileiro era de abertura de mercado, e necessidade de atração de investidores estrangeiros para propiciar o ingresso de capital estrangeiro no Brasil. Esses investidores precisavam comparar informações econômico-financeiras das empresas brasileiras de capital aberto com empresas similares nos outros países.

Esse fato tornou premente a necessidade de harmonização da contabilidade e a transparência das Demonstrações Contábeis. Apesar disso, o Projeto de Lei nº 3.741 de 2000, que versava sobre a harmonização da contabilidade, transitou por sete anos no Congresso Federal e foi aprovado somente em 2007 pela Lei nº 11.638.

A Lei nº 11.638/07 introduziu o padrão internacional de contabilidade com a obrigatoriedade do uso das *IFRS* nas empresas de capital aberto a partir do ano de 2010.

Em 2009 a Lei nº 11.941 foi formulada para trazer tranquilidade às empresas e também ao Governo sobre a passagem das normas brasileiras para as normas internacionais. A Lei nº 11.941 instituiu o Regime de Tributário de Transição - RTT que propiciou que a tumultuada passagem das normas brasileiras para as normas internacionais de contabilidade fosse amenizada com o expurgo dos efeitos que a nova norma contábil pudesse trazer aos tributos.

Outro importante fator para a implantação das normas *IFRS* no Brasil foi a criação do Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC, que emite os pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos da Contabilidade. A implantação do CPC foi iniciativa do CFC e foi instituído pela Resolução CFC nº 1.055/05.

Além do CFC, a CVM também contribuiu de forma intensa para a implantação das *IFRS* e emitiu as Deliberações nºs. 539/08 e 675/11 conforme pode ser visto no Quadro 6. Além disso, o apoio da SUSEP facilitou o processo de migração das normas brasileiras para a adoção do padrão *IFRS* pelas empresas do ramo de seguros. Já o BACEN utiliza o padrão *IFRS* em suas demonstrações contábeis, mas não permite às instituições financeiras seu uso de forma plena.

É importante ressaltar a contribuição do CFC para a adoção das normas *IFRS* pelas empresas de pequeno e médio porte, apesar delas não estarem obrigadas a apresentar suas demonstrações contábeis por essas normas.

Ainda como resultado desse estudo, foi reunido no Quadro 6, em ordem cronológica por data de emissão e/ou publicação, todos os instrumentos regulatórios e legislações pesquisadas, que influenciaram de alguma forma, o pensamento contábil no Brasil. Procurou-se identificar as alterações e revogações desses instrumentos regulatórios e legislações, sem o compromisso de identificar todas elas.

Mediante observação do Quadro 6 é possível afirmar que os Instrumentos Regulatórios foram emitidos com maior frequência a partir do ano de 1976. Para melhor ilustrar esse fato, estão apresentados nas Figuras 3 e 4 os principais instrumentos regulatórios subdivididos por período de emissão. Essa subdivisão abrange o período de 428 anos, de 1548 a 1975 e o período de 69 anos, de 1976 a 2016.

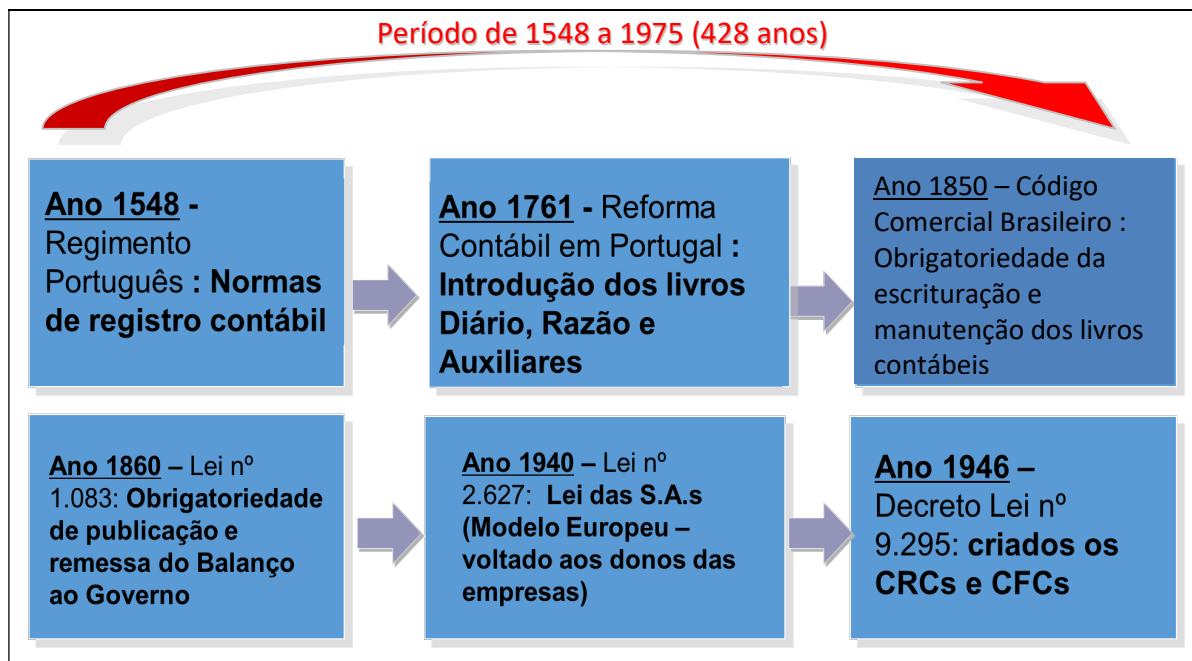
Nos estudos realizados, também foi possível perceber que a Legislação Brasileira fortaleceu a aplicabilidade da contabilidade no Brasil e propiciou o desenvolvimento do pensamento contábil. Todavia, a força da Lei só fez cumprir aquilo que o cenário econômico exigia para a perfeita harmonia entre a empresa, o investidor e o Governo.

Quadro 6 – Resumo das Regulamentações e suas influências

Ano	Regulamentação ou Evento	Modificações na Regulamentação	Resumo
1548	Regimento Português nº 1.548		Editou normas e registros.
1850	Código Comercial Brasileiro		Obrigatoriedade da escrituração contábil e manutenção dos livros contábeis.
1860	Lei nº 1.083		Determina prazos e cria a obrigatoriedade de publicação e remessa do Balanço ao Governo.
1880	Decreto Lei nº 1.083		Regulamentou a Lei nº 1.083 e criou a obrigatoriedade dos Bancos e empresas de capital aberto a remeter os Balanços às Secretarias de Estado.
1905	Decreto nº 1.339		Reconhece os diplomas de contador da Academia de Comércio do Rio de Janeiro.
1940	Decreto-Lei nº 2.627	Revogado pela Lei nº 6.404/76	Determinou padrões de publicação do Balanço e Demonstração de Lucros e Perdas, instituiu regras de avaliação de ativos, apuração e distribuição de lucros. Criou também as contas de Reservas.
1946	Decreto Lei nº 9.295		Instituiu os Conselhos Regionais de Contabilidade para fiscalizar o exercício da profissão contábil e o Conselho Federal de Contabilidade.
1964	Lei nº 4.357		A correção monetária passou a ser obrigatória
1976	Lei nº 6.404	Revogou o Decreto- Lei nº 2.627/40 e foi revogada pela Lei nº 11.638/08	Consagra os Princípios de Contabilidade É a chamada Lei das Sociedades por Ações.
1976	Lei nº 6.385		Criou a CVM com responsabilidade para fiscalizar e fazer cumprir as normas sobre as atividades das companhias abertas (S.A.s) e do mercado de valores mobiliários.
1986	Deliberação CVM nº 29		Identificou e listou os títulos e contratos financeiros que poderiam ser intitulados valores mobiliários.
1993	Resolução CFC nº 750	Substituída em parte pela Resolução CFC nº 1.282	Aprovação da Estrutura Conceitual Básica
1995	Resolução CFC nº 774		Constituiu e tornou obrigatório o uso dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.
1998	Medida Provisória nº 1.637		Aprova o Apêndice (anexo) à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
2000	Projeto de Lei nº 3.741	Criada a partir do Anteprojeto 99	Conceituou os Valores Mobiliários
2005	Resolução CFC nº 1.055		Objetivo de modernizar e harmonizar a Lei 6.404/76, e também os princípios fundamentais de contabilidade, além da adoção das melhores práticas contábeis internacionais..
2006	Comunicado nº 14.259 do BACEN		Criou o Comitê de Pronunciamento Contábil CPC com o objetivo de harmonização das normas brasileiras de contabilidade com as normas internacionais.
2007	Lei nº 11.638	Alterou e revogou a Lei nº 6.404/76 e foi criada a partir do Projeto de Lei nº 3.741	Obrigatoriedade para as <b>instituições financeiras</b> publicarem suas demonstrações contábeis consolidadas em <b>IFRS</b> , a partir de 2010. O BACEN não reconhece todas as normas do CPC como válidas.
2007	Instrução CVM nº 457		Adoção das <b>IFRS</b> no Brasil. Disposições relativas à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis às empresas de grande porte. Reforça o princípio de competência e consagra os Princípios de Contabilidade.
2007	Circular nº 357 da SUSEP		Obrigatoriedade para as <b>companhias abertas</b> publicarem suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas em <b>IFRS</b> , segundo as normas do CPC, a partir de 2010.
2008	Medida Provisória nº 448	Transformada na Lei nº 11.941/09	Obrigatoriedade para as <b>seguradoras</b> publicarem suas demonstrações contábeis consolidadas em <b>IFRS</b> , a partir de 2010
2008	Deliberação CVM nº 539	Anula a Deliberação CVM 29/86	Objetivo de sanar as divergências entre Lei nº 11.638/07, o Regulamento do Imposto de Renda e o Código Civil.
2008	Resolução CFC nº 1.121	Revogada pela Resolução CFC nº 1.374	Reconhece a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade estabelecida no CPC 00.
2009	Lei nº 11.941	Emitida a partir da MP nº 448	Aprova a <b>NBC T1</b> emitida pelo CFC e debate sobre a aplicabilidade da Resolução CFC nº 750/93.
2009	Resolução nº 3.786 da CMN		Instituiu o Regime Tributário de Transição e procurou sanar possíveis distorções fiscais e harmonização das normas contábeis às normas internacionais de contabilidade.
2010	Resolução CFC nº 1.282	Revogada NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL emitida pelo CFC e publicada em 2016	Obrigatoriedade para as <b>instituições financeiras de capital aberto</b> publicar suas demonstrações contábeis individuais e consolidadas em <b>IFRS</b> , segundo as normas do CPC, a partir de 2010.
2011	Deliberação CVM nº 675	Revoga a Deliberação nº 539/08	Reuniu a Resolução 750/93 com a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.
2011	Resolução CFC nº 1.374	Revogou a Resolução nº 1.121/08	Aprova o CPC 00 e o torna obrigatório para as companhias abertas.
2014	Lei nº 12.973		Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.
2016	NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL emitida pelo CFC	Revogou as Resoluções nºs 750/93 e 1.282/08	Extinguiu o chamado Regime Tributário de Transição – RTT
			Reuniu em uma só norma a Estrutura Conceitual para as empresas públicas e privadas.

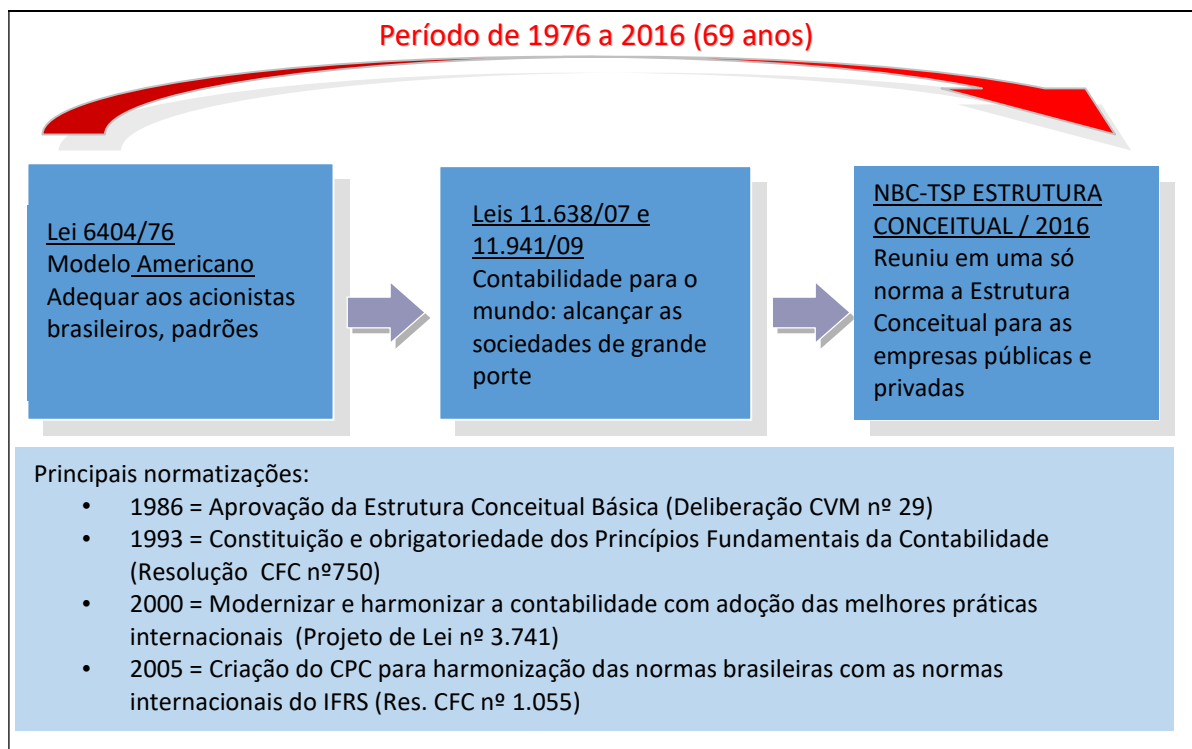
Fonte: Resumo elaborado pelo autor com base nas descrições deste estudo e nas próprias regulamentações.

**Figura 3:** Instrumentos Regulatórios que propiciaram mudanças no padrão contábil no período de 1548 a 1975:



Fonte: Elaborado pela autora com base na fundamentação teórica deste estudo

**Figura 4:** Instrumentos Regulatórios que propiciaram mudanças no padrão contábil no período de 1976 a 2016:



Fonte: Elaborado pela autora com base na fundamentação teórica deste estudo

## 4.2 A Evolução do pensamento contábil no Brasil:

A Contabilidade no Brasil teve forte influência da Escola Italiana, trazida inicialmente por Portugal e fortalecida pelos franceses que trouxeram a Contabilidade como ciência. Os franceses aqui vieram estabelecer seus comércios depois de terem fugido da França após a queda de Napoleão Bonaparte. A influência da Escola Italiana foi sentida no Brasil até meados dos anos 70.

Em 1976, foi emitida a Lei nº 6.404 que consagra os Princípios de Contabilidade com base no pensamento da Escola Contábil Norte-Americana. Na Lei nº 6.404/76 foi adotado o modelo de notas explicativas inspirado no modelo americano, em detrimento às contas de compensação.

Na época, houve críticas sobre a adoção das normas americanas. Dentre elas, os professores Antônio Lopes de Sá e Hilário Franco, criticaram a intitulação “Demonstrações Financeiras” para se referir aos relatórios contábeis destinados à publicação. Essa crítica foi acatada em 2007, quando a Lei nº 11.638 determinou a substituição do termo “Demonstrações Financeiras” para “Demonstrações Contábeis”.

A Escola Americana teve franco desenvolvimento a partir da primeira metade do século XX, impulsionada pelo crescimento das empresas nos EUA. A doutrina americana foi criada a partir da doutrina do italiano Fabio Besta, e da influência recebida da Inglaterra, onde várias empresas americanas montaram suas filiais.

O cenário contábil dos EUA com a quebra da Bolsa em 1929, os escândalos da Enron e *World.com*. foram fatos que se por um lado trouxe danos à imagem do profissional da Contabilidade, por outro incentivou a criação do *FASB* e *FAF* e o investimento em pesquisa e educação na área contábil nos EUA. A missão do *FASB* é entre outras: melhorar as normas e relatórios contábeis.

Apesar dos esforços dos EUA em aprimorar as normas contábeis, a Inglaterra evoluiu mais rapidamente em seus conceitos contábeis. Enquanto os EUA começavam a discutir e fixar os padrões da Contabilidade, a Inglaterra já consolidava as suas normas contábeis.

Importante avanço da Contabilidade na Europa deu-se pela criação do *IASB* com sede em Londres, que foi originado a partir do *IASC*, e desde a sua criação em 1973, conta com a participação de profissionais de contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e

Estados Unidos. Inicialmente o *IASC* emitia as normas *IAS*, hoje estas normas são intituladas *IFRS*, e atualmente as normas *IFRS* são utilizadas por cerca de 150 países em todo o mundo. O *IASB* atingiu um de seus objetivos que era de normatizar a contabilidade no mundo.

Um dos motivos que levou os países mais pobres a adotar as normas *IFRS* foram questões de economia financeira: é mais barato utilizar as normas já desenvolvidas do que desenvolver normas próprias de contabilidade. Além disso, é possível a adaptação das normas *IFRS* considerando-se as especialidades de cada um desses países.

Além das vantagens econômicas e da adaptabilidade citadas no parágrafo anterior, a adoção das normas *IFRS* apresenta como vantagens: aumentar a gama de profissionais qualificados, fortalecer a profissão contábil, trazer melhor transparência às Demonstrações Contábeis, melhores possibilidades de negociação e facilitar a obtenção de empréstimos com entidades de outros países que também utilizam as normas *IFRS*.

Devido às vantagens vislumbradas pela padronização dos princípios de contabilidade, ela já era discutida em Congressos de Contabilidade desde os anos 60. E em 2000, o XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade abordou a harmonização dos princípios de Contabilidade no mundo. Os Congressos de Contabilidade marcaram forte presença na evolução do pensamento contábil. No Brasil, estudiosos em contabilidade trabalharam intensamente para o desenvolvimento da Contabilidade através dos Congressos e Conferências de Contabilidade.

Cita-se a exemplo dos esforços brasileiros: a XII Conferência Interamericana de Contabilidade, em 1977, presidida pelo brasileiro professor Hilário Franco, e tendo como secretário o professor Sérgio de Iudícibus, também brasileiro. Nessa Conferência, foi criada em conjunto com o México e Argentina, uma comissão de princípios contábeis para apresentar uma lista de princípios contábeis que seriam debatidos na próxima conferência em 1979. A força dos congressos exercia influência indireta sobre o Governo que legislava em prol do desenvolvimento contábil.

A adoção das normas internacionais no Brasil trilhou um longo caminho que teve início com a criação do Anteprojeto 99. Um ano após a sua criação, o Anteprojeto 99 transformou-se no Projeto de Lei nº 3.741/00 e este permaneceu em

análise no Congresso Nacional por sete anos antes ser transformado em lei. Os alunos da PUC-SP, liderados pelos Professores José Carlos Marion e Arnaldo Carlos de Rezende Reis, publicaram um livro intitulado *Mudanças nas Demonstrações Contábeis – Projeto nº 3.741 e Anteprojeto de Reforma da Lei das Sociedades Anônimas* no intuito de pressionar os legisladores a aprovarem o referido projeto.

Também o professor Nelson Carvalho, ex-diretor da CVM, lutou intensamente para a adoção dos padrões das *IFRS* no Brasil em detrimento do *USGAAP*. No período que ele presidia o Conselho Consultivo do *IASB*, a academia, a CVM e o mercado passaram a ver de forma positiva as normas do *IASB*.

Os esforços desses renomados professores, dentre outros que lutaram para a aprovação do Projeto de Lei nº 3.741/00 e não foram citados neste estudo, fizeram com que em 28 de dezembro de 2007 o então presidente Luiz Inácio Lula da Silva aprovasse o Projeto de Lei nº 3.741/00 transformando-o na Lei nº 11.638. A Lei nº 11.638/07 instituiu a adoção das normas *IFRS* no Brasil e dispôs normas sobre a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis para as empresas de grande porte, além de reforçar o princípio de competência e consagrar os Princípios de Contabilidade.

Com a implantação das normas *IFRS*, cessa no Brasil o período em que a Contabilidade era utilizada para atender o fisco em detrimento das normas contábeis. A partir da Lei 11.638/07 a Contabilidade é regida pelas normas contábeis e tem como principal preocupação gerar informações úteis para os diversos usuários da contabilidade.

A preocupação em gerar informações úteis proporcionou mudança no pensamento contábil e nos Princípios de Contabilidade. No Brasil, em 1986 os Princípios de Contabilidade eram intitulados Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, conforme Deliberação CVM nº 29. Em 1993, passaram a ser chamados de Princípios Fundamentais de Contabilidade conforme Resolução CFC nº 750/93 e depois chamados de Princípios de Contabilidade na Resolução CFC nº 1.282/10.

Os Princípios de Contabilidade foram evoluindo e se modificando, assim como o objetivo das Demonstrações Contábeis, conforme detalhado no Quadro 7. Em 1976 as Demonstrações Contábeis tinham por objetivo exprimir com clareza o patrimônio da empresa e atualmente, em 2017, o objetivo das Demonstrações Contábeis é apresentar informações contábil-financeiras úteis aos usuários externos

para a tomada de decisões. Essas informações também devem refletir as características qualitativas da informação contábil útil.

Em uma análise mais apurada, em 2017 a preocupação principal das demonstrações contábeis parece estar voltada principalmente aos investidores. O CPC 00 (R1) aponta que as demonstrações contábeis devem conter informações sobre distribuição de dividendos e capacidade de geração de caixa.

Também é possível observar que no texto do CPC 00 (R1), divulgado em 15 de dezembro de 2011 e aprovado pela Deliberação CVM 675/11 e Resolução CFC nº 1.374/11, não mais utiliza o termo Princípios de Contabilidade, e sim, Características Qualitativas da Informação Contábil Útil. Essas características foram subdivididas em: Característica Qualitativa de Melhoria e Característica Qualitativa Fundamental. O CPC 00 (R1) utilizou ainda a terminologia Premissas Subjacentes para indicar o antigo princípio da continuidade; a terminologia de Mensuração para indicar o Custo Histórico; e a terminologia de Propósito Geral para indicar o antigo princípio da Competência, conforme detalhado no Quadro 8.

É importante destacar que o termo Princípios de Contabilidade continuou a ser utilizado pelas Resoluções CFC nº 1.282/10 e nº 750/93 até o ano de 2016. Essas Resoluções foram extintas a partir de primeiro de janeiro de 2017 pela NBC TSP publicada em quatro de outubro de 2016.

Observa-se ainda, que o Pronunciamento CPC 00, assim como as Resoluções CFC nºs 1.121/08, 1.374/11 e a Deliberação CVM nºs 539/08 e 675/11, não utilizam em seus textos a terminologia Princípio de Contabilidade e nem tampouco os subdividem em postulados, princípios e convenções, conforme pode ser observado no Quadro 8. Essas legislações indicam esses princípios dentro do corpo do texto do pronunciamento sob o título de Característica Qualitativa da Informação os subdividem em: Característica Qualitativa, Característica Qualitativa de Melhoria, Característica Qualitativa Fundamental e Limitação na Relevância e Confiabilidade.

Atualmente a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade encontra-se descrita no CPC 00 (R1) e na NBC TSP. Todavia, por hora, esses instrumentos regulatórios por si só ainda não conseguiram sanar todas as expectativas dos contabilistas sobre a nova Estrutura Conceitual Básica, pois a sua redação ainda não foi concluída pelo IASB. O IASB vem trabalhando para concluir o capítulo 2: A Entidade que Reporta a Informação.

A terminologia “Princípios de Contabilidade” pode futuramente cair em desuso ou ser utilizada somente para fins didáticos. Todavia, os avanços do pensamento contábil fazem acreditar que as Características Qualitativas continuarão contribuindo para a melhoria da informação contábil

Além das modificações trazidas pela Lei nº 11.638/07 sobre os Princípios de Contabilidade, ela trouxe também novidades em termos de escrituração e registro contábil. A Lei nº 11.638/07 apresentou novos critérios de mensuração para ativos e passivos: valor justo (*fair value*), teste de *impairment*, valor presente líquido e novos critérios para registro dos arrendamentos mercantil. O CPC emitiu pronunciamentos individuais para cada uma dessas novidades.

É importante ressaltar que as normas emitidas pelo CPC tem grande aceitação pelos profissionais da contabilidade e apoio dos empresários. Parte desta aceitação deve-se ao fato de que todos os Pronunciamentos Técnicos, as Orientações e Interpretações são levadas à audiência pública antes da sua publicação.

A mensuração dos itens do Balanço a valor justo, teste de *impairment* e valor presente líquido, trouxe ao contabilista a necessidade de julgamentos e avaliações subjetivas. A essas avaliações e julgamentos o professor *Iudicibus* chamou de “subjetivismo responsável”.

Cabe aos órgãos fiscalizadores e aos auditores independentes avaliarem o adequado uso do “subjetivismo responsável” e seus reflexos nas Demonstrações Contábeis. A adequação do “subjetivismo responsável” e seus reflexos pode ser objeto de futuros estudos por pesquisadores.

**Quadro 7 – Objetivo das Demonstrações Contábeis no período de 1976 a 2017**

Ano	Legislação	Objetivo das Demonstrações Contábeis
1976 a 2007	Lei nº 6.404	Expressar com clareza a situação do patrimônio da entidade;
2008 a 2010	Deliberação CVM nº 539	Fornecer informações úteis a um grande número de usuários e suprir a necessidade desses usuário conhecerem a capacidade de geração de caixa da entidade;
2011 a Atual	CPC 00	Apresentar informações contábil-financeiras úteis aos usuários externos para a tomada de decisões. Os valores apresentados devem refletir as características qualitativas da informação contábil útil.

Fonte: Elaborado pela autora a partir da Lei nº 6.404/76, Deliberação CVM nº 539 e CPC 00 .

Quadro 8 – Planilha Comparativa da Evolução dos Princípios de Contabilidade

Estrutura Conceitual CVM (Delib. 29/86) IBRACON/FIPECAFI	Res. CFC nºs 750/93, 774/95 e 1.282/10	Res. CFC nº 1.121/08 e Del. CVM nº 539/08	Res. CFC nº 1.374/11, Delib. CVM nº 675/11 e CPC 00	NBC TSP/16
<b>Postulados:</b>				
Entidade	Entidade	Não cita	Destacado de forma indireta	Destacado de forma indireta
Continuidade	Continuidade	<b>Pressuposto Básico:</b> Continuidade	<b>Premissa subjacente:</b> Continuidade	Não cita
<b>Princípios:</b>				
Custo Histórico	Registro pelo Valor Original (custo histórico)	<b>Mensuração:</b> Custo Histórico		
Denominador Comum Monetário	Atualização Monetária			
Realização da Receita	Competência	<b>Pressuposto Básico:</b> Competência	<b>Propósito Geral:</b> Competência	
Confrontação da Despesa	Competência	<b>Pressuposto Básico:</b> Competência	<b>Propósito Geral:</b> Competência	
Essência sobre a Forma	Obs. (1)	<b>Característica Qualitativa</b> Essência sobre a forma	<b>Qualitativa de Melhor:</b> Verificabilidade Representação Fidedigna	<b>Característica Qualitativa:</b> Verificabilidade
<b>Convenções:</b>				
Materialidade		<b>Característica Qualitativa</b> Materialidade e Relevância	<b>Qualitativa Fundamental:</b> Materialidade e Relevância	<b>Característica Qualitativa:</b> Relevância <b>Restrição:</b> Materialidade
Objetividade				
Consistência		<b>Qualitativa Fundamental:</b> Comparabilidade	<b>Qualitativa de Melhor:</b> Comparabilidade	<b>Característica Qualitativa:</b> Comparabilidade
Conservadorismo	Prudência	<b>Característica Qualitativa</b> Prudência		
		<b>Limitação na relevância e confiabilidade:</b> Equil. Custo Benefício		<b>Restrições:</b> Equil. Custo Benefício
		<b>Limitação na relevância e confiabilidade:</b> Equil. entre Qualidades Qualitativas		<b>Restrições:</b> Equil. entre Qualidades Qualitativas
		<b>Qualitativa Fundamental:</b> Confiabilidade		
		<b>Característica Qualitativa:</b> Neutralidade Representação Fidedigna	<b>Qualitativa Fundamental:</b> Representação Fidedigna	<b>Característica Qualitativa:</b> Representação Fidedigna
		<b>Qualitativa Fundamental:</b> Compreensibilidade	<b>Qualitativa de Melhor:</b> Compreensibilidade	<b>Característica Qualitativa:</b> Compreensibilidade
	Oportunidade	<b>Limitação na relevância e confiabilidade:</b> Tempestividade	<b>Qualitativa de Melhor:</b> Tempestividade	<b>Característica Qualitativa:</b> Tempestividade
		<b>Qualitativa Fundamental:</b> Integridade		

Fonte: Adaptado do livro Introdução à Teoria da Contabilidade, de Sérgio de Iudícibus, et al., 8 ed., 2017, p. 118-119.

NOTA: Legenda do Quadro 8: Delib. = Deliberação; Res. = Resolução; Obs. = Observação; Equil. = Equilíbrio

Observações do Quadro 8: (1) Apresenta o princípio de forma indireta; (2) Este princípio foi revogado na Resolução CFC nº 1.282/10

### 4.3 Modificações observadas nos princípios contábeis

Os princípios de contabilidade acompanharam a evolução do pensamento contábil e sofreram modificações. As principais modificações estão descritas abaixo e também resumidas no Quadro 8.

As Resoluções CFC nºs 1.282/10, 774/95 e 750/93 e a Deliberação CVM 29/86, mencionam sobre o princípio da Entidade e o descrevem com a função de segregação entre os bens do sócio e os bens da empresa. Entretanto a Resolução CFC nº 1.121, e Deliberação CVM nº 539, ambas emitidas em 2008, não mencionam o Princípio da Entidade em seus textos.

A Resolução CFC nº 1.374/11, a Deliberação CVM nº 675/11, o CPC 00 (R1) também emitido em 2011 e a NBC TSP emitida em 2016, citam a Entidade de forma indireta e a descrevem como aquela que reporta a informação contábil útil e esta última deve possuir Características Qualitativas.

Os estudos nos permitem inferir que a segregação entre os bens do sócio e os bens da empresa já estão internalizadas pelos profissionais da contabilidade e pelos seus usuários, e, portanto, foi desnecessário indicar essa segregação como Característica Qualitativa nos instrumentos regulatórios emitidos a partir de 2011.

Ressalta-se ainda, que o *IASB* ainda não concluiu seus escritos sobre a Estrutura Conceitual Básica e o fazendo. O CPC00 – Estrutura Conceitual contém um capítulo ainda não escrito com o título: A Entidade que Reporta a Informação. Portanto, deixo aqui a sugestão a outros pesquisadores para complementar este estudo.

A recente alteração dos Princípios de Contabilidade com a revogação das Resoluções CFC nºs 750/93 e 1.282/10 a partir de 1º de janeiro de 2017, pela NBC-TSP publicada em 2016, instrui que a informação contábil deve conter Características Qualitativas de Relevância, e estas estão subdivididas em: Comparabilidade, Representação Fidedigna, Compreensibilidade, Tempestividade e Verificabilidade.

A NBC-TSP indica também, que o profissional da contabilidade deve atentar para as “Restrições Acerca da Informação” contábil. Essas Restrições são passíveis de “subjetivismo responsável” por parte dos profissionais da contabilidade, e sua omissão ou divulgação pode influenciar a decisão do usuário da contabilidade. A NBC-TSP considerou a Materialidade, o Custo Benefício e o Equilíbrio entre Qualidades Qualitativas como “Restrições Acerca da Informação”. Descrições

detalhadas podem ser vistas no item 2.5.3.5 deste estudo e apresentações comparativas com demais instrumentos regulatórios estão apresentadas no Quadro 8 .

Outro ponto a destacar é a característica Qualitativa de Comparabilidade que inclui os conceitos do antigo princípio da Consistência, enquanto que a Compreensibilidade retrata a preocupação com a integridade das informações,

Ainda com relação às mudanças trazidas pela NBC-TSP, pode-se afirmar que o antigo princípio de Continuidade não é mais citado na NBC-TSP, e foi classificado no CPC 00 (R1), na Resolução CFC nº 1.374/11 e Deliberação CVM nº 675/11 como “Premissa Subjacente”, conforme indicado no Quadro 8.

Apesar dos Instrumentos Regulatórios citados não definirem o termo “Premissa Subjacente”, com a ajuda do dicionário Michaelis, neste estudo conceituou-se como sendo: proposição implícita que infere a conclusão. Desta forma, foi possível concluir que a condição de Continuidade já é condição implícita na contabilidade e assim como um critério ético internalizado por uma sociedade, não mais precisa ser nomeado.

A Característica Qualitativa Fundamental intitulada Representação Fidedigna passa a ser uma das mais importantes características da informação útil. A Representação Fidedigna implica em apresentar informações que retratem a realidade dos fatos de forma completa, neutra e livre de erros. A neutralidade pode ser comparada a objetividade quando se refere a mensurações similares realizadas por profissionais diferentes, isto é, sem deixar impressões que possam induzir o leitor das demonstrações contábeis, conforme Figura 5.

É importante relatar que o conceito de Neutralidade é inconsistente com a Prudência e por isso não foi mais incluído como Característica Qualitativa. A Confiabilidade passou a se chamar Representação Fidedigna, conforme apresentado na Figura 5.

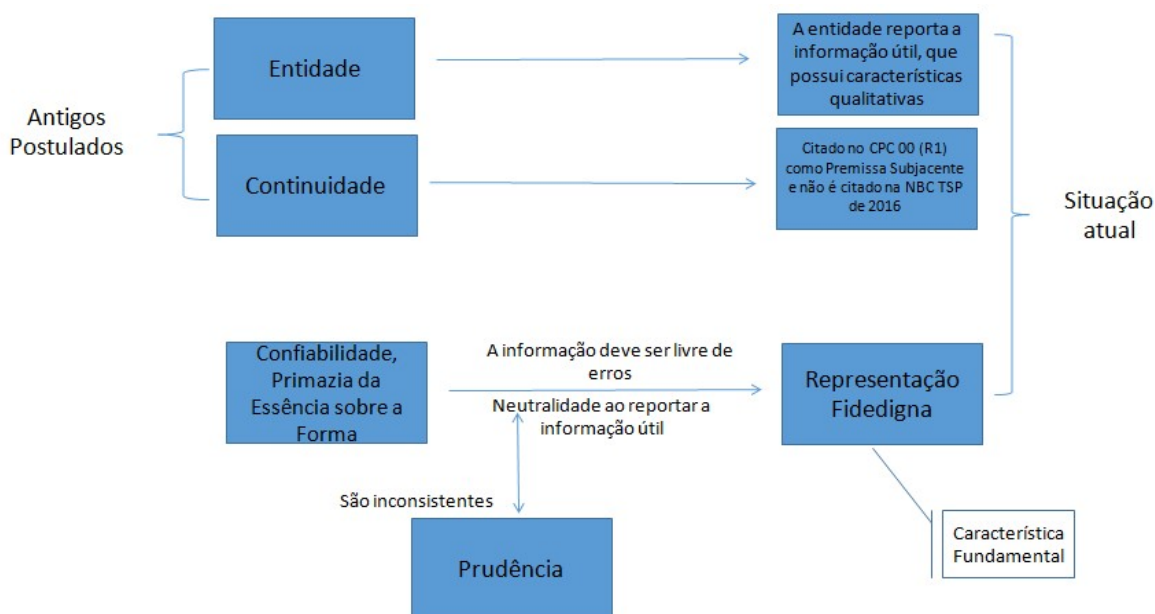
Também sob a égide de Representação Fidedigna encontra-se o conceito da Primazia da Essência sobre a Forma, pois não seria possível afirmar que a informação representa a realidade dos fatos em casos onde conceito econômico não se sobrepuser à forma jurídica. A Essência sobre a Forma foi também retratada na Característica Qualitativa de Verificabilidade, conforme indicado na Figura 6.

Todavia, a Resolução CFC nº 1.121 e Deliberação CVM nº 539, não mencionam a Representação Fidedigna como Característica Qualitativa principal,

mas a intitula sob a égide de Confiabilidade da Informação. Também sob a égide de Confiabilidade estão: a Representação Adequada, a Primazia da Essência sobre a Forma, a Neutralidade e a Integridade.

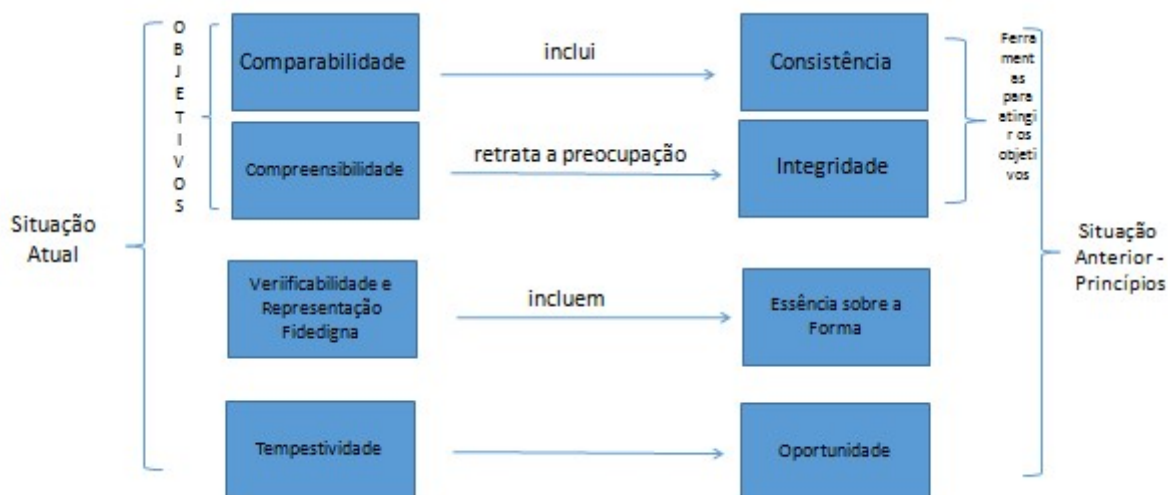
No intuito de esclarecer e melhor visualizar as modificações ocorridas nos Princípios de Contabilidade, as figuras 5 e 6 resumem grande parte das modificações ocorridas nos Princípios de Contabilidade.

**Figura 5:** Esquemática das mudanças dos antigos postulados da contabilidade para a Situação Atual



Fonte: Elaborado pela autora com base nos resultados deste estudo.

**Figura 6:** Esquemática das mudanças dos antigos princípios da contabilidade para a Situação Atual



Fonte: Elaborado pela autora com base nos resultados deste estudo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao procurar identificar as mudanças no pensamento contábil no Brasil, o presente estudo identificou e relatou a evolução histórica do pensamento contábil. O pensamento contábil no Brasil passou da doutrina da escola italiana trazida pelos portugueses na época do descobrimento, para a doutrina norte-americana e posteriormente ao padrão europeu com as normas IFRS.

A doutrina italiana foi apoiada pelos pensadores brasileiros Estevão Rafael de Carvalho, Francisco D'Auria, Hilário Franco, Antônio Lopes de Sá, entre outros. A escola italiana trouxe os conceitos da administração para a contabilidade e a Lei nº 1.083 de 1860 e o Decreto Lei nº 2.627 de 1940 foram emitidos com base nas doutrinas da escola italiana. Tardamente, o patrimonialismo italiano também foi consagrado no Brasil na década de 90, pela Resolução CFC nº 750.

O pensamento contábil tomou novos rumos no Brasil a partir de 1971, com a influência das doutrinas norte-americanas no ensino da Contabilidade no Brasil e depois em 1976, com a nova Lei das S.A.s, editada a partir dessa doutrina. Nessa época, a economia brasileira exigia por maior transparência das empresas de forma a permitir uma melhor sensibilidade aos riscos assumidos pelos investidores.

A partir de 2000, com a globalização, a economia no Brasil, clamava por novas mudanças nas Demonstrações Contábeis. Fazia-se necessário harmonizar a contabilidade para tornar as empresas brasileiras mais atraentes aos investimentos estrangeiros.

A harmonização da Contabilidade fez com que os padrões norte-americanos de contabilidade dessem lugar ao padrão europeu, com as normas do *IASB / IFRS* adotadas no Brasil desde 2010 e também em mais de 150 países em todo o mundo. As normas *IFRS* são adaptáveis e esse é tido como um dos motivos de sua ampla utilização.

O item 4.1 deste estudo, mostra com maiores detalhes os eventos econômicos, além de trinta e um instrumentos regulatórios pesquisados, que viabilizaram a mudança no pensamento contábil no Brasil, resumidos no Quadro 6.

Se observarmos somente o Quadro 6, pode parecer à primeira vista, que os instrumentos regulatórios norteiam o pensamento contábil no Brasil. Todavia, essa afirmação nos permitiria deduzir que todos os pensadores contábeis legislam no

Governo ou nos órgãos que emitem esses instrumentos regulatórios e essa não parece ser uma dedução lógica.

Desta forma, a partir do relato dos eventos econômicos, em comparação com a evolução dos instrumentos regulatórios, é possível afirmar que os fatores econômicos indicam as necessidades de mudanças nas normas e padrões contábeis. A partir dessa necessidade, a contabilidade progride para atender os anseios dos usuários da contabilidade.

A força dos Congressos Nacionais e Internacionais de Contabilidade contribuiu de forma valorosa para a evolução do pensamento contábil, conforme relatado no item 2.7 deste estudo.

A evolução também alcança os anseios dos usuários da Contabilidade, que também tiveram suas necessidades alteradas com o passar do tempo, fazendo com que os objetivos das Demonstrações Contábeis sofressem modificações de forma a atender a esses usuários. Cita-se, o objetivo das Demonstrações Contábeis em 1976, que era exprimir com clareza o patrimônio da entidade e hoje as Demonstrações Contábeis tem por objetivo atender a seus usuários externos com informações úteis e de qualidade, conforme demonstrado no Quadro 7.

A mudança nos objetivos das Demonstrações Contábeis é um forte indicativo do motivo pelo qual houve modificações nos princípios de contabilidade no período de 1976 a 2017, conforme demonstrado no Quadro 8.

É importante ressaltar que os princípios da contabilidade são pressupostos iniciais para alcançar os objetivos das Demonstrações Contábeis e que a expressão “Princípios de Contabilidade” não é mais citada nos Instrumentos Regulatórios emitidos a partir de 2011 e que norteiam a Contabilidade no Brasil,.

O termo Princípios de Contabilidade, amplamente utilizado pelos profissionais da contabilidade e pelos professores nas aulas de contabilidade deve vir a cair em desuso, a partir da conscientização dos profissionais sobre a mudança da terminologia apresentadas na Estrutura Conceitual Básica CPC 00 (R1) e NBC-TSP, que utilizam agora a nomenclatura Característica Qualitativa. As mudanças estão explicadas no item 4.3 deste estudo.

Aos futuros pesquisadores, fica a sugestão de complementar o presente estudo ou ainda estudar sobre a aceitação da evolução dos antigos Princípios de Contabilidade para as Características Qualitativas pelos professores de

Contabilidade da Graduação. Outra sugestão é estudar os efeitos da evolução do pensamento contábil sobre a forma de apresentação dos pareceres de auditoria.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **As implicações da nova lei contábil**. Gazeta Mercantil/Finanças & Mercados, 10 de janeiro, p. 4, São Paulo. 2007.

BACCI, J. **Estudo exploratório sobre o desenvolvimento contábil brasileiro: uma contribuição ao registro de sua evolução histórica**. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica. Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo. 2002.

BALL, R.; ROBIN, A.; WU, J. S. **Incentives versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries, and Implications for Acceptance of IAS**. In: Simon School of Business Working Paper No. FR 00-04; Boston JAE Conference October 2002. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=216429>>. Acesso em: 21 mar. 2017.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Comunicado nº 14.259 de 10 de março de 2006**. Brasília. DF: BACEN . D.O.U. 13/03/2006  
<https://www.diariodasleis.com.br/legislacao/federal/205384-comunica-procedimentos-para-a-convergencia-das-normas-de-contabilidade-e-auditoria-aplicaveis-us-instituiues-financeiras-e-us-demais-instituiues-autorizadas-a-funcionar-pelo-banco-central-d.html>. Acesso em 18 jun. 2017

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 3.786 de 24 de setembro de 2009**. Brasília, DF: DOU 25/09/2009 Disponível em  
[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaobacen3786\\_2009.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaobacen3786_2009.htm)  
Acesso em 18 jun. 2017

BOUCINHAS, J. da C. **A Nova Lei das Sociedades Anônimas**. Revista Paulista de Contabilidade nº 452. p. 7 -10. São Paulo. 1977.

BRASIL. CASA CIVIL. **Decreto nº 1.339 de 09 de janeiro de 1905**. Brasília,DF: D.O. de 11/01/1905. p. 225. Disponível em  
<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-1339-9-janeiro-1905-612623-publicacaooriginal-135659-pl.html> . Acesso em 17 jun. 2017

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 2.627 de 26 de setembro de 1940**. Brasília, DF: Casa Civil, 1940. D.O. de 01/10/1940 Seção 1. p. 18711. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2627.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2627.htm).  
Acesso em 05 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946**. Brasília, DF: Casa Civil, 1946. D.O.U. - Seção 1 - 29/5/1946, Página 7889. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)>. Acesso em: 13 jun. 2017

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964**. Brasília, DF: Casa Civil. 1964. D.O, 07/06/2017. Disponível em:  
[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4357.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm). Acesso em: 13 jun. 2017

BRASIL. CASA CIVIL. **Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976**. Brasília, DF: Casa Civil, 1976. D.O. de 07/12/1976, p.1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm)> Acesso em: 14 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Brasília, DF: Casa Civil, 1976. D.O. de 17/12/1976, p. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>. Acesso em: 17 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Brasília, DF: Casa Civil, 2007. D.O.U. de 09/01/2008, p. 1 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 05 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Brasília, DF: Casa Civil, 2009 D.O.U. de 28/05/2009, p. 3. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm). Acesso em 05 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Brasília, DF: Casa Civil, 2014. D.O.U. de 14/05/2014, p. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm)>. Acesso em: 09 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 448 de 26 de novembro de 2008**. Brasília. DF: CASA CIVIL. D. O. de 26/11/2008 Edição Extra. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Mpv/448.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/448.htm). Acesso em 15 jun. 2017

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 1.637, de 8 de janeiro de 1998**. Brasília, DF: Casa Civil, 1998. D.O.U. de 09/01/1998, p. 33. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/1637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1637.htm)>. Acesso em: 05 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei nº 3.741 de 2000**. Brasília, DF: Casa Civil, 2000. Publicado no Diário da Câmara dos Deputados em 10 de novembro de 2000. p. 56.002 a 56.023. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD10NOV2000.pdf#page=38>. Acesso em 14 jun. 2017

BRASIL. Império. **Lei nº 1.083, de 22 de agosto de 1860**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/LIM1083.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM1083.htm)>. Acesso em: 25 mai. 2017.

BRITO, A. T. de, **Aspectos Gerais dos Planos de Contabilidade**. Separata da Revista de Contabilidade e Comércio. Conferência proferida na Sociedade Portuguesa de Contabilidade, em 26 de Maio de 1964, e repetida no Ateneu Comercial do Porto, em 03 de julho de 1964. p.1–21. Porto, 1964.

CARQUEJA, H. O. **Do Saber da Profissão às Doutrinas da ACADEMIA**. Separata do nº 234/235 vol. LIX da Revista de Contabilidade e Comércio. EDICONTA – Editora da Revista de Contabilidade. p.1–144. Portugal - Porto, mai., 2003.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 5ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COLIATH, G. C. **Uma contribuição para o ensino da história do pensamento contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2003.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 29, de 05 de fevereiro de 1986**. Rio de Janeiro, RJ: 1986. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deli/anexos/0001/deli029.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº 539, de 13 de julho de 2007**. Rio de Janeiro, RJ: 2007. DOU de 17/03/08 Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deli/anexos/0500/deli539.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº 675, de 13 de dezembro de 2011**. Rio de Janeiro, RJ: 2011. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deli/deli675.html>>. Acesso em: 02 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007**. Rio de Janeiro, RJ: 2007. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst457.html>>. Acesso em: 04 mai. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em 30 mar. 2017

\_\_\_\_\_. **Contribuições Enviadas ao IASB**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Contribuicoes-Enviadas-ao-IASB>. Acesso em 11 de junho de 2017.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00). **Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília, DF: 2008. Link: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>. Acesso em: 22 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Contábil **CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Brasília, DF. Divulgado em 07 out. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=2>>. Acesso em: 12 mai. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Contábil **CPC 06(R1) – Operações de Arrendamento Mercantil**. Brasília, DF. Divulgado em 02 dez. 2010. Disponível em:

<<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=37>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Contábil **CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília, DF. Divulgado em 15 dez. 2011. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312\\_CPC\\_26\\_R1\\_rev%2009.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf)>. Acesso em: 12 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Contábil **CPC 46 - Mensuração do Valor Justo**. Brasília, DF. Divulgado em 20 de dezembro de 2012. Disponível em: [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395\\_CPC\\_46\\_rev%2006.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf). Acesso em 11 de junho de 2017.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamentos**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em 11 de junho de 2017.

\_\_\_\_\_. **Regimento Interno**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno>>. Acesso em 11 jun. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **55 Anos de Criação dos Conselhos de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2001.

\_\_\_\_\_. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE **NBC T1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>. Acesso em: 11 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE **NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. de 23 de setembro de 2016. Brasília, DF. DOU 04/10/2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em 24 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 750** de 29 de dezembro de 1993. Brasília, DF. DOU de 18/01/1995 Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaocfc774.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 774** de 16 de dezembro de 1994. Brasília, DF. D.O.U. de 18/01/1995. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaocfc774.htm> Acesso em: 18 jun. 2017

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.055** de 7 de outubro de 2008. Brasília, DF. D.O.U.: 01.04.2008. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>> Acesso em: 11 de junho de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.055 de 7 de outubro de 2005**. Brasília, DF: D.O.U. de 24/10/2005. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>. Acesso em 14 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.121 de 28 de março de 2008**. Brasília, DF. D.O.U.: 01.04.2008. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1121\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1121_2008.htm). Acesso em: 11 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.282 de 28 de maio de 2010**. Brasília, DF: D.O.U., Seção 1, de 02/06/2010. Disponível em [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1282.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc) Acesso em 16 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.374, de 08 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. DOU 16.12.2011. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1374-2011.htm>. Acesso em: 11 mai. 2017.

COSIF Plano Contábil das Instituições Financeiras. **Sítio do COSIF** Disponível em: <http://cosif.com.br/publica.asp?arquivo=estruturacontabil00>. Acesso em : 31 mar. 2017.

COSTA, J. A.; THEÓPHILO, C. R.; YAMAMOTO, M. M. **A aderência dos pronunciamentos contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade**. UnB Contábil, Brasília, DF, v. 15, nº 2, p. 110-126, mai./ago. 2012. Disponível em: <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/482/pdf>. Acesso em: 18 mar. 2017.

COSTA, J. A.; SUZART, J. A. da S.; ACUÑA, B. C. M. **Consolidação da convergência das normas contábeis brasileiras: uma análise sobre o fim do Regime Tributário de Transição**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, v. 42, nº 202, p. 45-57, jul./ago. 2013.

CRAVO, D. J. da S. **Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais**. Revista "Estudos do I.S.C.A.A" nº 1. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. p. 11–81. Aveiro, 2000.

D'ÁURIA, F.. **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. São Paulo: Departamento de Cultura e Ação Social, 1949.

DELLOITTE. **Normas Internacionais de Contabilidade IFRS/ Deloitte**. São Paulo: Atlas, 2006.

DICIONÁRIO MICHAELIS. Disponível em <http://michaelis.uol.com.br>. Acesso em 17 jul. 2017

DURÃES, A. N. A.. **Um Estudo da Evolução Histórica da Contabilidade no Contexto da Visão das Escolas Europeia e Americana frente à Abordagem da Evidenciação nas Informações Contábeis Brasileiras**. Dissertação de Mestrado

do Centro Universitário Alvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Alvares Penteado - Unifecap. São Paulo, 2003.

ESTRADA, S. N. **Os Congressos Internacionais de Contabilidade: sua Cronologia e suas Projeções**. Revista Paulista de Contabilidade nº 452, p. 35–44. São Paulo: 1977.

FASB – Financial Accounting Standards Board. **Sítio do FASB** Disponível em: <<http://www.fasb.org/facts/>>. Acesso em: 01 fev. 2017.

FAF – Financial Accounting Foundation. Disponível em: <<http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1176157790151>> Acesso em: 27 mar. 2017.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

FRANCO, H. **Normas Contábeis da Nova Lei das S.A.** Revista Paulista de Contabilidade nº 451, p.3–18. São Paulo, 1977

\_\_\_\_\_. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil**. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade (13 São Paulo: Atlas, 1988, CUIABÁ, MT). [Anais] 13º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18 a 23 de setembro de 1988, Cuiabá, MT. Cuiabá: CRCMT, 1988, p. 183-266. Disponível em: <http://cfc.org.br/biblioteca/>. Acesso em: 02 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **50 Anos de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1993.

FELTRIN, L. **Senado Aprova Balanço em IFRS para Contas de 2010**. Gazeta Mercantil do dia 20 de dezembro de 2007, São Paulo, 2007.

FREIRE, M. D. de M. et al. **Aderência às normas internacionais pelas empresas brasileiras**. Revista de Contabilidade e Organizações, v.6, nº.15, p.3-22, 2012. Disponível em: <[www.revistas.usp.br/rco/article/download/52654/56538](http://www.revistas.usp.br/rco/article/download/52654/56538)>. Acesso em: 03 mai. 2017.

FUNDAÇÃO IFRS – **Sítio do IASB/IFRS 2013**– Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). Quem somos e o que fazemos. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-Portuguese-2013.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2017

GIROTTI, M. (Adapt.). **Entrevista: professor Eliseu Martins**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, v. 42, n. 204, p. 07-11, nov./dez. 2013.

GIROTTI, M. **Revogação da Resolução nº 750/1993**: Contexto e Considerações. CFC. 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>>. Acesso em: 11 mai. 2017.

HANSEN, J. E. **A Evolução da Contabilidade: da Idade Média à Regulamentação Americana**. Revista Brasileira de Contabilidade nº 134, p. 79 – 91. Brasília, 2002.

HENDRIKSEN, E.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 1.ed. 12. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2015.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Sítio do IBRACON** Institucional. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>>. Acesso em: 18 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. **Estrutura Conceitual**. Disponível em : <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/downloadFile.php?parametro=Li4vLi4vaWJyYWNvbi91cGxvYWQvcHVibGljYWNhby8xMzE5ODA0NTAyPT1lc3RydXR1cmFfY29uY2VpdHVhbF9iYXNpY2FfZGFfY29udGFiaWxpZGFkZS5yYXI=>>> Acesso em 11 jun. 2017.

IUDÍCIBUS, S. de. **A Contabilidade como Sistema de Informação Empresarial (SIE)**. Boletim do Ibracon, São Paulo: Ibracon, 1998.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Societária**. 1ª. Ed. São Paulo. Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Contabilidade**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Contabilidade: Evolução e Tendências**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), Rio de Janeiro, v. 17, nº 2, p. 5-13, mai./ago. 2012. ISSN 1984-3291. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5389/4102>>. Acesso em: 11 mai. 2017.

IUDÍCIBUS, S. de; LOPES, A. B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C.; FARIA, A. C. de. **Introdução à Teoria da Contabilidade para Graduação**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, S. de; RAMOS, A. de T.; CATELLI, A. **A Realidade Contábil**. Revista Paulista de Contabilidade nº 410 nov., p. 30–31. São Paulo, 1964.

IUDÍCIBUS, S. de; RICARDINO FILHO, Á. A. **A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil: lei nº 1.083 - 22 de agosto de 1860**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 7-25 , aug. 2002. ISSN 1808-057X. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34071>>. Acesso em: 05 dez. 2016.

KPMG. **Lei 11.638/07 altera a Lei das S.As. (Lei 6.404/76) Resumo dos Principais Impactos**. 2008. Disponível em: <[www.kpmg.com.br/publicacoes/lei\\_6404\\_final.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/lei_6404_final.pdf)> Acesso em: 05 dez. 2016.

LIBONATI, J. J. **Taxionomia contábil: uma proposta de classificação relacionada aos objetivos específicos dos usuários da contabilidade**. In. Revista Enfoque: Reflexão Contábil. nº 8. Jan./Jul. Maringá, 1994.

LIMA, S. C. de; IKEDA, R. H. **Estrutura conceitual básica da contabilidade: uma abordagem prática sobre a adequação do arcabouço conceitual sob o prisma dos fundamentos da contabilidade governamental**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16, 2000, Goiânia, GO. [Anais] 16º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 15 a 20 de outubro de 2000. Brasília, DF: CFC, 2000.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do Trabalho Científico: Procedimentos Básicos, Pesquisa Bibliográfica, Projetos e Relatórios, Publicações e Trabalhos Científicos**. São Paulo: Atlas, 6. Ed. 2011

\_\_\_\_\_. **Metodologia Científica**. 3. Ed., São Paulo, Editora Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos da Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, J. C.; DIAS, R.; TRALDI, M. C. **Monografia para os cursos de Administração, Contabilidade e Economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, J. C.; REIS, A. C. de R. **Mudanças nas demonstrações contábeis: projeto nº 3.741 e anteprojeto de reforma da lei das sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARTINS, A. J.; JOÃO, B. N.; MARION J. C. **O Perfil da Pesquisa Contábil sobre IFRS: uma Revisão Bibliométrica dos Artigos Internacionais sobre a Matéria**. Revista Científica Hermes, v. 07, p. 133–154, 2012. Disponível em: <<http://www.fipen.edu.br/hermes1/index.php/hermes1/article/view/62/50>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

MASI, V. **Francisco D’Auria e a Contabilidade Contemporânea**. Revista Paulista de Contabilidade. São Paulo: Revista nº 379, 1958.

MEIRELLES JÚNIOR, J. C.; MEIRELLES, C. D’E. A. **A busca pela harmonização das normas internacionais de contabilidade**. Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte, MG, v. 10, nº 33, p. 06-15, jan./mar., 2009.

MORAES JÚNIOR, V. F. de; NASCIMENTO, I. A. do. **Evolução e desenvolvimento da teoria da contabilidade: contexto histórico**. Revista Ambiente Contábil, Natal, RN, v. 1, n. 1, p. 37-48., jan./abr. 2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.306/index.php/Ambiente/article/view/788/784>>. Acesso em: 8 mai. 2017.

OLIVEIRA, M. M. **Como Fazer Pesquisa Qualitativa**. 3ª Ed.:Petrópolis. Vozes. 2005

OLIVEIRA, S. L. de. **Tratado de Metodologia Científica: Projetos de Pesquisas, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses**. 1943, 4. Reimpressão da 2ª ed. de 1999. Revisão *Maria Aparecida Bessana*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning. 2002.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de; LEITE, J. da S. J. **Manual de Contabilidade Internacional: IFRS, USGAAP – Teoria e Prática**. 1ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PEREIRA FILHO, A. D.; RIBEIRO, L. M. de P. **A controvérsia das normas contábeis internacionais (IFRS): a redução do custo de capital e os novos riscos de manipulação**. Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte, MG, v. 11, nº 37, p. 47-54., jan./mar. 2010.

PORTAL DO INVESTIDOR DO GOVERNO. **Valores Mobiliários – Introdução**. Disponível em: [http://www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/Menu\\_Investidor/valores\\_mobiliarios/introducao.html](http://www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/Menu_Investidor/valores_mobiliarios/introducao.html). Acesso em: 08 mar. 2017.

PORTUGAL, Império. **Regimento nº 1548**. Disponível em <<http://www.historia-brasil.com/colonia/constituicao-1548.htm>> Acesso 12 jun. 2017.

REIS, H. da C.. **Princípios fundamentais de contabilidade - Resolução Nº 750-93 do Conselho Federal de Contabilidade - e a Lei 4.320-64**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, n. 100, p. 32 - 44., jul./ago. 1996.

REVISTA PAULISTA DE CONTABILIDADE – ANTELÓQUIO. **Fra Luca Pacioli e seu Tratado de Escrituração das Contas**. nº 410, p. 11 - 13. São Paulo.1964.

REVISTA PAULISTA DE CONTABILIDADE. **XII Conferência Interamericana de Contabilidade**. nº 452, p. 17- 22. São Paulo, 1977.

RICARDINO, Á. de. **Do Steward ao Controller, quase Mil Anos de Management Accounting**: o Enfoque Anglo Americano. Dissertação de Mestrado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo. 1999.

SÁ, A. L. de. **Comentários sobre a Nova Lei das Sociedades por Ações**. nº 452 da Revista Paulista de Contabilidade. p.11-15. São Paulo, 1977.

\_\_\_\_\_. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo. Editora Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **A Evolução da Contabilidade**. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

\_\_\_\_\_. **História Geral da Contabilidade no Brasil**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

\_\_\_\_\_. **Justiça de Valor e Valor Justo**. Publicado em 08 de janeiro de 2009. Disponível em: <[http://www.acionista.com.br/mercado/artigos\\_mercado/050109\\_antonio\\_lopes.htm](http://www.acionista.com.br/mercado/artigos_mercado/050109_antonio_lopes.htm)> . Acesso em: 28 de mar. 2017

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de Pesquisa**. São Paulo.: Mc Graw Hill. 5ª ed., 2015.

SAYED, S.; KUSSABA, C.; DUARTE, S. L. **A lei das sociedades anônimas e o processo de convergência para os padrões internacionais contados pela história oral e de vida.** Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, Bahia, v. 7, n. 1, p. 252-270, jan./abr. 2017. Disponível em: <<http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/2820/2037>>. Acesso em: 18 mar. 2017.

SCHMIDT, P. **Uma Contribuição ao Estudo da História do Pensamento Contábil.** Tese (Doutoramento) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1996.

\_\_\_\_\_. **História do Pensamento Contábil.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

SEVERINO, J. S. **Metodologia do Trabalho Científico.** São Paulo: Cortez, 1941, 23ª ed., 2007.

SOUZA, M. M. de; BORBA, J. A.; ZANDONAI, F. **Evidenciação da Perda no Valor Recuperável de Ativos nas Demonstrações Contábeis: uma Verificação nas Empresas de Capital Aberto Brasileiras.** Revista Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v. 22, nº 2, p 67- 91, abr./jun. 2011.

STEIN, E. H. **O Teste de Impairment: uma Abordagem Introdutória em Empresas de Capital Aberto.** Revista Brasileira de Contabilidade nº 213, p. 13- 27 mai/jun. 2015.

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS. **Circular SUSEP nº 357 de 26 de dezembro de 2007.** Brasília. DF: D.O.U. de 24/8/2010  
<http://www2.susep.gov.br/bibliotecaweb/docOriginal.aspx?tipo=1&codigo=23478>  
Acesso em 15 jun. 2017

VALLE, F. **Conceito e Significado das Mais-Valias em Contabilidade.** Revista Paulista de Contabilidade nº 453. p. 27 – 28. São Paulo, 1977.

VALOR ECONÔMICO. **Reforma da Lei Muda Balanços e Alinha Brasil aos Padrões Globais.** Publicado em 20 de dez. 2007. In. Investe São Paulo. Disponível em: <<http://www.investe.sp.gov.br/noticia/reforma-da-lei-muda-balancos-e-alinha-brasil-aos-padroes-globais/>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

VERGARA, S. C., Métodos de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2012.

VICECONTI, P.; NEVES, S. das. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras.** 17ª. Ed. revisada. São Paulo. Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **As Principais Mudanças da Lei 11.638/07 e as Normas Internacionais de Contabilidade - Um Estudo de Caso em uma Sociedade Anônima.** In: DVL.CCN.UFSC.BR. Disponível em: <[http://dvl.ddn.ufsc.br/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/288/2008081023/418.pdf](http://dvl.ddn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/288/2008081023/418.pdf)>. Acesso em: 05 dez. 2016.