

TEORIA DA CONTABILIDADE

Prof.^a Cleide Tirana Nunes Possamai

Prof. Mário Jorge C. Coelho



2015

1ª Edição



Copyright © UNIASSELVI 2015

Elaboração:

Prof.^a Cleide Tirana Nunes Possamai

Prof. Mário Jorge C. Coelho

Revisão, Diagramação e Produção:

Centro Universitário Leonardo da Vinci – UNIASSELVI

Ficha catalográfica elaborada na fonte pela Biblioteca Dante Alighieri

UNIASSELVI – Indaial.

657

P856t Possamai, Cleide Tirana Nunes

Teoria da contabilidade / Cleide Tirana Nunes
Possamai, Mário Jorge C. Coelho. Indaial : UNIASSELVI, 2015.

209 p. : il.

ISBN 978-85-7830-901-5

1. Contabilidade.
I. Centro Universitário Leonardo Da Vinci.

APRESENTAÇÃO



Caro acadêmico! Ao término deste Caderno de Estudos, você terá viajado pela história da Contabilidade, e conseqüentemente pela história da humanidade, desde a pré-história até os dias atuais. Neste contexto você compreenderá porque a Contabilidade foi e continua sendo de extrema importância para a evolução da humanidade, entenderá com mais detalhes a estrutura de normas e princípios que norteiam nossa profissão e a colocam em alto grau de importância e responsabilidade, entenderá também as principais mudanças que estão acontecendo em torno da profissão contábil.

Na primeira Unidade abordaremos o contexto histórico, passado e presente, de maneira que possamos refletir sobre a evolução da Contabilidade e sua importância para a evolução da humanidade.

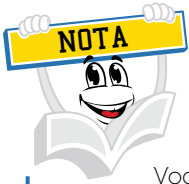
Após esta primeira passagem, onde nos situamos historicamente, na segunda etapa vamos nos aprofundar nas Normas e nos Princípios Contábeis, entender um pouco mais como é a base estrutural, quais são as limitações e dificuldades existentes para a Contabilidade. Assim, demonstrar a formação e variação do Patrimônio das Entidades que é seu principal objetivo.

Por fim, na última etapa, vamos detalhar a evidenciação da teoria, vamos entender como a Contabilidade transforma em linguagem numérica as ações realizadas pelo homem, especialmente no mundo dos negócios, e como as informações devem ser utilizadas no processo decisório.

Observe que as ilustrações deste Caderno de Estudos serão acompanhadas de uma linguagem direta, para facilitar a aprendizagem. Este Caderno foi elaborado com muito cuidado, para que você tenha condições de assimilar o máximo de conhecimento possível, e que isso possa contribuir para sua formação e evolução profissional.

Bons estudos! Sucesso em sua trajetória!

Prof^a Cleide Tirana Nunes Possamai
Prof. Mário Jorge C. Coelho



Você já me conhece das outras disciplinas? Não? É calouro? Enfim, tanto para você que está chegando agora à UNIASSELVI quanto para você que já é veterano, há novidades em nosso material.

Na Educação a Distância, o livro impresso, entregue a todos os acadêmicos desde 2005, é o material base da disciplina. A partir de 2017, nossos livros estão de visual novo, com um formato mais prático, que cabe na bolsa e facilita a leitura.

O conteúdo continua na íntegra, mas a estrutura interna foi aperfeiçoada com nova diagramação no texto, aproveitando ao máximo o espaço da página, o que também contribui para diminuir a extração de árvores para produção de folhas de papel, por exemplo.

Assim, a UNIASSELVI, preocupando-se com o impacto de nossas ações sobre o ambiente, apresenta também este livro no formato digital. Assim, você, acadêmico, tem a possibilidade de estudá-lo com versatilidade nas telas do celular, tablet ou computador.

Eu mesmo, UNI, ganhei um novo layout, você me verá frequentemente e surgirei para apresentar dicas de vídeos e outras fontes de conhecimento que complementam o assunto em questão.

Todos esses ajustes foram pensados a partir de relatos que recebemos nas pesquisas institucionais sobre os materiais impressos, para que você, nossa maior prioridade, possa continuar seus estudos com um material de qualidade.

Aproveite o momento para convidá-lo para um bate-papo sobre o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes – ENADE.

Bons estudos!



Olá acadêmico! Para melhorar a qualidade dos materiais ofertados a você e dinamizar ainda mais os seus estudos, a Uniasselvi disponibiliza materiais que possuem o código *QR Code*, que é um código que permite que você acesse um conteúdo interativo relacionado ao tema que você está estudando. Para utilizar essa ferramenta, acesse as lojas de aplicativos e baixe um leitor de *QR Code*. Depois, é só aproveitar mais essa facilidade para aprimorar seus estudos!



BATE SOBRE O PAPO ENADE!



Olá, acadêmico!

Você já ouviu falar sobre o **ENADE**?

Se ainda não ouviu falar nada sobre o ENADE, agora você receberá algumas informações sobre o tema.

Ouviu falar? Ótimo, este informativo reforçará o que você já sabe e poderá lhe trazer novidades. ✓✓



Vamos lá!

Qual é o significado da expressão ENADE?

EXAME NACIONAL DE DESEMPENHO DOS ESTUDANTES

Em algum momento de sua vida acadêmica você precisará fazer a prova ENADE. ✓✓



Que prova é essa?

É **obrigatória**, organizada pelo INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira.

Quem determina que esta prova é obrigatória... O **MEC – Ministério da Educação**.

O objetivo do MEC com esta prova é o de avaliar seu desempenho acadêmico assim como a qualidade do seu curso. ✓✓



Fique atento! Quem não participa da prova fica impedido de se formar e não pode retirar o diploma de conclusão do curso até regularizar sua situação junto ao MEC.

Não se preocupe porque a partir de hoje nós estaremos auxiliando você nesta caminhada.

Você receberá outros informativos como este, complementando as orientações e esclarecendo suas dúvidas. ✓✓



Você tem uma trilha de aprendizagem do ENADE, receberá e-mails, SMS, seu tutor e os profissionais do polo também estarão orientados.

Participará de webconferências entre outras tantas atividades para que esteja preparado para #mandar bem na prova ENADE.

Nós aqui no NEAD e também a equipe no polo estamos com você para vencermos este desafio.

Conte sempre com a gente, para juntos mandarmos bem no ENADE! ✓✓



SUMÁRIO

UNIDADE 1 – A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE.....	1
TÓPICO 1 – A EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	3
1 INTRODUÇÃO.....	3
2 O PERÍODO INTUITIVO PRIMITIVO.....	4
2.1 PERÍODO PALEOLÍTICO.....	4
2.2 PERÍODO NEOLÍTICO.....	6
2.3 RELAÇÃO COM A CONTABILIDADE.....	7
3 O PERÍODO RACIONAL-MNEMÔNICO.....	8
3.1 A MESOPOTÂMIA.....	8
3.2 EGITO: DO PAPIRO AOS LIVROS CONTÁBEIS.....	12
3.3 CRETA.....	13
3.4 GRÉCIA.....	13
3.5 ROMA.....	14
3.5.1 A História.....	14
3.5.1.1 A Monarquia.....	15
3.5.1.2 A República.....	15
3.5.1.3 O Império.....	16
3.5.2 A contribuição para a contabilidade.....	17
4 O PERÍODO LÓGICO-RACIONAL.....	18
5 O PERÍODO DA LITERATURA.....	20
6 O PERÍODO PRÉ-CIENTÍFICO.....	22
7 O PERÍODO CIENTÍFICO NA HISTÓRIA.....	24
RESUMO DO TÓPICO 1.....	27
AUTOATIVIDADE.....	29
TÓPICO 2 – A EVOLUÇÃO DO CONHECIMENTO.....	31
1 INTRODUÇÃO.....	31
2 EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONTÁBIL.....	31
3 AS ESCOLAS DO PENSAMENTO CONTÁBIL.....	33
3.1 ESCOLA ADMINISTRATIVA OU LOMBARDA.....	34
3.2 ESCOLA PERSONALISTA.....	36
3.3 ESCOLA CONTROLISTA.....	38
3.4 ESCOLA NORTE-AMERICANA.....	39
3.5 ESCOLA MATEMÁTICA.....	44
3.6 MODERNA ESCOLA FRANCESA.....	45
3.7 ESCOLA ALEMÃ.....	47
3.8 MODERNA ESCOLA ITALIANA.....	49
3.9 A CONTABILIDADE NO BRASIL.....	50
LEITURA COMPLEMENTAR.....	56
RESUMO DO TÓPICO 2.....	58
AUTOATIVIDADE.....	60

UNIDADE 2 – A CONTABILIDADE MODERNA.....	63
TÓPICO 1 – POSTULADOS, PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES	65
1 INTRODUÇÃO	65
2 POSTULADOS CONTÁBEIS.....	69
2.1 POSTULADO DA ENTIDADE CONTÁBIL.....	71
2.2 POSTULADO DA CONTINUIDADE.....	72
3 OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	73
3.1 CUSTO ORIGINAL COMO BASE DE VALOR.....	74
3.2 REALIZAÇÃO DA RECEITA E A CONFRONTAÇÃO DA DESPESA (COMPETÊNCIA)	76
3.2.1 Receitas que crescem em uma proporção direta ao decurso do tempo.....	79
3.2.2 Reconhecimento da receita por valorização dos estoques (antes da venda, da transferência do bem).....	80
3.2.3 Produtos ou serviços de longo prazo de maturação (produção).....	82
3.2.4 Reconhecimento da receita após o ponto de venda.....	82
3.3 DENOMINADOR COMUM MONETÁRIO	83
4 AS CONVENÇÕES (NORMAS E RESTRIÇÕES).....	84
4.1 OBJETIVIDADE	84
4.2 MATERIALIDADE	86
4.3 CONSERVADORISMO	88
4.4 CONSISTÊNCIA	89
RESUMO DO TÓPICO 1.....	90
AUTOATIVIDADE	92
TÓPICO 2 – OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL	95
1 INTRODUÇÃO	95
2 OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS NO BRASIL	95
2.1 ENTIDADE	97
2.1.1 Pessoa Física x Pessoa Jurídica.....	98
2.1.2 Cisão das filiais.....	99
2.1.3 Consolidação de balanços.....	101
2.2 CONTINUIDADE.....	102
2.3 OPORTUNIDADE	105
2.4 REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL.....	114
2.4.1 Registro a valor presente – venda	119
2.4.2 Registro a valor presente – compra.....	121
2.5 COMPETÊNCIA	122
2.6 PRUDÊNCIA	127
LEITURA COMPLEMENTAR.....	130
RESUMO DO TÓPICO 2.....	134
AUTOATIVIDADE	136
UNIDADE 3 – MENSURAÇÃO DE ATIVOS, PASSIVOS E CONTAS DE RESULTADO.....	137
TÓPICO 1 – EVIDENCIAÇÃO DA TEORIA.....	139
1 INTRODUÇÃO	139
2 CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	141
2.1 ALGUNS COMENTÁRIOS ACERCA DO CONTEÚDO DESTA NORMA	145
3 COMPREENSIBILIDADE	146
4 RELEVÂNCIA	146
5 CONFIABILIDADE.....	147

6 COMPARABILIDADE	148
7 FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO	150
7.1 ITG 2000 – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.....	150
7.2 CTG 2001 – FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM FORMA DIGITAL PARA FINS DE ATENDIMENTO O SISTEMA DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED).....	151
RESUMO DO TÓPICO 1	153
AUTOATIVIDADE	155
TÓPICO 2 – CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO – ATIVO, PASSIVO E CONTAS DE RESULTADO	157
1 INTRODUÇÃO	157
2 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA	157
3 AVALIAÇÃO DE ATIVOS	161
3.1 CONCEITUAÇÃO.....	161
3.2 AVALIAÇÃO	164
3.2.1 Contas a receber	164
3.2.2 Aplicação em instrumentos financeiros e em direitos e títulos de crédito (temporários).....	165
3.2.3 Estoques	168
3.2.4 Ativo imobilizado	171
3.2.5 Investimentos relevantes em coligadas e controladas (incluindo <i>joint ventures</i>).....	181
3.2.6 Outros investimentos societários.....	181
3.2.7 Outros investimentos	182
3.2.8 Intangível	182
4 AVALIAÇÃO DO PASSIVO	182
4.1 CONCEITUAÇÃO.....	183
4.2 PASSIVO.....	184
4.2.1 Critérios de Avaliação do Passivo	185
4.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	186
5 AVALIAÇÃO DAS CONTAS DE RESULTADO	187
6 RESOLUÇÕES E NORMAS ATUALIZADAS	189
LEITURA COMPLEMENTAR	194
RESUMO DO TÓPICO 2	197
AUTOATIVIDADE	198
REFERÊNCIAS	201

A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

A partir do estudo desta unidade, você deverá ser capaz de:

- conhecer a evolução histórica da Contabilidade;
- identificar as principais Escolas do Pensamento Contábil;
- identificar os principais eventos que proporcionaram a evolução constante da contabilidade;
- relacionar os principais acontecimentos na evolução da contabilidade Brasileira.

PLANO DE ESTUDOS

Esta unidade está dividida em dois tópicos. Em cada um deles você encontrará atividades que auxiliarão na compreensão dos conteúdos apresentados.

TÓPICO 1 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA

TÓPICO 2 - A EVOLUÇÃO DO CONHECIMENTO



A EVOLUÇÃO HISTÓRICA

1 INTRODUÇÃO

Relatórios, avaliações, análise, gráficos, informações, tudo isto faz parte da nossa vida cotidiana de uma forma tão natural que, na verdade, são poucas as vezes em que paramos para nos perguntar como tudo isso surgiu, ou, por que sempre queremos mais informações, por que estamos o tempo todo avaliando tudo.

Na verdade, isso diz respeito ao processo evolutivo natural, afinal de contas, o homem é um ser racional, dotado de inteligência, e por isso insatisfeito, ávido por progresso, melhorias, evolução etc.

A histórica da humanidade é uma soma de relatos de puro desenvolvimento e o homem sempre se interessou por acompanhar essa evolução, de forma tal que pudesse saber a qualquer momento se realmente ele está avançando, em conhecimento, em riqueza, em sabedoria etc., ou se estava estagnado, ou até mesmo regredindo.

Desta maneira, o indivíduo tornou-se um observador nato e aprendeu a evoluir baseado em suas vivências (experiências) e nas perspectivas que se apresentavam. Assim ele pode, com o tempo, se defender, defender os seus, suas riquezas, acumular bens, fazer negócios e progredir.

Em relação à necessidade de evoluir e aos questionamentos, Marion (2000, p. 29) afirma:

Este homem, assim como qualquer um, era ambicioso, tinha desafios e queria ver sua riqueza aumentando. Aqui entra a função da Contabilidade já no início da civilização: avaliar a riqueza do homem; avaliar os acréscimos ou decréscimos dessa riqueza. Como o homem naturalmente é ambicioso, a Contabilidade existe desde o início da civilização.

Para que tudo isso desse certo, ele lançou mão de registros, que também foram evoluindo com o tempo. Esses registros não deixavam que as informações se perdessem e ajudavam o homem a se basear em fatos já ocorridos, para projetar o futuro.

Foi diante dessa necessidade de registros e acompanhamentos que nasceu e prosperou a contabilidade, considerada a ciência da riqueza, pois foi desenvolvida por meio da evolução do homem e de sua riqueza, justamente para poder registrá-la e controlá-la.

Quanto mais o homem aprimorava e entendia suas relações, e ampliava seus horizontes, mais ele tinha necessidade de informações, pois as novas situações precisavam ser interpretadas e decodificadas de tal maneira que ele, o homem, pudesse, a partir disso, tomar novas decisões com o objetivo de mais melhorias.

Nesse ponto, acho difícil definir, como diria o ditado popular, “Quem veio primeiro, o ovo ou a galinha?”, ou seja, será que foi a evolução do homem que impulsionou a contabilidade, ou foi a contabilidade, com o fornecimento de detalhes e informações importantes, que contribuiu para a evolução cada vez maior do homem e suas relações?

Na verdade, arrisco em dizer que as duas afirmações são verdadeiras, ora uma, ora outra. De qualquer maneira, é inegável que o estudo sobre o surgimento e a evolução dessa ciência é algo extremamente importante e fascinante. Afinal, se tivermos uma noção clara de onde vivemos e onde estamos, muito provavelmente saberemos o que fazer para chegar onde queremos.

2 O PERÍODO INTUITIVO PRIMITIVO

Para fazermos uma ligação com a contabilidade, primeiramente vamos entender um pouco de qual período estamos falando.

Estamos na Pré-história, nos períodos Paleolítico e Neolítico, que compreendem o período mais longo da história da humanidade, que abrange por volta de três milhões de anos atrás até cerca de 5.000 a.C.

2.1 PERÍODO PALEOLÍTICO

Foi nesse período que os grupos humanos começaram a utilizar utensílios de chifres de animais ou de rochas para desenvolver a caça e se proteger de outros grupos nômades, formando objetos pontudos, ou lascas, o que deu margem para que essa era também ficasse conhecida como a **Idade da Pedra Lascada**.

Por compreender um vasto período das primeiras atividades humanas, os historiadores e arqueólogos subdividem o Período Paleolítico em inferior e superior.

FONTE: <<http://www.infoescola.com/pre-historia/periodo-paleolitico/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

FIGURA 1 – IDADE DA PEDRA LASCADA



FONTE: <<http://www.infoescola.com/pre-historia/idade-da-pedra/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

Nosso estudo desse período intuitivo primitivo baseou-se especialmente no período Paleolítico Superior e Período Neolítico. O homem do Período Paleolítico Superior vivia em cavernas, em função dos constantes esfriamentos do planeta devido à quarta era glacial, tinha estatura média de 1,70 m, cabeça comprida e maior capacidade cerebral, caçava animais de grande porte com armadilhas, e desenvolveu a pintura rupestre nas cavernas, o que comprova sua superioridade de inteligência. Com o decorrer dos anos, esses homens passaram a viver em grandes grupos, e aprenderam a construir moradias com peles de animais, rochas e gravetos para contornarem o problema de escassez de cavernas nas novas regiões para as quais haviam migrado.

FIGURA 2 – ARTE RUPESTRE ENCONTRADA EM ROCHAS NOS EUA



FONTE: <<http://www.infoescola.com/artes/arte-rupestre/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

FIGURA 3 – ARTE PARIETAL EM LASCAUX, FRANÇA



FONTE: <http://www.auladearte.com.br/historia_da_arte/paleolitico.htm#axzz3X5WWainq>
Acesso em: 13 abr. 2015.

No fim do Período Paleolítico, o planeta sofria variações climáticas glaciais, a temperatura começou a amenizar e ficar mais favorável aos homens primitivos, provocando grandes mudanças entre o intervalo histórico de transição do Período Paleolítico ao Período Neolítico.

2.2 PERÍODO NEOLÍTICO

No Período Neolítico, muitas mudanças acontecem, a começar pelo clima, que criou condições de vida mais favorável para os homens e animais, com a formação de rios, desertos e florestas tropicais, possibilitando um contato maior do homem com a natureza. Esse período é conhecido como Nova Idade da Pedra e Idade da Pedra Polida, que teve início por volta de 7000 a.C.

FIGURA 4 – PERÍODO NEOLÍTICO



FONTE: <<http://www.infoescola.com/pre-historia/periodo-neolitico/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

O homem neolítico descobre as vantagens de viver em grupo. As estruturas sociopolíticas são mais sólidas, ou seja, determinados grupos ocupam certas regiões sob a influência de um líder, geralmente mais velho, o mais esperto ou o que tivesse mais força física. Os homens saíam para caçar, e as mulheres ficavam cuidando das aldeias, com seus filhos. Com mais tempo de convivência em grupo, desenvolveram as primeiras atividades de lazer. O comércio foi aperfeiçoado e o homem neolítico cria o dinheiro, que inicialmente era representado por sementes de cores diferentes. Muitas evoluções aconteceram na era neolítica, que é considerada o último período pré-histórico.

2.3 RELAÇÃO COM A CONTABILIDADE

O homem sempre demonstrou a necessidade e o desejo de avaliar sua evolução ao longo dos tempos, desde os primórdios das civilizações. Com certeza, hoje fica fácil entender essas necessidades e esses desejos, pois vivemos em outra realidade, estamos munidos de números, da escrita, da tecnologia da informação e tantas outras benesses que vieram exatamente por causa dessa evolução. Porém, vamos imaginar como o homem podia avaliar seu crescimento numa era em que nada disso existia, numa era em que tudo era rudimentar e que as necessidades do homem estavam praticamente resumidas meramente à sobrevivência da espécie.

As preocupações eram: escapar do ataque dos animais e conseguir alimento para sobreviver. Nesse ambiente hostil, o homem precisava se orientar, precisava saber onde caçar melhor, onde se esconder, onde encontrar alimento, e assim ele criou sua própria linguagem, o desenho, as marcações em grutas e rochas.

O homem começou a armazenar objetos e animais, motivado provavelmente por momentos de escassez. Porém, para que conseguisse memorizar o que já havia armazenado, fazia suas inscrições (desenhos), em grutas e rochas, de seus objetos e daqueles objetos e/ou animais. Estudiosos encontraram muitas dessas inscrições em grutas e rochas, no Brasil, em Portugal, na França, nos Estados Unidos, e em outros países.

Alguns historiadores atribuem esses desenhos a expressões artísticas, porém muitos arqueólogos afirmam serem registros de avaliação patrimonial, conforme relata Sá (1997, p. 20):

Antes, pois, que o homem soubesse escrever e calcular, já estas manifestações ocorriam. Algumas têm sido confundidas com manifestações artísticas, embora historiadores famosos, como Melis, e arqueólogos consagrados, como Figuiet, não tenham deixado dúvidas quanto à sua natureza contábil.

Esses registros feitos por meio de desenhos e riscos evidenciavam também a importância que o homem daquela época dava ao aumento de sua riqueza, e criava ali a conta primitiva, composta de dois aspectos essenciais para

a avaliação: a qualidade e quantidade. Sendo que a qualidade era obtida pelo desenho que definia o animal, o objeto ou alimento possuído, e a quantidade por meio dos riscos e sulcos feitos ao lado do desenho e que davam a dimensão de volume.

Nesse período não se conhecia a contabilidade enquanto ciência, porém, o homem já demonstrava preocupação em registrar seu patrimônio de alguma maneira que pudesse ser comparado entre períodos diferentes e possibilitasse então a avaliação do crescimento desse patrimônio e a acumulação de riqueza.

Afirmam Iudícibus e Marion (2000, p. 32): “[...] assim, conclui-se que desde os povos mais primitivos, a Contabilidade já existia em função da necessidade de controlar, medir e preservar o patrimônio familiar e, até mesmo, em função de trocar bens para maior satisfação das pessoas”.

Já Iudícibus (2012, p. 16) afirma: “[...] a Contabilidade é tão antiga quanto o homem que conta e que é capaz de simbolizar os objetos e seres do mundo, por meio da escrita, que as línguas primitivas tomavam, em muitos casos, feição pictórica”.



Para facilitar a compreensão, leia IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Parte 2 – Resumo da Evolução Histórica da Contabilidade.

3 O PERÍODO RACIONAL-MNEMÔNICO

3.1 A MESOPOTÂMIA

Como vimos no Período Intuitivo Primitivo, o homem sempre se preocupou em registrar seus avanços, sua evolução, sempre com um olhar mais cuidadoso para aquilo que possuía, ou seja, seu patrimônio. As sociedades vão se desenvolvendo e juntamente com elas o aparecimento do Estado, dos poderes religiosos e suas riquezas, a arte de escrever e contar que influenciaram consideravelmente para a evolução dos registros contábeis.

Como a contabilidade está ligada ao registro do patrimônio, e este, por sua vez, tem maior importância à medida que se acumula mais riqueza, é quase que óbvio concluir que os registros contábeis foram se aperfeiçoando na mesma velocidade em que os povos se desenvolviam, especialmente em relação ao acúmulo de riqueza. Essa conclusão nos leva a entender a importância da região da Mesopotâmia e do Egito na evolução dos registros contábeis.

Juntamente com a formação da civilização egípcia acontecia a formação da Mesopotâmia, na região existente entre os rios Tigres e Eufrates, apenas a poucas centenas de quilômetros do Egito, considerada uma área com terrenos altamente produtivos, que se estendiam no rumo norte da Babilônia para o planalto do Eufrates, e depois se curva no rumo sul, outra vez, passando pela Síria e pela Palestina.

Por conveniência os historiadores se referem a essa civilização como mesopotâmica, embora seja, às vezes, o termo Mesopotâmia restringindo à parte norte da terra que fica entre os dois rios.

FIGURA 5 – EGITO ANTIGO



FONTE: <<https://www.infoescola.com/antiguidade/alto-egito/>> Acesso em: 10 jun. 2019.

FIGURA 6 – MESOPOTÂMIA



FONTE: <<https://escola.britannica.com.br/artigo/Mesopot%C3%A2mia/481886/recursos/183492>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

Apesar de próximas, as civilizações do Egito e da Mesopotâmia tinham diferenças bem acentuadas, conforme poderemos ver no quadro a seguir:

QUADRO 1 – DIFERENÇAS ENTRE AS CIVILIZAÇÕES DO EGITO E DA MESOPOTÂMIA

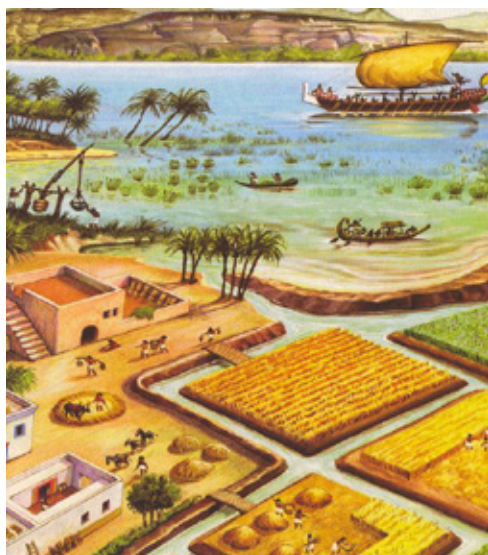
	EGITO	MESOPOTÂMIA
Cultura	Predominantemente ética.	Jurídica.
Atitude	Alegre resignação relativamente liberta de superstições grosseiras.	Melancólica, pessimista e inquieta por terrores mórbidos.
Crenças	Imortalidade da alma e dedicava grande parte de seus esforços à preparação da vida futura.	Vivia no presente, olhava com indiferença seu destino após a morte.
Religião	Compreendia conceitos de monoteísmo, uma religião de amor e igualdade social.	Uma religião raramente ultrapassava o estágio de um politeísmo primitivo e suas ideias de justiça se limitavam, em grande parte, à observância literal dos termos de um contrato.

FONTE: O autor

Hoje em dia, a região da Mesopotâmia não chama tanto a atenção, a não ser pelo petróleo existente. Mas não foi sempre assim, na antiguidade essa região era muito próspera, especialmente porque a base da economia era a agricultura, e sendo uma área servida por dois rios, tornava-se um local muito especial.

Na época das cheias, as águas transbordavam por toda a planície, e quando as águas baixavam, deixavam acumulada sobre o solo uma quantidade muito grande de húmus (matéria orgânica produzida pela decomposição de animais e plantas) que naturalmente adubava o terreno, tornando-o extremamente fértil. Como se não bastasse, a enchente trazia consigo uma quantidade grande de cardumes, que tornavam a pesca bastante atrativa, além de propiciar a criação de animais próximos às margens.

FIGURA 7 – PLANTAÇÕES NA MESOPOTÂMIA



FONTE: <<http://portfoliogeogra.blogspot.com.br/2012/10/aguas-e-os-povos-civilizacao-sem-o-nilo.html>> Acesso em: 13 abr. 2015.

A sociedade mesopotâmica era dividida entre os chefes religiosos e sacerdotes (no comando), os ricos comerciantes e proprietários, a população livre e escravos. A arrecadação de impostos e obras públicas, o trabalho coletivo e o intenso comércio foram cruciais para o desenvolvimento da escrita, da matemática, do calendário, das leis, dos padrões monetários de pesos e medidas.

Diante de tal desenvolvimento, havia a necessidade de registros, e assim foi desenvolvida a escrita cuneiforme, basicamente contábil, que consistia em registros feitos em plaquetinhas de argila fresca, sulcadas por estiletes de madeira pontiagudos. Esses registros eram na verdade símbolos (ideográficos), e, por sua forma de cunha, esta escrita recebeu o nome de “cuneiforme”.

FIGURA 8 – ESCRITA CUNEIFORME



FONTE: <<https://icommercepage.wordpress.com/2010/09/26/a-escrita-cuneiforme/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

Tais foram os aperfeiçoamentos burocráticos para a realização da escrita, na Mesopotâmia, que esse local, sem nenhuma dúvida, pode ser caracterizado como o ponto alto da racionalidade mnemônica da riqueza; nada existe a surpreender nessa hipótese, pois também esse laborioso povo foi autor do sistema decimal, do calendário, dos pesos e medidas, dos títulos de crédito e, até, do que viria a ser o nosso alfabeto. (SÁ, 1997, p. 24)

Muito se evoluiu em relação à escrita na Mesopotâmia, mas, obviamente, isso levou milhares de anos. Durante todo esse período criaram-se escriturações mais complexas, como apurações de custos, controles gerenciais de produtividade, orçamento.

Aproximadamente 2.000 anos antes de Cristo, a Mesopotâmia já escriturava o Razão, tinha inúmeras demonstrações e sumários de fatos patrimoniais, contava com orçamentos de receitas e despesas públicas bem evoluídas e produzia balanços de qualidade.

A escrituração patrimonial tinha uma grande importância não só para órgãos religiosos e públicos, mas também para os comerciantes e homens ricos, que usavam para medir seu patrimônio. Tão grande era a importância da escrituração que escolas foram organizadas e boa parte das tábuas encontradas por historiadores foi produzida por alunos dessas escolas de escrituração.

3.2 EGITO: DO PAPIRO AOS LIVROS CONTÁBEIS

Os egípcios e os sumero-babilônios (Mesopotâmia) tiveram muitas semelhanças no uso da contabilidade, porém, no que se refere à escrita, ambos trilharam caminhos um pouco diferentes. Os egípcios deram passos importantes com o uso do papiro (papel) feito das folhas de papiro (planta).

Este papel (papiro) era utilizado pelos escribas egípcios para escreverem textos e registrarem as contas do império. Vários rolos de papiro contando a vida dos faraós foram encontrados pelos arqueólogos nas pirâmides egípcias.

A escrita continuava a ser feita à base de símbolos, porém, o aperfeiçoamento era constante, inclusive com a preocupação da diminuição do tempo que se gastava para efetuar volumosos registros de fatos contábeis e administrativos.

FIGURA 9 – UMA PARTE DO PAPIRO RHIND, EXPOSTO NO MUSEU BRITÂNICO – LONDRES



FONTE: <<https://opiniaocentral.wordpress.com/tag/papiro-de-rhind/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

Muitas situações influenciaram para que os sumero-babilônios e egípcios evoluíssem no processo de registros contábeis, como, por exemplo, a evolução da matemática, as boas estruturas administrativas e as qualidades artísticas.

Em face dessa evolução, o papel do responsável pela escrituração contábil foi se tornando cada vez mais importante. Os contadores eram profissionais altamente respeitados. A eles cabiam atividades muito importantes, inclusive

diplomáticas e militares. Algumas atividades, como, por exemplo, viagens longas, eram normalmente acompanhadas por contadores, que registravam em contas especiais para apurações específicas.

O fato de a contabilidade desempenhar um papel tão proeminente entre as utilizações da escrita na economia política do Próximo Oriente Antigo teve uma série de consequências para o sistema cultural. Significava que se dava grande ênfase não às utilizações mais complicadas, narrativa, descritiva ou literária da linguagem, mas às de um tipo não sintático, que caracterizam a arte do guardalivros e o cálculo. (GODY, apud SÁ, 2000)

3.3 CRETA

Em Creta, de todo o material arqueológico encontrado, boa parte é de elementos contábeis. Historiadores conseguiram identificar, por meio de objetos, que a contabilidade havia continuado sua evolução paralelamente à evolução percebida na civilização pré-helênica, que demonstrava influências das já maduras civilizações do Oriente Médio e África. A escrita era ideográfica no início, mas depois evoluiu à fonética. Foram encontradas evidências da existência de tábuas contábeis, peças de mármore onde eram publicados os balanços e colocados em praça pública. As contas de mesma natureza tinham tábuas ligadas por cordões, representando assim o que conhecemos hoje como razão contábil. O que denota uma qualidade, ou pelo menos a preocupação com a qualidade contábil.

3.4 GRÉCIA

Apesar da grande importância que Grécia e Roma têm no desenvolvimento dos povos, poucos são os documentos contábeis existentes da era mais antiga.

A Grécia contribuiu demasiadamente para a evolução da contabilidade. Vincenzo *apud* Sá (1997, p. 29) destaca “[...] a grande influência dos gregos no estabelecimento da doutrina patrimonialista, em função da classificação que faziam dos bens, bem como em relação às referências de Aristóteles e Platão sobre os conceitos da riqueza”.

As atividades comerciais e bancárias eram intensas na Grécia e contribuíram para a melhoria da escrita contábil, que contava com um livro de registro, denominado Gramata. Em termos de divulgação, a contabilidade do Estado era gravada em lápides de mármore expostas em praças, para que todos pudessem ter conhecimento das entradas e saídas de dinheiro.

A civilização grega dava muita importância à contabilidade, especialmente para a contabilidade do Estado, ou seja, o que conhecemos hoje como contabilidade pública, que ao tempo de Clístenes tinha como responsável o colégio dos apodectais, onde os registros eram centralizados. Mas a gestão financeira, especialmente os pagamentos, era dividida em várias caixas especiais.

Segundo Sá (2000), o orçamento do Estado era feito tendo por base a escrita dos apodectais, que eram os contadores públicos. Uma das maiores preocupações parece ter sido aquela de pagamento de pessoal, pois este era o principal item dos gastos ordinários do Estado ateniense, segundo especialistas da História Grega, como Giordani.

3.5 ROMA

3.5.1 A História

Partindo da história contábil grega, que representou um avanço considerável na escrita contábil, vamos agora para o mundo romano, seu sucessor, que foi um povo muito rico, imenso e poderoso, com uma extensão de terras muito maior que a Grécia. O mundo romano desenvolveu uma estrutura social bem definida.

Para entendermos toda a evolução contábil desse Império, vamos resumidamente entender primeiro sua evolução como nação.

Roma teria sido fundada em meados do século VIII a.C., por Rômulo, juntamente com Remo, filhos gêmeos da princesa latina Réia Sílvia e do deus Marte. Rômulo teria sido então o iniciador da realeza romana.

Os habitantes da primitiva Roma eram agricultores e pastores, mas que realizavam algumas trocas com outros povos da região.

A partir do final do século VII a.C., acentuou-se a urbanização de Roma, com o aparecimento de templos e edifícios públicos, abertura de ruas mais regulares e pavimentação rudimentar.

FONTE: <<http://www.clickescolar.com.br/origem-de-roma.htm>> Acesso em: 13 abr. 2015.

A aceleração dessa urbanização se deve ao fato de que Roma se localizava na confluência de várias rotas de comunicação com as regiões vizinhas, como Etrúria e a Magna Grécia. Por conta disso, havia na região vários mercadores etruscos e gregos. Por causa dessa posição estratégica, os etruscos conquistaram Roma, em meados do século VI a.C., e assim, transformaram Roma na principal cidade da região do Lácio.

A história de Roma é tradicionalmente dividida em três períodos: monarquia, república e império.

3.5.1.1 A Monarquia

A classe social era denominada de Gens, uma sociedade aristocrática, muitas vezes proprietária de escravos. As mulheres casadas não tinham direito à herança paterna. A organização de gens era restrita à população nativa, e eram conhecidos como patrícios.

Dez gens formavam uma cúria, e da reunião de dez cúrias formava-se uma tribo. As práticas religiosas, seus santuários e sacerdotes eram definidos por cada cúria. As tribos definiam quem seria o chefe militar e o grande sacerdote. O povo romano era formado por três tribos, e era denominado *populus romanus*. Disponível em: <<http://www.clickescolar.com.br/a-monarquia-romana.htm>> Acesso em: 13 abr. 2015.

Aqueles que não participavam das gens, e eram submetidos a elas, eram chamados de plebeus, não eram considerados cidadãos romanos e sim súditos, podiam possuir terras, servir ao exército e pagavam impostos, mas não podiam exercer cargos políticos, e não tinham direito de participar das divisões de terras conquistadas pelo Estado Romano.

Nessa sociedade havia também os clientes, pessoas que dependiam dos aristocratas, pois pagavam com seu trabalho a terra recebida deles. Resumindo, os clientes tinham uma dependência pessoal com um aristocrata, os plebeus dependiam do Estado e os escravos eram propriedade da família patrícia.

Politicamente, Roma era conduzida por um rei, que era chefe militar, juiz supremo e sumo sacerdote, sendo escolhido entre os chefes militares e religiosos das tribos romanas. O Senado era formado pelo Conselho de Anciãos, que prestava assistência ao rei.

3.5.1.2 A República

A Monarquia Romana acabou quando a aristocracia se colocou contra a dominação etrusca e a tirania do rei Tarquínio, que foi deposto. O Senado assumiu o poder, a aristocracia continuou a ser a classe dominante econômica e politicamente o Senado passou a ser a instituição mais poderosa do mundo romano.

A sociedade começou a sofrer divisões consideráveis, os pequenos proprietários, endividados, elevavam o número de escravos, de trabalhadores servis e até mesmo de clientes. Havia também enfrentamentos entre patrícios e plebeus e também entre os próprios plebeus.

Nesse mesmo momento de mudanças e conflitos na sociedade romana, iniciaram as lutas contra vizinhos do Estado romano, os volscos, équos e hérnicos. A princípio eram lutas com caráter defensivo, porém, com o tempo tornaram-se lutas expansionistas, ou seja, com o objetivo de controlar toda a Itália meridional.

Com as conquistas de novas terras, os problemas se acentuavam. A principal atividade era a agricultura, com predominância das pequenas propriedades cultivadas pelos próprios donos, auxiliados, às vezes, pelos escravos. As terras pertencentes ao Estado aumentavam na proporção das conquistas e deveriam ser cedidas aos membros da comunidade, sendo que os terrenos ocupados estariam sujeitos ao pagamento de taxas e os desocupados serviriam como pastos, no entanto a maioria das terras era abandonada e improdutiva, sendo ocupadas por particulares, sem que estes pagassem suas taxas. Na apropriação de terras a vantagem era dos aristocratas, pois estes é que ocupavam os cargos públicos e tinham o poder de decisão, apesar de a assembleia centúria ser composta também de plebeus, que eram a minoria, e sua participação era meramente formal.

Com o passar dos anos os plebeus começaram a participar da vida militar, que se intensificava em função das guerras pelo expansionismo acentuado. Dessa maneira, os pequenos proprietários, agora militares também, passavam muito tempo afastados de suas propriedades, o que provocava, conseqüentemente, a ruína.

Por outro lado, as propriedades dos patrícios só aumentavam. A divisão das classes sociais se acentuara de tal maneira que os plebeus abandonaram Roma e foram viver no Monte Sagrado, próximo à cidade. Em função dessa retirada, o exército enfraqueceu e várias concessões foram feitas para que os plebeus voltassem a Roma. A principal concessão feita foi a possibilidade de eleger no início dois representantes, e mais tarde dez, denominados tribunos.

Esses se tornaram os grandes protetores da plebe, pois podiam impedir qualquer ação do Estado contra os plebeus.

Com a participação política garantida, os plebeus somaram algumas conquistas. A primeira delas aconteceu em 450 a.C., com o aparecimento do primeiro código de leis escrito da história romana, a Lei das Doze Tábuas, regido por patrícios e plebeus. Dez anos depois os plebeus conquistaram o direito de um dos cônsules ser de origem plebeia, e mais tarde o direito de ocupar o cargo de ditador. Apesar das conquistas significativas dos plebeus, o controle do Estado permanecia nas mãos da aristocracia.

3.5.1.3 O Império

Foi durante o período republicano que Roma se transformou de simples cidade-estado em um grande império, voltando-se inicialmente para a conquista da Itália e mais tarde de todo o mundo mediterrâneo. O período imperialista durou aproximadamente um milênio, desde a monarquia até o baixo império, e pode ser dividido em basicamente duas fases: a primeira aconteceu com a conquista da Itália, e a segunda corresponde à formação do poderoso império mediterrâneo.

Os principais fatores da primeira fase da era imperialista foram:

- A necessidade de novas terras agricultáveis.
- Conflito entre aristocracia e pequenos proprietários.
- Disputa pelas terras do Estado, que haviam sido tomadas em lutas contra outros povos.
- A aristocracia rural, por meio da conquista, ampliava seus domínios territoriais e seu poder político e militar.

Na segunda fase imperialista:

- Os latifúndios escravistas dominaram a economia romana.
- Recrutamento de mão de obra escrava passou a ser fator predominante do expansionismo militar.
- Conquistas territoriais, por meio das Guerras Púnicas, tais como: Sicília, Córsega e Sardenha, além da Espanha.
- Mudanças sociais e econômicas em função das novas e grandes conquistas, como, por exemplo: a cobrança de tributos anuais, em espécie ou moeda, o pagamento de indenizações de guerra, a exclusividade na exploração das minas e, principalmente, o recrutamento de escravos entre a população dominada.
- Há uma estratificação entre os plebeus, separando ricos e pobres.

3.5.2 A contribuição para a contabilidade

Apesar do resumo que fizemos a respeito da história vivida no mundo romano, é nítida a grandiosidade dessa civilização, em todos os sentidos, em relação à acumulação de riquezas, extensão territorial, aprimoramento dos sistemas sociais, políticos e até mesmo sistemas de administração. Roma passou por grandes transformações e desenvolvimento, muitas adaptações culturais, religiosas, políticas, econômicas e sociais, e é por isso que sua história tem uma importância significativa para a história da contabilidade. Os registros contábeis acompanham o homem desde o início dos tempos, e esse acompanhamento é feito de evolução.

Na era romana, a contabilidade obteve uma evolução na mesma proporção que a evolução da civilização romana, e pode ser considerada como de excelente qualidade, superior a épocas e civilizações antecessoras. Nos poucos documentos encontrados, verifica-se uma contabilidade analítica, com registro de fatos patrimoniais por atividade, e preocupada com a prova dos livros contábeis. Registros detalhados também foram encontrados no Egito e nas civilizações mesopotâmicas, porém aqueles encontrados em Roma demonstravam maior precisão.

Segundo Sá (1997, p. 30):

Conhecemos, pelas referências literárias, a existência dos livros *Adversária* (uma espécie de rascunho dos fatos), o *Codex accepti et expensi* (livro básico de prova e que se destinava fundamentalmente a movimentos de Caixa e de Contas Correntes), *Ratio praedii* (livro de propriedades), *Ratio pecoris* (livro de rebanhos), *Ratio vinaria* (livro de movimento vinícola), *Ratio olearia* (livro da produção do azeite) etc.

Em Roma, para tudo se produziam balanços e se faziam prestações de contas. Nesse sentido, basta olharmos para a história e analisarmos o tamanho e a complexidade do Império Romano, com sua enorme extensão de terras, seu complexo sistema administrativo e outras questões, como, por exemplo, deslocamento de tropas para as guerras, para entendermos o quão era detalhada a contabilidade daquela época e o quão era complexa também. Obviamente, a estrutura pública do Império Romano era algo de uma grandiosidade assustadora para a época, e assim a contabilidade pública passava a ser a mais cuidadosa e importante também, tanto que era uma contabilidade centralizada, para a qual havia um Contador Geral do Estado. Este, por sua vez, era considerado o homem público mais bem pago e o mais poderoso gestor da riqueza do Império Romano.

A era romana é considerada o ponto alto da era racional-mnemônica, que esteve sempre em ascensão.

Com a queda do Império Romano, não se perdeu o que se havia conquistado em relação à contabilidade, mas obviamente a diminuição da riqueza no Ocidente oportunizou ao mundo árabe a possibilidade de grandes contribuições no campo da contabilidade. Como a contabilidade é a ciência que registra a evolução da riqueza, ela encontrará sempre um terreno fecundo para mudanças e evoluções em ambientes de constante crescimento e progresso.

4 O PERÍODO LÓGICO-RACIONAL

Este período concentra-se na Idade Média, com contribuições racionais que vieram da Antiguidade. Neste caso, a religião católica tem uma grande participação, especialmente no Ocidente, pois era uma organização bastante complexa, reunindo conventos, mosteiros e abadias como centros de produção e consumo, o que exigia também certa complexidade em relação aos registros contábeis, que a princípio seguiam a estrutura romana.

Dois governos foram importantes para o desenvolvimento da contabilidade na Idade Média, o de Justiniano e o de Carlos Magno.

Justiniano foi imperador romano do Oriente desde 1º de agosto de 527, seu objetivo era recuperar o antigo esplendor de Roma. Como imperador, controlava todo o sistema político e religioso. Uma vasta camada de funcionários públicos, dependentes e obedientes ao imperador, vigiava e controlava todos os aspectos da vida dos habitantes do império. Devido à grande extensão territorial, o império era constituído de povos de naturalidade e línguas diferentes, o que facilitava para alguns escapar das autoridades imperiais. Como a Igreja estava no poder, a escrita contábil das unidades gestoras de riqueza da mesma teve uma importância ainda maior.

FONTE: <<http://www.e-biografias.net/justiniano/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

Carlos Magno foi Rei dos Francos e Imperador do Ocidente, se destacava nas áreas militar e religiosa, e por esse motivo não governa nem administra, ao contrário, se dedica a exercer uma supremacia militar e religiosa. A sociedade organiza-se e administra-se por si mesma, sob o comando de múltiplos poderes locais constituídos em virtude do desenvolvimento das famílias. Tal é a origem do feudalismo e, com ele, a necessidade de novos controles contábeis.

Por outro lado, no Oriente o desenvolvimento se faz diferente. Sem os problemas oriundos das grandes propriedades, e sem os problemas sociais vividos no Ocidente, as necessidades de registros eram outras, e estrutura-se então um novo critério de registros contábeis, que mais tarde se aperfeiçoaria na Itália e seria conhecido como partidas dobradas ou partidas duplas.

O método das partidas dobradas era uma forma de registrar um fato em sua causa e efeito, sendo que não existiria débito sem crédito de igual valor.

Segundo Sá (1997, p. 34, grifos do autor), “[...] a influência das matemáticas, o fato de a escrita contábil estar atada ao cálculo desde seus primeiros tempos e de ter-se intensificado seu ensino nas escolas de matemática, tudo isto nos faz aceitar a força da *mente lógica* como geradora do processo das partidas duplas”.

Apesar de tanta discussão em torno do assunto, não é possível precisar sobre o nascimento da técnica de debitar, creditar e nem tampouco afirmar quem foi seu autor. Inclusive, algumas teses apresentadas em congressos internacionais de História exibem provas da existência de livros contábeis ensinando métodos semelhantes no Oriente há mais tempo, e a sua utilização nas cortes do Egito no início da Idade Média.

Apesar das incertezas a respeito do nascimento da partida dobrada, não podemos duvidar que este método foi o avanço mais importante ocorrido na escrituração contábil nos últimos dois mil anos.

Em 1202 é escrito o livro de Leonardo Fibonacci, intitulado *Liber abaci*, que influenciaria de maneira importante a Contabilidade, a Matemática e o Comércio, e que contribuiria, mais tarde, para o amadurecimento das partidas dobradas. O período era de desenvolvimento crescente do capitalismo e do raciocínio lógico matemático, ambiente propício para o nascimento das partidas dobradas ou, pelo menos, para sua introdução nos processos de registros contábeis.

Durante o século XIV, muitas companhias registravam seus fatos administrativos em livros próprios. Era comum, à época, ter livros com nomes relativos aos fatos. Assim, havia livros como: Diário, Razão, dos Sócios, de Compras e Vendas, Caixa, das Possessões, das Expedições, de Pequenas Despesas, de Vendas a varejo, de Produção, das Feiras, das Viagens, das Filiais, de Balanços etc., e cada livro era designado por uma cor (Livro Negro, Livro Amarelo etc.). Havia também, no século XIV, a apuração de custos em separado, em livro próprio, com todo o detalhamento possível sobre fases da produção e serviço.

Sá (1997, p. 37) afirma: “[...] uma obra de autor desconhecido e que circulou em Florença, sob a denominação de A arte da seda, no século XV, dá-nos ampla ideia de toda a profundidade do trabalho contábil de custos e sua grande qualidade como fonte de informação e de análise”.

5 O PERÍODO DA LITERATURA

A existência de livros sobre contabilidade no século XI é fato comprovado, especialmente no Oriente Médio, porém a sua difusão era pequena, haja vista que não havia, naquele momento, a imprensa, e por esse motivo, para discriminar a cultura contábil através dos livros era necessária a cópia dos mesmos de manuscritos originais, e isso, obviamente, dificultava a difusão dessa literatura. Apesar da limitação na pulverização desse conhecimento, historiadores atribuem a esse período o marco histórico da literatura contábil, em função, basicamente, da qualidade dos sistemas de registros contábeis existentes na época.

Apesar do século XI ser considerado o marco da literatura contábil, sua contribuição para o avanço da disciplina veio apenas nos séculos XIII e XIV, e principalmente no século XV, em função do advento da imprensa por Gutemberg.

O grande acontecimento, na verdade, foi a edição do livro de Frei Luca Pacioli em 1494, cujo mérito de suas consequências para a literatura não estava exatamente no conteúdo do livro, mas sim pelo fato de ter sido impresso e assim ter proporcionado a disseminação do conhecimento com maior velocidade do que o que havia sido feito até aquele momento. Inclusive antes da edição do livro de Luca Pacioli, algumas obras manuscritas, como a de Abdullah Ibn Mohammed Ibn Kya al - Mâzenderâni, datada de 1330, de 277 páginas. Copiada em Teerã, com oito capítulos, já apresentava o Diário, Razão, Livro de Apuração do Resultado, assim como diversos outros livros de contabilidade e uma ideia embrionária de partidas dobradas em função da igualdade de débito e crédito.

Outra situação semelhante, porém mais próxima da edição de Frei Luca Pacioli, refere-se à obra de Benedetto Cotruoli, que foi escrita em 1458, porém editada em 1573, intitulada *Della mercatura e del mercante perfetto*, e que expunha a partida dobrada.

FIGURA 10 – OBRA DE BENEDETTO COTRULI



FONTE: <http://1.bp.blogspot.com/_k7q7PTiljn4/Sj_U_6tc4wl/AAAAAAAAAAo/QOyNpQXIVg4/S150/sem+t%C3%ADtulo3.bmp> Acesso em: 13 abr. 2015.

A tão consagrada obra de Frei Luca Pacioli, a quem muitos dão o crédito de primeira obra sobre as partidas dobradas, e a quem muitos creditam, inclusive, a invenção das partidas dobradas, na verdade trata-se de um livro dividido em "distinções", subdivididas em "tratados" e estes subdivididos em "capítulos", onde a parte contábil é apenas um tratado intitulado "Tractatus de computis et scripturis", onde, segundo Sá (1997), é exposto o processo das partidas dobradas, sem a originalidade dos manuscritos islâmicos e do livro de Cotrugli.

Ainda sobre o livro de Luca Pacioli, segundo Sá (1997, p. 42), "[...] nesse livro, muitos são os aspectos comerciais destacados, são feitos aconselhamentos sobre a gestão e evidenciadas práticas já bem amadurecidas de procedimentos pertinentes".

Após a edição do livro de Frei Luca Pacioli, muitos autores produziram obras de qualidade exemplar, difundindo o método, com formas distintas de exposição. No quadro a seguir, um resumo dessas obras.

QUADRO 2 - AUTORES E SUAS OBRAS

AUTOR	ANO	OBRA
Gian Francesco Aritmético	1516	Manual de cálculo, com algumas páginas sobre partidas dobradas.
Giovanni Antônio Tagliente	1525	Luminário de arithmetica, libro doppio.
Girolamo Cardano	1519	Practica arithmetica et mensurandi singularis.
Johan Gotlieb	1531	Ein Teutsch Verstending Buchhalten.
Domenico Manzoni	1540	Quaderno Doppio col suo giornale novamente composto etc.
Alvise Casanova	1558	Specchio lucidissimo nel quale si vedono essere tutti i modi, et ordini di scrittura.
Angelo Pietra	1586	Indirizzo degli economia.
Bartolomeu Salvaddor de Solorzano	1590	Livro Caixa.
Giovanni Antonio Moschetti	1601	Contabilidade Industrial.
Bastiano Venturi	1665	Contabilidade e Gestão Agrícola.

FONTE: O autor

Nem todos os livros citados acima são livros que tratam exclusivamente de contabilidade, porém todos eles enalteciam a importância da contabilidade e sua escrita para a gestão. Assim, começaram, através dos livros, a descrever processos e buscar novos conceitos, proposições e teorias.

6 O PERÍODO PRÉ-CIENTÍFICO

Segundo Sá (1997, p. 44), "a vocação para a ciência acontece quando se busca a verdade a respeito de acontecimentos que desejamos explicar".

A ciência é construída através de um conjunto de teorias, formadas a partir de conceitos, que por sua vez esclarecem as verdades.

O nascimento de uma ciência passa, obrigatoriamente, pelo grande interesse sobre um tema, e pela vontade dos estudiosos de aprofundarem-se no tema, buscando verdades. Na história contábil não há provas suficientes para definir com exatidão quando foi o início da busca pela ciência contábil, ou seja, a ciência da riqueza das células sociais, como chamou Sá, em seu livro "História Geral e das Doutrinas da Contabilidade". Mas, nota-se um esforço de entendimento a partir das obras editadas na Itália, por autores dedicados à cultura administrativa, matemática e jurídica, como vimos na relação de autores e obras, no item 5, estudado anteriormente.

Ao longo da história contábil, desde a pré-história até aproximadamente o século XVI, a importância sempre foi em relação à escrita contábil, e como personagem principal dessa história contábil temos a "conta", que era, até aquele

momento, o instrumento contábil mais importante, o destaque. É natural que a conta se transformasse no objeto principal da contabilidade, pois era o item que mais se destacava na escrita, e dessa forma desenvolveu-se nesse período o Contismo, ou seja, o estudo da contabilidade tendo como objeto central as contas contábeis.

Neste contexto, Schmidt e Santos (2006, p. 18) descrevem que “o objetivo das contas é sempre o de registrar uma dívida a receber ou a pagar, ou seja, o processo central de registro do haver e do dever”.

Dentro da linha de pensamento denominada de Contismo, o autor que se destaca é o beneditino Ângelo Pietra, não só pela importância dada às contas, mas principalmente pelo caráter pré-científico, preocupando-se em observar fatos, buscar conceitos e ensaiar teorizações. Assim, em sua obra, além de uma ideia sobre plano de contas, escreve também sobre avaliação de bens, exercício social, elementos patrimoniais, entre outros assuntos. Pietra se preocupava, em sua obra, em associar a utilidade do conhecimento contábil às finalidades das células sociais.

Durante o período Pré-Científico alguns autores importantes sucederam Pietra, a saber:

- **Moschetti:** Giovanni Antonio Moschetti tem sua importância nesse período por ter sido considerado o primeiro a escrever sobre a Contabilidade Industrial, apesar de se ter conhecimento de um trabalho anônimo manuscrito no século XIV, sobre a arte da seda em Florença, porém o livro de Moschetti tem características mais científicas, por conter levantamentos de fenômenos que mais tarde seriam alvo de questionamentos.
- **Venturi:** o mérito da obra de Bastiano Venturi está no fato de se preocupar não só com o ato de se fazer registros contábeis precisos e detalhados, mas principalmente de fazer uma ligação entre a contabilidade e a administração, ditando normas rigorosas com o objetivo de se detectar o desperdício e a fraude, e preconizando o Diário-Razão, que seria mais tarde apresentado por escritores franceses. Venturi é considerado um dos principais precursores da Contabilidade Gerencial.
- **La Porte:** O francês Matthieus La Porte edita em 1712, portanto século XVIII, o livro *La Science des négocians et teneurs de livres*, teorizando a classificação dos fatos patrimoniais, em contas.

Conforme Sá (1997, p. 50, grifos do autor), “De la Porte classifica as contas em: **Contas do Proprietário** (Capital, Lucros e Perdas, Redituais), **Contas das Coisas ou dos Efeitos in natura** (Caixa, Mercadorias, Cambiais) e **Contas das Pessoas e dos Correspondentes** (depósitos e créditos pessoais diversos).” La Porte escreve, num período em que a França passava por uma falência do campo, do comércio, da indústria e, com abuso, das instituições financeiras.

Momentos assim demandam uma contabilidade mais competente e uma análise de fatos mais rigorosa. Dessa maneira, o século XVIII torna-se um momento decisivo para o progresso científico do conhecimento contábil, especialmente na França, e isso se percebe através de obras de excelente qualidade, publicadas por autores tais como: De La Porte, Savary, Ricard, Berréme e Giradeau.

- **Degranges:** Edmond Degranges não foi o criador da Teoria das Contas Gerais, mas foi seu maior difusor. Em sua obra *La Tenue des livres rendue facile*, se fixa na ideia da existência de apenas cinco contas gerais, quais sejam: Mercadorias, Caixa, Efeitos a Receber, Efeitos a Pagar e Lucros e Perdas, que em si denotam a preocupação de Degranges com fatos patrimoniais pertinentes especialmente ao comércio. A difusão de sua obra se deu muito mais pelo aspecto prático do que pelos rigores científicos, que decididamente não eram o seu forte.

Neste mesmo período em que os autores franceses se sobressaem, os italianos diminuem de intensidade, apesar da grande contribuição dada no início e meados do século, porém alguns poucos autores italianos conseguem se sobressair, tais como Carlo Giuseppe Vergani (1738 e 1741), Tommaso Domenico Breglia (1751), Pietro Paolo Scali (1755), Giacomo Della Gatta (1774), Raffaello Secchioni, Antonio Fererio Farghiscoc (1787) e Giuseppe Forni (1790).

- **Crippa e Bornaccini:** Giuseppe Ludovico Crippa e Giuseppe Bornaccini são apontados por Sá (2000) como sendo os dois grandes estudiosos que ligaram a fase pré-científica à fase científica da contabilidade, justamente no momento em que Itália e França disputavam a liderança cultural através de uma intensa discussão doutrinária. Bornaccini apud Sá (2000) afirma que a contabilidade é o conhecimento que **“permite conduzir e regular a administração por meio dos princípios racionais, fixos e inalteráveis”**. Crippa apud Sá (2000) classifica os fatos patrimoniais em dois grupos de contas: **“contas ao objeto”** e **“contas ao sujeito”**, ou seja, reconhece a escrituração isolada da riqueza, e separa os fatos em permutativos e modificativos, demonstrando assim um raciocínio estritamente científico.

7 O PERÍODO CIENTÍFICO NA HISTÓRIA

O início do século XIX é o momento em que muitas ideias estão claras na contabilidade. Nesse momento já se tem a noção de que a informação sobre os fatos contábeis é mais importante do que simplesmente a forma de demonstrá-los, e a conta contábil, que até então era considerada o instrumento mais importante, passa a ser coadjuvante nessa história, obviamente com seu valor, mas não mais como o centro das atenções contábeis. O centro das atenções agora é a informação sobre o movimento patrimonial. Assim, com muitos conceitos e definições, estava pronta a ponte entre o contábil e o científico. De qualquer forma, vale lembrar e ressaltar que todas as fases, sem exclusão, vividas pela contabilidade até esse momento, foram de vital importância para que a contabilidade amadurecesse como conhecimento, vindo a se transformar em ciência. Aliado a isso e, por que não dizer, o motivo, o motor desse amadurecimento, está o próprio progresso

das células sociais, das ciências e da tecnologia desde a pré-história. Em todos os momentos, especialmente após a invenção da imprensa, tivemos os avanços contábeis provocados por pensadores brilhantes, e neste início de período científico, os destaques vão para J. P. Coffy e Francesco Villa, ambos influenciados pelos Contistas e por Crippa e Bornaccini, respectivamente.

FIGURA 11 – PERÍODO CIENTÍFICO



FONTE: <<http://aartedacontabilidade.blogspot.com.br/2010/05/contabilidade-na-idade-contemporanea.html>> Acesso em: 13 abr. 2015.

O pioneirismo científico das obras de Coffy e Villa deixa para trás uma contabilidade preocupada exclusivamente com os registros e formas de registrar, e começa a olhar mais atentamente para o conteúdo dos registros, ou seja, a análise das variações patrimoniais, observando assim muito mais a essência do que a forma dos registros.

Não podemos esquecer que em todo avanço científico sempre teremos aqueles que não acompanham o desenvolvimento e acabam por se apegar muito mais à forma do que à essência do conhecimento, e na contabilidade isso não foi diferente.

Conforme diz Sá (1997, p. 60),

[...] o que um historiólogo não pode negar à historiografia, entretanto, é o reconhecimento tempestivo ao progresso, à evolução competente para a mudança de atitudes, apenas, porque reacionários, incultos ou maus entendedores, continuam insistindo em seus pontos de vista, congelados no passado.

É importante entender como se constrói a ciência, as escolas científicas e as correntes científicas.

A ciência nasce das teorias, que são produzidas pelos enunciados e teoremas, que por sua vez são criados através dos conceitos, produzidos por raciocínios organizados a partir da observação de um objeto qualquer como base de estudos.

Escola científica é formada pelos mestres que criam bases doutrinárias e seus adeptos.

Chamamos de Corrente Científica quando a união de vários mestres, com suas teorias estabelecidas, forma uma nova teoria avançada.

Tanto a Escola Científica quanto a Corrente Científica se estabeleceram em torno de uma mesma filosofia, de uma mesma base teórica.



A Contabilidade não é uma ciência exata, é uma ciência social humana, pois registra as variações ocorridas no patrimônio, provocadas pela ação humana que usa de métodos quantitativos e estatísticos para isso.

RESUMO DO TÓPICO 1

Neste tópico vimos:

- A evolução histórica da contabilidade, iniciando pela pré-história e encerrando no período científico, que marca uma nova e diferente fase da contabilidade.
- A ligação da contabilidade com a história evolutiva da humanidade, isso porque estamos falando de uma linha de conhecimento voltada exclusivamente para o registro da formação e variação da riqueza, que é a mola propulsora da evolução da humanidade.
- Alguns momentos da história foram marcantes para a evolução da contabilidade, não só no que diz respeito às formas de divulgação dessa contabilidade, como a escrita, por exemplo, mas também, e principalmente, em relação à avaliação patrimonial, à comparabilidade entre períodos diferentes, e a interpretação de relações humanas e comerciais.
- Como acontecimentos de destaque para a evolução da contabilidade nesta fase, podemos citar:
 - Os primeiros registros sobre o patrimônio, feitos através de inscrições (desenhos) em grutas e rochas.
 - O desenvolvimento da escrita cuneiforme, e das escolas de escrituração, na Mesopotâmia.
 - Os registros contábeis feitos em papiro, no Egito. Nesse período já é clara e notória a importância dada ao responsável pelos registros contábeis. Os contadores tinham o respeito de todos, e assumiam as atividades mais importantes.
 - Em Creta, os registros contábeis eram feitos em peças de mármore, onde eram publicados os balanços e colocados em praça pública. A linguagem usada era ideográfica.
 - As atividades comerciais na Grécia contribuíram enormemente para a evolução dos registros contábeis, que eram feitos em um livro de registros conhecido como Gramata. A contabilidade do Estado era a de maior importância na Grécia.
 - Em Roma, a evolução da contabilidade, especialmente em relação aos registros, foi estrondosa, tanto quanto a evolução da própria civilização romana. Todas as mudanças ocorridas exigiram da contabilidade um pronto atendimento no que diz respeito às variações patrimoniais, fruto dessas mudanças e evoluções. Assim, a escrita contábil romana contava com registros bem detalhados, com precisão, por atividade, bem analítica, preocupada com a prova dos livros contábeis. Devido à imensidão do Império Romano e sua complexidade, havia a necessidade de se produzir balanços e prestações de contas de tudo.

- Na Idade Média desenvolve-se o registro contábil, através das partidas dobradas, método que registrava os fatos em sua causa e efeito. Tal método ganhou força a partir do final do século XV, com a publicação do livro de Luca Pacioli.
- O século XI é conhecido pelos historiadores como o marco da literatura contábil. Muitas são as obras manuscritas nesse período.
- O período pré-científico é marcado pela obra de Ângelo Pietra, que defendia o pensamento denominado contismo. O mais importante nesse pensamento era o caráter científico implícito, pois havia uma preocupação com o entendimento dos acontecimentos e avaliações do patrimônio, não somente o registro.
- No período científico o destaque é para a informação sobre fatos que provocam alterações patrimoniais. A atenção é desviada das contas para os acontecimentos em torno do patrimônio.

AUTOATIVIDADE



1 Assinale a alternativa que trata da civilização onde os profissionais de contabilidade eram altamente respeitados, e a eles cabiam as atividades mais importantes, como, por exemplo, o acompanhamento de viagens longas para se efetuarem registros contábeis a respeito.

- a) () Civilização romana.
- b) () Civilização cretense.
- c) () Civilização egípcia.
- d) () Civilização grega.

2 Descreva de que forma ocorreu o surgimento da escrita cuneiforme:

3 A escrita era apresentada de forma ideográfica, evoluindo para a fonética. Nesta região encontraram evidências da construção de tábuas contábeis, formadas por pedras de mármore, nas quais ocorria a publicação dos balanços e estes eram apresentados em praça pública. Partindo desta afirmação, assinale a alternativa que se refere a estas características:

- a) () Creta
- b) () Grécia
- c) () Mesopotâmia
- d) () Egito

4 A classe social era denominada de Gens, uma sociedade aristocrática, muitas vezes proprietária de escravos. As mulheres casadas desta sociedade não tinham mais direito à herança paterna. Esta organização de gens era restrita à população nativa, e eram conhecidos como patrícios.

A qual sociedade estamos nos referindo?

- a) () Grécia
- b) () Monarquia
- c) () Império
- d) () Mesopotâmia

5 Assinale a alternativa que aponta qual foi a civilização que contribuiu para a contabilidade com o estabelecimento da doutrina patrimonialista, segundo nossos estudos.

- a) () Romanos.
- b) () Cretenses.
- c) () Egípcios.
- d) () Gregos.



A EVOLUÇÃO DO CONHECIMENTO

1 INTRODUÇÃO

Início este tópico com uma citação importante de Leonardo da Vinci, apud Sá (2000, p. 17): “Aquele que se enamora da prática, sem a ciência, é como um navegante que entra no navio sem timão ou sem bússola, que jamais tem a certeza de onde vai. Sempre a prática deve ser edificada sobre a boa teoria”.

Hoje, em decorrência de todo avanço tecnológico, a Contabilidade tornou-se uma ciência indispensável em todas as relações humanas, sejam elas profissionais ou pessoais e até mesmo afetivas, pois é uma ciência social humana, ou seja, registra e demonstra as variações patrimoniais provocadas pela ação humana, portanto aparece em todas as situações envolvendo ações humanas. Esta ciência vem se desenvolvendo há milênios, e continuará a se desenvolver enquanto houver relacionamentos humanos, pois o desenvolvimento de ambos caminha lado a lado.

Neste tópico serão apresentados, brevemente, os principais pensamentos que nortearam o desenvolvimento da ciência da riqueza: a Contabilidade.

2 EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONTÁBIL

Pela evolução histórica estudada no Tópico 1 deste caderno, pudemos notar que a contabilidade, mesmo que de forma empírica, nasceu da necessidade do homem de registrar os movimentos que fazia com seu patrimônio, pois isso lhe daria a medida certa de como estava sua evolução em relação à sua riqueza. Quando percebe que isso o ajudaria a planejar suas próximas ações, ele começa a dar cada vez mais importância a essa atividade de registro.

Na verdade, a primeira grande evolução na forma de registrar os fatos aconteceu a partir da Idade Média, quando se iniciou um registro que demonstrava a causa e o efeito do fato a ser registrado, e que ficou conhecida como partida dobrada. Infelizmente, não há registros históricos claros em relação à data e local onde surgiu o primeiro registro de fato contábil em partidas dobradas, nem tampouco quem foi seu inventor, mas tudo leva a crer que esta sistematização se iniciou na Idade Média, mais uma vez em função das necessidades, pois naquele momento a forma de registro simples, tabular, como era até então, seria insuficiente

para demonstrar as complexidades nas transações comerciais existentes na época. Soma-se a isso, também, o fato da evolução socioeconômica, e da qualidade dos escribas e matemáticos da época que se dedicavam aos registros contábeis.

Apesar do método das partidas dobradas ter aparecido como sistematização definitiva, pois é a forma como fazemos os registros contábeis até hoje, a operacionalização e a forma de demonstrar isso na escrita foram se alterando com o passar dos anos, em função da evolução da escrita, da imprensa e, principalmente, pela evolução do pensamento contábil. Inicialmente, os registros em partidas dobradas, pela quantidade de fatos a registrar, exigiam que se fizesse um livro-mestre com uma folha dedicada para cada conta, onde se registrariam ali os débitos e créditos de cada conta específica. A esse livro deram o nome de RAZÃO. Posteriormente, houve a necessidade de se fazer o registro contábil a cada operação realizada, e assim iniciaram os registros no livro DIÁRIO. Outros livros foram aparecendo, de acordo com a necessidade imposta pela evolução natural dos negócios e do conhecimento em si.

O conhecimento contábil vem sendo difundido desde a antiguidade da Grécia e Roma, em obras manuscritas, porém admite-se que livros específicos tenham aparecido somente a partir do século XI, porém antes do método de tipografia inventado por Gutenberg, ou seja, antes do advento da imprensa, assim o conhecimento era difundido de forma restrita.

Com a invenção de Gutenberg, abre-se a possibilidade de maior disseminação do conhecimento contábil, haja vista a condição de impressão de vários volumes da mesma obra, e foi nesse contexto que o frei franciscano Luca Pacioli, ao final de 1494, escreveu "Tractatus de Computis et Scripturis" (Contabilidade por Partidas Dobradas), e publicou seu livro "Summa de Aritmética, Geometria, Proportioni et Proportionalitá", onde havia um capítulo destinado exclusivamente para expor o método das partidas dobradas.

FIGURA 12 – MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS



O MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS

**PARA TODO DÉBITO,
HÁ UM CRÉDITO
CORRESPONDENTE
E VICE-VERSA.**

FONTE: <<http://slideplayer.com.br/slide/388289/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

O sucesso e a difusão foram tamanhos que muitos, ainda hoje, referem-se a Frei Luca Pacioli como o inventor das partidas dobradas, o que é um grande erro, pois o método já era conhecido e usado, Frei Luca Pacioli apenas possibilitou uma maior disseminação desse conhecimento por meio de sua obra impressa.

Apesar de não ter sido Frei Luca Pacioli o “inventor” do método das partidas dobradas, sua contribuição para o desenvolvimento da contabilidade é inegável e incontestável, haja vista que a partir de sua obra muitas outras foram impressas na Itália e em outros países, e isso provocou e inspirou reflexões e, estas, a teorização.

Conforme afirma Sá (2002, p. 29), “[...] contabilidade, por muito tempo, significou escrita, manutenção de livros de escrituração de ‘contas’, apresentação de saldos de contas e dados sobre acontecimentos havidos nos negócios e até com os empresários”.

Para se chegar à ciência é necessária a construção de teorias, e estas ocorrem durante a busca pela verdade, baseada em acontecimentos, fatos e experiências vividas. A contabilidade passou por todas estas fases, caminhando durante longo tempo através das percepções realizadas no campo do exercício profissional, com conceitos adquiridos desde a antiguidade, porém sem a organização dos mesmos.

A partir do momento em que se começa a organizar as percepções e conceitos, dentro de uma ordem de raciocínio, percebe-se um progresso no caminho doutrinário, e a contabilidade começou a experimentar esse avanço a partir do século XVIII, momento em que já havia várias discussões teóricas em torno do tema Contabilidade e que antecipou o grande movimento intelectual, de extremo amor à ciência, conhecido como época do Positivismo, no século XIX.

3 AS ESCOLAS DO PENSAMENTO CONTÁBIL

Com relação à evolução que ocorreu gradativamente na contabilidade, várias foram as escolas de pensamento contábil que surgiram, porém nem todas conseguiram consideráveis avanços na essência do estudo da contabilidade, modificando em alguns casos somente a forma de apresentação de algo já desenvolvido anteriormente.

Houve também o surgimento de algumas escolas com uma visão voltada mais para o lado científico, porém seu avanço foi somente na sua própria natureza empírica.

Assim, na sequência, vamos estudar as principais escolas do pensamento contábil.

3.1 ESCOLA ADMINISTRATIVA OU LOMBARDA

Provavelmente em função da recente transformação do empirismo contábil em ciência, o século XIX foi de um desenvolvimento espantoso em relação ao pensamento contábil. Neste período, a figura principal é o estudioso Francisco Villa, tendo como seu principal colaborador Antonio Tonzig.

Francisco Villa era natural de Milão, contador de formação, professor de Contabilidade e agricultura da escola governamental, um apaixonado pela Contabilidade, Matemática e Agricultura. Em 1839 participou em Viena, na Áustria, de um concurso com a obra *La contabilità applicata a alle amministrazioni private e pubbliche*, em que venceu e recebeu como prêmio a cátedra na Universidade de Pávia em 1843.

A Escola Lombarda é originária da Lombardia, norte da Itália, influenciada, na época, pelo domínio político da Áustria e desde sempre aberta a ideias, acontecimentos, pessoas em contínua evolução. Uma região caracteristicamente dinâmica, laboriosa e de concretas realizações. Em suma, uma região que passou pelas mais visíveis transformações.

Todo esse contexto de época e localização leva Francisco Villa, através de seus estudos, a desenvolver um pensamento em que os elementos técnicos e doutrinários da contabilidade se conectam com os elementos econômicos administrativos.

Nessa ótica, a contabilidade inclui em seus estudos fatores de produção e consumo, que são fundamentais na gestão econômica das entidades, objetivando assim uma melhor qualidade de informação contábil, provocando na contabilidade um interesse profundo na administração das entidades.

Segundo Schmidt (2000, p. 53), "[...] essa conjugação de objetivos entre contabilidade e administração deveu-se, especialmente, porque nessa época, por volta da metade do século XIX, o estudo da administração não havia se firmado como uma disciplina à parte e com vida própria".

Villa aprofundou seus estudos basicamente nos segmentos de manufatura, agricultura e comércio. Havia uma clareza em seu pensamento, de que a contabilidade era muito mais do que uma simples escrituração, ela era instrumento de análise do patrimônio, constituído de bens que geravam riqueza; assim, lançava mão de postulados da economia clássica, para analisar os números apresentados e participar da gestão econômica da entidade. Sua visão em relação à entidade era a de utilização máxima, com redução dos esforços ao mínimo.

Schmidt (2000, p. 54) afirma que:

Villa defendeu que a implantação de um novo empreendimento deveria ser precedida de acurado cálculo de conveniência, verificando o consumo dos bens da entidade, o tempo necessário para o retorno do capital investido, o possível tempo de permanência do produto novo no mercado, o custo de aquisição de novas máquinas, da matéria-prima, além de outros desembolsos necessários.

Com a preocupação de avaliar coerentemente os ativos, ligando o conceito contábil com o conceito econômico, Villa propôs uma ideia revolucionária na avaliação dos ativos permanentes, ou seja, avaliá-los pelo seu valor corrente, ou seja, a máquina, sendo nova ou usada, em estado bom de conservação, seria registrada pelo seu valor de realização e não o valor original. Este conceito econômico de avaliação, aplicado à contabilidade, foi apresentado por Villa em sua obra *Elementi di amministrazione e contabilità*.

FIGURA 13 – CONTABILIDADE COM VISÃO ADMINISTRATIVA



FONTE: <<http://www.cienciascontabeis.com.br/resolucao-cfc-144513-obrigacao-cumprir/>>
Acesso em: 13 abr. 2015.

Resumidamente, para Villa, os contadores deveriam ter muito mais que conhecimento e domínio da gestão administrativa do que meramente dos registros contábeis, pois, segundo ele, os registros contábeis eram feitos para pessoas com grau de cultura pouco elevada, e por isso precisavam ser simples. A bem da verdade, no fundo esse era o ponto principal de destaque e um dos méritos do pensamento de Villa, que em outras palavras pode ser considerado um dos (senão o principal) precursores da contabilidade gerencial. Naturalmente, esse pensamento tinha seus críticos, que apontavam como ponto negativo uma confusão de conceitos de administração, economia e contabilidade.

3.2 ESCOLA PERSONALISTA

Em meados do século XIX surge a Escola Personalista, que também recebeu outras denominações de vários estudiosos, tais como: logismográfica, jurídico-personalista ou toscana. Entre os principais seguidores desta escola estão: Michele Riva, Francesco Bonalumi, Clitofonte Bellini e, especialmente, Francesco Marchi, Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi.

Na verdade, quem deu início à Escola Personalista foi Francesco Marchi, seu idealizador, seguido por Giuseppe Cerboni, que a partir dos trabalhos de Marchi construiu a teoria personalista das contas. Os pensadores da Escola Personalista entendiam que as contas deveriam ter personificação (daí o nome da escola), ou seja, ser representadas por pessoas verdadeiras, e então as contas teriam o nome das pessoas, físicas ou jurídicas.

Marchi entendia que o administrador era o verdadeiro responsável por todo o Ativo e Passivo da entidade, e também pelas contas do proprietário.

Marchi acredita que toda entidade tem um proprietário, a entidade é totalmente confiada ao administrador, pois ele é o responsável por todo ativo e passivo, inclusive as próprias contas do proprietário, ele classificou as contas em quatro categorias: consignatários, correspondentes, administradores e proprietários. (SCHMIDT e SANTOS, 2006, p. 35)

Neste contexto, Marchi deu início a um trabalho que seria complementado de forma mais incisiva e com grandes avanços por Cerboni, principalmente pelo fato de que Marchi não teria tratado os aspectos jurídicos nas relações entre proprietário e entidade.

Cerboni tinha um histórico profissional ligado às atividades públicas, foi Contador Geral do Estado e Conselheiro do Tribunal de Contas, sempre teve a intenção de aplicar a teoria Personalista a entidades estatais. Nesse contexto, dedicou atenção especial ao estudo da doutrina logismográfica, pois acreditava que a Contabilidade não deveria ser afetada pelo vazio alinhamento de cifras e números, mas pelo princípio que identifica a lógica do raciocínio humano.

De acordo com Schmidt (2000, p. 62), “[...] a natureza do pensamento logismográfico está fundamentada, segundo Perzzoli (op. cit.), no processo de inter-relacionamento entre Economia, Administração e Contabilidade”, o qual poderia ser descrito da seguinte forma:

1. O pensamento econômico é instintivo, já nasce com o homem. A procura de matérias para satisfazer suas necessidades e para aumentar seu prazer faz parte do seu próprio instinto de conservação.

2. O pensamento administrativo mostra ao homem o caminho do direito e da moral, já que lhe assegura, além da satisfação de suas necessidades, um progresso cujo limite extremo não se pode prever.
3. O pensamento contábil é eminentemente subjetivo e liga-se tanto ao pensamento econômico como ao administrativo. Ensina o primeiro a avaliar os meios de aquisição e de produção da matéria econômica, e o segundo a ter bem distinta a razão de dever e de haver referente a qualquer pessoa.

Cerboni percebeu, por meio do pensamento logismográfico, que a contabilidade era o ambiente ideal para o estudo e análise de todos os fatos econômicos, administrativos e contábeis interligados, e assim desenvolveu a ideia de dois sistemas distintos de escrituração: o patrimonial e o financeiro. Para Cerboni, no diário era possível termos dois balanços, o patrimonial e o financeiro. (SCHMIDT, 2000, p. 64)

Segundo Schmidt (2000, p. 65), como forma de ilustrar a aplicação do trabalho de Cerboni ao registro de eventos econômicos, Silva (1959) apresentou um exemplo. Uma ideia de como são feitos os lançamentos pelo modelo cerboniano será apresentada no quadro a seguir, em cuja montagem foram considerados os seguintes eventos econômicos:

1. Capital inicial: \$ 100.
2. Compra de mercadorias a prazo: \$ 50.
3. Venda a prazo, por \$ 25, de mercadorias que custaram \$ 15.

De acordo com esse exemplo, verifica-se que o proprietário é respectivamente debitado e creditado quando os consignatários e correspondentes entregam ou recebem qualquer valor.

A explicação desses lançamentos é a seguinte:

1. **Abertura:** o ativo representa um crédito do proprietário e débitos dos consignatários. Nesse caso, o devedor pode ser o tesoureiro que ficou responsável perante o proprietário pelos \$ 100 recebidos.
2. **Compra a prazo:** O capital não sofre alteração, pois ocorre sucessivamente: a) proprietário (deve), correspondente (haver) – reconhecimento da dívida ao fornecedor; b) consignatário (deve), proprietário (haver) – entrada de mercadoria na empresa.
3. **Venda a prazo com lucro:** Os lançamentos realizados para registrar essa transação foram: a) correspondente (deve), proprietário (haver) – custo de mercadoria de \$ 15; proprietário (deve), agentes (haver) – saída de mercadorias de \$ 15; b) correspondente (deve), proprietário (haver) – lucro de \$ 10 na venda.

Neste contexto, para que possa compreender melhor a forma de análise feita por Cerboni, observe o quadro a seguir:

QUADRO 3 – DIÁRIO DEMONSTRANDO O MODELO LOGISMOGRÁFICO

<i>Data</i>	<i>Operações</i>	<i>Proprietário Dever</i>	<i>Proprietário Haver</i>	<i>Agentes/ Correspondentes Dever</i>	<i>Agentes / Correspondentes Haver</i>
1	Situação inicial	-	100	100	-
2	Compra a prazo de mercadorias	50	50	50	50
3	Venda de mercadorias a prazo	25	25	25	25
3	Lucro na venda	-	10	10	-
	A transportar	65	185	185	65

FONTE: Adaptado de Schmidt (2000, p. 65)

3.3 ESCOLA CONTROLISTA

Conhecida também como Escola Veneziana, teve como seu expoente máximo Fabio Besta, que escreveu suas principais obras na cidade de Veneza, por isso o nome de Escola Veneziana. Além de Besta, outros estudiosos contribuíram com o desenvolvimento desta doutrina, a saber: Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Francesco de Gobbis, Vincenzo Vianello, Pietro Riogobon, Pietro D'Alvise e Benetto Lorusso.

Besta inicia os estudos da doutrina controlista com uma distinção entre Administração Geral e Administração Econômica. Para ele, todos os fenômenos ocorridos nas entidades, que resultam em trocas, produção, transformações, consumo, relação entre os possuidores do capital e outras pessoas, e tantos outros negócios de diversas naturezas, são passíveis de administração, e essa administração deve ser exercida sobre um patrimônio com o objetivo de produzir novas riquezas.

Resumidamente, Besta conclui, em relação à administração e ao administrador, conforme descreve Schmidt (2000, p. 73): “Toda entidade deve possuir a substância a ser administrada, os órgãos administrativos, que se traduzem em pessoas reais e ativas, e o sujeito dos direitos e obrigações jurídicas, que pode ser uma pessoa natural ou jurídica”.

Em relação à administração econômica, Besta detalha um pouco mais, esclarecendo que toda entidade deve administrar sua riqueza, de modo a otimizá-la e garantir que os bens não sejam consumidos ou subtraídos inutilmente e que não haja desperdício de forças econômicas. A administração econômica pode ser dividida em três tarefas, a saber: a gestão, a direção e a verificação ou controle.

Neste contexto, vale destacar ainda que Besta enfatiza a questão do controle na administração econômica, que em seu ponto de vista é exercido pela contabilidade, dividindo o mesmo em duas partes, sendo uma o próprio registro contábil dos fatos e fenômenos administrativos, e outra representa a demonstração, em partidas dobradas.

Para os controlistas, os balanços, as contas, os orçamentos, as demonstrações de resultado etc. representam uma forma de controle da riqueza dos organismos econômicos. Esses mecanismos servem para fiscalizar os movimentos da riqueza à disposição das unidades econômicas e obrigam as pessoas que com ela lidam a exercerem a sua atividade da maneira que os administradores consideram mais vantajosa. (SCHMIDT, 2000, p. 75)

Todavia, em relação ao registro de valores em contas, Besta discorda da personificação das contas feita por Cerboni, e afirma que as contas devem apenas refletir valores, e que os fatos da administração econômica não produzem relações jurídicas, mas sim, mutações patrimoniais. Assim, Besta separou as contas em dois grandes grupos, elementares e derivadas, divididas em contas de capital e contas de gestão. Em linhas gerais, as contas de capital representam os elementos do Ativo e Passivo, e as contas de gestão, o capital, as reservas e as contas de resultado.

3.4 ESCOLA NORTE-AMERICANA

A história da Escola Americana se confunde com a história das entidades e associações contábeis norte-americanas, pois a maior parte das construções teóricas foi desenvolvida nessas entidades e associações. A grande característica da Escola Americana, e que faz dela uma das mais importantes do mundo, é a construção teórica a partir da realidade prática. Assim, questões e acontecimentos práticos relacionados a custos, contabilidade gerencial, controladoria, análise das demonstrações financeiras e outras, nortearam o desenvolvimento desta que é a escola que está na vanguarda da contabilidade mundial.

Outra característica importante na história da contabilidade americana é o fato dos norte-americanos darem uma importância extrema para a qualidade das informações contábeis, e o entendimento de que estas têm o objetivo de auxiliar na tomada de decisões.

Considerando então que o desenvolvimento desta escola se deu dentro das associações e entidades contábeis, e que o profissional contábil norte-americano se preocupa com a qualidade da informação contábil, não é difícil de entender outra particularidade desta escola: o fato dos profissionais acatarem quase que unanimemente as diretrizes das associações profissionais. Mesmo que alguns não concordem no todo, a grande maioria aceita.

Diante disso, será mais compreensível o estudo da Escola Americana se o fizermos de forma cronológica. Estabelecemos a seguir um quadro extenso com as principais datas e acontecimentos que, por si só, contaram a história desta escola.

QUADRO 4 – OS PRINCIPAIS ACONTECIMENTOS OCORRIDOS NOS ESTADOS UNIDOS

1882	<ul style="list-style-type: none"> • Fundação da <i>New York Institute of Accounts (NYIA)</i> Composta de contabilistas, homens de negócios interessados em contabilidade e práticos em contabilidade independentes. Criam um exame de qualificação profissional, com o objetivo de fortalecer os profissionais norte-americanos na competição profissional com os altamente prestigiados contadores.
1887	<ul style="list-style-type: none"> • Criação do <i>American Association of Public Accountants (AAPA)</i> A criação da AAPA foi proposta por Edwin Guthrie, da empresa Thomas, Wade e Guthrie, britânico que mantinha negócios no mercado dos Estados Unidos. Seu objetivo ao criar a associação era fazer com que os profissionais norte-americanos que prestavam serviços à sua empresa tivessem uma mentalidade britânica de trabalho, assim, reuniu uma elite de práticos em contabilidade do nordeste norte-americano.
1892	<ul style="list-style-type: none"> • A AAPA cria o <i>College of Accounts</i>, para certificar a competência dos práticos nele inscritos, porém o <i>New York State Board of Regents</i> foi contrário à emissão dos certificados por qualquer entidade e a escola funcionou apenas um ano.
1895	<ul style="list-style-type: none"> • Tanto a AAPA quanto a NYIA tentaram formas de certificação de profissionais na área contábil, similares às certificações já existentes para as áreas do Direito e Medicina.
1896	<ul style="list-style-type: none"> • O Estado de <i>New York</i> promulga uma lei autorizando o NYIA a emitir o certificado de capacitação profissional. Segundo Schmidt (2000, p. 90): Hoje, as principais exigências do Estado de New York para que o candidato participe da prova para receber o <i>Certified Public Accountant (CPA)</i> são as seguintes: a) ser cidadão americano ou declarar sua intenção de tornar-se cidadão americano; b) ter pelo menos 21 anos de idade e bom caráter moral; c) residir no Estado de Nova York ou possuir um negócio regular no Estado; d) ter curso de graduação aprovado pelo Departamento de Educação do Estado de Nova York, ou equivalente, e completar esse curso com, pelo menos, 24 horas semestrais de Contabilidade, seis de legislação, seis de finanças e seis de Economia, ou ter curso de graduação em Contabilidade aprovado pela Comissão de Educação de Nova York, ou ter, pelo menos, 15 anos de experiência prática em auditoria, ficando essa possibilidade sujeita à aprovação de uma junta examinadora; e) ter sido aprovado em exame realizado pelo Departamento de Ensino após a conclusão do curso de graduação; f) ter completado três anos de experiência envolvendo a aplicação diversificada dos princípios contábeis e dos procedimentos de auditoria, por sua própria conta, como membro de uma empresa ou como empregado de uma empresa de auditoria.
1887 a 1905	<ul style="list-style-type: none"> • Os setores financeiros e ferroviários estavam em alto desenvolvimento, e isso aumentava a demanda por serviços contábeis, o que fez com que a AAPA iniciasse um programa de desenvolvimento profissional voltado aos práticos de contabilidade daquela época.

1905	<ul style="list-style-type: none"> • A AAPA associou-se com a Federation of State Societies of Public Accountants in the United States of America. <p>A nova federação, que adotou o nome de AAPA, incorporou a associação nacional e todas as associações estaduais onde existia o teste para o CPA.</p> <p>A partir desse momento, a AAPA se firmou como a associação mais importante na área contábil nos Estados Unidos, implantando e padronizando sistemas contábeis em várias empresas estatais no governo do presidente Theodore Roosevelt, contribuindo com várias empresas na criação de sistemas de custos e no tratamento dos aspectos contábeis referentes a impostos federais.</p> <p>Nesse período foi criada também a revista <i>Journal of Accountancy</i>, com sua publicação iniciada em 1905 pela Illinois Society of CPAs, voltada para a divulgação de matérias técnicas contábeis e cases contábeis. A associação também patrocinava congressos e encontros técnicos para o progresso da profissão.</p> <p>Em relação aos testes de certificação havia problemas, pois os Estados eram independentes para estabelecerem os requisitos dos candidatos e também para elaborarem a prova, resultando em provas com grau de exigência diferentes de um Estado para outro.</p>
1916	<ul style="list-style-type: none"> • Foi criado o American Institute of Accounting (AIA) por membros dissidentes da AAPA. <p>O objetivo da AIA era o refinamento dos membros executivos do instituto, os quais gozavam de grande poder. Ainda em 1916, os professores de Contabilidade, que haviam sido reduzidos a meros membros associados do instituto, criaram então a American Associations of Instructors in Accounting (AAUIA), que depois veio a se chamar American Accounting Association (AAA).</p> <p>Os contadores das indústrias, também insatisfeitos com o tratamento oferecido pelo AIA, criaram sua própria organização e a chamaram de National Association of Cost Accounting, hoje conhecida como Institute of Management Accountants (IMA).</p>
1916 a 1920	<ul style="list-style-type: none"> • O AIA é agora o principal instituto de contabilidade dos Estados Unidos e tem como membros uma considerável parcela da elite de profissionais contábeis, e assim passou a trabalhar firmemente no desenvolvimento de padrões profissionais e pesquisas contábeis. • A partir de 1917, o ingresso de novos associados era precedido de um rigoroso teste, que em seguida foi oferecido a outros estados que queriam licenciar contadores, sendo que em 1921 já somavam 36 Estados que adotavam tal teste. • 1920 foi o ano da criação de uma biblioteca profissional na cidade de Nova York, e consequentemente a criação do Accountants' Index, uma técnica bibliográfica. • O período de 1916 a 1920 foi marcante para o AIA, também pelo fato de sua presença em vários comitês formados pelo Departamento de Guerra para tratar de assuntos contábeis e impostos durante a I Guerra Mundial.
1921 e 1922	<ul style="list-style-type: none"> • Este foi um ano marcante para o AIA, pois em função do prestígio que a Associação tinha no meio contábil, resolveu promulgar um código de ética que proibia a propaganda dos serviços dos profissionais e a busca direta de clientes. • Em 1922, tentou, porém sem sucesso, conseguir uma licença para emitir o certificado de CPA para todo o território americano. • Ambos os acontecimentos provocaram o descontentamento de muitos contadores, que decidiram criar outra organização, denominada <i>American Society of Certified Public Accountants</i> (ASCPA).
1926	<ul style="list-style-type: none"> • É editada a revista <i>Accounting Review</i>, sob a chancela do AAA.
1929	<ul style="list-style-type: none"> • Apesar da preocupação com a qualidade das informações contábeis, existente nos Estados Unidos, 1929 ficou marcado pela quebra na Bolsa de Nova York, a <i>New York Stock Exchange</i>. A quebra da NYSE causou uma onda de críticas, especialmente nos meios acadêmicos, pelos professores, aos modelos de demonstrações contábeis utilizados pela contabilidade financeira, relatando também os problemas vividos pelos práticos daquela época.

1933	<ul style="list-style-type: none"> • Os efeitos negativos da Grande Depressão Mundial atingiram seu ápice nos Estados Unidos em 1933. Neste ano, o presidente americano Franklin Delano Roosevelt aprovou uma série de medidas, conhecidas como New Deal. • Como parte do New Deal estava o Securities Act, de 1933, que teve dois objetivos principais: (1) garantir maior transparência nas demonstrações financeiras de modo que os investidores pudessem tomar decisões sobre investimentos, melhor embasadas, e (2) estabelecer leis contra as atividades fraudulentas no mercado de valores mobiliários. As medidas foram insuficientes para tranquilizar a situação.
1934	<ul style="list-style-type: none"> • Em 1934 foi promulgado o Securities Act 1934, que criou a Securities Exchange Commission (SEC), órgão que tinha como objetivo principal controlar o mercado financeiro. • Com a promulgação do Securities Act 1934, o governo regulamentou a divulgação das demonstrações contábeis, e garantiu por meio do SEC a qualidade das informações contábeis e do trabalho dos profissionais de contabilidade. Todas as empresas listadas em bolsas de valores deveriam seguir os requisitos estabelecidos pelo SEC, que, entre outras coisas, poderia impedir a emissão de novos títulos mobiliários de empresas que não seguissem as determinações a respeito da divulgação das demonstrações contábeis.
1935	<ul style="list-style-type: none"> • O SEC promulga atos a respeito de procedimentos práticos de contabilidade e auditoria com o objetivo de elevar a qualidade das demonstrações contábeis submetidas ao registro na SEC.
1936	<ul style="list-style-type: none"> • As Associações ASCPA e AIA unem-se e adotam o nome de AIA. <p>A SEC deu reconhecimento à autoridade do AIA em relação ao tratamento de assuntos ligados à contabilidade e auditoria.</p>
1939	<ul style="list-style-type: none"> • Inicia-se a emissão dos Accounting Research Bulletins (ARB), pelo Committee on Accounting Procedure (CAP), com a finalidade de padronizar as informações contábeis, esboçando assim as propostas do AIA sobre os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. Foram emitidos 51 Accounting Research Bulletins (ARB) entre 1939 e 1959. Segundo Schmidt (2000, p. 93): <p>O CAP, além dos ARBs, publicou quatro trabalhos dedicados à terminologia contábil. Esses boletins foram denominados de Accounting Terminology Bulletins (ATB). O ATB nº 1 definiu a Contabilidade como sendo "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".</p> <ul style="list-style-type: none"> • Em função de fraudes ocorridas neste ano, o AIA passa a emitir também os Extension of Auditing Procedures.
1959	<ul style="list-style-type: none"> • O American Institute of Accounting (AIA) mudou de nome, passando a se chamar American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Com a mudança foram instituídas quatro linhas de pesquisa na qualificação profissional: ética, ensino, auditoria e controle da prática. Esse direcionamento dado às pesquisas de contabilidade foi alvo de críticas a respeito de falhas no esclarecimento do público sobre as limitações da contabilidade. Tais críticas provocaram a substituição do Committee on Accounting Procedures (CAP) pelo Accounting Principles Board (APB), que publicou posições de acordo com as orientações dos Accounting Research Studies (ARSs). <p>Carman G. Blough, diretor de pesquisa do AICPA (Vangermeersch apud Schmidt, 2000 p. 93) definiu as seguintes áreas de prioridade para pesquisa:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) mudanças no nível de preços; (2) ponto de realização; (3) uso de lucros não distribuídos; (4) regulamentação contábil e Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos; (5) alternativas contábeis; (6) compensação diferida; (7) arrendamento; (8) planos de pensão; (9) pesquisa e desenvolvimento de custos; (10) contabilidade para fusão; (11) registro na matriz de lucros de subsidiárias; (12) perda de produtividade de ativos de capital; (13) reavaliação de ativos; (14) organizações não lucrativas; (15) dividendos; (16) créditos diferidos; (17) avaliação de reorganizações; (18) alocação de impostos.

1961 a 1973	<ul style="list-style-type: none"> • De 1962 a 1973, o Accounting Principles Board (APB) emitiu 31 boletins. O APB tinha em seu colegiado representantes das oito maiores empresas de auditoria do mundo. • Os Accounting Research Studies (ARSs) foram publicados entre 1961 e 1973, num total de 15.
1972	<ul style="list-style-type: none"> • O AICPA criou o AudSEC - Auditing Standards Executive Committee, seu objetivo era a padronização do trabalho dos auditores, através de procedimentos práticos específicos, que inicialmente eram chamados de Statements on Auditing Procedure (SAPs), e depois passaram a ser chamados de Statement Auditing Standards (SASs). Durante a existência do AudSEC foram emitidas 25 guias para os auditores.
1973	<ul style="list-style-type: none"> • Foi criada a Financial Accounting Foudation (FAF), com o objetivo de dar direcionamento ao processo de padronização contábil, através do Financial Accounting Standards Board (FASB). • Atualmente a FAF é uma organização independente, setor privado, que é responsável pela supervisão, administração e finanças da FASB e da GASB, e seus conselhos consultivos, FASAC e GASAC. Um dos principais objetivos da Fundação é a defesa da independência e da integridade do processo de elaboração de normas contábeis, e a nomeação dos membros do FASB, GASB, FASAC e GASAC. • O FASB foi criado com o objetivo de estabelecer e melhorar os padrões de contabilidade e relatórios financeiros para entidades não governamentais. Consistente com essa missão, o FASB defende o FASB Codification™ Accounting Standards (Padrões de Contabilidade de Codificação), que representa a fonte de normas autorizadas de contabilidade e relatórios, com exceção dos emitidos pela SEC, reconhecido pelo FASB para ser aplicada por entidades não governamentais. Apesar de ser supervisionado pelo FAF, Schmidt (2000, p. 97): segue, mesmo que de forma independente, 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. • GASB - Governmental Accounting Standards Board • Em 1984, a Fundação criou o GASB para estabelecer normas de contabilidade e relatórios financeiros para as unidades estaduais e municipais do governo. Tal como acontece com o FASB, a Fundação é responsável por selecionar seus membros, assegurando o financiamento adequado, e no exercício de supervisão geral. • FASAC - Financial Accounting Standards Advisory Council A principal função do FASAC é assessorar a FASB para as questões técnicas sobre a agenda do Conselho de Administração, possíveis itens novos na agenda, as prioridades do projeto, questões processuais que podem exigir a atenção do FASB, e outros assuntos que possam ser solicitados pelo FASB ou o seu presidente. Atualmente, o Conselho tem mais de 30 membros, que representam um amplo setor da circunscrição do FASB. • GASAC - Governmental Accounting Standards Advisory Council O GASAC tem a responsabilidade de assessorar o GASB sobre questões técnicas sobre a agenda do Conselho de Administração, as prioridades do projeto, as questões suscetíveis de exigir a atenção do GASB, e outros assuntos que podem ser solicitados pelo GASB ou o seu presidente.
1977	<p>Foram criadas a SECPS; a PCPS, e a ARSC</p> <ul style="list-style-type: none"> • SECPS - SEC Practice Section, com foco na melhoria da qualidade dos serviços de auditoria. • PCPS - Private Companies Practice Section, com o objetivo de alcançar uma regulamentação maior para a profissão contábil. • ARSC - Accounting and Review Services Committee, seu objetivo: oferecer informação e orientação em conexão com as demonstrações financeiras auditadas ou informações não auditadas. Influenciar a forma e o conteúdo dos pronunciamentos dos organismos que tenham autoridade sobre os padrões de elaboração e revisão.

1978	<ul style="list-style-type: none">• Aprovada a formação do Auditing Standards Board - ASB, cuja missão era desenvolver e comunicar o desempenho global; relatórios e normas de controle de qualidade e orientação prática para permitir que auditores pudessem fornecer alta qualidade; objetivo de auditoria e serviços de certificação a um custo razoável e nos melhores interesses da profissão e dos beneficiários desses serviços, com a finalidade de servir ao interesse público, melhorando os existentes e possibilitando novos serviços de auditoria de certificação.
------	--

FONTE: O autor

Ao analisar o quadro apresentado, você pode perceber que houve inúmeros acontecimentos nos Estados Unidos, para criação e amadurecimento da Escola Americana. É possível notar o interesse, a dedicação e a organização dos profissionais contábeis americanos para a melhoria e a valorização da profissão. Com o passar dos anos foram sendo desenvolvidas outras áreas de pesquisa e atuação da contabilidade, como, por exemplo: a Contabilidade Gerencial, a Contabilidade Social, mudanças nos sistemas de custos, entre outras.

3.5 ESCOLA MATEMÁTICA

A Escola Matemática teve como principal estudioso Giovanni Rossi. Para ele, a contabilidade não era uma ciência social, mas sim uma ciência matemática, assim como a Física, a Cinemática e a Economia Política.

Segundo Schmidt (2000, p. 151), "para os teóricos desta escola, as contas contábeis são fundamentais, pois representam o elemento de evidenciação da Contabilidade. Elas devem ser analisadas abstratamente".

Rossi apud Schmidt (2000, p. 150) insistiu na ideia de que as contas não poderiam, por exemplo, ser somadas se consideradas, pois não se podem somar elementos diferentes, considerando que a conta estaria representando um elemento, como, por exemplo, a conta de Estoques somada à conta de clientes. Essa teoria não tinha sustentação alguma, pois não tinha como foco a representação de valores, a importância das atividades de gestão e a interpretação dos fenômenos patrimoniais.

Esta escola surgiu como oponente das demais e foi duramente criticada, principalmente pelo fato de ter colocado a contabilidade como simples instrumento de registro matemático sem vínculo algum com a gestão.

3.6 MODERNA ESCOLA FRANCESA

A Contabilidade francesa já apresentava certo desenvolvimento na área contábil antes do desenvolvimento teórico da escola neocontista, porém, eram situações isoladas, ligadas a alguma legislação em vigor, como, por exemplo, a obrigatoriedade de inventários periódicos nas empresas, exigido pelo Código de Selvageria, que ordenava as atividades financeiras. Houve também consenso em relação à padronização dos balanços patrimoniais, antes da teoria Neocontista, discutido em um Congresso de Contadores em 1880, na França.

Um dos pensadores mais importantes para a doutrina Neocontista foi Jean Dumarchey, que entendia a importância das contas na contabilidade, mas criticava o personalismo da conta defendido por Cerboni, pois em seu ponto de vista o valor era o fundamento das contas e de suas investigações.

Segundo Schmidt (2000, p. 154), "[...] os Neocontistas atribuíram à contabilidade o papel de colocar em evidência o ativo, o passivo e a situação líquida das unidades econômicas. Para isso, seria necessário abrir contas com os valores dos ativos (ou positivas), dos passivos (ou negativas) e diferenciais (ou abstratas)".

Os neocontistas, dando importância fundamental ao valor da conta, chegaram muito próximo do que é a visão contábil de hoje em relação aos demonstrativos contábeis. Para eles, a principal finalidade da contabilidade era o acompanhamento das variações do patrimônio, sejam elas em valor ou quantidade, quantitativamente ou qualitativamente.

No entendimento deles, as contas eram divididas em contas do Ativo, do Passivo e contas da Situação Líquida, sendo que as contas do Ativo e Passivo representavam o patrimônio, com valores concretos, e as contas da Situação Líquida eram apresentadas com valores abstratos.

Além de dividir as contas em três grandes grupos: Ativo, Passivo e Situação Líquida, os neocontistas ainda definiram que as contas do Ativo deveriam ser divididas em subcontas e que estas deveriam estar classificadas segundo o grau de disponibilidades, e as contas do Passivo e da Situação Líquida também seriam divididas em subcontas, porém as do Passivo também deveriam ser classificadas pelo seu grau de exigibilidade.

Silva, apud Schmidt (2000, p. 156) apresentou algumas regras segundo as quais os neocontistas interpretavam essa dinâmica. Essas regras baseavam-se em fatos modificativos e em fatos permutativos.

Os fatos modificativos são:

- a) todo o aumento do valor do patrimônio com lucro dará lugar a um débito em uma das contas concretas e a um crédito em uma das contas abstratas;
- b) toda diminuição do valor do patrimônio com prejuízo dará lugar a um crédito em uma das contas concretas e a um débito em uma das contas abstratas.

Os fatos permutativos são:

- a) toda a alteração na composição do ativo ou do passivo origina um débito na conta que sofre uma variação positiva e um crédito na conta que sofre uma variação negativa;
- b) toda a alteração na composição do capital próprio origina um crédito na conta que sofre uma variação positiva e um débito na conta que sofre uma variação negativa.

Havia outras definições importantes feitas por Dumarchey. Para ele, as contas de situação líquida deveriam estar separadas das contas do Ativo. Ele fez essa observação, pois era comum as contas da situação líquida serem colocadas junto com as contas do Ativo. Dumarchey também definiu que as contas do Passivo, que representam as obrigações e os recursos, deveriam ser divididas em dois grupos: um seria das contas que representam os recursos de terceiros e outro que representam os recursos do dono da empresa, que Dumarchey chamou de conta de capital ou situação líquida inicial.

Em 1942, a França desenvolveu padrões para a divulgação das demonstrações contábeis, objetivando um melhor controle de custos e a possibilidade de criar estatísticas contábeis. Foi editado então um plano de contas padrão a ser seguido por todas as empresas, grandes e pequenas, em todo o país, porém o plano foi amplamente criticado, por diversas razões, entre elas: falta de conhecimento técnico, por parte dos contadores das empresas pequenas, para implantação; questionamento de alguns critérios técnicos utilizados; dificuldade para a consolidação de balanços, entre outras razões.

Em função das críticas, a França reuniu uma comissão, em 1944, para estudar o problema, e acabaram por fazer apenas uma distinção no plano de contas, entre Contabilidade financeira e Contabilidade gerencial.

Mais uma vez, outra comissão se reuniu, em 1946, para pensar um novo plano de contas, e em 1947 editaram um plano de contas muito mais abrangente, que, segundo Schmidt (2000, p. 158), "[...] baseava-se fundamentalmente nos seguintes pontos: terminologia básica, processo de classificação lógica, método de padronização para o registro contábil e procedimentos para realizar avaliações".

3.7 ESCOLA ALEMÃ

A Alemanha foi um país que contribuiu muito para o desenvolvimento doutrinário da contabilidade, desde o século XVI, quando Mathäus Schwarts levou para aquele país o método das partidas dobradas, depois de um treinamento que fez em Veneza, porém os fatores que vieram a contribuir bastante para o avanço foram:

- a ampliação dos mercados financeiros;
- as crises sociais dos períodos de guerra e pós-guerra;
- o desenvolvimento das companhias; e consequentemente
- as novas necessidades dos usuários da contabilidade.

Outros estudos também contribuíram para a evolução da contabilidade na Alemanha, resumidamente podemos destacar:

- Século XVII, a influência do pensamento contábil vem através de dois autores franceses do período pré-científico, que mencionamos no subtópico 6 do Tópico 1 deste caderno, Jacques Savary e M. de La Porte.
- Em 1772 foi a vez de Hinrich Magelsen, que escreveu sobre a depreciação de Ativos.
- Em 1886 foi publicada a primeira obra genuinamente alemã sobre Contabilidade Financeira: "*Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien*", cuja tradução para o português significa: "Os balanços das empresas e sociedades em comandita por ações", e foi escrita por Herman Veit Simon.
- A partir do desenvolvimento da contabilidade, a Alemanha se voltou para duas disciplinas, a *Betriebstwirtschaftlehre* e a *Rechnungswesen*. A primeira era uma disciplina de economia, que procurava foco nas atividades empresariais e seu gerenciamento. O principal estudioso nessa época era Gomberg, foi professor e auditor em Genebra. Publicou alguns trabalhos e livros com foco na contabilidade industrial e no caráter científico da contabilidade. Os estudos de Gomberg surtiram efeito na Alemanha e em países de língua alemã, como a Suíça. Assim, podemos destacar alguns acontecimentos importantes na época:
 - Em 1898/99 foi constituído na Suíça, em Sankt Gallen, o primeiro Instituto Superior de Comércio, conhecido também como Academia de Comércio. Nesta época foram criadas também escolas de comércio nas cidades de Leipzig, Colônia, Mannheim e Frankfurt, na Alemanha. No início, na Suíça a principal disciplina era focada no ofício da contabilidade e do cálculo mercantil, evoluindo logo depois para uma disciplina voltada à vida econômica das unidades de produção. Como os estudos estavam sendo direcionados para a economia privada, instituiu-se um concurso que premiaria a melhor obra literária referente ao assunto, e assim Gomberg conquistou o prêmio com o trabalho intitulado: "*Handelsbetriebslehre und Einzelwirtschaftslehre*", que em português quer dizer "Varejo e Economia de Varejo".

Com o sucesso da publicação, Gomberg criou a disciplina de Economia Comercial na Haldelshochschule de Sankt Gallen, ou seja, a Faculdade de Economia, Direito e Ciências Sociais de Sankt Gallen, na Suíça. Nos anos seguintes Gomberg foi aperfeiçoando suas teorias, sempre ligando o conhecimento contábil com o econômico e buscando respostas principalmente para os efeitos econômicos nas entidades, provocados pelas atividades desenvolvidas na gestão. Gomberg foi considerado um dos precursores doutrinários da Escola Alemã. Essa escola foi, com o tempo, sucedida por quatro principais doutrinas, a saber:

- a) A corrente liderada por Schmalenbach defendia que as empresas tinham um papel social que deve ser delineado de acordo com as conveniências gerais da sociedade. Dava-se mais importância ao valor econômico-social do que ao valor monetário dos bens e das operações.
- b) Outra corrente importante foi a defendida por J. F. Schar e Heinrich Nicklish, entre outros, que, em suma, era muito parecida com a corrente anterior, pois entendiam que a entidade existe para servir à sociedade, e que o proprietário não deveria auferir lucro, apenas um valor relativo à remuneração pelo seu trabalho e também um valor de remuneração ao capital empregado, considerado como juros do capital. O resultado seria medido não pelo que a entidade realizou, mas pelo que deveria ter realizado pela sociedade.
- c) Uma terceira corrente doutrinária se contrapôs às duas primeiras, justamente na questão do resultado, pois entendiam que a entidade deveria ter como objetivo principal: não o atendimento às necessidades da sociedade, mas sim à busca do ganho, da rentabilidade do capital aplicado através das atividades operacionais.
- d) A quarta corrente, encabeçada por Gutenberg, tinha uma preocupação em entender as questões relacionadas à empresa, muito mais do que as questões relacionadas à sociedade, como era o caso das doutrinas anteriores. Para Gutenberg, o foco do estudo era a economia empresarial, entender a fundo os fenômenos ocorridos na empresa, levando em consideração, é claro, o contexto econômico-social em que a empresa estava inserida.

[...] na realidade, apesar da discordância conceitual aparente entre as quatro correntes, todas estão direcionadas para a análise da gestão e da organização das empresas, buscando a sistematização dos conhecimentos relativos à vida econômica delas e a formulação dos princípios que presidem sua organização. (SCHMIDT, 2000, p. 167)

3.8 MODERNA ESCOLA ITALIANA

A Escola Italiana moderna é reflexo de um desenvolvimento profundo, que veio desde o período empírico, passando pelas escolas: Administrativa, Personalista e Controlista, conforme já vimos nesta unidade. A partir daí continua sua evolução, com a característica de economia aziendale, aproveitando o positivismo tradicional que dominou as ciências sociais no mundo desde o início do século passado até o início deste. O principal representante desta nova fase é Gino Zappa.

De acordo com Schmidt (2000, p. 188):

As ideias de Zappa revolucionaram a contabilidade de sua época. Os pontos característicos de sua escola podem ser resumidos em dois segmentos:

- a) a tentativa de integrar em uma única disciplina todos os conhecimentos da vida econômica da entidade;
- b) desenvolver uma teoria para a Contabilidade a partir do resultado, sendo que este representa o produto algébrico dos custos e proveitos (receitas) resultantes das operações da entidade.

Para desenvolver seu pensamento teórico, Zappa se concentrou na ideia de que é necessário conhecer todos os fenômenos econômicos da entidade, fenômenos estes constituídos de trocas monetárias entre a entidade e a economia externa, com o objetivo de avaliar o nível de resultado destes fenômenos. Segundo seu pensamento, o conhecimento destes fenômenos acontece apenas a partir do momento em que são revelados todos os fatos administrativos pela contabilidade, assim, é necessário então conhecer o resultado, ou seja, todos os custos e receitas provenientes da gestão administrativa. (SCHMIDT, 2000).

Zappa evoluiu seu pensamento, a ponto de concluir sobre a separação das contas representativas do patrimônio, das contas representativas do resultado, e ainda definir a importância de se ter a apuração do resultado por períodos intermediários, ou seja, o resultado deveria ser da economia da empresa, como pregava Zappa em sua teoria.

Conforme Silva apud Schmidt (2000, p. 202):

Estudo do patrimônio compreende três partes distintas:

- a) estática patrimonial, que se ocupa do patrimônio no seu aspecto estático (equilíbrio funcional e financeiro dos elementos patrimoniais);
- b) dinâmica patrimonial, que estuda o patrimônio na sua condição dinâmica (obtenção e emprego dos capitais);
- c) revelação patrimonial, que se pode definir como um conjunto de princípios e normas que regem a individualização e a representação qualitativa e quantitativa (especialmente monetária ou valorativa) do patrimônio (ou de uma porção dele) em dado instante e na sucessão dos instantes.

3.9 A CONTABILIDADE NO BRASIL

Como ocorreu em outros países, no Brasil não existiu o desenvolvimento de uma escola do pensamento contábil, porém tivemos o destaque de muitos pensadores contábeis brasileiros para o desenvolvimento da teoria e da prática em nosso país.

O desenvolvimento da contabilidade brasileira pode ser dividido em dois grandes momentos: antes e depois de 1964. Por se tratar de um desenvolvimento provocado muito mais por acontecimentos do que por estudos doutrinários.

Neste contexto, observe o Quadro 5, o qual demonstra os principais fatos e consequências em ordem cronológica, para assim entender o passado e o presente da contabilidade em nosso país.

QUADRO 5 – PRINCIPAIS FATOS E CONSEQUÊNCIAS QUE MARCARAM A CONTABILIDADE EM NOSSO PAÍS

1804	<ul style="list-style-type: none"> • José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu, publica a obra “Princípios de Economia Política”.
1808	<ul style="list-style-type: none"> • Com a vinda da família real portuguesa para o Brasil, Dom João VI publicou um alvará que obrigava a adoção do método das partidas dobradas. (Revista de Contabilidade do CRCSP, v. 6, n. 12, jun. 2000). <p>[...] Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade de minha real fazenda não fique arbitrário à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais que sou servidor, criar para o referido Erário: - ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida por nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser mais clara e que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores. [...].</p> <p>Para atender às determinações do alvará, a contabilidade foi organizada pelo contador Alves Branco, no período de 1830 a 1840, com base no método das partidas dobradas.</p>
1809	<ul style="list-style-type: none"> • Visconde de Cairu apresenta um sistema de direito comercial e realiza os primeiros estudos de economia política no Brasil.

1850	<ul style="list-style-type: none"> • É instituído o Código Comercial Brasileiro. (Revista de Contabilidade do CRCSP, v. 6, n. 12, jun. 2000). [...] Estabeleceu a todo e qualquer comerciante a obrigatoriedade da escrituração e de manutenção de determinados livros a todos os comerciantes, como dispõem os artigos transcritos a seguir: Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados: 1. a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessário; [...] 2. a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis pertencentes ao giro de seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas; 3. a formar anualmente um balanço geral de seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias, dinheiros, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer. Art. 11. Os livros que os comerciantes são obrigados a ter indispensavelmente, na conformidade do artigo antecedente, são o diário e o copiador de cartas. Art. 12. No Diário, é o comerciante obrigado a lançar com individualização e clareza todas as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despender de sua ou alheia conta, seja qual for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa. Os comerciantes de retalho deverão lançar diariamente no Diário a soma de suas vendas a dinheiro, e, em assento separado, a soma total das vendas fiadas no mesmo dia. No mesmo Diário se lançará também em resumo o balanço geral (Art. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba a soma total das respectivas parcelas; e será assinado na mesma data do balanço geral. [...] Contudo, o Código Comercial nada fala sobre capital, patrimônio líquido ou resultado, e também não exige que os livros e documentos contábeis sejam assinados por profissionais contábeis, o que somente ocorreu em 1932. Importância do Código Comercial: obrigatoriedade da escrituração; estabelecimento de balanço anual, composto por ativo e passivo. Código Comercial estabelece que: “as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa”, representando a primeira manifestação legal do Postulado da Entidade, embora não mencionasse essa denominação, pois as contas pessoais dos comerciantes não se confundiam com as contas da empresa. [...] Durante muito tempo, o Código Comercial representou a única legislação referente à contabilidade no Brasil, além do alvará de D. Pedro VI.
1856	<ul style="list-style-type: none"> • Criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro da Corte, através do Decreto-Lei nº 1.763, de 14/05/1856, que, por sua vez, substituiu as Aulas de Comércio da Corte, existentes desde a vinda de Dom João VI, em 1808.
1880	<ul style="list-style-type: none"> • Publicação do Manual Mercantil, por Veridiano de Carvalho, obra que contribuiu para a consolidação das partidas dobradas no Brasil.
1890	<ul style="list-style-type: none"> • A Escola Politécnica do Rio de Janeiro oferece a disciplina de Direito Administrativo e Contabilidade.
1902	<ul style="list-style-type: none"> • Criação da Escola Prática do Comércio.
1905	<ul style="list-style-type: none"> • O Decreto Federal nº 1339, de 9 de janeiro, reconhece os cursos de Guarda-Livros e de Perito-Contador mantidos pela Escola Prática do Comércio, cujo nome foi alterado para Escola de Comércio de São Paulo, em 1º de dezembro de 1905, e para Escola de Comércio Álvares Penteado, em 5 de janeiro de 1907.
1907	<ul style="list-style-type: none"> • Fundada a Escola de Comércio Mackenzie College, pelo norte-americano John Mackenzie.

1919	<ul style="list-style-type: none"> • Criado o Instituto Paulista de Contabilidade, que mais tarde se transformou no Sindicato dos Contabilistas de São Paulo.
1924	<ul style="list-style-type: none"> • No Rio de Janeiro é realizado, de 16 a 24 de agosto, o primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, cujo tema principal era "Contabilidade, Ensino Técnico, Exercício Profissional e Comércio e Legislação". • A partir de 1988, o Congresso Brasileiro de Contabilidade passou a ser realizado sistematicamente de quatro em quatro anos.
1931	<ul style="list-style-type: none"> • Publicação do Decreto-Lei nº 20.158, que regulamentou a profissão de contador, porém, somente em 1945 foi criada a Faculdade de Ciências Contábeis, validando assim a carreira universitária da profissão.
1940	<p>Publicação do Decreto-Lei nº 2.627, instituindo a primeira Lei das Sociedades por Ações, estabelecendo, entre outras coisas, as regras para a avaliação de ativos e apuração de resultados.</p> <p>Neste mesmo ano foi publicado também o Decreto-Lei nº 2.416, que estabelecia normas para a contabilização dos Estados e Municípios, definindo assim um padrão para os Demonstrativos Contábeis dos Estados e Municípios.</p> <ul style="list-style-type: none"> • A partir desse ano a contabilidade começa a seguir também as orientações da legislação fiscal, principalmente para a apuração do Imposto de Renda.
1946	<ul style="list-style-type: none"> • Em 26 de janeiro foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, instituindo assim o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. • Criação, através do Decreto-Lei nº 9295, de 27 de maio, do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

FONTES: O autor

O período anterior a 1964 encerra a primeira fase de desenvolvimento da Contabilidade no país. Fase essa marcada principalmente pela influência da legislação e das escolas italianas no desenvolvimento dos procedimentos contábeis.

A partir de 1964 acontece uma grande mudança doutrinária na contabilidade brasileira, com a introdução de orientações através do método didático norte-americano trazido pelo professor José da Costa Boucinhas. Observe esta evolução no Quadro 6.

QUADRO 6 – EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

1964	<ul style="list-style-type: none"> • O professor José da Costa Boucinhas adotou o método didático norte-americano, baseado no livro <i>Introductory Accounting</i>, de Finney & Miller. Iudicibus apud Schimdt (2000, p. 209): "[...] o Prof. Boucinhas teve atuação destacada e decisiva, liderando a mudança de orientação didática do ensino da Contabilidade Geral, da metodologia anterior a 1964 para a que vigorou a partir dessa data".
1965	<ul style="list-style-type: none"> • Através da Lei nº 4.728, foi regulamentado o mercado de capitais no Brasil e criada a figura do auditor independente, cuja regulamentação ocorreu somente em 1972.
1971	<ul style="list-style-type: none"> • Publicado o livro "Contabilidade Introdutória", por professores do Departamento de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (FEA-USP), livro esse influenciado pelas mudanças didáticas introduzidas pelo Prof. Boucinhas a partir de 1964. • A partir da edição do livro, os profissionais de contabilidade passaram a adotá-lo como referência, e os professores autores começaram a desenvolver inúmeras pesquisas e, conseqüentemente, o departamento do qual faziam parte, na Universidade de São Paulo, passou a ser referência no país em relação a pesquisas contábeis.

1972	<ul style="list-style-type: none"> • A Circular nº 178 do Banco Central do Brasil obrigou o registro dos auditores independentes no Banco Central do Brasil, sendo que o registro seria exclusivamente de contadores. • A Circular nº 179 oficializou os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. • A Resolução CFC nº 321-72 adota a seguinte conceituação: Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos são normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos, emanados da Contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretações uniformes das demonstrações contábeis.
1976	<ul style="list-style-type: none"> • Publicação, em 15 de dezembro, da nova Lei das Sociedades por Ações. • A nova Lei das S/As marcou um novo avanço na contabilidade brasileira, na tentativa de fortalecimento do mercado de capitais, ao mesmo tempo em que garantiu direitos equitativos aos minoritários. Ainda nesta mesma lei foi criada a CVM - Comissão de Valores Mobiliários, nos mesmos moldes da <i>Securities and Exchange Commission</i> (SEC) do mercado norte-americano. • A nova lei foi analisada, em todos os seus aspectos, por Sérgio de Iudícibus, que demonstrou estar satisfeito com o resultado, e elencou algumas contribuições da lei, apud Schmidt (2000, p. 214): <ol style="list-style-type: none"> 1. Clara separação entre Contabilidade Comercial (Contabilidade "Contábil") e Contabilidade para fins fiscais. 2. Aperfeiçoamento da classificação das contas no balanço. 3. Introdução da reavaliação a valor de mercado. 4. Introdução do método de equivalência patrimonial na avaliação de investimentos. 5. Criação da reserva de lucros a realizar. 6. Aperfeiçoamento do mecanismo de correção monetária. • Ainda em 1976, Stephen Kanitz apresenta sua tese de livre-docência à Faculdade de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, tratando sobre indicadores contábeis e financeiros de previsão de insolvência: a experiência da pequena e média empresa brasileira. A tese apresentada foi de grande contribuição para o avanço da contabilidade brasileira. • Também em 1976, pela Resolução CFC nº 440, de 20 de agosto de 1976, é instituída a Medalha Mérito Contábil João Lyra, honraria máxima da profissão. É assegurado ao titular da Medalha Mérito Contábil João Lyra a condição de destaque de presença em mesa diretora de solenidade promovida pelos Conselhos de Contabilidade (Art. 12 da Resolução CFC nº 440/76). • A medalha Mérito Contábil João Lyra visa condecorar àqueles que, no campo das atividades científicas, educacionais, culturais, administrativas e profissionais relacionadas com a Contabilidade, tenham se destacado, de forma notável ou relevante, e contribuído, direta ou indiretamente, para a valorização da classe contábil. Sua entrega é sempre efetuada por ocasião dos Congressos Brasileiros de Contabilidade. A primeira outorga ocorreu no X Congresso Brasileiro de Contabilidade, em Fortaleza (CE), em 1976.
1981	<ul style="list-style-type: none"> • O Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução CFC nº 529-81, disciplinando as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), pois a Resolução nº 321-72 tinha apenas aprovado as Normas e Procedimentos de Auditoria. As NBCs foram emitidas separando-se em dois grupos: as técnicas, que tratavam de regras e critérios técnicos de contabilidade e conceitos doutrinários, e as profissionais, que tratavam das regras e procedimentos relativos à profissão contábil. • A Resolução nº 530-81 muda a expressão "Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos" para "Princípios Fundamentais de Contabilidade", e são os seguintes: da entidade, da qualificação e quantificação dos bens patrimoniais, da expressão monetária, da competência, da oportunidade, da formação dos documentos contábeis, da terminologia contábil, da equidade, da continuidade, da periodicidade, da prudência, da uniformidade, da informação, dos atos e fatos aleatórios, da correção monetária e da integração.

1993	<ul style="list-style-type: none"> • Novamente o CFC trata dos Princípios Contábeis, através da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, e os atualiza considerando a evolução contábil ocorrida durante a década de 80. Assim, determina os seguintes princípios: da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência.
1999	<ul style="list-style-type: none"> • Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, com efeitos na escrituração contábil.
2005	<ul style="list-style-type: none"> • Criado, através da Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que 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. • A criação do CPC foi motivada pelo movimento mundial de Convergência Internacional da Contabilidade.
2006	<ul style="list-style-type: none"> • O Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Brasil - IBRACON divulgou o primeiro estudo sobre as principais diferenças entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e as Normas Internacionais de Contabilidade, agora denominadas de IFRS. O objetivo deste estudo foi guiar o início da ação de convergência das práticas contábeis brasileiras.
2007	<ul style="list-style-type: none"> • Em 16 de julho de 2007 foi publicada no DOU (Diário Oficial) a Instrução nº 457 da Comissão de Valores Imobiliários (CVM), que define como obrigatória a apresentação das Demonstrações Contábeis Consolidadas com base nos padrões internacionais. • Promulgada a Lei nº 11.638 em 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, com vistas à convergência aos padrões internacionais.
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Promulgada a Lei nº 11.941 em 27 de maio de 2009, que altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nº 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nº 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.



A contabilidade no Brasil, neste momento, passa por profundas modificações em função das convergências contábeis para atender às normas internacionais. É preciso acompanhar este processo de mudanças para continuarmos garantindo a qualidade das informações contábeis. Para maiores esclarecimentos, visite o site do CPC e acompanhe sua evolução: <www.cpc.org.br> Acesso em: 13 abr. 2015.



Complemente seu conhecimento com a seguinte leitura: SCHMIDT, Paulo. História do Pensamento Contábil. Porto Alegre: Bookman, 2000.

LEITURA COMPLEMENTAR**EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE – A CIÊNCIA DOS DIAS ATUAIS**

Como a contabilidade evoluiu e se adaptou às novas necessidades de seus usuários e como o surgimento de novos instrumentos e novos conhecimentos possibilitou à Contabilidade chegar à ciência como a conhecemos hoje.

Muitas são as divergências quanto à época e à origem real da contabilidade, porém todas chegaram a um ponto comum, consideram-na como uma das profissões mais antigas e importantes para um sistema econômico em constante evolução. Suas formas primitivas de contabilização, antes mesmo do surgimento da escrita e dos números, demonstraram que as necessidades de informações sobre o patrimônio da época já poderiam ser consideradas essenciais e de suma importância. Com o passar dos anos pode-se perceber os períodos que marcaram uma trajetória evolutiva da contabilidade, como o surgimento da aritmética – em 1494, com a obra de Luca Pacioli apresentando os fundamentos aritméticos e contribuindo para o desenvolvimento do método das partidas dobradas (relação de débito e crédito) e que revolucionou a mensuração, escrituração e o pensamento contábil.

No século XVI, com o movimento religioso chamado “Reforma” (surgimento de novas religiões), o dinheiro deixou de ser valioso somente como meio de troca – época da Idade Média, para ser considerado mais lucrativo através do processo capitalista de usar o “dinheiro para fazer dinheiro” tornando-se mais generalizado (SIMON, Edith. **A Reforma**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1971, p. 167.) – era a transição do sistema feudal para o capitalismo.

“Em meados do século XVII a contabilidade deixa de ser um simples controle para se tornar uma ciência” (ÁVILA, 2006, p. 21), e com a Revolução Industrial a partir do século XIX, os meios de produção deixaram de se basear na cooperação individual - onde prevaleciam o estoque e o custo de mercadorias vendidas, para agregar os custos diretos e indiretos de produção no controle contábil.

Com o surgimento das escolas de pensamento contábil, a contabilidade passou a seguir teorias e conceitos aptos para cada época. No Brasil, essa evolução se deu basicamente com o primeiro documento oficial de 1808, que determinava o método das partidas dobradas no Brasil e, 42 anos depois, com o Código Comercial, que exigia a realização de registros contábeis. Somente em 1940 foi feito um importante decreto, de nº 2627, com o objetivo de criar a Lei das Sociedades por Ações, no qual se instituía que as entidades anônimas deveriam fazer todo o controle contábil. Devido ao grande processo de oferta ser maior que a demanda, a crise americana de 1929 contribuiu e muito para a real importância da contabilidade como fator gerencial dentro de uma organização social e econômica. A contabilidade obteve uma forma mais sistêmica, preventiva e de controle gerencial.

Com o aumento das necessidades de informações, em 1993 ocorreu o surgimento dos princípios e normas contábeis adotadas no Brasil. “Os princípios constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos passos, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos Postulados”. (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações**. 5. ed. p. 47. São Paulo: Fipecafi, 2000).

Com a abertura do comércio internacional e o processo de integração econômico mundial, a demanda pela informação econômica entre os países tornou-se cada vez mais atuante. Tanto que, em 2007, o Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade para acompanhar os desafios e mudanças econômicas da época.

A era digital também foi um dos maiores marcos da evolução contábil. Com sistemas mais evoluídos e complexos, a contabilidade passou de uma simples escrituração primitiva para uma forma rápida e eficiente de interação das informações necessárias para uma tomada de decisão mais eficaz.

Cada período caracterizou sua própria evolução contábil, seus métodos considerados avançados e utilizações que, de certa forma, satisfaziam suas necessidades no momento, seja da forma mais primitiva, através da mensuração por pedrinhas, ou da última geração de softwares, o que se pode perceber é que a evolução contábil não chegou ao seu ápice ou não chegará tão cedo. O mundo está em constante evolução, seja financeiramente, intelectualmente, ou com avanços tecnológicos, o importante é que a contabilidade estará sempre contribuindo de alguma forma.

FONTE: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/2175/evolucao-da-contabilidade-a-ciencia-dos-dias-atuais/>> Acesso em: 13 abr. 2015.

RESUMO DO TÓPICO 2

Neste tópico vimos:

- Os momentos mais importantes vividos pela Contabilidade, a passagem do empírico para o científico, o momento em que a Contabilidade se define como ciência e traz à tona discussões, teorias, conceitos e, com certeza, um desenvolvimento extraordinário.
- É impressionante como o desenvolvimento da contabilidade e o das relações comerciais se confundem, pois há uma contribuição mútua. A contabilidade se desenvolveu e se definiu como ciência baseada na observação de fatos, acontecimentos e transformações ocorridas nas relações comerciais, ou seja, na prática, e à medida que essa contabilidade evoluiu, conseguiu cada vez mais dar subsídios de informações às pessoas, físicas e jurídicas, propiciando a possibilidade de decisões que com certeza poderão permitir o desenvolvimento, o crescimento destas.
- Muitos foram os pensadores, autores e tratadistas que discutiram doutrinas, teorias, conceitos etc., e muitas foram as nações que incentivaram e proporcionaram ambiente propício para o desenvolvimento dessa ciência.
- Em nosso estudo fizemos apenas um apanhado geral, dando ênfase aos acontecimentos, aos personagens e ao conteúdo doutrinário e teórico, que, a nosso ver, foram mais importantes para o desenvolvimento da ciência contábil. Assim, foram estudadas as seguintes linhas do pensamento contábil:
 - Escola Personalista - Seus principais idealizadores foram Francesco Marchi, seguido por Giuseppe Cerboni. A teoria personalista defende a ideia de que as contas devem representar seus consignatários, correspondentes e o administrador, ou seja, as contas sempre se referiam a pessoas.
 - Escola Controlista - Conhecida também como Escola Veneziana, teve como principal pensador Fabio Besta, um dos pensadores que mais contribuíram para o desenvolvimento da ciência contábil. Besta discordava das opiniões de Cerboni em relação à personificação das contas, e entendia que a contabilidade exercia o controle na administração econômica, através dos registros contábeis e das demonstrações contábeis.
 - Escola Norte-Americana - Essa escola se desenvolveu diferentemente das antecessoras, pois aquelas eram sempre muito teóricas, e esta teve seu desenvolvimento alicerçado na prática, nos acontecimentos ocorridos nas relações comerciais entre as pessoas. Alguns pontos importantes foram desenvolvidos pela Escola Americana, a saber: importância da qualificação profissional, ênfase na auditoria, importância ao usuário da contabilidade, classificação das informações contábeis como importantes para a tomada de decisões.

- Escola Matemática - Giovanni Rossi foi seu principal estudioso e defendeu uma teoria que foi duramente criticada, pois atribuía à contabilidade apenas uma forma de registro matemático, onde as contas e os números eram considerados de forma abstrata e em nada tinham a ver com a gestão administrativa.
- Escola Alemã - A Escola Alemã recebeu influência de dois teóricos da França, Jacques Savary e M. de La Porte, e também do método das partidas dobradas trazido por Mathäus Schwarts, após treinamento feito em Veneza, porém o pensador que mais se destacou foi Gomberg, cujo foco de estudo era a economia empresarial, centrado no estudo e na análise da gestão da organização.
- Escola Moderna Italiana - Gino Zappa é o principal representante desta escola, e conseguiu grandes avanços para a contabilidade de sua época. Sua teoria está focada no conhecimento de todos os fenômenos econômicos da entidade, e a partir daí separou em dois grupos: as contas representativas do patrimônio e as contas representativas do resultado.
- A Contabilidade no Brasil - No Brasil a contabilidade se desenvolveu basicamente influenciada pelos pensadores americanos e pelos acontecimentos políticos, sociais e fiscais, sendo que os principais fatos foram:
 - 1808 - Adoção das partidas dobradas.
 - 1902 - Criação da Escola Prática do Comércio.
 - 1924 - Realização do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade.
 - 1946 - Fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo.
 - 1965 - Regulamentação do mercado de capitais.
 - 2005 - Criado o CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com a finalidade de conduzir o processo de convergência contábil.
 - 2006 - Criado o Instituto Brasileiro de Auditores do Brasil (IBRACON) – tem por objetivo guiar o início da ação de convergência das práticas contábeis brasileiras.
 - 2007 - Promulgada a Lei nº 11.638/2007.
 - 2009 - Promulgada a Lei nº 11.941/2009.

AUTOATIVIDADE



1 Com relação à escola do pensamento contábil, identifique a alternativa que defende a ideia de que as contas devem ser analisadas de maneira abstrata:

- a) () Escola Lombarda.
- b) () Escola Alemã.
- c) () Escola Matemática.
- d) () Escola Norte-Americana.

2 Analise as alternativas a seguir, e em seguida assinale V para as sentenças verdadeiras e F para as falsas no que diz respeito às características das Escolas do Pensamento Contábil:



- () A grande característica da Escola Americana, e que faz dela uma das mais importantes do mundo, é a construção prática a partir da realidade teórica.
- () Uma das correntes de pensamento da Escola Alemã dava mais importância ao valor econômico-social do que ao valor monetário dos bens e das operações.
- () Uma das características da Moderna Escola Italiana era desenvolver uma teoria para a contabilidade a partir do resultado, sendo que este representa o produto algébrico dos custos e proventos (receitas) resultantes das operações da entidade.
- () Os pensadores da Escola Personalista entendiam que os bens patrimoniais deveriam ter personificação, ou seja, ser representados por pessoas verdadeiras, e então teriam o nome das pessoas, físicas ou jurídicas.

Agora, assinale a alternativa que apresenta a sequência CORRETA:

- a) () V – V – F – F.
- b) () F – V – V – V.
- c) () F – F – F – V.
- d) () V – F – V – F.

3 Referindo-se às características das escolas do pensamento contábil, relacione as colunas:

Cód.	Característica	Escola
I	Os contadores deveriam ter muito mais um conhecimento e domínio da gestão administrativa do que meramente dos registros contábeis.	Escola Personalista
II	A Contabilidade não deve ser afetada pelo vazio alinhamento das cifras e números, mas pelo princípio que identifica a lógica do raciocínio humano, a doutrina logismográfica.	Escola Controlista
III	O controle da administração econômica é exercido pela contabilidade, dividindo o mesmo em duas partes, sendo uma o próprio registro contábil dos fatos e fenômenos administrativos, e outra representa a demonstração em partidas dobradas.	Escola Administrativa ou Lombarda
IV	Uma das características mais importantes é a qualidade das informações contábeis e o entendimento de que estas têm o objetivo de auxiliar na tomada de decisões.	Escola Americana

Agora, assinale a alternativa que apresenta a sequência CORRETA:

- () I - IV - II - III.
- () II - I - III - IV.
- () IV - II - III - I.
- () III - I - IV - II.

4 Entre as alternativas a seguir, qual se refere à Moderna Escola Francesa?

- a) Para os neocontistas, a principal finalidade da contabilidade era o acompanhamento das variações econômicas e não financeiras do patrimônio, sejam elas em valor ou quantidade, quantitativamente ou qualitativamente.
- b) Além de dividir as contas em três grandes grupos, Ativo, Passivo e Situação Líquida, os neocontistas ainda definiram que as contas do Ativo deveriam ser divididas em subcontas e que estas deveriam estar classificadas segundo o grau de disponibilidades, e as contas do Passivo e da Situação Líquida também seriam divididas em subcontas, porém as do Passivo deveriam ser classificadas pelo seu grau de exigibilidade.
- c) Para os neocontistas, uma das finalidades da contabilidade era a apuração das variações do patrimônio, sejam elas em valor ou quantidade, quantitativamente ou qualitativamente.
- d) Além de dividir as contas em três grandes grupos, Ativo, Passivo e Situação Líquida, os neocontistas ainda definiram que as contas do Ativo deveriam ser divididas em subcontas e que estas deveriam estar classificadas segundo o seu vencimento, e as contas do Passivo e da Situação Líquida também seriam divididas em subcontas, porém as do Passivo deveriam ser classificadas pelo seu grau de exigibilidade.

A CONTABILIDADE MODERNA

OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

A partir desta unidade, você será capaz de:

- nomear todos os princípios fundamentais de contabilidade de acordo com a Resolução nº 1.200/10;
- exemplificar com pelo menos uma situação prática, a aplicação de cada princípio fundamental de contabilidade;
- dada uma lista de conceitos, relacionar com os Princípios Fundamentais de Contabilidade correspondentes;
- distinguir as diferenças entre Princípios, Postulados e Convenções.

PLANO DE ESTUDOS

Esta unidade está dividida em dois tópicos. Em cada um deles você encontrará atividades que o(a) ajudarão a compreender os conteúdos apresentados.

TÓPICO 1 - POSTULADOS, PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES

TÓPICO 2 - OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL



POSTULADOS, PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES

1 INTRODUÇÃO

Conforme vimos na Unidade 1 deste caderno, quando falamos sobre a história da contabilidade, o patrimônio sempre foi o alvo do estudo, sempre foi assim e continuará sendo, porém as formas de registros e apurações, bem como o perfil e as necessidades dos usuários, foram se alterando com o passar dos anos, dos séculos.

As estruturas sociais, as relações comerciais, os indivíduos, todos foram se desenvolvendo, evoluindo e se modificando, e, conseqüentemente, se aprimoraram também em relação às necessidades de informações para a tomada de decisões.

De qualquer maneira, o usuário contábil sempre esteve à procura de informações que pudessem lhe assegurar o mínimo de erros na hora de decidir. Para satisfazer as necessidades de seus usuários, a contabilidade tem duas possibilidades: elaborar demonstrativos padrões, simples no momento da interpretação; elaborar informações, relatórios e demonstrativos de acordo com as necessidades de cada usuário, facilitando a interpretação, mas até certo ponto dificultando algum tipo de comparabilidade externa com concorrentes, segmentos etc.

Ocorre que os usuários possuem seus modelos decisórios, diferentemente de um para outro, porque também são diferentes suas necessidades e seus objetivos em relação aos negócios. Assim, a contabilidade deveria ter condições de avaliar cada modelo decisório e, com base nele, estabelecer a relação de informações necessárias para todos, com ênfase numa ou noutra informação do conjunto, para que pudesse utilizá-la de forma mais eficiente na tomada de decisões.

Iudícibus (2000) ilustra no quadro apresentado a seguir, a necessidade de informações diferenciadas, demonstrando assim a meta que desejaria maximizar ou tipo de informação mais importante, observe:

QUADRO 7 – INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

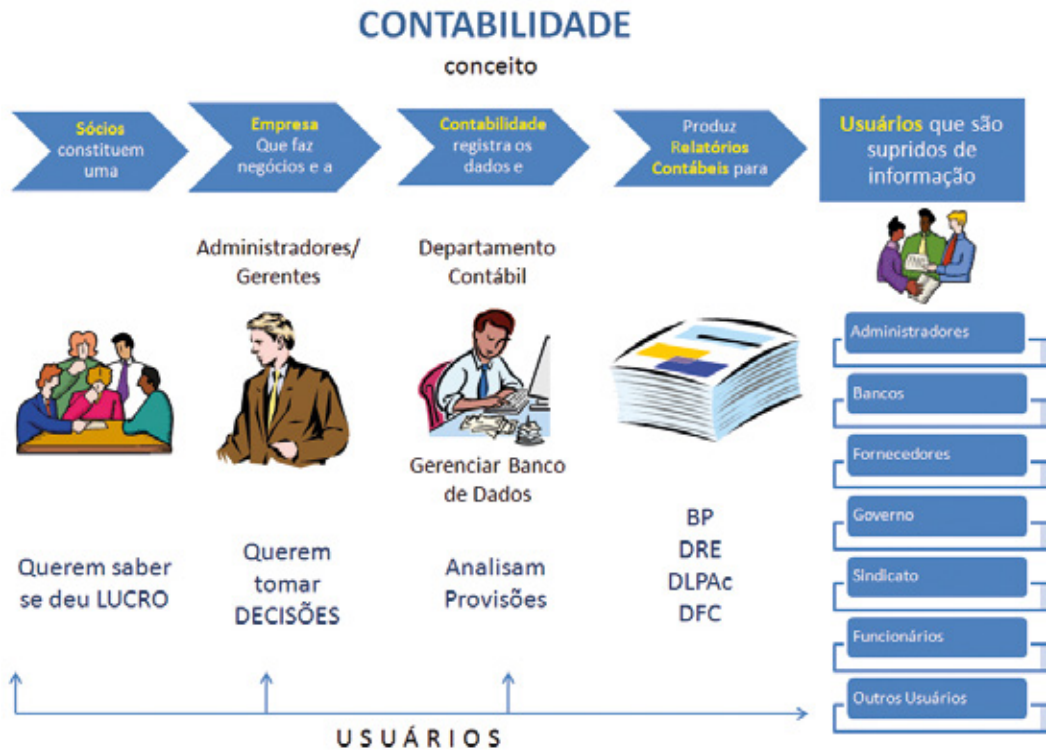
Usuário da informação contábil	Tipo de informação mais importante
Acionista minoritário.	Fluxo regular de dividendos.
Acionista majoritário ou com grande participação.	Fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação.
Acionista preferencial.	Fluxo de dividendos mínimos fixos.
Empréstimos em geral.	Geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros com segurança.
Entidades governamentais.	Valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
Empréstimos em geral, como assalariados.	Fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, como segurança, liquidez.
Média e alta administração.	Retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortável.

FONTE: Iudícibus (2000, p. 21)

É possível perceber, por meio do quadro acima, duas coisas importantes que havíamos comentado antes: as necessidades de informações diferentes para usuários diferentes e a necessidade de informações que possam ser usadas para se prospectar situações futuras.

As atuais informações contábeis, obrigatórias a partir de 2008, através da Lei nº 11.638/08, já contemplam boa parte das informações elencadas por Iudícibus, no quadro acima, o qual foi elaborado no ano 2000. A contabilidade, mesmo se aprimorando, ainda está muito voltada a apresentar ao usuário informações de fatos que já ocorreram, ou, em pouquíssimos casos, de fatos que estão ocorrendo, mas dificilmente, praticamente nunca, de fatos que possivelmente poderão ocorrer no futuro, baseados em acontecimentos passados e presentes.

FIGURA 14 – INFORMAÇÕES CONTÁBEIS



FONTE: <http://umanovacontabilidade.blogspot.com.br/2014_04_01_archive.html> Acesso em: 18 abr. 2015.

Não estamos dizendo que a apresentação de informações sobre acontecimentos passados e presentes não tenha importância. Obviamente que não é só isso, pois estamos apenas querendo dizer que serão importantes e utilizadas para decisões aquelas informações sobre passado que poderão, de alguma forma, ajudar os usuários a decidir sobre situações futuras. Por exemplo, quando uma empresa registra fatos passados relativos a compras e vendas a prazo, com ônus financeiros, que provocaram uma alteração positiva e significativa na situação financeira da entidade. Se houver a probabilidade de que tais situações futuras possam acontecer nas mesmas condições, essas informações contabilizadas serão utilizadas para a tomada de decisões, como informações importantes.

Quando falamos de informações contabilizadas relativas a eventos passados que são importantes para a decisão de eventos futuros, entendemos que estas informações foram obtidas sob critérios de mensuração adequados e fidedignos, e que esse não seria um questionamento para a sua utilização ou não, mas poderíamos questionar se o modelo decisório utilizado pela entidade engloba esse tipo de informação ou não.

Conforme afirma Hendriksen apud Iudícibus (2000, p. 22):

[...] embora possa ser possível determinar os modelos decisórios que descrevem como os usuários realmente tomam suas decisões e qual informação desejam, esse procedimento pode não levar aos melhores resultados, porque os usuários estão limitados pela informação contábil disponível no momento ou porque eles podem não estar usando os melhores modelos [...].

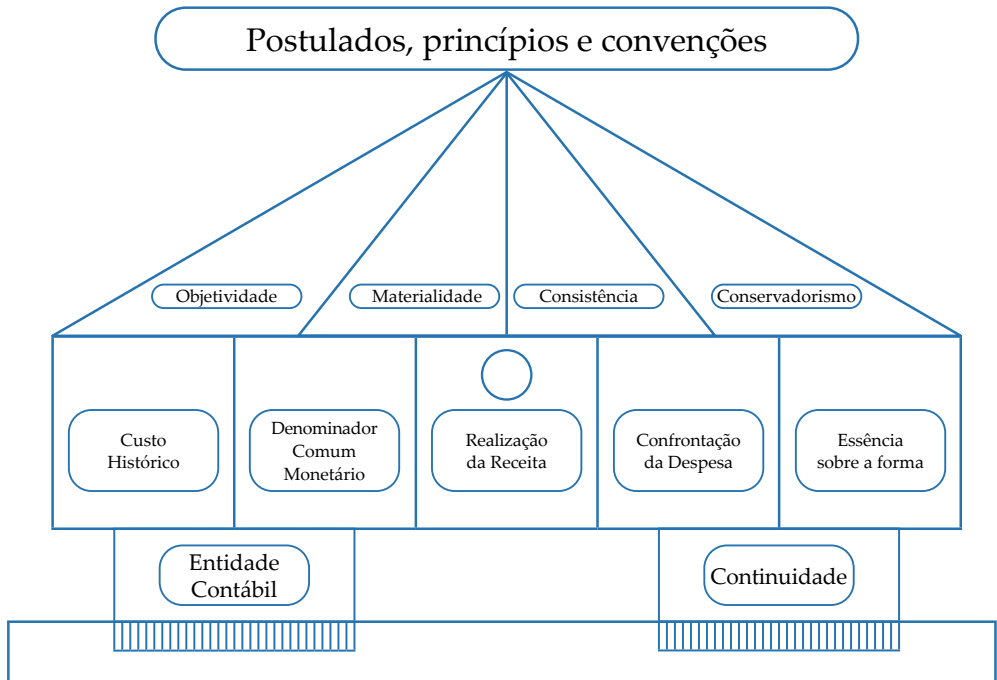
De qualquer modo, fica claro que o objetivo da contabilidade é o de fornecer informações econômicas fidedignas sobre a situação patrimonial para que o usuário possa tomar decisões. Isto continua sendo alvo de preocupações do setor contábil, pois sabemos que, mesmo tendo informações que demonstram números extremamente importantes – como, por exemplo: lucro por ação; fluxo de caixa; resultado do exercício –, temos outros usuários que utilizam modelos decisoriais que necessitam de muito mais informações, enquanto que outros utilizam um número menor de informações, porém algumas que ainda não são demonstradas.

O ideal é que pudéssemos ter um conjunto bem estruturado de informações contábeis que pudessem, a qualquer momento, ser formatado de acordo com a necessidade de cada usuário. Porém, para isso seria necessário o conhecimento de cada necessidade, de cada usuário, o que parece ser a tarefa mais difícil.

Embora tudo isso seja importante, o foco deve ser sempre a qualidade da informação contábil, pois essa garantirá que qualquer modelo de demonstrações contábeis, padronizadas ou não, dirigidas a usuários específicos ou não, será utilizado de forma satisfatória para a tomada de decisões. A garantia da qualidade da informação técnica contábil está alicerçada em diversos mecanismos de normatização e controle, que foram sendo desenvolvidos e aprimorados durante toda a existência da contabilidade.

Nesta unidade vamos tratar de algumas dessas regras e normatizações: Postulados, Princípios, Convenções, Formalidades e outros. Observe a Figura 15, que demonstra cada um desses itens.

FIGURA 15 – POSTULADOS, PRINCÍPIOS E CONVENÇÕES



FONTE: <<http://demetriolpbjr.blogspot.com.br/2012/09/postulados-principios-e-convencoes-da.html>> Acesso em: 18 abr. 2015.

2 POSTULADOS CONTÁBEIS

Primeiramente, vamos ao dicionário, entender o significado da palavra postulado:

adj (*part* de *postular*) Que se postulou; suplicado, requerido. *sm* **1** Proposição aventada com a pretensão de que seja tomada por evidente ou axiomática. **2 Mat** Proposição admitida sem demonstração e que serve de ponto de partida para dedução de novas proposições. **3 Filos** Proposição que, não sendo demonstrável nem evidente, se toma como ponto de partida de um raciocínio dedutivo.

FONTE: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=postulado>> Acesso em: 18 abr. 2015.

Já na Contabilidade significa:

Segundo Iudícibus (2010, p. 33), “[...] em Contabilidade, abarca uma área de atração mais ampla do que a da própria disciplina e relaciona-se com certos aspectos ‘ambientais’ ou que cercam o campo e as condições em que a Contabilidade deve atuar”.

Os postulados, então, poderão ser apenas expressões de verdades, que muitas vezes não acrescentam informação importante nenhuma, ou podem ser postulados ambientais, ou seja, que delimitam o ambiente e a abrangência de situações contábeis, e são os mais importantes, pois são específicos e dão base para a sequência dos princípios contábeis.

Os postulados mais importantes na Contabilidade são:

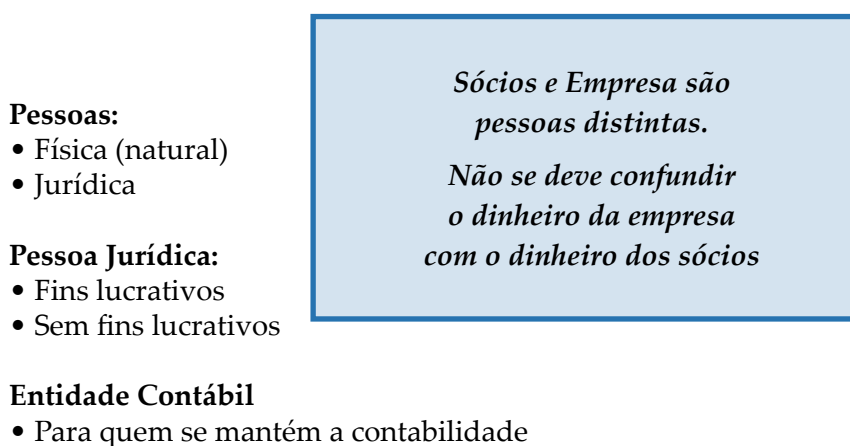
- Postulado da Entidade Contábil.
- Postulado da Continuidade, ambos serão estudados na sequência.

Em que pesem as considerações e avaliações sobre estes postulados, é fato que ambos são a base para a construção de toda a teoria contábil que se segue por meio dos princípios e convenções. Conforme Iudícibus (2000, p. 50), na verdade,

os postulados da continuidade e da entidade constituem o pilar sobre o qual se baseia todo o edifício dos conceitos contábeis. De forma combinada poderíamos afirmar: a Contabilidade é mantida para entidades, como pessoas distintas dos sócios que as integram e que, se supõe, continuarão operando por um período indefinido de tempo.

Todas estas questões podem ser percebidas na figura a seguir, que demonstra para quem é mantida a contabilidade.

FIGURA 16 – PARA QUEM É MANTIDA A CONTABILIDADE



FONTE: <<http://slideplayer.com.br/slide/1676392/>> Acesso em: 18 abr. 2015.

2.1 POSTULADO DA ENTIDADE CONTÁBIL

São comumente chamados de Pilares da Contabilidade, por serem toda a base da teoria contábil.

A abordagem que cerca o postulado da entidade contábil diz respeito às atividades econômicas exercidas pela entidade contábil.

Entidade contábil pode ser definida como sendo uma pessoa física ou jurídica, uma empresa isoladamente, um setor, um grupo econômico etc., ou seja, é quem exerce atividade econômica que seja importante para o dono do capital e que mereça ou necessite de relatórios contábeis individualizados para a avaliação da atividade exercida, porém em termos de postulado não existe uma definição clara sobre a abrangência da entidade contábil, ou uma definição clara do que exatamente é a entidade contábil. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 48)

Na verdade, a única definição que está clara no postulado contábil em relação à entidade contábil é que se deve alocar contabilmente o que é da entidade e separá-lo do que é dos sócios.

Desta maneira, fica claro que o objetivo do postulado da entidade é delimitar o campo de abrangência, ou seja, separar aquilo que é relativo à atividade econômica da entidade, daquilo que é pertencente aos donos do capital, conhecidos como proprietários ou sócios, que, pela Teoria do Patrimônio Líquido da Entidade, seria apenas a parte distribuível do Patrimônio Líquido.

Para que possamos compreender melhor o que tudo isso quer dizer, vamos considerar a afirmação definitiva de Iudícibus (2010, p. 33), o qual descreve que, para a Contabilidade, qualquer indivíduo, empresa, grupo de empresas ou entidades, setor ou divisão, desde que efetue atividade econômica, e que seja tão importante, a critério dos *stakeholders* (segmento de pessoas interessadas, como acionistas, donos, credores, empregados etc.), que justifique um relatório separado e individualizado de receitas e despesas, de investimentos e de retornos, de metas e de realizações, pode tornar-se uma entidade contábil.

Assim, para um esclarecimento conceitual sobre a entidade contábil, apresentamos dois exemplos, um de abrangência macro e outro de abrangência micro. Com relação à abrangência macro, imaginemos um grupo de empresas juridicamente separadas, ou seja, cada qual com seu CNPJ único, porém fazendo parte de um mesmo grupo econômico, neste caso, uma consultoria, e as demais, todas controladas e coligadas.

Para a controladora é extremamente importante entender o grupo econômico como um todo, e assim elaborar então o Balanço Consolidado, que a priori não se constitui em uma nova entidade jurídica, mas sim uma nova entidade contábil, para a qual se está elaborando relatórios contábeis específicos, para uma análise mais minuciosa do grupo econômico.

Na abrangência micro, por sua vez, podemos imaginar uma empresa que tenha diversas divisões de negócios, em segmentos diferentes, como, por exemplo: Uma empresa que fabrique máquinas, ao mesmo tempo em que fabrica produtos alimentícios em outras unidades, mas juridicamente está sob uma mesma denominação, ou seja, um único CNPJ para a empresa que faça a industrialização de produtos em segmentos totalmente diferentes.

Neste caso, com certeza será de interesse dos donos do capital entender os resultados da atividade econômica de cada setor isoladamente, assim poderão solicitar à contabilidade que faça relatórios contábeis sobre a atividade econômica de cada uma das unidades que trabalha para segmentos diferentes. Desta forma, serão emitidos relatórios de resultado para a unidade que fabrica produtos alimentícios em separado do relatório de resultado da unidade que fabrica máquinas.

Assim, as unidades não se tornam novas entidades jurídicas, porém serão consideradas novas entidades contábeis, para as quais se tem relatórios e avaliações separadamente.

2.2 POSTULADO DA CONTINUIDADE

Esse postulado possui características ambientais, o qual trata sobre a mensuração de Ativos e Passivos, mas especialmente dos Ativos, levando em consideração a ideia de que a entidade existe como empreendimento em andamento, sem data prevista para o encerramento das atividades, a não ser numa exceção, sendo esta quando a entidade é criada por prazo limitado, a qual possui data definida para o início e fim das atividades, o que é raro de acontecer.

Iudícibus (2010, p. 34) descreve:

É o postulado ambiental da contabilidade, e anuncia-se, simplificada, da seguinte forma: as entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*), até circunstância esclarecedora em contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que poderíamos obter se fossem vendidos como estão... (no estado em que se encontram).

Normalmente, a maior parte das organizações ou entidades é criada com prazo indefinido, com o objetivo de manter suas atividades em constante crescimento, como descrito na citação anterior, investindo em ativos com a finalidade de que esses possam trazer benefícios futuros à entidade, e que esses benefícios venham em forma de rentabilidade. Dessa maneira, seus ativos devem ser mensurados e registrados levando em consideração os benefícios que podem ser gerados pela entidade em movimento, e não pelo valor que poderíamos obter pela simples venda desses ativos. Neste sentido, Iudícibus e Marion (2000, p. 95) descrevem:

[...] a entidade adquire, mantém e sacrifica seus fatores e preços de custo; esses produtos ou serviços, sendo capazes de satisfazer às necessidades do mercado (dos consumidores), são a estes transferidos por meio de uma operação de venda. Só neste ponto é que se realiza o casamento entre valores de entrada que agora saem e valores de saída que finalmente entram. Portanto, como consequência da continuidade, os ativos devem ser usualmente avaliados por algum tipo de valor de entrada (de custo), e não de saída (de venda); o mesmo para os passivos: quanto custará, em termos de sacrifício de ativos, pagar as exigibilidades.

Vale destacar que a entidade deve constantemente avaliar seus ativos, ou melhor, avaliar o retorno trazido por seus ativos investidos, e esse retorno só pode ser medido comparando-se a receita com o custo dos recursos utilizados, ou seja, o resultado do período; e, nesse caso, se avaliarmos nossos ativos pelo valor de realização ao invés de custo de aquisição, estaríamos realizando os resultados a cada avaliação e não exatamente a cada movimentação de receita e custo efetivo.

Neste momento Iudícibus (2010, p. 34) reforça que “a entidade é vista como um mecanismo voltado para adicionar valor aos recursos que utiliza, e seu sucesso é mensurado pelo valor das vendas ou serviços, menos os custos dos recursos utilizados (consumidos) no esforço de produzir a receita”.

Apesar de termos argumentos fortes para a avaliação dos ativos da entidade, em continuidade, pelo valor de custo (aquisição), isto não quer dizer que não haja alguma situação específica em que se deva, ou possa, contabilizar um determinado ativo pelo valor de realização. Como exemplo neste caso, quando estudamos a contabilidade pecuária, verificou-se a possibilidade de acontecer quando houver segmentos cujos produtos têm ciclo operacional relativamente longo, acima de um ano, e cujo processo de produção depende de crescimento natural, desde que seja um mercado regular, e a avaliação possa ser feita de forma objetiva e estável.

Outra situação comum refere-se à ocorrência de sucessivos períodos de prejuízos, seguida de uma análise dos fluxos de caixa futuros que poderia constatar que a entidade não poderá continuar operando por muito tempo. Esse fato, por si só, é motivo para um apontamento claro pelo contador, e provavelmente a avaliação dos ativos pelo valor de realização.

3 OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Para que a contabilidade possa atingir seu objetivo principal, que é informar ao usuário contábil sobre a formação e variação do patrimônio da entidade, utilizam-se neste momento os Princípios Contábeis, os quais são constituídos em formas, regras, diretrizes e linhas mestras, entre outros.

Os princípios são como placas sinalizadoras, ou como um GPS, trazendo para um exemplo da atualidade, afinal, quando se quer chegar a algum lugar e não se sabe bem o caminho, ou mesmo conhecendo, se quisermos um caminho mais eficaz, programamos nosso GPS e ficamos atentos às suas indicações, e em casos em que mesmo com as indicações erramos o caminho, o GPS nos orienta para seguirmos uma nova rota, sempre focado no objetivo final, ou seja, o destino. Assim são os princípios contábeis, servem para nos guiar entre todos os tipos de situações e relações existentes entre as entidades, de maneira que possamos interpretá-las, registrá-las e transmiti-las, de forma técnica e fidedigna, para os usuários.

Na sequência, vamos estudar sobre os princípios da contabilidade geralmente aceitos.

3.1 CUSTO ORIGINAL COMO BASE DE VALOR

Este é considerado o princípio que possui ligação direta com o postulado da continuidade, afinal define o valor que será usado para mensurar um ativo. Seguindo as características deste princípio, o mesmo determina que todo ativo deverá ser registrado pelo seu valor de entrada, ou também conhecido como seu valor negociado, acrescido de todos os seus custos necessários para que possa gerar os benefícios futuros pelos quais foi adquirido.

A partir do momento do registro desse ativo, poderão ser feitas alterações no valor apenas relativo à depreciação, exaustão e amortização, ocasionadas pelo uso, decurso de tempo ou obsolescência. Estes ajustes serão feitos em contas próprias, sem que se altere o valor de custo registrado no momento da aquisição.

No caso do valor negociado, há que se entender que a contabilidade, por meio do princípio do Custo Original, não está interessada na forma como foi feita a negociação do valor, partindo-se do pressuposto de que o valor acordado entre comprador e vendedor foi o que mais se aproximou do valor econômico do bem, considerando suas condições. Obviamente,

É comum imaginar que, com o passar do tempo, o valor do bem irá mudar. Aliás, não é imaginação, pois isso realmente ocorre, porém no contexto não é possível afirmar que o valor sofrerá um aumento ou uma redução do seu valor com relação ao valor negociado no momento da compra.

Observe que se olharmos apenas para o valor absoluto da data da compra, e compararmos com um valor absoluto que provavelmente alguém pagaria por esse mesmo ativo algum tempo depois, possivelmente poderíamos estar recebendo um valor maior, considerando as depreciações e o estado em que se encontra o bem. Porém, o princípio do Custo Original não trabalha com essa comparação, pois entende que o valor negociado refere-se ao valor equivalente ao benefício que aquele ativo, naquelas condições, poderá gerar para a empresa.

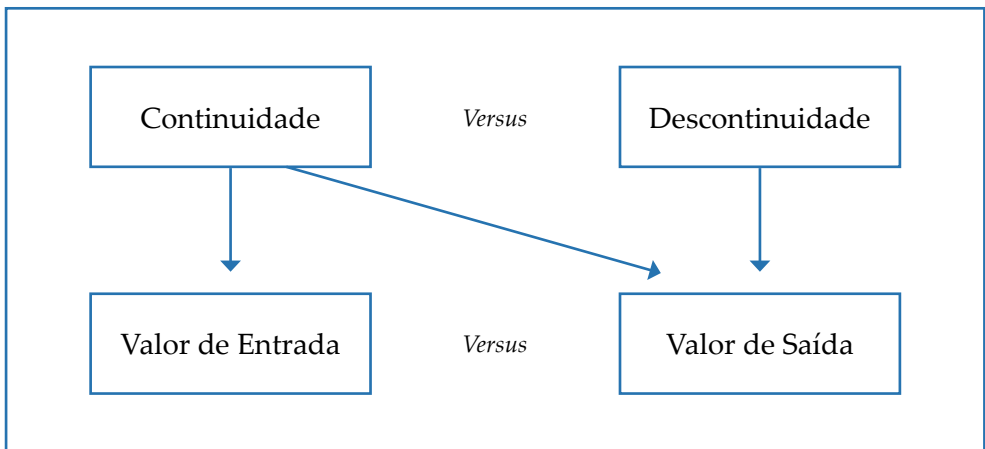
Assim, num momento futuro, em que se queira atualizar o valor, deveríamos calcular quanto de benefício aquele ativo poderia ainda gerar, fazendo cálculos descontados de fluxos de caixa futuros, porém é extremamente difícil que alguém consiga mensurar tal potencialidade futura. Dessa forma, para não correr o risco de julgamento errado, a contabilidade adota um critério conservador de preocupar-se em garantir o registro pelo valor original.

Segundo Iudícibus (2010, p. 42):

A Contabilidade, conforme hoje entendida, preocupa-se em registrar adequadamente, nas dimensões tempo e valor, as transações. Se o valor econômico do ativo se alterou no transcorrer do tempo, a Contabilidade reconhecerá o fato apenas na variação total das receitas da empresa ou em provisionamento, na despesa, quando houver perda acentuada do potencial econômico. A maior ou menor contribuição dos ativos à receita é transferida ao reconhecimento desta última, como apreciação do mercado ao esforço produtivo da entidade.

Observe na figura a seguir como ocorre a transferência de informações com relação aos usuários externos, afinal estes recebem as informações por parte da Contabilidade Gerencial, a qual demonstra como tomar as devidas decisões com relação à empresa em questão, sendo possível perceber que as decisões muitas vezes não servem para todas as organizações de forma igualitária, porém na maioria é possível este aproveitamento.

FIGURA 17 – CUSTO ORIGINAL COMO BASE DE VALOR



FONTE: Iudícibus (2010, p. 43)

Conforme descrito anteriormente, a figura demonstra a continuidade com o valor de entrada, e podendo optar pelo valor de saída, porém a descontinuidade do ativo não poderá ser verificada pelo valor de entrada, somente utiliza-se o valor de saída para o seu cálculo.

3.2 REALIZAÇÃO DA RECEITA E A CONFRONTAÇÃO DA DESPESA (COMPETÊNCIA)

Para esclarecer a aplicabilidade deste princípio, faz-se necessário primeiro entender a apuração do resultado do período, a qual é realizada de forma dedutiva, comparando a receita gerada com a despesa ocorrida, isto porque a geração da receita, na maioria das vezes, é precedida da ocorrência de despesas. Desta forma, é possível dizer que, na maioria das vezes, receitas e despesas se realizam ao mesmo tempo, sendo raras as exceções em que a realização da receita ocorra primeiro.

De qualquer modo, a característica essencial da despesa é ser um sacrifício para gerar receita, independentemente se ela acontece antes, durante ou depois da geração da receita, e assim podemos concluir que não existirá receita sem a despesa correspondente.

Essa relação entre receita e despesa pode ser mais bem entendida se fizermos uma analogia com nossa vida pessoal. Um trabalhador precisa se vestir, se alimentar, se locomover para ir ao trabalho todos os dias, e gasta para isso (despesa); ao final do mês ele recebe seu salário (receita), que é a recompensa pelo trabalho executado. Os gastos que esse trabalhador teve durante o mês foram o sacrifício econômico para a geração da receita.

Neste caso, podemos perceber que a receita e a despesa aconteceram concomitantemente, a cada dia o trabalhador incorre em uma parte de despesa e gera uma parte de receita, que será recebida ao final do mês ou ao início do mês subsequente.

Caro acadêmico, visualizaremos, no quadro a seguir, uma demonstração de resultados para compreender mais alguns detalhes desta relação entre receitas e despesas.

QUADRO 8 - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

	Descrição	
	Receita Operacional Bruta	\$
(-)	Deduções da Receita Impostos, devoluções e descontos incondicionais	\$
(=)	Receita Operacional Líquida	\$
(-)	Custo com a produção do Produto Vendido, ou custo do Serviço Prestado, ou custo da Mercadoria Vendida	\$
(=)	Lucro Bruto	\$
(-)	Despesas Operacionais Despesas Administrativas Despesas Comerciais Despesas Financeiras	\$
(=)	Resultado Operacional	\$
(+)	Receitas não Operacionais, Ganhos, Itens extraordinários	\$
(-)	Despesas não Operacionais, Perdas, itens extraordinários	\$
(=)	Resultado Líquido antes do Imposto de Renda	\$
(-)	Imposto de Renda	\$
(=)	Lucro Líquido após o Imposto de Renda	\$

FONTE: Adaptado de Iudícibus (2010, p. 46)

Analisando o quadro apresentado, iniciamos pela receita bruta e logo em seguida aparecem as deduções de vendas, que na verdade, apesar de serem subtraídas da receita, não constituem uma despesa.

Por sua vez, os impostos são valores que estão inclusos na formação do preço de venda do produto, portanto, recebemos de nossos clientes no momento da venda e repassamos este valor ao governo. Assim, o valor líquido da receita é constituído do nosso valor de venda sem impostos, neste contexto, os impostos não são considerados despesas e sim apenas uma dedução da receita.

Na sequência é possível perceber o item que se refere às devoluções, neste caso, consideramos as vendas canceladas, devolvidas, portanto são as vendas não efetivas financeiramente, e por isso são deduções e não despesas; e para finalizar este primeiro momento de nossa demonstração, encontram-se os descontos incondicionais, que nada mais são do que os valores descritos no corpo da nota fiscal, assim, o valor total da nota fiscal é líquido do desconto, e por este motivo o mesmo não é considerado uma despesa.

Após o item Receita Operacional, subtrairemos o Custo das Vendas. Neste momento este custo é considerado um sacrifício para gerar receita. Afinal de contas, registram-se neste item os custos incorridos para que se tivesse o produto, ou serviço, objeto da venda, ou seja, representa os ativos consumidos diretamente na produção da receita. Este valor aparece aqui somente se houver venda, assim, podemos dizer que a venda ocorreu em decorrência da existência deste custo (sacrifício), graças ao consumo de ativos.

Após a apuração do Lucro Bruto, apresentam-se as Despesas Operacionais. Este grupo de despesas também representa vários ativos que foram consumidos (sacrificados) para que pudéssemos obter receita, porém existe uma dificuldade para relacionar consumos específicos de ativos com a receita gerada no período, diferentemente do custo das vendas que dizem respeito exatamente às vendas realizadas naquele período. Para entendermos um pouco melhor essa dificuldade de apropriação direta, vamos analisar um exemplo:

Vamos supor que nossa empresa compra e vende *notebooks*, e comprou 100 aparelhos a \$ 1.000,00 cada durante o mês de fevereiro, e vendeu no mesmo mês 70 aparelhos ao valor de \$ 1.800,00 cada. Consideremos, para facilitar o entendimento, que não temos impostos nem na entrada, nem na saída do produto, e que tivemos as seguintes despesas fixas neste período:

QUADRO 9 – DESPESAS FIXAS

Despesas	Valor
Energia elétrica	\$ 200,00
Telefone	\$ 450,00
Salários	\$ 3.200,00
Encargos	\$ 2.480,00

FONTE: O autor

Agora, vamos aos cálculos! Ao adquirir os aparelhos, contabilizamos \$ 100.000,00 como Estoque de Produtos Acabados, lançados no ativo. Ao realizar a venda, além de registrar a receita de \$ 126.000,00, registramos o custo da venda, retirando este valor do Estoque (consumo de Ativos) e contabilizamos como Custo de Mercadoria Vendida (no resultado) no valor de \$ 70.000,00. No caso do Custo da venda, é uma relação direta do consumo de ativos com a receita gerada por eles no mesmo período.

No caso das despesas, apesar de sabermos que todas elas acabam contribuindo direta ou indiretamente para gerar receita, não podemos afirmar, por exemplo, que todos os telefonemas realizados no decorrer do mês foram para gerar receita do mês equivalente à venda dos 70 *notebooks*, mas sabemos que este consumo de ativos contribuiu ou contribuirá de alguma forma para a geração de receitas, então fazemos o confronto. Vale ressaltar que o confronto de receitas e despesas é feito no período de geração de ambos, ou seja, quando a despesa é incorrida e quando a receita é gerada, e não pelo movimento financeiro, entradas de numerários por vendas, e saídas de numerários por pagamento de despesas/custos.

Já com relação ao momento exato do reconhecimento da receita e da confrontação da despesa, Iudícibus (2010, p. 47) afirma que:

O princípio da realização da receita e da confrontação da despesa, conforme geralmente entendido, considera como ponto usual de reconhecimento da receita (e, como vimos, de todas as despesas associadas) o ponto em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente, coincidente, muitas vezes, com o ponto de venda.

Segundo o autor, a Contabilidade assim o fez pelos seguintes motivos:

- O ponto em que ocorre a transferência é, usualmente, aquele em que a maior parte do esforço em obter receita já foi desenvolvida.
- O ponto de transferência é o ideal para estabelecer um valor objetivo de mercado para a transação.
- No ponto de transferência, normalmente se conhece todo o custo de produção de um produto ou serviço vendido e outras despesas diretamente associáveis, embora os desembolsos com tais despesas possam ocorrer após a venda (como, por exemplo: devedores duvidosos, comissão sobre a venda, gastos com consertos derivados de concessão de garantia etc.). É possível, pelo menos em um bom número de casos, prever razoavelmente tais encargos no ato da venda.

Nesse contexto, as três condições apresentadas por Iudícibus (2010) determinam o momento certo de reconhecimento da receita. No entanto, estas três condições poderão ser satisfeitas (ao mesmo tempo) antes da transferência do produto ou serviço, na transferência do produto ou serviço ou após a transferência do produto ou serviço. Apesar disso, sabemos que muitos contadores reconhecem a receita sem levar em consideração essa determinação do princípio contábil e atentam mais para as regras fiscais.

Caro acadêmico, veremos na sequência, ou melhor, nos próximos itens, algumas situações de reconhecimento da receita em pontos diferentes do momento da transferência do produto ou serviço.

3.2.1 Receitas que crescem em uma proporção direta ao decurso do tempo

Seguindo as práticas mais comuns da contabilidade, as quais são reportadas por alguns autores, como Iudícibus (2010, p. 48), “existem certos serviços cujo contrato firmado entre as partes é estabelecido em uma base biunívoca (diz-se de uma correspondência tal entre dois conjuntos, que a cada elemento de um deles corresponde um, e só um, elemento do outro) de tempo”.

Como exemplo, podemos citar aluguel, o qual, segundo Iudícibus (2010), pode ser apropriado como receita (e como despesa) na proporção de tempo em que o imóvel foi utilizado (entretanto, para muitas dessas receitas, o ponto de avaliação ou reconhecimento é o encerramento de cada mês).

Na verdade, o autor destaca que o que ocorre com estes casos é uma unidade homogênea de mensuração de serviço realizado, julgando-se ser mais razoável escolher o tempo ocorrido.

3.2.2 Reconhecimento da receita por valorização dos estoques (antes da venda, da transferência do bem)

O reconhecimento da receita acontece antes da venda ou transferência do produto quando atualizamos os estoques de produto acabado pelo valor de mercado, ou seja, pelo valor de realização. Nesse momento é feita uma contabilização a débito dos estoques e a crédito de uma conta receita, que por sugestão pode ser: Superveniência Ativa. Porém, para se fazer isso é necessário também estimar e contabilizar todos os custos que teríamos com a venda e a entrega destes produtos no momento da transferência.

O reconhecimento antecipado da receita, ou seja, em momento anterior à venda do produto, só é possível que aconteça para segmentos cujos produtos têm ciclo operacional relativamente longo, acima de um ano, e cujo processo de produção depende de crescimento natural, desde que seja um mercado regular, e a avaliação possa ser feita de forma objetiva e estável. Esta prerrogativa aplica-se principalmente a certos produtos, nos quais o processo de produção apresenta características especiais, como crescimento vegetativo ou acréscimo de valor natural. Como exemplo, neste caso, podemos citar: gado, vinho, metais preciosos, reservas florestais, entre outros.

Assim, para que possamos aprofundar nosso entendimento no assunto, vamos a um exemplo:

A Fazenda Santa Mônica registrou a seguinte movimentação no desenvolvimento da atividade de corte (cria – recria – engorda).

Durante o ano X1:

- Nasceram 150 bezerras, que ao final do exercício foram valorizados pelo preço de mercado a \$ 110,00 cada, totalizando assim \$ 16.550,00.
- O custo de manutenção do rebanho no período foi de \$ 11.750,00.
- A provisão para Despesa de Distribuição será a base de 2,5% sobre o valor de mercado.

Contabilização dos custos de Formação do rebanho:

Para fazermos a contabilização, vamos considerar que todos os custos foram contabilizados durante todo o ano de X1, e nós faremos apenas um lançamento representando todos estes custos, a saber:

Débito	Custo de Rebanho em Formação Salários, vaqueiros, sal, rações, exaustão da pastagem, manutenção, assistência veterinária, conservação, salários de pessoal da fazenda etc.	\$ 11.750,00
Crédito	Caixa e/ou banco e/ou fornecedores e/ou depreciação acumulada.	\$ 11.750,00

Vamos agora para o lançamento de valorização do rebanho, a preço de mercado:

Essa contabilização será feita ao final do exercício, com base em valores de mercado da arroba do boi, considerando a idade de cada categoria de estoque. Para efeitos didáticos, vamos considerar um valor único por cabeça, independentemente da idade de cada estoque.

No primeiro ano, como o estoque inicial era zero, o valor do ganho (Superveniência Ativa) será igual ao valor dos estoques. Nos anos seguintes, o ganho será somente a diferença entre o valor de mercado dos estoques e o valor atualizado dos estoques até o período anterior.

Débito	Bezerros de 0 a 12 meses	\$ 16.500,00
Crédito	Superveniência Ativa (Variação Patrimonial Líquida (DRE)) 150 x 110,00	\$ 16.500,00

Despesas com Distribuição

Ao contabilizar os estoques pelo valor de mercado, estaremos antecipando uma receita, que seria contabilizada somente na venda. Sendo assim, ao registrar esse ganho econômico, deveremos também registrar as despesas inerentes ao objetivo da receita, portanto precisaremos provisionar ao menos as despesas com distribuição, que efetivamente acontecerão quando do processo de venda efetiva.

Débito	Despesa com Distribuição Valor da receita 16.500,00 x 2,5% (percentual estimado para este caso prático)	\$ 412,50
Crédito	Contas a Pagar (Provisão)	\$ 412,50

Apropriação dos Custos de Formação do Rebanho do período ao Resultado

Como os estoques estão sendo atualizados pelo valor de mercado, os custos realizados durante o exercício, para formação do rebanho, não serão acrescentados ao valor do estoque, ao contrário, serão deduzidos da receita realizada, analogamente ao Custo do Gado Vendido quando da venda efetiva.

Débito	Custos do período (Variação Patrimonial Líquida – DRE)	\$ 11.750,00
Crédito	Custo do Rebanho em formação Valores gastos e incorridos no exercício	\$ 11.750,00

Neste contexto, após alguns lançamentos teremos os seguintes saldos:

Contas Patrimoniais	
Estoque – Bezerros de 0 a 12 meses	\$ 16.500,00
Contas de Resultado	
Varição patrimonial líquida	
Superveniência Ativa	\$ 16.500,00
(-) Custo do Período	\$ 11.750,00
(-) Despesas com Distribuição	\$ 412,40
Resultado do Período	\$ 4.337,50

3.2.3 Produtos ou serviços de longo prazo de maturação (produção)

Segundo Iudícibus (2010, p. 50), os produtos ou serviços de longo prazo de maturação geram um “caso particular de reconhecimento de receita durante o período de produção, normalmente associado a contratos de longa duração ou a produtos cujo período de fabricação ultrapassa o exercício financeiro”. O autor destaca ainda que “quando os contratos são terminados em intervalos irregulares de tempo, o reconhecimento do lucro apenas quando cada contrato é terminado poderia transformar-se em uma injustiça para os acionistas que, digamos, queiram retirar-se da sociedade antes do término de tais contratos”. (p. 63)

Existem condições específicas que permitem o reconhecimento da receita (e do lucro) em uma base *pro-rata tempore*. Tais condições o autor resume da seguinte forma:

- O preço total do contrato precisa ser determinado adiantadamente ou é determinável.
- A incerteza relativa ao preço é mínima e a incerteza relativa ao reconhecimento não é, de modo geral, muito grande, principalmente se o cliente for uma unidade governamental ou uma grande e tradicional sociedade anônima.

3.2.4 Reconhecimento da receita após o ponto de venda

Este é um caso raro de reconhecimento da receita, porém previsível sob o ponto de vista conceitual. Adotar este procedimento é fazer um diferimento do reconhecimento da receita, ou seja, adiar o reconhecimento e fazê-lo no futuro.

Existem situações em que as três condições necessárias para o reconhecimento da receita não são satisfeitas, e então é necessário entender os fatos para interpretá-los à luz do princípio.

Para reconhecermos a receita após o ponto de venda, podemos partir de duas justificativas, segundo Iudícibus (2010, p. 53):

Se for impossível avaliar os ativos recebidos em troca da venda com um bom grau de afiançabilidade; e
Se esperarmos despesas adicionais relevantes, após a venda, e se estas não puderem ser estimadas com um bom grau de afiançabilidade.

Com relação à primeira justificativa, é o caso em que recebemos um outro bem como pagamento pelo bem que vendemos, mas este bem recebido não tem valor de mercado reconhecido, ou seja, não é possível certificar-se do valor. Neste caso, o bem recebido será contabilizado pelo valor do bem que vendemos, e somente no momento em que vendemos este bem recebido é que iremos registrar a receita e o resultado.

Já no segundo caso, mais raro ainda de ocorrer, nos remete ao que já havíamos estudado em relação ao reconhecimento da receita e confrontação com a despesa. Neste caso, as despesas deverão ter uma representatividade significativa, relevante em relação à obtenção da receita, e devem ser de difícil mensuração até o momento da transferência, sendo possível somente após este momento, e por isso o reconhecimento deve ser diferido.

Outra situação possível de diferimento são as vendas a prestação, porém devemos atentar para dois pontos importantes antes de optar pelo diferimento, que são:

1. Se o prazo de recebimento for muito longo, por diversos períodos futuros, e se o risco do recebimento total das prestações é muito alto, quase que improvável.
2. Se não for possível estimar as despesas de faturamento, entrega, garantia, e se essas forem relevantes.

Nestes casos específicos, o vendedor, entendendo o alto risco inerente ao negócio, o faz garantindo que as primeiras prestações cubram todos os custos inerentes à venda, e as prestações finais serão equivalentes ao lucro obtido no negócio. Dessa maneira, é justificável que o reconhecimento da receita seja feito a cada prestação recebida.

3.3 DENOMINADOR COMUM MONETÁRIO

Princípio garantidor da qualidade da informação contábil, e de sua transparência, pois propicia o entendimento da agregação patrimonial, de ativos que por essência são diferentes e têm objetivos de resultados futuros também diferentes.

Sendo a Contabilidade uma ciência com características eminentemente financeiras, é possível entender a importância de se ter um denominador comum monetário para facilitar a leitura sobre o patrimônio. Diríamos que este princípio está ligado ao princípio do custo original como base de valor, pois o registro contábil original é realizado em moeda da data de aquisição, e mesmo que haja perda do poder aquisitivo, o valor originalmente contabilizado permanecerá inalterado.

Apesar de a Contabilidade sofrer muitas críticas, por não evidenciar essa perda do poder aquisitivo com contabilizações de ajustes ao valor original, acredita-se que esta é uma questão apenas de julgamento, e a Contabilidade tem condições de discernir sobre isso, conforme afirma Iudícibus (2010, p. 54):

Mattessich acredita que a profissão tem condições para discernir, na discussão sobre indexação, as características fundamentais do que é relevante para a Contabilidade e do que é acessório, o que talvez deva ser sempre decidido pelas necessidades de informação dos usuários da informação contábil. Por outro lado, a Contabilidade é uma metodologia de alocação valorativa de recursos escassos a entidades e não, própria ou isoladamente, uma ciência da avaliação empresarial.

4 AS CONVENÇÕES (NORMAS E RESTRIÇÕES)

Os Princípios Contábeis e os postulados, como vimos, são as linhas mestras para o registro da movimentação do patrimônio, porém existe uma grande amplitude na aplicabilidade dos postulados e princípios, justamente por estabelecerem apenas linhas mestras. As convenções funcionam como um limitador, ou como uma abordagem de Hendriksen, que define as convenções como restrições dos princípios. Corroborando a ideia de Hendriksen, Iudícibus (2010) elege três linhas básicas de restrições:

- a) Quanto à objetividade
- b) Quanto à consistência
- c) Quanto à praticabilidade (em termos de custo/benefício da informação contábil propiciada por certo procedimento).

4.1 OBJETIVIDADE

Apesar de termos, por meio da convenção da objetividade, darem um caráter mais afiançável ao registro contábil, é fato que a objetividade pode, e tem conceitos diferentes para escritores diferentes. A objetividade, para alguns autores,

Pode significar mensurações impessoais ou que existem fora da mente da pessoa que está realizando; mensurações baseadas no consenso de *experts* qualificados; mensurações baseadas em evidência verificável; e, por fim, valor da dispersão estatística das mensurações de um atributo quando realizadas por vários pesquisadores. (HENDRIKSEN apud IUDÍCIBUS, 2010, p. 57)

Em que pese cada esclarecimento de cada um desses pensamentos, fica a ideia de que as discussões e as opiniões diversas continuarão. Porém, para a Contabilidade o que mais vale é o atendimento ao usuário da contabilidade com qualidade da informação. Assim, o procedimento a ser adotado para mensuração será considerado objetivo quando houver um consenso de profissionais. E assim se faz, por meio da representatividade profissional exercida por comitês de estudo e pesquisa, criados e mantidos por institutos de contadores, auditores etc. Obviamente, ao concluir sobre a objetividade de quaisquer procedimentos, estes representantes poderão estar usando um ou mais daqueles conceitos comentados sobre objetividade, mas o que importa é o consenso profissional.

FIGURA 18 - OBJETIVIDADE



FONTE: <<http://enora.com.br/cursos-in-company/comunicacao-competente>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Outro modo de entender a objetividade é comentado por Iudícibus (2010, p. 58):

No sentido de dar evidência aos procedimentos utilizados. Assim, o termo objetividade pode ser observado dos seguintes pontos de vista:

1. Da referência a uma documentação formal ou tipo de evidência que suporte o registro e sua avaliação.
2. Da tangibilidade do objeto passível de mensuração.
3. Da posição de neutralidade que a Contabilidade deveria manter.

Comentando brevemente sobre estes três aspectos, podemos dizer que:

- O primeiro trata do fato de que todo registro contábil deve estar baseado em algum documento, que muitas vezes será um documento legal, como, por exemplo: nota fiscal, contratos, convenções ou outros; ou poderá ser um documento interno, como requisições, planilhas, normas e procedimentos escritos etc. É importante observar que a possibilidade de documentação é ampla, porém nenhum registro contábil poderá ser feito sem essa evidência, mesmo que seja um documento manuscrito simples.
- O segundo ponto de vista defende a ideia de que só é possível registrar algo que seja mensurável e, na maioria das vezes, tangível. Normalmente, em contabilidade, aquilo que é tangível (feito de matéria, palpável) é passível de mensuração contábil, como um bem qualquer, um recebível etc. Então, o problema recai sobre o que é intangível (não constituído de matéria), pois alguns intangíveis não são passíveis de mensuração contábil, como é o caso, por exemplo, do Capital Intelectual e do *Goodwill*, criados pela própria empresa. Já outros casos, por exemplo, marcas e patentes, também são contabilizados seus valores de mercado, mas contabilizamos os valores gastos com registros desses bens imateriais.
- No caso da Neutralidade, é um conceito ligado à ética profissional e principalmente ao objetivo da contabilidade de fornecer informações úteis para que os diversos usuários possam tomar decisões.

4.2 MATERIALIDADE

Esta restrição pode ser observada de forma diferente pelo contador, responsável pela escrituração contábil, e auditor, responsável pela verificação técnica das demonstrações contábeis, ou pelo usuário de contabilidade.

Vamos primeiro entender a materialidade sob o ponto de vista dos profissionais da área contábil, no caso, o contador e/ou o auditor. Primeiro, vamos concordar que a materialidade e a relevância, ao final, querem dizer a mesma coisa. E isto é importante ressaltar, porque o contador e auditor usam estas palavras, respectivamente, para dizerem a mesma coisa.

A materialidade, para o profissional da Contabilidade, tem relação direta com a questão de custo/benefício no que diz respeito à apuração e elaboração da informação contábil para o usuário. Exemplificando, é como se o contador, para demonstrar a perfeita apuração dos resultados, contabilizasse o custo diário do cafezinho consumido em cada setor da empresa, apropriando essa despesa diariamente e por centro de custo também. É óbvio que seria uma apuração totalmente confiável, com margem de erro tendendo a zero, porém, vamos imaginar o quanto isso custaria em termos de controle, pensando apenas no custo

da mão de obra desse apontamento. Já podemos concluir que o custo para ter a informação seria muitas vezes superior ao custo da própria despesa que está sendo apurada.

FIGURA 19 - MATERIALIDADE



FONTE: <http://cienciascontabeis-brasil.blogspot.com.br/2011_03_01_archive.html>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Nesse exemplo, fica claro que tal apontamento é imaterial, se pensarmos em termos de patrimônio como um todo, ou seja, qual é a representatividade da despesa de cafezinho nos custos e despesas totais de uma indústria, por exemplo? Apesar da clareza desse tipo de exemplo, não é incomum essa prática com custos ou despesas que, na verdade, não têm representatividade expressiva no todo, mas que, por primazia, o contador prefere controlar.

Outra situação bastante comum é o caso de profissionais que gastam horas na procura de diferenças de R\$ 1,00 ou R\$ 2,00, em balanços, cujos números finais representam algo em torno de seis ou mais algarismos, ou seja, valores em milhares de reais. A análise de custo/benefício aqui é a mesma.

Empresas que controlam contas individuais com movimentações, cujos valores representam até um por cento do total do ativo, também não estão usando o conceito de materialidade adequadamente.

Do ponto de vista do usuário da informação contábil, a avaliação em relação à materialidade é diferente, pois, para ele, toda e qualquer informação contábil é relevante, desde que, se omitida das demonstrações contábeis, relatórios ou notas explicativas, possa causar julgamento errôneo sobre a situação da empresa.

De qualquer maneira, conceituar materialidade do ponto de vista do usuário é correr o risco de errar, pois uma situação de mudança de critério contábil – por exemplo, de um exercício para o outro – é um fato relevante independentemente do valor envolvido, pois poderá, nos próximos exercícios, alterar a apuração do resultado, com certa relevância.

Apesar dos exemplos de mau uso do conceito materialidade darem a impressão de que toda e qualquer diferença com valor pequeno deve ser desprezada, na verdade não podemos agir como se fosse um padrão, pois existem várias situações na contabilidade em que, se as pequenas diferenças forem repetidas, nas mesmas contas, ou com os mesmos fatos, podem significar um problema de procedimentos ou controles maior do que se imagina, e por isso tal situação não pode ser desprezada.

Resumidamente, a aplicabilidade da convenção de materialidade deve acontecer com base em experiência profissional, observação detalhada dos acontecimentos e fatos registrados contabilmente, e, principalmente, em conjunto com os princípios contábeis e as demais convenções, pois todos eles estão de certa forma ligados.

4.3 CONSERVADORISMO

Ser observador pressupõe ser, ao menos, cauteloso, ou seja, agir com cuidado, com cautela. Na contabilidade o significado é praticamente o mesmo, pois a aplicabilidade da regra se dá exatamente quando o contador, no momento de efetuar uma avaliação, se deparar com duas ou mais possibilidades igualmente relevantes de mensuração do valor, e neste caso ele deverá escolher a alternativa que resultar no menor valor para o Ativo e o resultado e o maior valor para o Passivo, isto porque, agindo desta maneira, ele estará evitando criar possíveis falsas expectativas positivas sobre a avaliação.

FIGURA 20 - CONSERVADORISMO



FONTE: <<http://ladmirfalmeida.blogspot.com.br/2012/05/artigo-alguns-aspectos-das-praticas-de.html>> Acesso em: 18 de abr. 2015.

Outra situação em que a regra é utilizada diz respeito à valorização dos estoques, que devem ser mensurados pelo valor de custo ou de mercado. Entre os dois, escolhe-se o menor.

Na verdade, essa regra foi criada em outra realidade econômica, quando havia quedas bruscas de preços e produtos, e a contabilidade aplicava essa regra na tentativa de antecipar prejuízos futuros.

A regra do conservadorismo, por sua vez, pode até parecer simples, porém poderá gerar um problema de avaliação se for tendenciosa ou mal aplicada. No entanto, mais uma vez devemos recorrer ao profissionalismo e à experiência de contadores que já vivenciaram muitas dessas oportunidades, e principalmente, ter bem claras as limitações de sua aplicabilidade, como bem esclarece Iudícibus (2010, p. 63):

Se limites bastante explícitos não forem adotados para a regra, fica muito difícil avaliar os efeitos de sua aplicação. Na verdade, somente podemos utilizar a mais conservadora das avaliações quando todas as alternativas forem igualmente válidas do ponto de vista dos princípios, que são os gerais, aos quais as convenções devem referir-se.

4.4 CONSISTÊNCIA

A Consistência é um dos critérios mais importantes, senão o mais importante entre todos, pois está vinculada à integridade das informações e à possibilidade de comparabilidade entre as mesmas informações de mais de um exercício, e diz respeito à singularidade da empresa e não ao segmento, ou a um grupo de empresas.

Aplicar o conceito de consistência é garantir que todos os critérios de mensuração utilizados pela contabilidade sejam aplicados igualmente em todos os exercícios subsequentes, garantindo a comparabilidade entre, no mínimo, dois exercícios. Porém, nos casos em que seja necessária, comprovadamente, a mudança de critérios, isso será possível mediante a mensuração e divulgação de seus efeitos, garantindo assim a integridade e possibilidade de avaliação das informações por parte dos usuários, principalmente os externos.

Esta convenção estará na maioria das vezes ligada diretamente à convenção da materialidade, pois ambas estarão obrigando a empresa a evidenciar, para os usuários, as mudanças ocorridas. Primeiro, pelo simples fato de serem mudanças e, por isso, devem ser anunciadas, e segundo, pelo fato de que, sendo relevantes, devem demonstrar para os usuários os efeitos provenientes da mudança, comparando estes com a situação anterior, fato que, se não demonstrado, poderia suscitar dúvida por parte dos usuários.

RESUMO DO TÓPICO 1

Neste tópico vimos:

- A estruturação conceitual da contabilidade, ou seja, os conceitos que servem de base para o entendimento prático da matéria contábil.
- A ciência contábil é estruturada segundo os princípios, normas, convenções e postulados; assim, estudamos primeiro os Postulados da Entidade e Continuidade, onde pudemos notar a importância da segregação dos fatos relacionados à Entidade (Pessoa Jurídica) e a figura de seus sócios (Pessoa Física); além disso, a importância da autonomia patrimonial para a definição desta segregação.
- Em relação ao Postulado da Continuidade, o cerne da questão é o reconhecimento dos Ativos pelo valor de realização e dos Passivos pelo valor futuro possível de ser mensurado no presente, isso quando na situação de cessação definitiva da empresa, ou de parte dela, como, por exemplo, uma linha de produto ou um segmento.
- Os princípios estudados neste tópico foram: custo original como base de valor; realização da receita e a confrontação da despesa; denominador comum monetário. Os princípios são as regras básicas da contabilidade que garantem padronização, qualidade, fidedignidade e transparência às informações contábeis, assim temos o Princípio do Denominador Comum Monetário, que estabelece as regras para o registro de valores do Ativo e do Passivo; o Princípio da Realização da Receita e a confrontação da despesa descrevem o que é a receita e em que momento ela deve ser registrada, estabelecendo regras e condições claras para isso; e, por fim, o Princípio do Denominador Comum Monetário, que determina o uso de uma única moeda como denominador comum monetário com o objetivo de facilitar o entendimento das demonstrações contábeis em relação à interpretação dos números.
- Além dos Postulados e Princípios, vimos também as convenções contábeis, que funcionam como restrições ao uso dos princípios contábeis. Assim, temos as seguintes convenções:
 - **Objetividade:** estabelece a necessidade de demonstrar as informações contábeis em sua totalidade, de maneira que possa atender à maioria dos usuários, entendendo que os diversos usuários têm necessidades diferenciadas uns dos outros em relação às informações contábeis, mas isso não pode ser utilizado como justificativa, por exemplo, para omitir informações que sejam relevantes.

- **Materialidade:** refere-se ao controle excessivo sobre situações, cujo benefício desse controle é bem insignificante, ou seja, temos que estar atentos para o cálculo de custo-benefício, quando se fala em controle ou em apuração de números muito detalhados.
- **Conservadorismo:** é uma restrição relacionada a um comportamento prudente. Quando o contador estiver fazendo uma avaliação e se deparar com mais de uma alternativa de valores para aquela situação, deverá escolher o menor valor para os Ativos e o maior valor para os Passivos, evitando assim falsas expectativas positivas ou negativas.
- **Consistência:** esta restrição garante a integridade e a comparabilidade das informações contábeis, pois exige que os critérios de mensuração das contas sejam os mesmos em cada exercício social, e se por algum motivo for necessária a mudança, os efeitos deverão ser demonstrados e esclarecidos em notas explicativas.



- 1 A afirmação “Obviamente ao fazer uma compra de ativo, o comprador irá analisar os fluxos de caixa futuros relativos aos benefícios que este ativo poderá proporcionar, e irá comparar os resultados com o valor negociado”, diz respeito a qual Princípio Contábil? Justifique:
- 2 Assinale a alternativa que contenha uma afirmação verdadeira sobre a convenção contábil do conservadorismo.
 - a) () Aplicar o conceito de conservadorismo é garantir que todos os critérios de mensuração utilizados pela contabilidade sejam aplicados igualmente em todos os exercícios subsequentes, garantindo a comparabilidade.
 - b) () Podemos utilizar a mais conservadora das avaliações quando houver alternativas válidas do ponto de vista das normas.
 - c) () Se limites bastante explícitos não forem adotados para a regra, devemos utilizar algum critério técnico que permita avaliar os efeitos de sua aplicação.
 - d) () A aplicabilidade da regra se dá exatamente quando o contador, no momento de efetuar uma avaliação, se deparar com duas ou mais possibilidades igualmente relevantes de mensuração do valor.

- 3 “[...]Portanto, como consequência da _____, os ativos devem ser, usualmente, avaliados por algum tipo de valor de entrada (de custo), e não de saída (de venda); o mesmo para os passivos: quanto custará, em termos de sacrifício de ativos, pagar as exigibilidades”.



Assinale a alternativa que contém a palavra que completa a frase afirmativa acima.

- a) () Materialidade.
- b) () Continuidade.
- c) () Avaliação de custo.
- d) () Consistência.

- 4 Com relação as convenções, analise as alternativas a seguir:

- I- Uma das linhas básicas de restrições das convenções diz respeito à complexidade.
- II- As convenções se referem à objetividade, consistência e praticabilidade.
- III- A convenção da materialidade tem relação direta com a questão de custo/benefício no que diz respeito à apuração e elaboração da informação contábil para o usuário.
- IV- A convenção da consistência é o critério menos importante entre todos os apresentados.

Assinale a alternativa CORRETA:

- () Somente a afirmativa I está correta.
- () As afirmativas I e II estão corretas.
- () As afirmativas II e IV estão corretas.
- () As afirmativas II e III estão corretas.



OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

1 INTRODUÇÃO

Com relação aos princípios da contabilidade, já estudamos um pouco a respeito no início do Tópico 1, quando falamos sobre os postulados, os princípios e as convenções, porém nosso estudo estava baseado na questão estritamente conceitual, científica, ou seja, um estudo até certo ponto genérico em relação ao que é definido pela ciência contábil.

A partir de agora vamos abordar os Princípios Fundamentais da Contabilidade segundo a legislação contábil brasileira, ou seja, os princípios com foco prático, como leis contábeis baseadas em nossa realidade.



Sugestão de leitura para ampliar seus conhecimentos acerca deste tema no decorrer da disciplina.

Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2015.

2 OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS NO BRASIL

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que estavam em vigor desde 1993, foram recentemente alterados por meio da Resolução CFC nº 1.282-09, publicada no DOU de 02-06-2010, em função basicamente das alterações estruturais e conceituais sofridas na contabilidade por meio da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, decorrentes do processo de convergência às normas contábeis internacionais.

Em nosso estudo estaremos nos baseando no texto alterado, para expormos os esclarecimentos necessários relativos à aplicabilidade dos princípios.

2.1 ENTIDADE

Texto anterior, conforme Resolução CFC 750/93:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc > Acesso em: 18 abr. 2015.

Texto atual, conforme Resolução CFC 1.282/09

Permanece inalterado o texto da Resolução CFC 750/93.

O ponto central do Princípio é a questão da Autonomia Patrimonial, ou seja, o Patrimônio deve ser independente em relação aos demais patrimônios existentes. Resumindo: o patrimônio de uma entidade jamais poderá se confundir com o patrimônio de seus sócios ou proprietários. Como entidade, podemos entender, de acordo com Almeida (2000, p. 17):

[...] a entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjunto de pessoas, tais como:

- Família;
- Empresas;
- Governos, nas diferentes esferas do poder;
- Sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- Sociedades cooperativas;
- Fundos de investimentos e outras modalidades afins.

Assim, o Patrimônio é o objeto de estudo da contabilidade, e sua autonomia está vinculada de certa forma à questão da propriedade, sendo possíveis suas modificações quantitativas e qualitativas, segundo os princípios e normas da própria contabilidade. As alterações, divisões em grupos e subgrupos dos itens do patrimônio não constituem, em hipótese alguma, divisão do patrimônio, enquanto objeto de estudo de uma entidade particular, tampouco a separação de bens, direitos e obrigações filiais. Por exemplo, para efeito de avaliação gerencial, podem ser consideradas como a criação de novas entidades.

Uma situação de criação de nova entidade seria aquela em que patrimônios de filiais, por exemplo, fossem transferidos para uma empresa criada para este fim, ou seja, uma cisão, por exemplo. Suponhamos que uma empresa industrial possua várias filiais, e que uma delas está trabalhando com uma linha de produtos de segmento totalmente adverso do restante da empresa. Os sócios poderão decidir que esta filial, por ter particularidades criadas pelo segmento em que atua, deverá se transformar em outra empresa, independente, para melhores controles. E assim é executada a cisão, ou seja, a separação, com a criação de uma nova empresa, e assim surge uma nova entidade, com patrimônio próprio e autônomo.

Outra situação importante relativa à aplicabilidade do Princípio diz respeito a agregações e somas de patrimônios de entidades diferentes, pois estas situações não representam a criação de uma entidade, para fins do princípio, pois não há, neste caso, a transferência de propriedade do patrimônio, ou seja, cada entidade permanece proprietária do seu próprio patrimônio. Este é o caso da consolidação de balanços, efetuada pela contabilidade à luz das normas e princípios, com o objetivo de avaliação econômica financeira de um grupo econômico.

FIGURA 21 - PRINCÍPIO DA ENTIDADE



FONTE: <http://contabilizandoufam2014.blogspot.com.br/2014_07_01_archive.html>. Acesso em: 18 abr. 2015.

2.1.1 Pessoa Física x Pessoa Jurídica

José do Patrocínio é a pessoa jurídica, proprietária do seguinte patrimônio em 31/12/X1:

Dinheiro	1.500,00
Saldo da conta corrente bancária	5.000,00
Galpão comercial	80.000,00
Apartamento	100.000,00
Financiamento bancário do apartamento	(38.000,00)
Total do patrimônio de José	148.500,00

Em 01/02/X2, José do Patrocínio constituiu a empresa FAZBEM Ltda., integralizando como capital o galpão de sua propriedade.

Assim, a variação patrimonial foi verificada da seguinte forma na contabilidade:

	Antes	Mov. DB	Mov. CR	Atual
Dinheiro	1.500,00			1.500,00
Saldo na conta corrente bancária	5.000,00			5.000,00
Galpão comercial	80.000,00		80.000,00	
Apartamento	100.000,00			100.000,00
Financiamento bancário apartamento	(38.000,00)			(38.000,00)
Ações empresa FAZBEM Ltda.		80.000,00		80.000,00
Total do patrimônio de José	148.500,00	80.000,00	80.000,00	148.500,00

Desta forma, após este demonstrativo, vamos realizar a constituição do Balanço Patrimonial de FAZBEM Ltda.:

ATIVO		PASSIVO	
Galpão comercial	80.000,00	Capital Social	80.000,00
TOTAL DO ATIVO	80.000,00	TOTAL DO PASSIVO	80.000,00

Em 15/02/X2, José do Patrocínio comprou em seu nome \$ 3.000,00 em móveis e utensílios para serem utilizados pela empresa, uma vez que a mesma não tinha dinheiro em caixa, tampouco havia crédito para efetuar a compra.

Esta variação patrimonial foi registrada da seguinte forma na contabilidade:

	Antes	Mov. DB	Mov. CR	Atual
Dinheiro	1.500,00			1.500,00
Saldo na conta corrente bancária	5.000,00		(a) 3.000,00	2.000,00
Móveis e utensílios		3.000,00	3.000,00	
Apartamento	100.000,00			100.000,00
Financiamento bancário apartamento	(38.000,00)			(38.000,00)
Ações empresa FAZBEM Ltda.	80.000,00	(b) 3.000,00		83.000,00
Total do patrimônio de José	148.500,00	6.000,00	6.000,00	148.500,00

- a) Compra dos móveis e utensílios, no valor de 3.000,00, em nome do Sr. José do Patrocínio.
- b) Aumento de Capital Social com a integralização feita com os móveis e utensílios.

Neste caso, a opção foi integralizar o Capital, pois os móveis e utensílios foram comprados em nome do Sr. José, e por isso não poderiam ser usados na empresa, a não ser que fizéssemos um aluguel destes móveis, ou transferíssemos para o patrimônio da FAZBEM Ltda. Caso contrário, estaríamos deixando de atender ao princípio da Entidade, por estar misturando o patrimônio do sócio com o patrimônio da empresa.

Desta forma, o balanço patrimonial de FAZBEM Ltda., após a transferência dos móveis e utensílios, será representado da seguinte forma:

ATIVO		PASSIVO	
Galpão comercial	80.000,00	Capital Social	83.000,00
Móveis e utensílios	3.000,00		
TOTAL DO ATIVO	83.000,00	TOTAL DO PASSIVO	83.000,00

2.1.2 Cisão das filiais

Vamos imaginar que a empresa TEMDETUDO S/A é uma rede de lojas de departamentos, e mantém uma matriz, um escritório de vendas e três filiais.

A contabilidade é feita de maneira centralizada, de forma que é possível apurar balancetes individuais da matriz, escritório de vendas e filiais. Mesmo com essa estrutura jurídica, e a contabilidade sendo feita dessa maneira, podemos afirmar que existe aqui uma única entidade, sob o ponto de vista da autonomia patrimonial.

Imaginemos agora que os acionistas da empresa resolveram separar os ativos e passivos da filial 2, transferindo-os para a constituição de uma nova empresa, denominada QUASETUDO S/A. Vejamos então as posições patrimoniais e as contabilizações do Balanço Patrimonial da empresa TEMDETUDO S/A:

ATIVO		PASSIVO	
Da matriz	1.200,00	Da matriz	980,00
Do escritório de vendas	850,00	Do escritório de vendas	612,00
Da filial 01	1.030,00	Da filial 01	960,00
Da filial 02	2.250,00	Da filial 02	1.430,00
Da filial 03	3.010,00	Da filial 03	2.720,00
		Patrimônio Líquido	1.638,00
TOTAL DO ATIVO	8.340,00	TOTAL DO PASSIVO	8.340,00

Desta forma, após a apresentação do balanço patrimonial, os lançamentos contábeis da cisão se apresentam da seguinte forma:

a) Na empresa TEMDETUDO S/A:

CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
Ativos da filial 02		2.250,00
Conta corrente cisão	2.250,00	
Passivos da filial 02	1.430,00	
Conta corrente cisão		1.430,00
Patrimônio Líquido	820,00	
Conta corrente cisão		820,00

b) Na empresa QUASETUDO S/A:

CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
Ativos		2.250,00
Conta corrente cisão	2.250,00	
Passivos	1.430,00	
Conta corrente cisão		1.430,00
Conta corrente cisão	820,00	
Patrimônio Líquido		820,00

c) Balanço Patrimonial após a cisão:

Balanzo Patrimonial de TEMDETUDO S/A:

ATIVO		PASSIVO	
Da matriz	1.200,00	Da matriz	980,00
Do escritório de vendas	850,00	Do escritório de vendas	612,00
Da filial 01	1.030,00	Da filial 01	960,00
Da filial 03	3.010,00	Da filial 03	2.720,00
		Patrimônio Líquido	818,00
TOTAL DO ATIVO	6.090,00	TOTAL DO PASSIVO	6.090,00

Balanzo Patrimonial de QUASETUDO S/A, após a constituição:

ATIVO		PASSIVO	
Ativos	2.250,00	Passivos	1.430,00
		Patrimônio Líquido	820,00
TOTAL DO ATIVO	2.250,00	TOTAL DO PASSIVO	2.250,00

2.1.3 Consolidação de balanços

Suponhamos agora que a Controladora S/A tem participação de 100% do patrimônio líquido da empresa Controlada S/A.

A seguir, o papel de trabalho da consolidação:

	Controladora S/A	Controlada S/A	Eliminações		Consolidação Deb. (Cred.)	
	Deb.(Cred.)	Deb. (Cred.)	Deb.	Cred.	Resultado	Bal. Patr.
Valores a receber da controlada	320,00			(320,00)		
Outros ativos	650,00	2.030,00				2.680,00
Investimentos	1.200,00			(1.200,00)		
TOTAL ATIVO	2.170,00	2.030,00		(1.520,00)		2.680,00
Valor a pagar para controladora		(320,00)	320,00			
Outros Passivos	(700,00)	(510,00)				(1.210,00)
Patrimônio Líquido	(1.000,00)	(1.080,00)	(b) (1.080,00)			(1.000,00)
Receitas	(930,00)	(300,00)			(1.230,00)	

Despesas Operacionais	580,00	180,00			760,00	
Resultado de Equivalência	(120,00)		120,00			
	2.170,00	2.030,00	1.520,00			
Resultado consolidado					(470,00)	(470,00)
						2.680,00

- a) Lançamento de eliminação dos valores a receber da controlada, escriturados na controladora, contra valores a pagar para a controladora, escriturados na controlada. Esses saldos existirão normalmente quando a controladora e controlada efetuarem negociações de compra e venda, com uma ou outra. Na consolidação esses valores devem ser eliminados.
- b) Eliminação do investimento, registrado na controladora, contra o patrimônio líquido e o resultado de equivalência patrimonial.

2.2 CONTINUIDADE

Texto anterior, conforme CFC 750/93:

Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Texto atual, conforme Resolução CFC 1.282/10:

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

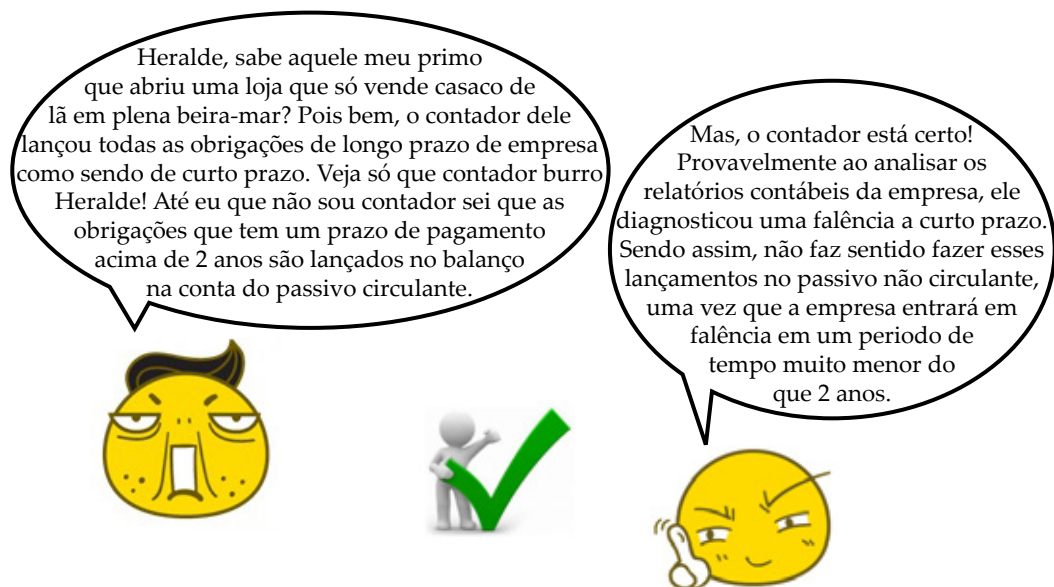
FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Apesar de aparente simplicidade do novo texto do Princípio da Continuidade, em essência nada mudou, ou seja, o princípio trabalha a ideia de que a entidade deve manter seus ativos e passivos registrados pelo valor original, pois ela tem o objetivo de continuidade, e por isso seus ativos e passivos valem contabilmente o valor negociado no momento da aquisição e/ou contratação.

Diferentemente disso acontece nas situações em que houver descontinuidade da operação, pois nestes casos os ativos, por exemplo, perderão a utilidade de trazer benefícios futuros e, conseqüentemente, terão seu valor modificado substancialmente para menos. Nessa mesma situação os passivos também serão afetados, pois além dos valores de acréscimo previstos juridicamente em contratos, será necessário prever também desembolsos futuros que poderão ocorrer exclusivamente em função da cessação das atividades.

A situação que provocaria a mudança dos valores registrados no ativo e passivo diz respeito à cessação das atividades de maneira definitiva, independentemente dos motivos que a causaram, podendo ser de ordem interna ou externa à empresa. Esta situação poderá ser verificada na empresa como um todo, ou em parte, como, por exemplo, a extinção de uma linha de produção, sem aproveitamento de máquinas, equipamentos e recursos humanos, fato que pode ocorrer em função de descontinuidade do produto no mercado, mudanças de política governamental inviabilizando exportações etc., desde que essa descontinuidade seja em caráter definitivo, pois uma greve, por exemplo, com paralisação de muitos dias, não se caracterizaria um fato de descontinuidade que provocasse a mudança no critério de avaliação de Ativos e Passivos, simplesmente pelo fato de não ser uma paralisação definitiva.

FIGURA 22 - PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE



FONTE: <http://contabilizandoufam2014.blogspot.com.br/2014_07_01_archive.html>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Para uma melhor compreensão do assunto, vejamos um exemplo:

Tomemos como base a empresa CERES S/A, com balanço patrimonial levantado em 30/04/X2:

ATIVO		PASSIVO	
Disponibilidades	9.300,00	Fornecedores	15.800,00
Equipamentos	70.000,00	Outros passivos	13.800,00
(-) Deprec. Acum. Equip.	(15.000,00)	Capital Social	60.000,00
		Prejuízo acumulado	(25.300,00)
TOTAL DO ATIVO	64.300,00	TOTAL DO PASSIVO	64.300,00

Em 15/05/X2, os acionistas da empresa CERES S/A resolveram liquidá-la. Os equipamentos registrados no Ativo Imobilizado foram avaliados em \$ 35.000,00 (valor estimado para venda, no estado em que se encontram), e foi orçado o valor de \$ 7.200,00 de indenizações trabalhistas, proveniente das demissões que deverão ser feitas.

Neste momento, observe como ficou o balanço patrimonial e demais informações:

	Saldo Inicial	Ajustes da liquidação Deb./(Cred.)	Saldo Final
ATIVO			
Disponibilidades	9.300,00		9.300,00
Equipamentos (custo)	70.000,00	(35.000,00)	35.000,00
(-) Depreciação acumulada equipamentos	(15.000,00)	15.000,00	
TOTAL DO ATIVO	64.300,00	(20.000,00)	44.300,00
PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Fornecedores	15.800,00		15.800,00
Outros passivos	13.800,00		13.800,00
Indenizações trabalhistas a pagar		(7.200,00)	7.200,00
Capital Social	60.000,00		60.000,00
Prejuízo acumulado	(25.300,00)	(a) 27.200,00	(52.500,00)
TOTAL DO PASSIVO	64.300,00	20.000,00	44.300,00

a) Em função dos ajustes, apura-se um resultado negativo de \$ 27.200,00, como segue:

Ajustes do custo do equipamento	DB	35.000,00
Ajuste da deprec. acum. do equipamento	(CR)	(15.000,00)
Ajuste das indenizações trabalhistas	DB	7.200,00
Resultado negativo (débito)		27.200,00

2.3 OPORTUNIDADE

Texto anterior, conforme Resolução 750/93:

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

- I- desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;
- II- o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;
- III- o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Texto atual, conforme Resolução 1.282/10:

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Neste princípio o texto também foi modificado, porém sua essência permanece, que é a garantia do registro, a tempo, de todas as variações patrimoniais ocorridas passíveis de mensuração monetária. Para ter a certeza da completude da informação, ou seja, de que todas as variações sejam registradas, o princípio engloba dois aspectos distintos, mas ao mesmo tempo complementares: a integridade e a tempestividade, sendo assim descritos:

Integridade

Com relação à Integridade, a Equipe Técnica da Tax Contabilidade (2014) destaca que a integridade compreende a completude das informações, não admitindo a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação seja regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. “Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade”. (MARQUES, 2010, p. 25)

Nesse mesmo contexto, Almeida (2000, p. 27) aborda que “a integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso”. Portanto, como objeto central do princípio são as variações patrimoniais, e estas podendo ser quantitativas, qualitativas e fiscais, o aspecto da integridade vem tratar das variações entre si, mas isso não quer dizer que uma variação não poderá ser registrada no caso em que não haja certeza definitiva de sua ocorrência. Um caso típico é a depreciação, que é calculada com base na vida útil “estimada” do bem, ainda que esta estimativa não consiga prever todas as ocorrências futuras possíveis, mas é uma aproximação técnica feita com base em critérios definidos.

Outra situação possível de registro é o reconhecimento contábil de processos judiciais, cujo valor seja tecnicamente apurado e que haja também um alto grau de probabilidade de ganho ou perda.

Tempestividade

Outro item de suma importância dentro do Princípio da Oportunidade é a tempestividade, a qual, segundo a Equipe Técnica da Tax Contabilidade (2014), é descrita como: a tempestividade obriga que os registros contábeis sejam feitos imediatamente após as causas que os originaram, mesmo na hipótese de alguma incerteza. Sem o registro no momento da sua ocorrência, ficarão incompletas as informações sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos. Além disso, a informação contábil deve chegar às mãos de quem dela necessita em tempo hábil para que seja possível tomar alguma decisão em relação aos fatos informados.

Neste momento, Almeida (2000, p. 28) afirma que:

[...] a essência do princípio da oportunidade é o registro da operação no período de sua ocorrência, mesmo utilizando quantias estimadas (provisão para garantias, provisão para processos fiscais e trabalhistas etc.) ou complementando posteriormente as provas documentais (por exemplo, valores debitados ou creditados pelos bancos na conta corrente bancária, aceitos como corretos pela companhia, cujos avisos bancários só são recebidos pela companhia posteriormente).

Assim, a tempestividade é o aspecto que garante que todas as variações patrimoniais são registradas contabilmente no momento em que elas acontecem, contribuindo assim para o principal objetivo da contabilidade, que é o registro da formação e variação do patrimônio para um fato, no momento em que ele acontece; pode requerer uma contabilização antes mesmo de termos em mãos um documento fiscal, ou mesmo efetuar um registro contábil sem documentação, apenas baseado em critérios técnicos de cálculo.

FIGURA 23 - PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE



FONTE: <http://contabilizandoufam2014.blogspot.com.br/2014_07_01_archive.html>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Para um melhor entendimento, vejamos o exemplo a seguir:

Empresa Califórnia S/A é uma indústria cujo produto final é o aparelho telefônico. A empresa atua tanto no mercado interno quanto no mercado externo, possui apenas uma fábrica e um escritório administrativo, é composta por um quadro de 350 funcionários, sendo destes 15 administrativos e os demais ligados à produção.

Após este histórico da empresa, seguem as demonstrações.

Balço Patrimonial encerrado em 31/12/X1:

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	228.500,00	Passivo Circulante	78.000,00
Disponível	12.500,00	Fornecedores	25.000,00
Cientes mercado interno	58.000,00	Salários a pagar	15.000,00
Cientes mercado externo	33.000,00	Impostos e contribuições	38.000,00
Estoque produtos acabados	125.000,00		
Realizável a longo prazo	2.500,00	Exigível a longo prazo	39.000,00
Aplicações financeiras	2.500,00	Financiamentos no exterior	39.000,00
Permanente	85.500,00	Patrimônio líquido	199.500,00
Imobilizado	73.000,00	Capital	100.000,00
Máquinas e equipamentos	45.000,00	Reservas	27.500,00
Móveis e utensílios	28.000,00	Lucros acumulados	72.000,00
Investimento	3.000,00		
Diferido	9.500,00		
TOTAL	316.500,00	TOTAL	316.500,00

Resultado do Exercício

Vendas	350.800,00
(-) Impostos e deduções	(37.620,00)
Vendas Líquidas	313.180,00
Custos	(163.320,00)
LUCRO BRUTO	149.860,00
Despesas Operacionais	(99.710,00)
Desp. administrativas	(45.230,00)
Desp. comerciais	(32.360,00)
Desp. financeiras líquidas	(22.120,00)
RESULTADO OPERACIONAL	50.150,00
Receitas e despesas não operacionais	(10.000,00)
LUCRO ANTES DO I. R.	40.150,00
I.R.P.J. e C.S.L.	(6.022,00)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	34.128,00

Durante trabalho de auditoria, os auditores levantaram alguns dados sobre a empresa que, pelo julgamento deles, com base no Princípio da Oportunidade, deveriam fazer parte de ajustes do balanço levantado em 31/12/X1. Vamos analisar todos os dados e efetuar lançamentos em relação àqueles fatos em que nós concordamos com o ajuste.

- 1) A empresa efetua vendas ao consumidor final, oferecendo garantia de um ano. O departamento de assistência técnica nos apresentou um levantamento confirmando que o valor gasto com peças em garantia representou em média 0,5% sobre as vendas líquidas dos últimos três exercícios.

Neste caso, devemos fazer um lançamento de provisão (estimativa) de perdas com reposição de peças em garantia, pois de acordo com a experiência da própria empresa, todas as vezes em que vende um produto com garantia estará correndo o risco (comprovado) de reposição equivalente a 0,5% sobre as vendas líquidas.

Assim, observe o lançamento:

CONTAS	Débito	Crédito
Despesa com peças em garantia (DRE)	156,59	
Provisão para reposição de peças em garantia (PC) 313.180,00 x 0,05%		156,59

- 2) O departamento de cobrança nos informou que dois clientes decretaram falência, totalizando um valor de \$ 13.500,00.

Neste caso, há a necessidade de comprovação documental da falência, porém devemos efetuar a contabilização de baixa da duplicata como perda, pois é facultado, numa situação como esta, o reconhecimento de perda em função da possibilidade remota de recebimento.

Assim, observe o lançamento:

CONTAS	Débito	Crédito
Perdas com clientes incobráveis (DRE)	13.500,00	
Duplicatas a receber		13.500,00

- 3) Os advogados da organização informaram a respeito de dois processos, sendo que a Empresa Califórnia participa como réu em um e como autora em outro, a saber:

- 3.1) Processo Trabalhista tendo a Califórnia como réu, onde o funcionário João da Silva pede horas extras e adicional de insalubridade, calculados sobre os 10 anos em que trabalhou na empresa. O cálculo apresentado pelo advogado

do autor totaliza \$ 43.000,00. Os advogados da Califórnia entendem que poderão perder a causa, mas o valor correto é de \$ 38.000,00, porém irão recorrer até à última instância e não farão acordo.

Nós devemos fazer registro contábil de todas as variações patrimoniais, desde que seja possível sua mensuração monetária. Então, nesta situação há todas as condições para efetuarmos a contabilização, pois a perda iminente está reconhecida. Embora exista controvérsia no valor, é possível efetuar a contabilização, e para isso vamos recorrer ao conservadorismo, o qual já foi estudado anteriormente. Naquele momento vimos que nas situações em que se apresentem alternativas igualmente válidas do ponto de vista dos princípios, devemos optar por aquela que representar menor valor para o Ativo e maior valor para o Passivo, assim teremos:

CONTAS	Débito	Crédito
Perdas com processos trabalhistas (DRE)	43.000,00	
Provisão processos trabalhistas		43.000,00

3.2) Processo de uso indevido de marca tendo a empresa Califórnia como autora. Um dos concorrentes utilizou durante dois anos a marca de um dos produtos da empresa, indevidamente, sem autorização da mesma. O cálculo do processo foi feito levando-se em conta a perda de percentual de mercado em função deste acontecimento. Os advogados da autora confirmam que as possibilidades de ganho da causa são muito fortes, porém ainda não há condições técnicas de mensurar o valor, em função de existirem muitas situações e variáveis complexas.

Mesmo que tenhamos a certeza do desfecho positivo para este processo, ficamos impossibilitados de efetuar o registro contábil, por falta da mensuração monetária, impossível de ser feita nesta etapa do processo, conforme relatado pelos advogados.

4) A contabilidade não apresentou conciliação contábil das contas correntes bancárias que deveria ter sido feita durante o período examinado. Não foram encontradas as devidas contabilizações de diversos valores debitados no extrato a título de taxas bancárias. Tais valores totalizam \$ 2.500,00. O departamento de contabilidade justificou que não efetuou as contabilizações, pois o banco, após inúmeros questionamentos, respondeu por *e-mail* que não emite avisos de débitos com valores tão pequenos.

A falta de contabilização, neste caso, denota uma inobservância do Princípio da Oportunidade, pois o fato (a variação patrimonial) foi comprovado pela contabilidade e pelo financeiro, faltando apenas um documento adicional, porém, além da comprovação feita pelo financeiro, é possível também certificar-se do fato por meio do extrato. Portanto, a contabilização deveria ter sido feita da seguinte forma:

CONTAS	Débito	Crédito
Despesas bancárias (DRE)	2.500,00	
Banco conta movimento		2.500,00

- 5) A empresa registrou contabilmente uma despesa com serviços de consultoria no valor de \$ 3.500,00 em dezembro de X1, relativo a serviços realizados naquele mês, porém a fornecedora do serviço emitiu a devida nota fiscal baseada no contrato que previa cálculo de horas trabalhadas em cada mês, somente em janeiro de X1.

O fato de a empresa ter contabilizado a despesa em dezembro, sem a nota fiscal, está perfeitamente correto, pois se baseou na ocorrência do fato e em uma estimativa de valores baseada no contrato e no apontamento de horas feitas durante o mês de dezembro, e fez a contabilização como uma previsão. Neste contexto, a emissão de nota fiscal é uma exigência fiscal, que deve ser cumprida conforme determinação legal, porém não é, neste caso, prerrogativa para lançamento contábil. A prerrogativa é o acontecimento, o fato. Obviamente, o contador deverá exigir a emissão da nota fiscal para cumprir um acessório fiscal, mas, neste caso, não precisa esperar a nota fiscal para fazer o lançamento, pois o fisco permite a emissão da nota fiscal após a execução do serviço. Se a situação fosse de entrega de mercadorias, não poderíamos fazer a contabilização antes da emissão da nota fiscal, pois é uma exigência fiscal que a mercadoria só circule acompanhada de nota fiscal, portanto não poderíamos recebê-la e contabilizá-la sem a nota fiscal.

- 6) Em dezembro de X1, a empresa contabilizou uma despesa líquida com variação cambial no valor de \$ 6.500,00, visto que a taxa de câmbio no fechamento de novembro era de \$ 2,50 e no fechamento de dezembro era \$ 3,00. Ao encerrarmos nosso trabalho de auditoria em 31/01/X1 a taxa de câmbio era de \$ 2,40.

Este evento não exige nenhum ajuste no balanço. O fato de a taxa ter voltado a patamares mais baixos não muda a realidade de que em dezembro a taxa era \$ 3,00, e a contabilidade deve demonstrar o valor do patrimônio na data requerida. Por outro lado, se durante o trabalho de auditoria percebe-se uma situação como esta, que seja relevante, tal fato deve ser comentado em notas explicativas na publicação do balanço.

- 7) Ao efetuarmos o procedimento de inventário em 31/12/X1, valorizamos as quantidades encontradas pelo custo médio e apuramos os seguintes saldos:

Produtos acabados = \$ 80.000,00
 Matérias-primas = \$ 20.000,00
 Materiais em processos = \$ 25.000,00

A contabilidade mantém uma única conta de estoques, que absorve matérias-primas, materiais em processo e produtos acabados. Quando um aparelho é vendido é feita estimativa de custo e o valor correspondente é baixado da conta de estoques e registrado na conta de custos dos produtos vendidos, na demonstração de resultados.

Aqui está demonstrada a falta de integridade dos fatos no que diz respeito ao aspecto qualitativo da informação, que é também um dos focos do Princípio da Oportunidade. Para que a contabilidade atinja seu objetivo é necessário não só a certeza de que todas as variações patrimoniais sejam contabilizadas, mas que sejam demonstradas com transparência e qualidade dessas informações.

Numa situação como essa devemos fazer um ajuste contábil de reclassificação, e posteriormente iniciar com controles administrativos que garantam a qualidade da informação a partir deste momento.

Observe os lançamentos:

CONTAS	Débito	Crédito
Estoque de Matérias-primas	20.000,00	
Estoque de Materiais em Processo	25.000,00	
Estoque de Produtos Acabados O estoque no balanço está em \$ 125.000,00, porém com este lançamento ficará com saldo de \$ 80.000,00, conforme levantamento.		45.000,00

A empresa não contabilizou despesas com energia e telefone referentes ao mês de dezembro, pois até o momento não recebeu os boletos para pagamento. Com base em meses anteriores, estima-se que os valores das duas contas totalizam \$ 1.200,00.

Aqui, mais um aviso de variações patrimoniais que devem ser contabilizadas no momento em que acontecem, independentemente do documento, bastando apenas que se tenha um critério técnico de apuração do valor, e que a cobrança do documento seja feita, mesmo que posteriormente.

Os valores poderão ser obtidos, neste caso, por meio da média de períodos anteriores, já que a despesa é recorrente em todos os períodos, e a contabilização é feita como provisão (estimativa).

CONTAS	Débito	Crédito
Despesas administrativas	1.200,00	
Contas a pagar		1.200,00

Neste contexto, acreditamos ser importante elucidar algumas questões práticas em relação à rotina de contabilização de provisões (estimativas), assim, você terá uma melhor compreensão do tema.

Quando é possível contabilizar uma provisão?

FIGURA 24 - PROVISÃO



FONTE: <<http://www.portaleducacao.com.br/educacao/artigos/39214/provisao-para-devedores-duvidosos>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Todas as vezes em que temos a certeza do acontecimento, mas não temos certeza (exatidão) do valor, por este motivo, por exemplo, contabilizamos as despesas com férias e 13º salário mensal como provisão, pois todos os funcionários têm direito a esses benefícios, porém o valor exato que vão receber em relação a essa provisão só será conhecido no momento do cálculo para pagamento, pois existem “n” fatores que podem interferir no valor a ser apurado, tais como: faltas injustificadas, reajustes salariais, pagamento de valores variáveis, entre outros.

Assim, ao contabilizarmos a provisão, sabemos que o valor considerado não é o valor exato, apesar de ser calculado tecnicamente e, no final, se aproximar do real, mas no momento da contabilização é uma estimativa. Quando recebermos o documento fiscal atestando o valor exato, devemos efetuar um ajuste contábil para mais ou para menos em relação à provisão contabilizada anteriormente. Vamos verificar um exemplo:

A empresa, no momento do fechamento mensal, não tinha ainda a conta de energia elétrica do mês para contabilizar, então se baseou em períodos anteriores, ou seja, realizou o cálculo médio e, em posse deste valor, realizou a devida contabilização, conforme segue:

CONTAS	Débito	Crédito
Despesas com energia elétrica	2.350,00	
Contas a pagar (provisão)		2.350,00

Assim, vamos supor que no início do mês seguinte a empresa recebeu a conta de energia elétrica do mês anterior para realizar o devido pagamento, porém seu valor é de \$ 2.431,50, ou seja, foi superior ao realizado na provisão. Neste caso, como devemos proceder?

Deve-se, neste momento, efetuar um ajuste para mais, no valor da diferente, conforme segue:

CONTAS	Débito	Crédito
Despesas com energia elétrica	81,50	
Contas a pagar (provisão)		81,50

Com isso, é possível perceber que apesar de não ter sido contabilizado no mês anterior o valor exato do pagamento, com certeza, nas demonstrações contábeis, as informações disponibilizadas aos usuários ficaram mais completas e representaram melhor o patrimônio, do que se não tivéssemos efetuado o lançamento de uma provisão.

Porém, se o valor real da despesa fosse menor que o valor provisionado, basta fazer um ajuste a menor, pelo valor da diferença. Usando o exemplo anterior, se o valor real da conta for menor que o provisionado, ou seja, fosse \$ 2.280,00, a contabilização correta seria da seguinte forma:

CONTAS	Débito	Crédito
Contas a pagar	70,00	
Despesas com energia elétrica		70,00

Com base nos exemplos de lançamentos apresentados, você, acadêmico, pode perceber a importância da realização de provisão para uma organização, afinal é mais fácil para a organização ajustar algum valor que foi lançado a maior ou a menor, do que simplesmente deixar de lançar e não ter este dado apresentado nas demonstrações contábeis.

2.4 REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Texto anterior, conforme Resolução CFC 750/93:

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do país, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I- a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II- uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III- o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV- os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V- o uso da moeda do país na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Texto atual, conforme Resolução CFC 1.282/10:

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I- Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em

troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II- Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis.

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade.

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade.

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos.

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I- a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II- para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III- a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

FIGURA 25 - PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL



FONTE: <http://contabilizandoufam2014.blogspot.com.br/2014_07_01_archive.html>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Com relação ao Princípio do Registro pelo Valor Original, Almeida (2000, p. 32) destaca:

O Princípio do Registro pelo Valor Original ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Assim, analisando o texto legal do princípio, apresentado no início deste item, e o comentário de Almeida, fica claro que o importante para a contabilidade é identificar o valor de entrada do item do patrimônio, que decorre do acordo consensual das partes envolvidas, ou seja, as entidades, independentemente das condições em que a negociação foi realizada, se de acordo com o estabelecimento normal de preços de mercado ou não. Entende-se então que o valor negociado para a troca representa naquele momento o valor econômico do bem, e se esse valor, com o passar do tempo, vier a se modificar, deverão ser feitas as possíveis modificações de acordo com o princípio da competência, ou outro que regulamente a modificação a ser feita.

O novo texto que contempla o Princípio do Registro pelo Valor Original é mais detalhista em relação às possibilidades de alterações nos valores inicialmente contabilizados, quando da entrada de um componente do patrimônio. Para que possamos entender melhor sua aplicabilidade, vamos estudar cada possibilidade separadamente, conforme segue:

Custo Corrente: esta forma de modificação do valor prevê a contabilização de um ativo pelo seu valor de mercado, de entrada, ou seja, quanto pagaria hoje (data das demonstrações contábeis) por um ativo comprado em período anterior. No caso do passivo, refere-se à situação semelhante, registrar um passivo contratado em períodos anteriores, pelo seu valor de hoje (data das demonstrações contábeis). Essas modificações não dizem respeito à atualização monetária, mas sim atualização de valores em função de mercado, de demanda ou de outro movimento microeconômico que interfira no valor.

Valor Realizável: este, por sua vez, corresponde ao valor de venda estimado no curso normal dos negócios, deduzindo dos custos estimados para sua venda, e dos gastos estimados para a concretização da venda. Em relação a ativos, por exemplo, é contabilizado o valor de estoques de produtos acabados a preço de mercado deduzindo dos gastos inerentes ao processo de realização da venda, por estimativa. Essa situação é mais comum que o Custo Corrente, por exemplo, pois existem situações que permitem esse tipo de valorização dos estoques, como, por exemplo, na pecuária. A pecuária é um segmento de negócio cujos produtos têm ciclo operacional relativamente longo, acima de um ano, onde o processo de produção depende de crescimento natural, ou seja, é um mercado regular e a avaliação dos estoques pode ser feita de forma objetiva e estável. Assim, podemos registrar os estoques a preço de venda, antecipando a receita, os custos da venda e os gastos previstos para a realização da venda.

Valor Presente: conforme esclarecem Iudícibus et al. (2010, p. 104):

Os procedimentos que devem ser seguidos para o atendimento dessa previsão societária estão detalhados no procedimento técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, obrigatório para todas as companhias abertas, por força da Deliberação CVM nº 564/08, e para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação contábil específica, pela Resolução CFC nº 1.120/08.

Em consonância com a lei, o Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente estabelece, em seu item 21 que:

Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2015.

A ideia do método de valoração a Valor Presente tem o objetivo de dar tratamento diferenciado para compras e vendas à vista e a prazo, que hoje são tratados pelos contadores como sendo iguais, porém as compras e vendas a prazo têm incluídas em seus valores percentuais de juros, ou seja, custo financeiro, para remunerar o prazo oferecido. Tais custos financeiros devem ser considerados como receitas e custos financeiros para quem vende e para quem compra, respectivamente.

2.4.1 Registro a valor presente - venda

A empresa Leste S/A efetuou uma venda a prazo em 10/04/X1, no valor de \$ 20.000,00, com vencimento da duplicata para 20/05/X1. O valor presente dessa duplicata em 10/04/X1 é \$ 14.390,00, e em 30/04/X1 é \$ 16.964,00. Por ser um exemplo didático, não efetuamos o cálculo baseado em regras e taxas oficiais, esse é um valor hipotético.

Com base no princípio do registro pelo valor original, vamos efetuar a contabilização dos seguintes fatos:

- Registro em 10/04/X1 da venda a prazo, com emissão de nota fiscal e de duplicata concomitantemente.
- Registro do ajuste a valor presente ($\$ 20.000,00 - \$ 14.390,00 = \$ 5.610,00$).
- Ajuste da provisão no encerramento do mês de abril de X1 ($\$ 16.964,00 - \$ 14.390,00 = \$ 2.574,00$).

Vamos aos lançamentos destes fatos:

- Em 10/04/X1 a empresa efetuou a venda a prazo, com emissão de nota fiscal e de duplicata concomitantemente.

CONTAS	Débito	Crédito
Duplicatas a Receber	20.000,00	
Receita Bruta com Vendas		20.000,00

Duplicatas a Receber	
Débito	Crédito
(a) 20.000,00	

Receita Bruta com vendas	
Débito	Crédito
	20.000,00 (a)

- Na data da venda a empresa registrou o ajuste a valor presente ($\$ 20.000,00 - \$ 14.390,00 = \$ 5.610,00$), ou seja, o custo financeiro que será apropriado na conta devida durante o prazo concedido ao cliente.

CONTAS	Débito	Crédito
Despesa com Ajuste a Valor Presente (conta de resultado)	5.610,00	
Provisão para Ajuste a Valor Presente (conta redutora de Duplicatas a Receber)		5.610,00

Duplicatas a Receber	
Débito	Crédito
(a) 20.000,00	

Receita Bruta com vendas	
Débito	Crédito
	20.000,00 (a)

Despesa com Ajuste a Valor Presente	
Débito	Crédito
(b) 5.610,00	

Provisão para Ajuste a Valor Presente	
Débito	Crédito
	5.610,00 (b)

c) Ajuste da provisão no encerramento do mês de abril X1 (\$ 16.964,00 - \$ 14.390,00 = \$ 2.574,00), ou seja, a apropriação da receita financeira do período (abril). Receita que está incluída no preço de venda, e que agora deixa de ser considerada receita com vendas e passa a ser considerada receita financeira com vendas.

CONTAS	Débito	Crédito
Provisão para Ajuste a Valor Presente (conta redutora de dupl. a receber)	2.574,00	
Receita Financeira da Venda (conta de resultado)		2.574,00

Duplicatas a Receber	
Débito	Crédito
(a) 20.000,00	

Receita Bruta com Vendas	
Débito	Crédito
	20.000,00 (a)

Despesa com Ajuste a Valor Presente	
Débito	Crédito
(b) 5.610,00	

Provisão para Ajuste a Valor Presente	
Débito	Crédito
(c) 2.574,00	5.610,00 (b)
Saldo → 3.036,00	

Receita de Financiamento de Vendas	
Débito	Crédito
	2.574,00 (c)

Obs.: O saldo da Provisão, no valor de \$ 3.036,00, será apropriado à Receita de Financiamento de Vendas somente em 20/05, afinal se refere ao período de 01/05 a 20/05 do referido ano.

2.4.2 Registro a valor presente - compra

A empresa Leste S/A, realizou uma compra a prazo em 19/12/X1, no valor de \$ 180.000,00 com vencimento da duplicata para 31/01/X2. O valor presente dessa duplicata de 19/12/X1 equivale a \$ 158.000,00, porém para a data de 31/12/X1 será \$ 164.000,00. Por ser um exemplo didático, não efetuamos o cálculo baseado em regras e taxas oficiais, esse valor é hipotético.

Utilizando a base do Princípio do Registro pelo Valor Original, efetue a contabilização dos seguintes fatos:

- Registro, em 10/04/X1 da compra a prazo, com recebimento de nota fiscal e aceite de duplicata concomitantemente. Registro também do ajuste a valor presente (\$ 180.000,00 - \$ 158.000,00 = \$ 22.000,00).
- Ajuste de provisão no encerramento do mês de dezembro de X1 (\$ 164.000,00 - \$ 158.000,00 = \$ 6.000,00).

Lançamentos:

- Em 10/04/X1 a empresa realizou a compra a prazo, com recebimento de nota fiscal e aceite de duplicata concomitantemente, no valor de \$ 180.000,00. Nesta data registrou também o ajuste do valor presente (\$ 180.000,00 - \$ 158.000,00 = \$ 22.000,00), ou seja, o custo financeiro que será apropriado na conta devida durante o prazo concedido pelo fornecedor.

CONTAS	Débito	Crédito
Mercadorias (Estoque)	158.000,00	
Fornecedores		180.000,00
Provisão para Ajuste a Valor Presente	22.000,00	

Mercadorias	
Débito	Crédito
(a) 158.000,00	

Fornecedores	
Débito	Crédito
	180.000,00 (a)

Provisão para Ajuste a Valor Presente	
Débito	Crédito
(a) 22.000,00	

Obs.: O valor da mercadoria já deve ser contabilizado líquido do custo financeiro, ou seja, pelo valor da data da compra, pois o custo financeiro da compra não deve interferir no custo do produto acabado.

b) No encerramento do Balanço Patrimonial em 21/12/X1, será realizado o Ajuste da provisão ($\$ 164.000,00 - \$ 158.000,00 = \$ 6.000,00$).

CONTAS	Débito	Crédito
Despesa – Financiamento de compras	6.000,00	
Provisão para Ajuste a Valor Presente		6.000,00

Mercadorias	
Débito	Crédito
(a) 158.000,00	

Fornecedores	
Débito	Crédito
	180.000,00 (a)

Provisão para Ajuste do Valor Presente	
Débito	Crédito
(a) 22.000,00	6.000,00 (b)
16.000,00	← Saldo

Despesa - Financiamento de Compras	
Débito	Crédito
(b) 6.000,00	

Obs.: O saldo da Provisão que equivale ao valor de \$ 6.000,00 será apropriado à Despesa Financiamento de Compras em 31/01, pois equivale ao período de 01/01 a 31/01 do referido ano.

2.5 COMPETÊNCIA

Texto anterior, conforme Resolução CFC 750/93:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II- quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III- pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV- no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I- quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II- pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III- pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Texto atual, conforme Resolução CFC 1.282/10:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

FIGURA 26 - PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA



FONTE: <http://contabilizandoufam2014.blogspot.com.br/2014_07_01_archive.html>. Acesso em: 18 abr. 2015.

O novo texto do Princípio da Competência excluiu o detalhamento relativo ao momento de reconhecimento da receita, pois o detalhe está esclarecido no CPC 30, o qual trata exclusivamente da receita. De qualquer maneira, iremos, de uma forma sucinta, tentar esclarecer os principais pontos, ou as principais dúvidas relativas ao momento de reconhecimento da receita.

A forma mais comum de reconhecimento da receita é quando há a venda de bens e/ou serviços com a sua transferência da propriedade para terceiros, efetuando estes pagamentos ou se comprometendo a fazê-lo num prazo qualquer. Apesar de ser a forma de reconhecimento da receita mais comum, não é a única. Na verdade, existem, pelo menos, quatro formas diferentes para definirmos o momento certo de reconhecimento da receita, a saber:

As receitas consideram-se realizadas:

- 1 - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- 2 - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- 3 - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- 4 - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/regcomp/etencia.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Reconhecimento da receita de venda de bens

Em relação às transações com terceiros, o mais comum é a ocorrência da venda de um produto, com a entrega do mesmo, como o que acontece com o segmento do varejo, e nesse caso a receita é reconhecida contabilmente no momento da venda, no momento da entrega do bem, porém existem situações em que a receita poderá ser reconhecida antes ou após a transferência do bem.

Conforme determina o Pronunciamento Contábil – CPC 30 – Receita:

Venda de bens

A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

FONTE: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 18 abr. 2015.

As condições impostas pelo CPC 30 em relação ao reconhecimento da receita pela transferência do bem são claras, devendo contemplar satisfatoriamente as cinco etapas para que se possa reconhecer a receita no momento da transferência. A característica predominante no que diz respeito à transferência não é meramente a entrega do bem, mas sim a transferência dos **riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens**. Isto quer dizer, por exemplo, que uma venda por consignação não terá a receita reconhecida quando da entrega do bem pelo vendedor ao comprador, mas sim quando este efetivamente vender o produto, pois, enquanto isto não acontecer, os riscos inerentes à propriedade são todos do vendedor.

Outra situação, por exemplo, quando o vendedor se responsabiliza pela instalação do bem, e esta é a parte mais significativa do contrato. Enquanto a instalação não for realizada, a receita não será reconhecida. Em relação à questão risco, por outro lado, se a entidade vendedora reter um risco significativo, a venda e a receita serão reconhecidas no mesmo momento.

Reconhecimento da receita de Prestação de Serviços

Conforme determina o Pronunciamento Contábil – CPC 30 – Receita:

Prestação de serviços

Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte.

O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e
- (d) as despesas incorridas com a transação, assim como as despesas para concluí-la, puderem ser mensuradas com confiabilidade.

FONTE: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Normalmente os serviços são executados mediante contrato de prestação de serviços previamente acordado, portanto a maneira comum de reconhecimento da receita de prestação de serviços é o método da porcentagem completada, ou a quantidade de horas gastas, dependendo do serviço executado. De qualquer forma, para se chegar ao cálculo, ao valor, é extremamente necessário que se tenha certeza de que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade tomadora. Caso surja alguma incerteza em relação à realização de valores da receita, estes serão contabilizados como despesa e não como redução da receita provável.

O item 24 do CPC 30, o qual trata da receita, esclarece as formas de medição do trabalho executado, para que se possa fazer o reconhecimento da receita, a saber:

24. O estágio de execução de uma transação pode ser determinado por diversos métodos. A entidade deve escolher um método que mensure com confiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:

- (a) levantamento ou medição do trabalho executado;
- (b) serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou

- (c) a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.

Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.

FONTE: <[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documents/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documents/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 18 abr. 2015.



A contabilidade brasileira tem passado por várias alterações significativas, em função do processo de convergência contábil. Essas mudanças têm afetado toda a estrutura, inclusive de princípios contábeis, portanto é extremamente importante que você conheça os Pronunciamentos Contábeis, os quais são emitidos pelo CPC (www.cpc.org.br), para que com isso você possa compreender melhor as mudanças ocorridas. Em relação ao que estudamos sobre o Princípio da Competência, leia os CPCs: Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual; 12; 14; 16; 17; 29; 30; 38 e PME.

2.6 PRUDÊNCIA

Texto anterior, conforme Resolução CFC 750/93:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não

sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

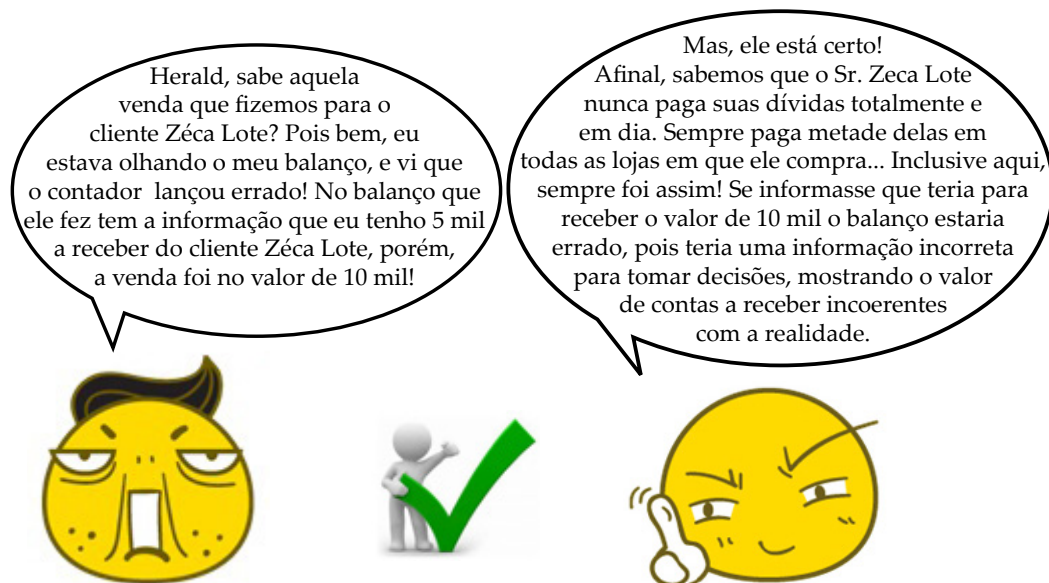
Texto atual, conforme Resolução CFC 1.282/10:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

FONTE: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 18 abr. 2015.

FIGURA 27 - PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA



FONTE: <http://contabilizandoufam2014.blogspot.com.br/2014_07_01_archive.html>. Acesso em: 18 abr. 2015.

A aplicação do Princípio da Prudência acontecerá sempre em situações posteriores às transações originais com o mundo exterior, pois as situações iniciais sempre estarão de acordo com o que foi negociado, ou seja, contabilizado pelo valor original. A aplicação do Princípio da Prudência sempre provocará uma diminuição do Patrimônio Líquido, e será observada sempre que houver dúvidas quanto ao valor a ser ajustado em relação a ativos e passivos.

Almeida (2000, p. 53), em seu estudo, descreve que:

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas entidades integrantes do mercado de capitais.

Um exemplo clássico é a Estimativa para Perdas com Créditos de Liquidação Duvidosa, pois o ajuste é feito, para menos, após contabilizados os direitos provenientes de vendas a prazo.

Outro fator importante relacionado ao Princípio da Prudência é quanto ao cuidado que se deve ter ao decidir pelo ajuste, e também ao decidirmos pelo valor a ser ajustado, pois deve ser feito com critérios técnicos e à luz dos demais princípios e normas contábeis.

LEITURA COMPLEMENTAR

O Ensino da Teoria Contábil no Brasil

Para o professor Iudícibus (1993, p. 36), “na falta de parâmetros teóricos, aceitaram os fiscais e confundiram critérios técnicos com critérios fiscais”. O número restrito de pesquisadores contábeis, no Brasil, deu margem para o governo editar normas, que os contadores tiveram que seguir nos seus atributos profissionais.

A primeira escola especializada no ensino de Contabilidade no Brasil foi a Escola de Comércio Armando Álvares Penteado, criada em 1902, com seus ensinamentos voltados à filosofia italiana. Entretanto, foi no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, onde surgiram os primeiros artigos científicos, a partir do pensamento contábil norte-americano.

Os professores Francisco D’Auria e Hermann Júnior, ambos seguidores da filosofia italiana, legaram ao Brasil os indícios de uma Contabilidade com filosofia brasileira, nos moldes da filosofia italiana. Este fato influenciou as primeiras normas brasileiras tanto na legislação comercial, quanto na lei das sociedades por ações.

Com a instalação de algumas empresas americanas impondo suas normas, procedimentos contábeis e de auditoria, algumas regiões brasileiras passaram a conhecer, de forma prática, a filosofia americana. Os professores da FEA/USP, através de trabalhos e consultorias realizadas, deram os primeiros passos no Brasil rumo à Teoria da Contabilidade, que explica os procedimentos contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, com a Resolução nº 530/81, determinou a observância dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. Posteriormente, em 1993, determinou em sua Resolução nº 750/93, que a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

O fato de nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil, até antes do advento da Resolução nº 003/92 do Conselho Federal de Educação, não ter a disciplina Teoria da Contabilidade, reforçou a ideia de que a teoria deve ser estudada, somente com o entendimento do que sejam os Conceitos ou Princípios Fundamentais de Contabilidade. Inclusive, existem posicionamentos diversos relacionados à necessidade de hierarquização com prioridade para alguns conceitos, como é feito pelo livro Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIPECAFI, 1995), ou se não existe esta prioridade, como a forma tratada pelo Conselho Federal de Contabilidade na Resolução nº 750/93.

A FIPECAFI (1995, p. 66-85) classifica os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade em:

- **Postulados Ambientais da Contabilidade:** enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua. Escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para se inserirem no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como o da Economia de outras ciências.
- ✓ **Postulado da Entidade:** os sócios ou quotistas das entidades não se confundem, com as mesmas, para efeito contábil.
- ✓ **Postulado da Continuidade:** até que existam fortes evidências do contrário, a entidade é um organismo vivo que irá viver por um tempo indeterminado.
- **Princípios Contábeis propriamente ditos:** representam a resposta da disciplina contábil aos postulados; uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplava-se e admitia-se.
- ✓ **Princípio do Custo como Base de Valor:** as aquisições da entidade devem ser expressas em termos de moeda de poder aquisitivo constante, por representarem a base de valor para a Contabilidade.
- ✓ **Princípio do Denominador Comum Monetário:** as demonstrações contábeis devem ser expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial.
- ✓ **Princípio da Realização das Receitas:** a receita deve ser considerada realizada, quando da transferência do bem ou serviço para outra entidade ou pessoa física, com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade.
- ✓ **O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas:** confrontar todas as receitas de um período com todas as despesas incorridas para sua obtenção. Caso as despesas de um período não forem associadas às receitas do mesmo, nem de períodos futuros, estas devem ser descarregadas no período em que ocorrerem.
- **Restrições aos Princípios Contábeis Fundamentais** - Convenções representam certos condicionantes de aplicação numa ou noutra situação prática.
- ✓ **Convenção da Objetividade:** prioridade nos procedimentos relevantes que puderem ser comprovados por documento e critérios objetivos. Na ausência destes e na necessidade da aplicação dos princípios, usar-se-á os que puderem ser obtidos por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridade sobre os princípios contábeis.
- ✓ **Convenção da Materialidade:** O profissional, no uso de suas atribuições, deve analisar se evidencia ou não a informação em relação ao custo-benefício, verificando a influência e a materialidade da informação.

- ✓ **Convenção do Conservadorismo:** escolher entre alternativas de avaliação para o patrimônio - a que apresentar o menor valor para o ativo e o maior valor para as obrigações.
- ✓ **Convenção da Consistência:** os contadores devem ser consistentes nos seus procedimentos, para que os usuários das demonstrações contábeis possam delinear as tendências da entidade, com base na Contabilidade, com o menor grau de dificuldade possível.

Enquanto isso, o Conselho Federal de Contabilidade dispõe que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científicos e profissionais de nosso país:

- ❖ **Entidade:** reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.
- ❖ **Continuidade:** quando na classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas, deve ser considerada a continuidade, ou não, da entidade.
- ❖ **Oportunidade:** o registro do patrimônio e das suas mutações deve ser determinado de imediato, de forma tempestiva e integral, independente das causas que as originaram.
- ❖ **Registro pelo valor original:** o registro do patrimônio deve ser feito em moeda corrente do país, e deve ser mantido na avaliação das variações patrimoniais posteriores.
- ❖ **Atualização monetária:** reconhecer, nos registros contábeis, os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional, através do ajustamento da expressão formal em moeda nacional.
- ❖ **Competência:** incluir na apuração do resultado as despesas e receitas do período em que ocorreram, independentemente de recebimento ou pagamento.
- ❖ **Prudência:** sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido, deve ser adotado o menor valor para o ativo e o maior valor para o passivo.

Nos 19 questionários direcionados aos professores das universidades públicas de vários estados do Brasil, na questão “livros utilizados e unidades abordadas nestes”, quando do ensino da Teoria da Contabilidade, 16 informaram que ensinam objetivos da Contabilidade e os Conceitos ou Princípios da

Contabilidade utilizando a Unidade 1 do livro Teoria da Contabilidade, do professor Iudícibus, e o Capítulo 3 do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, da FIPECAFI.

Se os estudantes concluírem o curso com o conhecimento de quais são os Conceitos ou Princípios Fundamentais da Contabilidade, quais são os objetivos da Contabilidade, mas sem um conhecimento do que vem a ser e qual a situação do estudo atual da Teoria Contábil, sem uma visão sobre o que é o conhecimento científico ou qual a finalidade do mesmo, a pretensão de ter graduados com formação sólida nos fundamentos científicos da Contabilidade, conforme determina a Resolução nº 003/92, não alcançará seu êxito.

Os professores devem ajudar os alunos a desenvolver o espírito questionador, que os leve às descobertas do conhecimento. E para isto, os alunos devem saber quais são os princípios ou conceitos de Contabilidade, mas também saber o que é o conhecimento científico. Pois a partir desses conhecimentos eles passarão a refletir sobre as realidades do fenômeno contábil.

Observa-se que o aluno passa a conhecer os princípios, suas abordagens conforme o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIPECAFI) e as resoluções do CFC, mas não discute os aspectos relacionados à evidenciação (*disclosure*). Visto que este assunto está ligado aos objetivos da Contabilidade, pois garante informações diferenciadas tanto para o usuário externo quanto para o interno, não poderá deixar de ser tratado, como forma de completar os entendimentos sobre os princípios.

O conhecimento científico implica em uma nova forma de ver e compreender a realidade.

Neste percurso em busca do conhecimento, cabe o entendimento do que seja Teoria Contábil e quais as metodologias que podem ser utilizadas para investigação do fenômeno contábil.

FONTE: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000200006&script=sc_arttext>. Acesso em: 18 abr. 2015.

RESUMO DO TÓPICO 2

Neste tópico, você aprendeu que:

- Como a contabilidade é a ciência da riqueza, ou seja, registra a formação e a variação do patrimônio, e não é uma ciência exata, ela acaba por registrar de uma forma lógica, e usando métodos quantitativos, os atos e os fatos provocados pelo ser humano, que acabam por alterar o patrimônio por eles administrado.
- Como se trata de ações humanas, muitas situações diversas acabarão por existir, muitas relações diferentes serão criadas em muitas situações e realidades diferentes, porém, por outro lado, o resultado desses registros, ou seja, as informações finais a serem apresentadas, deverão estar expressas de uma forma inteligível, padronizada e transparente, para que os usuários dessas informações tenham a possibilidade de comparações e análises.
- A contabilidade deve usar regras, normas, padronizações etc., para garantir a qualidade. Em função disso foram definidos os Princípios, Postulados e Convenções, que nada mais são do que um conjunto de normas e limites que determinam o horizonte de abrangência e a padronização de registros para facilitar a interpretação, a comparação e a análise, evitando também abusos, excessos e conveniências.
- Conceitualmente, a Ciência Contábil possui:
 - Dois Postulados: Entidade e Continuidade.
 - Três Princípios: Custo original como base de valor; realização da receita e confrontação com a despesa e denominador comum monetário.
 - Quatro Convenções: Objetividade, Materialidade, Conservadorismo e Consistência.
- A legislação contábil brasileira, por meio do CFC, emite resoluções e normas, estabelecendo detalhes de operacionalização, da estrutura conceitual, e assim determinou então a existência de seis Princípios Contábeis, conforme segue:
 - **Entidade:** A contabilidade deverá registrar os atos e os fatos administrativos, separando o que são ocorrências relativas à Pessoa Jurídica, das ocorrências que dizem respeito à Pessoa Física dos sócios. Além disso, deve considerar para efeito do Princípio a figura autonomia patrimonial para definir entidade. Assim, uma empresa que tenha matriz e filiais, por exemplo, deverá considerar todos como uma mesma entidade, para fins contábeis, mesmo que se tenha uma contabilidade

descentralizada. Para efeito de análises gerenciais, os demonstrativos para efeito de publicação, por exemplo, serão elaborados considerando uma única entidade. Outra situação, em relação à autonomia patrimonial, diz respeito ao Balanço Consolidado, no caso de um grupo econômico, que é apenas uma demonstração para efeito de análise do grupo, não sendo considerado uma nova entidade.

- **Continuidade:** Este Princípio considera que a empresa foi criada com o objetivo de existir infinitamente, e seus ativos foram adquiridos pelo valor equivalente aos resultados futuros que poderão proporcionar, e por isso devem permanecer registrados por este valor, salvo se houver evidências de descontinuidade, caso em que Ativos serão registrados pelo seu valor de realização e seus Passivos pelos valores futuros, considerando todo ônus previsto.
- **Oportunidade:** O Princípio da Oportunidade deve garantir que toda variação patrimonial seja contabilizada, no momento de sua ocorrência, independentemente do documento existente, ou, na falta deste, por critério técnico que reflita a realidade.
- **Registro Pelo Valor Original:** Este Princípio determina que os componentes do patrimônio devam ser registrados pelo valor correspondente à negociação feita, ou seja, os valores originais das transações, independentemente se são valores normais de mercado ou não. O que se deve atestar é que sejam valores provenientes de consenso entre as partes. Apesar disso, o princípio prevê a possibilidade de alteração destes valores de acordo com alguns critérios, a saber:
 - a) **Custo corrente:** Esta forma de modificação do valor prevê a contabilização de um ativo pelo seu valor de mercado, de entrada, ou seja, quanto pagaria hoje.
 - b) **Valor realizável:** Este corresponde ao valor de venda estimado no curso normal dos negócios, deduzindo dos custos estimados para sua venda, e dos gastos estimados para a concretização da venda.
 - c) **Valor presente:** Os valores de compras e vendas a prazo, especialmente as de longo prazo, devem ser contabilizados sem o encargo financeiro, que deve ser registrado no resultado, em conta própria.
- **Competência:** Compreende a contabilização das receitas e despesas, no momento em que são geradas (as receitas) e incorridas (as despesas), independentemente de terem sido recebidas ou pagas, respectivamente.
- **Prudência:** A aplicação do Princípio da Prudência sempre provocará uma diminuição do Patrimônio Líquido, e será observada sempre que houver dúvidas quanto ao valor a ser ajustado em relação a ativos e passivos.



1 Os Princípios Fundamentais de Contabilidade estavam em vigor desde 1993, os quais foram recentemente alterados por meio da:

- a) Resolução 1.294/10.
- b) Resolução 1.282/09.
- c) Resolução 1.190/08.
- d) Resolução 1.299/10.

2 O departamento de cobrança acabou de ser informado que dois clientes decretaram falência, porém a empresa tinha um valor de R\$ 24.350,00. Como deverá ser realizado o lançamento deste valor perante a contabilidade?



3 A empresa XYZZ Ltda. Não contabilizou despesas com energia elétrica e telefone referente ao mês de dezembro de X1, pois até o momento não recebeu os boletos para pagamento. Com base em meses anteriores a contabilidade estima que os valores das duas contas totalizam R\$ 958,00. Como deverá ser lançada a previsão para estes valores na contabilidade?

4 Dois meses após o ocorrido na questão 3 a empresa recebe os boletos que se referem a estas despesas. Porém o valor total das faturas equivale a R\$ 1.055,00. Como deve ser feito este ajuste na contabilidade?

UNIDADE 3

MENSURAÇÃO DE ATIVOS, PASSIVOS E CONTAS DE RESULTADO

OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

A partir desta unidade, você será capaz de:

- compreender a importância da qualidade aplicada às informações contábeis;
- interpretar as quatro características qualitativas da informação contábil;
- compreender os vários critérios de avaliação do Ativo, Passivo e Resultado.

PLANO DE ESTUDOS

Esta unidade está dividida em dois tópicos. No final de cada um deles, você encontrará atividades que o(a) ajudarão a fixar os conhecimentos abordados.

TÓPICO 1 - EVIDENCIAÇÃO DA TEORIA

TÓPICO 2 - CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO - ATIVO, PASSIVO E CONTAS DE RESULTADO



EVIDENCIAÇÃO DA TEORIA

1 INTRODUÇÃO

Após termos estudado, nas unidades 1 e 2 deste caderno, as questões relativas à história e às doutrinas da Ciência Contábil, chegou o momento de falarmos um pouco sobre tudo isso aplicado na prática.

Resolvemos então falar primeiro sobre o produto final da contabilidade: a informação, os relatórios, a evidenciação, ou seja, vamos tratar da forma e do conteúdo das diversas informações que devem ser disponibilizadas para os diversos tipos de usuários.

Em relação à evidenciação, é sempre complicado definir e afirmar um conceito, pois as informações contábeis devem atender a diversos tipos de usuários, que, com certeza, têm diferentes entendimentos acerca do assunto contábil, ou seja, vamos encontrar como usuários, profissionais experts, profissionais de outras áreas de atuação, pessoas comuns interessadas apenas em investir, sócios sem formação técnica e tantos outros, com ou sem intimidade alguma com a contabilidade. Nesse sentido, a contabilidade, ao pensar em evidenciação, deve se preocupar em garantir pelo menos que nenhuma informação relevante fique sem ser evidenciada.

De acordo com a AICPA – American Institute of Certified Public Accountants (1961 apud IUDÍCIBUS, 2000, p. 117),

as informações contábeis devem evidenciar informações relevantes, sem exageros que poderiam ofuscar e confundir quem estivesse analisando-as. Assim, ‘os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que fosse necessário, a fim de não torná-los enganosos’. Além disso, as informações contábeis deverão ser disponibilizadas em tempo hábil, possibilitando a tomada de decisão no momento do ocorrido, atendendo ao Princípio da Oportunidade.

O Princípio da Oportunidade refere-se simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que originaram. Art. 6º, Resolução no 750/93 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Muitas vezes vamos encontrar essa afirmação: não tornar as informações enganosas para os usuários, porém é uma afirmação muito ampla e genérica. Na verdade, as informações contábeis são extremamente técnicas e necessitam de conhecimento técnico prévio para sua interpretação, e nesse sentido entendemos que há sempre a necessidade de um profissional contábil qualificado fazer a interface entre as informações e o usuário, sob pena, realmente, de uma interpretação errônea, muitas vezes.

De qualquer maneira, a preocupação de não tornar as informações enganosas para os usuários procede e tem fundamento. Hendriksen apud Ludícibus (2000, p. 116) destaca as seguintes situações que poderiam tornar enganoso o demonstrativo, se não reveladas.

1. uso de procedimentos que afetam materialmente as apresentações de resultados ou de balanço comparados com métodos alternativos que poderiam ser supostos pelo leitor, na ausência da evidenciação;
2. mudança importante nos procedimentos de um período a outro;
3. eventos significativos ou relações que não derivam das atividades normais;
4. contratos especiais ou arranjos que afetam as relações de contratantes envolvidos;
5. mudanças relevantes ou eventos que afetariam normalmente as expectativas;
6. mudanças sensíveis nas atividades ou operações que afetariam as decisões relativas à empresa.

Hendriksen (2000) ainda insiste que a quantidade e a qualidade da evidenciação, “[...] dependem, em parte, de quão sofisticado o leitor possa ser ao interpretar dados contábeis [...]”.

Voltando à questão do usuário, mais precisamente à questão da diversidade do usuário, sabemos que a informação contábil deve ser disponibilizada a todos, e que não devemos medir esforços para disseminar cada vez mais o conhecimento contábil a um número cada vez maior de usuários. Porém, sabemos também que há uma limitação de entendimento, e que um usuário sem conhecimento mais profundo de contabilidade terá dificuldades para discernir entre uma informação completa e outra possivelmente enganosa, por exemplo, ou ainda, uma limitação em relação às decisões que um usuário sem conhecimento técnico poderá tomar em relação às informações contábeis mais completas e complexas.

Com relação a essa problemática, devemos estar cientes de que as informações devem ser evidenciadas com o rigor técnico e sem faltas ou exageros, e que, na medida da necessidade, devem ser interpretadas por um profissional experiente, que dará ao usuário “comum” esclarecimentos necessários para atender suas necessidades.

Como afirma Ludícibus (2000, p. 117), “[...] toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e plena, pelo menos no que se refere ao detalhe que está sendo evidenciado”.

2 CARACTERÍSTICAS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Cada vez mais, a todo o momento, somos forçados a tomar decisões, tanto na vida pessoal quanto na vida profissional. Desde o momento em que acordamos, decidir sobre o que vestir o que comer no café da manhã, sobre o que iremos almoçar o que vamos ler, enfim, o dia todo estamos tomando decisões, sejam decisões simples ou mais complexas. Todas elas necessitam que façamos uma análise prévia sobre as condições disponibilizadas ou até mesmo impostas, ou seja, vamos analisar e avaliar dados e informações.

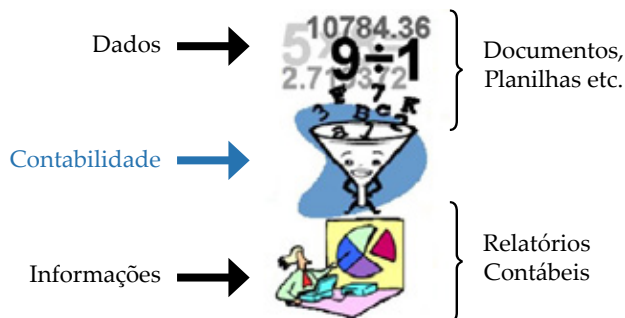
Na empresa, e para a empresa, a situação é a mesma. As pessoas responsáveis por conduzir a empresa, em todos os níveis, estarão o tempo todo reunindo dados e informações, a fim de tomarem decisões simples ou complexas, mas todas elas com o objetivo único de proporcionar o melhor para a empresa, seja em termos de resultados, metas, problemas do cotidiano ou outras situações menos complexas.

O Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) realizou várias pesquisas, com empresários, na tentativa de entender por que a taxa de mortalidade das empresas, no Brasil, é tão alta. Em todas as pesquisas realizadas os principais motivos alegados estão vinculados à informação e despreparo dos empreendedores. Na pesquisa realizada em 2012, a taxa das empresas constituídas com até 2 anos de atividades foi de 75,6%, ou seja, as empresas em menos de 2 anos fechavam as portas. Neste contexto os empresários das empresas extintas alegaram como principal razão para o fechamento da empresa as decisões falhas da gerência, envolvendo escolha de local inadequado, falta de conhecimentos gerenciais e desconhecimento de mercado, ou seja, todos os problemas estavam ligados à informação.

Esta situação reforça a importância fundamental que a informação bem estruturada e bem apresentada exerce sobre a administração da empresa e seu resultado. A contabilidade é uma das únicas, senão a única, ciência capaz de reunir todas as informações a respeito da condução da entidade, e por este motivo tem uma participação e uma responsabilidade ímpar no processo decisório. Conforme já comentamos, a preocupação com a informação contábil é a de demonstrar com exatidão e confiabilidade a formação e variação do patrimônio das entidades, com a responsabilidade de fazer isso de maneira a atender todos os usuários, sem exageros e, principalmente, com o cuidado de não ser enganosa, no sentido de deixar algo relevante sem a sua devida evidência.

Para que possamos ter a certeza de estar produzindo e demonstrando informações úteis, transparentes, fidedignas e compreensivas, a contabilidade se apoia em algumas características qualitativas importantes e indispensáveis para a produção de uma boa informação, que seja útil principalmente para o processo decisório.

FIGURA 28 - CARACTERÍSTICA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL



FONTE: <<http://slideplayer.com.br/slide/47274/>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Por meio da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, a qual foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.121/08, onde o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define e esclarece quais são as características das informações contábeis, observe:

Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

As características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. As quatro principais características qualitativas são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Compreensibilidade: Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

Relevância: Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando e/ou corrigindo as suas avaliações anteriores. As funções de previsão e confirmação das informações são inter-relacionadas. Por exemplo, informações sobre o nível atual e a estrutura dos ativos tem valor para os usuários na tentativa de prever a capacidade que a entidade tenha de aproveitar oportunidades e a sua capacidade de reagir a situações adversas. As mesmas informações tem o papel de confirmar as previsões passadas sobre, por exemplo, a forma na qual a entidade seria estruturada ou o resultado de operações planejadas.

Informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são frequentemente utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuro, assim como outros assuntos nos quais os usuários estejam diretamente interessados, tais como pagamento de dividendos e salários, alterações no preço das ações e a capacidade que a entidade tenha de atender seus compromissos à medida que se tornem devidos. Para terem valor como previsão, as informações não precisam estar em forma de projeção explícita. A capacidade de fazer previsões com base nas demonstrações contábeis pode ser ampliada, entretanto, pela forma como as informações sobre transações e eventos anteriores são apresentadas. Por exemplo, o valor da demonstração do resultado como elemento de previsão é ampliado quando itens incomuns, anormais e esporádicos de receita ou despesa são divulgados separadamente.

Materialidade: A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, reportar um novo segmento em que a entidade tenha passado a operar pode afetar a avaliação dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara, independentemente da materialidade dos resultados atingidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis. Em outros casos, tanto a natureza quanto a materialidade são importantes; por exemplo: os valores dos estoques existentes em cada uma das suas principais classes, conforme a classificação apropriada ao negócio. Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil.

Confiabilidade: Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar. Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.

Representação Adequada: Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento. A maioria das informações contábeis está sujeita a algum risco de não ser uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar. Isso

pode decorrer de dificuldades inerentes à identificação das transações ou outros eventos a serem avaliados ou à identificação e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir, adequadamente, informações que correspondam a tais transações e eventos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens pode ser tão incerta que não é apropriado o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis; por exemplo, embora muitas entidades gerem, internamente, ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura ao longo do tempo (*goodwill*), é usualmente difícil identificar ou mensurar esse ágio com confiabilidade. Em outros casos, entretanto, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro envolvendo o seu reconhecimento e mensuração.

Primazia da Essência sobre a Forma: Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente à transação formalizada.

Neutralidade: Para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzirem a tomada de decisão ou julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

Prudência: Os preparadores de demonstrações contábeis se deparam com incertezas que inevitavelmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a possibilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil provável das máquinas e equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas pela divulgação da sua natureza e extensão e pelo exercício de prudência na preparação das demonstrações contábeis. Prudência consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis.

Integridade: Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não confiável e deficiente em termos de sua relevância.

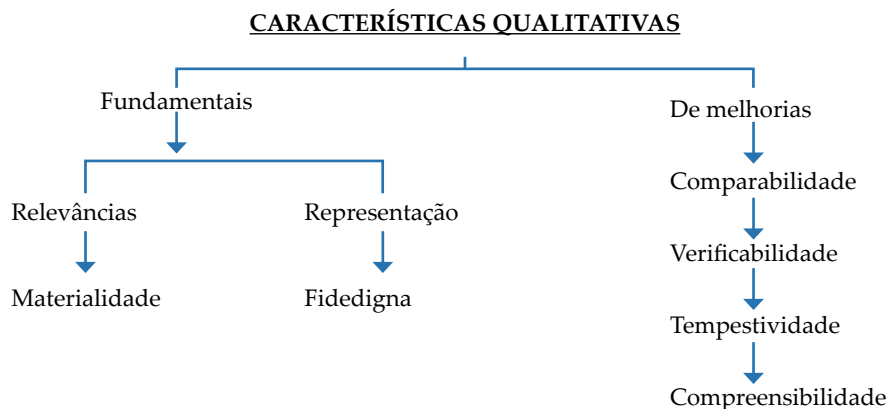
Comparabilidade: Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira. Conseqüentemente, a mensuração e apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes. Uma importante implicação da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e também o efeito de tais mudanças. Os usuários precisam ter informações suficientes que lhes permitam identificar diferenças entre as práticas contábeis aplicadas a transações e eventos semelhantes, usadas pela mesma entidade de um período a outro e por diferentes entidades. A observância das normas, inclusive a divulgação das práticas contábeis utilizadas pela entidade, ajudam a atingir a comparabilidade. A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com mera uniformidade e não se deve permitir que se tornasse um impedimento à introdução de normas contábeis aperfeiçoadas. Não é apropriado que uma entidade continue contabilizando da mesma maneira uma transação ou evento se a prática contábil adotada não está em conformidade com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Também é inapropriado manter práticas contábeis quando existem alternativas mais relevantes e confiáveis. Tendo em vista que os usuários desejam comparar a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira ao longo do tempo, é importante que as demonstrações contábeis apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores.

FONTE: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

2.1 ALGUNS COMENTÁRIOS ACERCA DO CONTEÚDO DESTA NORMA

Apesar da norma ser bastante detalhista nas definições, achamos por bem discorrer alguns comentários a respeito de cada característica qualitativa que apresenta, e esclarecer que uma informação bem estruturada é útil para o processo decisório, desde que contenha as quatro características qualitativas:

FIGURA 29 - CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS



FONTE: <<http://pt.slideshare.net/claudioleite67/estrutura-conceitual-das-desmonstraes-contbeis>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

3 COMPREENSIBILIDADE

Segundo descreve Iudícibus; Marion; Faria (2009, p. 44), “a informação contábil precisa ser compreensiva, isto é, completa, e retratar todos os aspectos contábeis de determinada operação ou conjunto de eventos ou operações”.

Assim, o cuidado com a clareza da informação aos usuários é, com certeza, uma preocupação, mas sabe-se que não são todos os usuários que conseguem, no mínimo, tomar suas decisões, porém o contador não pode se prevalecer dessa prerrogativa para omitir informações relevantes que ele julgue serem de difícil interpretação e análise por parte do usuário.

A responsabilidade do contador é informar, e o máximo possível, de forma clara para todos; e a responsabilidade do usuário, quando de sua limitação ao assunto técnico, procurar ajuda contábil qualificada para a interpretação das informações.

4 RELEVÂNCIA

A fim de ser útil,

A informação precisa ser relevante para as necessidades de tomada de decisões dos usuários. A informação possui a qualidade da relevância quando ela influencia as decisões econômicas dos usuários ajudando-os a avaliar eventos passados, presentes ou futuros, confirmando ou corrigindo suas avaliações passadas (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009, p. 45).

Desta forma, a relevância da informação é de certo modo medida pela importância que ela tem no processo decisório. Se uma informação for importante a ponto de mudar, ou definir prontamente uma decisão, ela é considerada

relevante. Normalmente, todas as informações encontradas nos demonstrativos contábeis são relevantes, porém nem todas as informações relevantes estão nas demonstrações contábeis, e por esse motivo estas são complementadas e/ou consubstanciadas pelas Notas Explicativas, que fazem parte das demonstrações, e por outros relatórios igualmente importantes.

5 CONFIABILIDADE

De acordo com Iudícibus; Marion; Faria (2009, p. 46),

Para que uma informação seja útil, ela precisa também ser confiável. A informação possui a qualidade da confiabilidade quando ela está livre de erros materiais e vieses e pode ser aceita pelos usuários como representando fielmente o que está destinada a representar ou que poderia razoavelmente se esperar que representasse.

A confiabilidade da informação é o resultado de vários fatores relacionados à operacionalização da empresa, a cultura administrativa de sócios, executivos e funcionários em geral, e a capacidade técnica de execução e interpretação dos profissionais ligados à contabilidade.

Almeida (2000, p. 69) afirma que “a qualidade das informações contábeis, no que diz respeito à confiabilidade, está intimamente ligada à qualidade dos controles internos”, e cita os seguintes pontos importantes desses controles:

- a Companhia deve ter profissionais devidamente treinados e capacitados;
- as atribuições dos funcionários ou setores internos devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, via manuais internos de organização;
- as rotinas internas devem ser formalizadas nos manuais internos de organização, os quais compreendem formulários e respectivas instruções, evidências de execução dos procedimentos internos de controles e definições dos procedimentos internos das áreas;
- o acesso a ativos deve ser limitado e também devem ser estabelecidos controles físicos sobre esses bens;
- devem ser estabelecidas segregações de funções;
- os ativos devem ser confrontados periodicamente com os registros contábeis;
- o sistema deve ter amarração, de forma que um setor controle o outro;
- a sociedade deve ter uma auditoria interna atuante;
- devem ser avaliados os custos dos controles *versus* os benefícios. Controles mais sofisticados e conseqüentemente mais onerosos devem ser implantados para transações de valores relevantes;
- deve ser reconhecido que os controles internos têm limitações;
- a Sociedade deve estar alerta para o fato de que podem existir desfalques temporários e permanentes;
- deve ter atenção para distorções nas demonstrações contábeis praticadas pelos administradores;

- a Sociedade deve ter um manual de contabilidade;
- a Sociedade deve ter um sistema orçamentário;
- as contas contábeis devem ser analisadas e tomadas providências para solucionar as pendências;
- as demonstrações contábeis devem ser examinadas por auditores independentes.

Cumpra-se informar que a tendência atual é que muitas atividades de controle sejam via computador, inclusive com a tramitação dos formulários internos (documentação produzida internamente pela Sociedade) via sistema, ou seja, com a eliminação física do fluxo desses formulários.

6 COMPARABILIDADE

Os usuários precisam ter condições de comparar as demonstrações contábeis de uma entidade por meio das demonstrações apresentadas em anos anteriores, a fim de identificar tendências em sua situação patrimonial e financeira e em seu desempenho. Os usuários também precisam ter condições de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar sua situação patrimonial e financeira em termos comparativos, seu desempenho e as mudanças na situação financeira (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009, p. 47).

A comparabilidade é uma qualidade da informação muito utilizada na tomada de decisões. Através da comparabilidade de diversas demonstrações contábeis de vários períodos da mesma empresa pode-se concluir, por exemplo, sobre tendências futuras ou até mesmo problemas do passado que poderão contribuir para uma melhor *performance* no presente e no futuro.

Da mesma forma, podem-se comparar demonstrativos de entidades diferentes que compõem um mesmo segmento, a fim de estabelecer o *benchmark*, ou seja, a melhor marca, o melhor objetivo. Em função dessa importância, deve-se tomar um cuidado muito grande na apresentação das demonstrações comparativas, pois o risco maior refere-se à mudança de critérios contábeis de um exercício para o outro, pois apesar de ser possível essa prática, os efeitos da mudança, se não forem dimensionados e principalmente divulgados juntamente com os demonstrativos, poderão induzir, e com certeza induzirão, o usuário a decisões erradas.

Uma situação comum neste caso é a mudança de critério na avaliação dos estoques, que pode ser feita, mas deve ter seus efeitos demonstrados para efeito de análise. Olhemos um exemplo:

A avaliação do estoque durante o exercício social de X0 foi feita pelo método PEPS (Primeiro que entra, primeiro que sai).

Vejam os:

	Quantidade	Custo Unitário	Valor Total
Compras em 01/03/X0	150	\$ 15,00	\$ 2.250,00
Compras em 10/03/X0	120	\$ 22,50	\$ 2.700,00
Saídas em 15/03/X0 (PEPS)	(150)	\$ 15,00	(\$ 2.250,00)
Saídas em 15/03/X0 (PEPS)	(45)	\$ 22,50	(\$ 1.012,50)
Saldo em 31/12/X0	75	\$ 22,50	\$ 1.687,50

No início de X1, foi definida a mudança de critério de avaliação dos estoques para o método UEPS (Último que entra, primeiro que sai).

Desta forma, o contador recalculou a movimentação para X0, para ter o novo saldo inicial em 01/01/X1, efetuando o ajuste do efeito da mudança na conta de lucros acumulados, líquido do efeito tributário.

Vejamos o recálculo da movimentação:

	Quantidade	Custo Unitário	Valor Total
Compras em 01/03/X0	150	\$ 15,00	\$ 2.250,00
Compras em 10/03/X0	120	\$ 22,50	\$ 2.700,00
Saídas em 15/03/X0 (PEPS)	(120)	\$ 22,50	(\$ 2.700,00)
Saídas em 15/03/X0 (PEPS)	(75)	\$ 15,00	(\$ 1.125,00)
Saldo em 31/12/X0	75	\$ 15,00	\$ 1.125,00

Cálculo do efeito:

Estoque inicial pelo método PEPS	\$ 1.687,50
Estoque inicial pelo método UEPS	(\$ 1.125,00)
Valor bruto do efeito	\$ 562,50
Imposto de Renda e Contribuição Social (562,50x35%)	(\$ 196,87)
Valor do efeito líquido dos impostos da mudança contábil	\$ 365,63

Contabilização:

Débito – Lucros Acumulados	\$ 365,63
Débito – Imposto sobre o resultado (a pagar)	\$ 196,87
Crédito - Estoques	\$ 562,50



Nossa preocupação sempre deve ser em produzir informações úteis ao usuário da contabilidade, com o objetivo de que estas possam contribuir para o processo decisório. Nesse sentido, deve ficar claro que uma informação útil para o processo decisório deverá conter as quatro características qualitativas. Se apenas uma delas não for atendida, estaremos, com certeza, produzindo uma informação ineficaz, inútil e sem propósito.

7 FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO

Como uma forma de garantir padronização, legalidade, transparência e qualidade, além de outros atributos, em relação à informação contábil, debatida no item anterior, o Conselho Federal de Contabilidade no Brasil definiu algumas normas que regulamentam as formas e formalidades da escrituração contábil. Essa normatização, através de resoluções e comunicados técnicos, foi toda revista em função do Processo de Convergência Contábil às Normas Internacionais de Contabilidade, portanto existem atualmente duas resoluções, aprovando duas Normas: sendo uma Interpretação Técnica e um Comunicado Técnico, a saber:

- Resolução CFC nº 1.200/10, de 17 de setembro 2010, aprova o Comunicado Técnico CTG 2001 (CT 04) que define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).
- Resolução CFC nº 1.330/11, de 18 de março de 2011, aprova a ITG 2000 – Escrituração Contábil.

Tanto o Comunicado Técnico CTG 2001, como a Interpretação Técnica ITG 2000, são autoexplicativos, e por esse motivo não vamos reproduzi-los, porém faremos alguns comentários que julgamos oportunos e importantes, e recomendamos a leitura de tais resoluções em sua íntegra, como forma de conhecer e melhor entender o tema.

7.1 ITG 2000 – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Essa Interpretação Técnica trata dos critérios e formas de registros dos fatos e atos administrativos da entidade, independente de qualquer tipo de processo de escrituração adotado, e trata também da guarda e manutenção da documentação e arquivos contábeis, e sobre a responsabilidade profissional. Esta Interpretação Técnica deve ser adotada por toda e qualquer entidade, independentemente do tamanho ou natureza, observando, obviamente, outras exigências da legislação ou outras normas aplicáveis, se houver.

Pontos abordados na Interpretação Técnica

- A Norma não define o nível de detalhamento da escrituração contábil, por entender que este depende exclusivamente da complexidade das operações, e das necessidades de informações dos usuários.
- Define quais são os itens da informação que devem ser obrigatórios na escrituração, tais como data, conta, histórico etc.
- Quais são os livros contábeis obrigatórios e quais são as formalidades extrínsecas destes.
- Define como sendo de responsabilidade única e exclusiva do profissional de contabilidade, legalmente habilitado, a escrituração e emissão de relatórios e demonstrativos contábeis.
- Define uma série de necessidades a serem atendidas para a escrituração dos livros diários e razão.
- Estabelece os critérios, as formas e o conteúdo da escrituração contábil das filiais.
- Esclarece o que é um documento contábil hábil, e sua forma de armazenamento.
- Define o que são as contas de compensação e quando poderão ser utilizadas.
- O que são e como e quando devem ser utilizados os lançamentos de retificação.

7.2 CTG 2001 – FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM FORMA DIGITAL PARA FINS DE ATENDIMENTO AO SISTEMA DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

“Este Comunicado Técnico trata do detalhamento e formalidades a serem observados pelos profissionais de contabilidade quando da escrituração dos atos e fatos administrativos, em forma digital, para atendimento ao Sistema de Escrituração Digital (SPED)” (CFC, 2008), de acordo com os preceitos estabelecidos pela ITG 2000, que trata da Escrituração Contábil.

Como o Comunicado utiliza como base a Interpretação Técnica que trata da Escrituração Contábil, iremos apontar apenas os pontos que foram simplificados ou os que tiveram necessidade de complementação, entendendo que os demais seguem a orientação daquela interpretação técnica.



Recomendamos a Leitura do Comunicado na íntegra, para um melhor entendimento do tema. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbc-ctg-2001>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Pontos que devem ser observados

- Esclarece sobre a estrutura do Plano de Contas, e sobre a estrutura de classificação das contas.
- Estabelece apenas o meio digital como forma de arquivamento de Livros e demonstrativos contábeis que deverão ser assinados digitalmente.

RESUMO DO TÓPICO 1

Neste tópico vimos:

- A importância do usuário e da informação contábil disponibilizada ao usuário, para que seja usada como instrumento importante e imprescindível no processo decisório.
- As exigências do usuário, bem como sua capacidade de analisar informações técnicas, a importância, formas e critérios de evidenciação, além das normas existentes para a devida escrituração contábil dos atos e fatos administrativos.
- Todo usuário, independente de sua formação e de sua dificuldade para interpretação de dados técnicos, deve ter acesso a todas as informações úteis sobre a formação e variação do patrimônio, e não deve, em hipótese alguma, deixar de receber, dos profissionais de contabilidade, informações relevantes para a tomada de decisões, sob a alegação de complexidade técnica para a análise e avaliação, bem como, não pode deixar de receber auxílio destes profissionais para a interpretação de dados mais complexos.
- Toda informação contábil, para que seja considerada útil para o processo decisório, deverá obedecer e satisfazer a quatro critérios qualitativos, a saber:
 - compreensibilidade;
 - relevância;
 - confiabilidade; e
 - comparabilidade.
- Para que as informações contábeis divulgadas tenham credibilidade e sejam de certa forma padronizadas, confiáveis e transparentes, é necessário que as entidades as produzam sob a orientação de normas e procedimentos técnicos emanados do Conselho Federal de Contabilidade.
- Após o início do processo de Convergência Contábil às Normas Internacionais de contabilidade duas resoluções foram emitidas pelo CFC para normatizar e orientar as entidades nos registros dos atos e fatos administrativos e na elaboração dos demonstrativos contábeis aos usuários. São elas:
 - Resolução CFC nº 1.200/10, de 17 de setembro de 2010.
 - Resolução CFC nº 1.330/11, de 18 de março de 2011.



Todo e qualquer tema contábil estudado, além de ter sua importância, tem sempre um grau de complexidade técnica, e por este motivo são necessárias leituras complementares, que nos ajudarão sempre a compreender melhor os temas estudados. No caso particular deste tópico, recomendamos a leitura das duas Resoluções mencionadas: a de nº 1.200/10 e a de nº 1.330/11. Disponível em: <www.cfc.org.br>.

AUTOATIVIDADE



1 Analise as alternativas a seguir no que diz respeito as situações que poderiam tornar enganoso os demonstrativos emitidos pela contabilidade:

- I- Mudanças importantes nos procedimentos realizados de um período para o outro.
- II- Mudanças insignificantes, porém afetariam normalmente as expectativas.
- III- Mudanças pequenas nas atividades realizadas que não afetam as decisões relativas à empresa.
- IV- Contratos especiais que afetam as relações entre as organizações.

Agora, assinale a alternativa CORRETA:

- Somente a afirmativa I está correta.
- As afirmativas II e III estão corretas.
- Somente a afirmativa IV está correta.
- As afirmativas I e IV estão corretas.

2 Descreva as características das informações contábeis que você considera serem importantes para a organização.

3 Dadas as seguintes informações:

Estoque inicial pelo método PEPS – R\$ 1.887,50

Estoque inicial pelo método UEPS – R\$ 1.250,00

Valor Bruto do Efeito – R\$ 637,50

IR e CS (35%) – R\$ 223,12

Valor do Efeito Líq. Dos Impostos da mudança contábil – R\$ 414,38.

Com base nestas informações, realize o lançamento contábil desta mudança.

4 Uma das características qualitativas das demonstrações contábeis é a Confiabilidade. Descreva o que você compreende por este termo na contabilidade.





CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO - ATIVO, PASSIVO E CONTAS DE RESULTADO

1 INTRODUÇÃO

No decorrer do último tópico, foi possível observar a verdadeira finalidade da contabilidade com relação às informações contábeis e, principalmente, a importância destas informações no processo decisório de uma organização.

Outro ponto importante que merece destaque é a diversidade de usuários que se utilizam destas informações, sua necessidade em relação estas informações, as quais devem ser bem preparadas e apresentadas.

Neste contexto, é chegado o momento de estudar quais os critérios que são utilizados no momento de realizar a avaliação de ativos, passivos e as contas de resultado.

2 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) se preocupou em definir e emitir uma norma específica tratando da Estrutura Conceitual Básica. Vale destacar que esta é a única norma sem numeração, afinal é definida apenas como ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA.

Esta norma é a base para a decisão do que deve ser contabilizado, quando deve ser contabilizado, como deve ser contabilizado e por qual valor deveremos contabilizar, ou seja, é como uma cartilha que nos proporciona inúmeros detalhamentos de forma e conteúdo para as demonstrações financeiras, além de definições e conceitos importantes especialmente para as situações de maior dúvida em relação aos registros contábeis.

Em função da diversidade de usuários e necessidades, já comentados, se não tivermos uma boa base padronizada para a definição, avaliação e mensuração dos itens patrimoniais, corremos o risco de divulgar informações que sejam apenas convenientes a cada grupo de usuários, além de correr o risco da omissão e do erro de avaliação. Dessa forma, a norma de ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA auxilia para que tenhamos informações produzidas na mesma base de avaliação, e apresentadas em demonstrativos e relatórios que sejam úteis à maioria dos usuários, podendo ainda ser complementadas através de relatórios especiais para aqueles que necessitam de maiores detalhes.

Sobre este aspecto, a norma do CFC estabelece:

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T 1 -
ESTRUTURA CONCEITUAL PARA A ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO
DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS - (Conforme Anexo da Resolução CFC
nº 1.121/2008)**

Considerações iniciais

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual.

Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender um investimento em ações;
- (b) avaliar a Administração quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida, qualidade de seu desempenho e prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- (e) determinar políticas tributárias;
- (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- (g) preparar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- (h) regulamentar as atividades das entidades.

As demonstrações contábeis são mais comumente preparadas segundo modelo contábil baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal.

Outros modelos e conceitos podem ser considerados mais apropriados para atingir o objetivo de proporcionar informações que sejam úteis para tomada de decisões econômicas, embora não haja presentemente consenso nesse sentido.

Esta Estrutura Conceitual foi desenvolvida de forma a ser aplicável a uma gama de modelos contábeis e conceitos de capital e sua manutenção.

Outras normas podem ser editadas em função das necessidades que surgirem de adoção de novos conceitos ou mesmo de alteração dos já adotados.

FONTE: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Pontos importantes encontrados na norma

Além de definir claramente o universo macro de abrangência da norma em relação às informações contábeis, outras definições mais detalhadas e igualmente importantes são fornecidas no conteúdo da norma. Vejamos alguns dos pontos importantes dessa abrangência, encontrados na norma:

- **Alcance:** Define qual modelo de informação, qual o conjunto de demonstrações financeiras que deve ser apresentado e sua periodicidade, e quais as informações que estão fora do alcance da norma, além de outras informações igualmente importantes.
- **Usuários e suas necessidades de informação:** Estabelece os principais grupos de usuários das informações contábeis, e relaciona a cada um deles as informações necessárias mais importantes e os objetivos de ter cada uma delas.
- **Objetivo das Demonstrações Contábeis:** Esclarece a utilidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis, e quais os tipos de informações que não serão encontradas, bem como o universo de decisões que poderão ser tomadas com base nas informações contábeis apresentadas nas demonstrações contábeis.
- **Posição patrimonial e financeira, desempenho e mutações na posição financeira:** Detalha minuciosamente o que é a posição patrimonial e financeira, que informações são fornecidas a respeito destas posições, e mostra principalmente onde, nas demonstrações contábeis, são encontradas as informações relativas ao desempenho da entidade, especialmente sua rentabilidade, as mutações na posição financeira, a posição patrimonial e o desempenho. Ainda, esclarece a importância das notas explicativas e o que pode ser encontrado nelas.
- **Pressupostos básicos:** Neste capítulo a norma trata das regras básicas e indispensáveis para uma boa apresentação das informações contábeis, e que as tornarão confiáveis, transparentes e, principalmente, úteis, sem exageros e omissões. Aqui serão tratados os assuntos relativos a:

- regime de competência;
- continuidade;
- características qualitativas das demonstrações contábeis, com esclarecimentos em detalhes sobre a conceituação e aplicabilidade das quatro características qualitativas: Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade.

Elemento das Demonstrações Contábeis

Define quais são os elementos relacionados à posição patrimonial, a mensuração do desempenho.

- Posição Patrimonial e Financeira
- Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis
- Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro

Define em detalhes o que deve ser considerado como Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido e Desempenho (despesas e receitas), quais os elementos que devem ser considerados para se decidir pela contabilização desses itens, e quais as exceções a serem consideradas.

- Confiabilidade da Mensuração
- Reconhecimento de Ativos
- Reconhecimento de Passivos
- Reconhecimento de Receitas
- Reconhecimento de Despesas

Esclarecem, em detalhes, os critérios que devem ser utilizados para o reconhecimento dos itens patrimoniais e de desempenho, bem como o momento de se fazer tal reconhecimento.

- **Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis:** Conceitua o que é mensuração, e elenca as diversas bases de mensuração empregadas em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Além disso, detalha cada uma dessas diferentes bases de mensuração.
- **Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital:** Mostra alguns conceitos para o entendimento do que venha a ser capital, e traça uma relação destes conceitos com a necessidade dos usuários.

Estabelece ainda os conceitos para: Manutenção do capital financeiro e Manutenção do capital físico.



Apesar do resumo que fizemos quanto à abrangência da Norma NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, sua leitura é indispensável para o bom entendimento quanto à evidenciação, mensuração e demonstração dos atos e fatos administrativos. Não será possível um entendimento pleno desta disciplina sem a leitura desta norma na íntegra. Disponível em: <www.cfc.org.br>.

3 AVALIAÇÃO DE ATIVOS

“O entendimento do real significado e da conceituação de Ativo é fundamental em qualquer texto de Teoria ou Doutrina Contábil, pois se trata da essência contábil” (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009, p. 117). Assim, observe na sequência a definição de Ativos.

3.1 CONCEITUAÇÃO

O Ativo tem sido definido de várias maneiras diferentes por diversos autores, mas a definição predominante é a de que o Ativo é o conjunto de bens e direitos.

Segundo Iudícibus; Marion; Faria (2009, p. 118): “O Ativo tem sido definido de várias maneiras, sendo a mais tradicional a do tipo: ativo é o conjunto de bens e direitos à disposição da administração ou variantes como ativos são os meios conferidos à administração para gerir a entidade”.

Por mais que possa parecer uma definição clara e objetiva, às vezes ela não está realmente transmitindo aquilo que o Ativo representa. A conceituação tem que considerar principalmente a natureza e a mensuração (avaliação) dos itens, porém, tanto um quanto outro devem ser tratados de maneiras diferentes.

Para que possamos entender e definir bem o que é um Ativo, vamos primeiro fazer uma analogia com a vida pessoal.

Todos nós adquirimos em determinado momento um ou alguns Ativos, como, por exemplo, carro, imóvel, barco, obras de arte etc. Estes irão compor nosso patrimônio, que além dos Ativos será constituído também de Passivos, que são as obrigações, as dívidas, e conseqüentemente teremos a apuração do patrimônio líquido, que será a soma dos ativos menos a soma dos passivos.

Voltando à questão dos ativos, quando fazemos uma aquisição, de qualquer um desses bens, não fazemos isso com a intenção de deixá-lo guardado, sem nenhum retorno. Por mais que você compre um terreno, por exemplo, sem a necessidade de usá-lo imediatamente, você estará fazendo isso com a intenção de investir o dinheiro em algo que, com o passar do tempo, poderá retornar uma quantia ainda maior. E esse pensamento é aplicado em todos os ativos que adquirimos, pois a intenção maior sempre é a de ter um retorno financeiro com aquele ativo, mesmo que não seja de forma direta, como, por exemplo, a aquisição de um carro para que você possa ir trabalhar todos os dias e ainda se divertir nos finais de semana. Com certeza, você não faz uma aquisição dessas com a intenção de revender, mas sim de usar, porém, o próprio uso trará benefícios futuros a você, se considerar, por exemplo, que você será transportado ao trabalho mais rapidamente e com mais segurança, trabalho esse que te renderá um fluxo de caixa futuro (salário).

No final das contas, tudo o que fazemos com nossos ativos tem, no fundo, a intenção de produzir um fluxo de caixa futuro, seja na economia do tempo e otimização do trabalho e do ganho, seja na utilização do lazer para a redução do estresse e assim conseguir produzir mais e melhor e, conseqüentemente, render mais resultados financeiros.

Com esse raciocínio aplicado à vida pessoal, podemos avaliar a definição de ativos para as entidades em geral. Se na pessoa física, que, além das necessidades materiais, tem principalmente a necessidade do convívio, da aceitação e outras necessidades sociais, nós conseguimos entender que os ativos são adquiridos, pelo menos em parte, para gerar um fluxo de caixa futuro, que dirá das pessoas jurídicas e das entidades, pois essas têm basicamente o objetivo material de gerar resultado futuro.

O objetivo da empresa com seus ativos é gerar um resultado futuro, que possa ser maior do que o valor do ativo empreendido para este fim, e esse resultado futuro sempre será traduzido em fluxos de caixa futuro, mesmo que para isso gere antes um fluxo de serviços ou produtos ou até direitos, mas logo em seguida irá gerar um fluxo financeiro.

Resumindo, o ativo pode ser considerado então como algo que tem um potencial de geração de fluxos de caixa futuro.

Iudícibus e Marion (2000, p. 145) afirmam, a respeito deste tema:

A empresa não mantém os ativos, como vimos, no estado em que se encontram para serem vendidos (com exceção dos produtos e mercadorias), na continuidade das operações, mas para, em conjunto com outros ativos, com o trabalho e a operosidade da força de trabalho da empresa, tudo fluidificado pela organização empresarial, gerar fluxos líquidos positivos de caixa.

A norma ESTRUTURA CONCEITUAL define com clareza de detalhes o que deve ser considerado como ativos, como segue:

Ativos

1. O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Pode também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou pode ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de um processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.
2. A entidade geralmente usa os seus ativos na produção de mercadorias ou prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e necessidades dos clientes. Tendo em vista que essas mercadorias ou serviços podem atender aos seus desejos ou necessidades, os clientes se dispõem a pagar por eles e contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade.
3. Os benefícios econômicos futuros de um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, um ativo pode ser:
 - (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de mercadorias e serviços a serem vendidos pela entidade;
 - (b) trocado por outros ativos;
 - (c) usado para liquidar um passivo; ou
 - (d) distribuído aos proprietários da entidade.
4. Muitos ativos, por exemplo, máquinas e equipamentos industriais têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo; dessa forma, as patentes e os direitos autorais, por exemplo, são ativos, desde que deles sejam esperados benefícios econômicos futuros para a entidade e que eles sejam por ela controlados.
5. Muitos ativos, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão ligados a direitos legais, inclusive a direito de propriedade. Ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial; assim, por exemplo, um imóvel objeto de arrendamento é um ativo, desde que a entidade controle os benefícios econômicos provenientes da propriedade. Embora a capacidade de uma entidade controlar os benefícios econômicos normalmente seja proveniente da existência de direitos legais, um item pode satisfazer a definição de um ativo mesmo quando não há controle legal. Por exemplo, o *know-how* obtido por meio de uma atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer a definição de ativo quando, mantendo o *know-how* em segredo, a entidade controla os benefícios econômicos provenientes desse ativo.

6. Os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos comprando-os ou produzindo-os, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos; por exemplo: um imóvel recebido do governo como parte de um programa para fomentar o crescimento econômico da região onde se localiza a entidade ou a descoberta de jazidas minerais. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não podem resultar por si mesmos, no reconhecimento de ativos; por isso, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de um ativo.
7. Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não necessariamente coincidem entre si. Assim, o fato de uma entidade ter incorrido num gasto pode fornecer evidência da sua busca por futuros benefícios econômica, mas não é prova conclusiva de que a definição de ativo tenha sido obtida. Da mesma forma, a ausência de um gasto não impede que um item satisfaça a definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial; por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer a definição de ativo.

FONTE: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

3.2 AVALIAÇÃO

A Avaliação ou Mensuração é a aplicação de um critério de valorização do item a ser contabilizado, ou seja, é determinar por qual valor aquele item será registrado no patrimônio da entidade. Existem vários critérios e várias possibilidades, inclusive a combinação de mais de uma base de avaliação. Como a valorização se dá por item ou grupo de itens, vamos esclarecer cada um desses critérios em relação aos itens a serem avaliados.

3.2.1 Contas a receber

As contas a receber (duplicatas) são o fruto da receita auferida pela empresa pela venda de mercadorias, de produtos produzidos pela própria empresa ou por serviços prestados, que devem ser registrados apenas para mercadorias vendidas ou serviços prestados até a data do balanço patrimonial, confirmando assim a utilização do princípio contábil da competência (realização da receita) para a realização do registro. Tais valores contabilizados no contas a receber serão ainda diminuídos (através de créditos) por devoluções, descontos, recebimentos (cobranças realizadas), abatimentos concedidos ou perdas registradas também até a data do balanço.

Sobre o momento de registro contábil das duplicatas, Iudícibus et al. (2010, p. 55) afirmam:

As duplicatas a receber referentes a vendas de mercadorias são geradas pelo ato de transferência do direito de propriedade das mesmas, podendo variar em função das condições de venda, tais como:

- a) os produtos são entregues na fábrica ou em outras dependências do cliente, permanecendo sob a responsabilidade do vendedor até então;
- b) os produtos são entregues ao cliente na própria fábrica ou em dependências do vendedor, sendo que o cliente assume responsabilidade pelos mesmos a partir desse momento.

Vale lembrar também que o registro das contas a receber deve ser feito em contrapartida ao reconhecimento da receita, e que este reconhecimento (da receita) deve gerar também o lançamento de diminuição do custo e, conseqüentemente, a apropriação do custo desta venda, sendo que a emissão de duplicatas a receber, sem a contrapartida da receita, simplesmente para a captação de recursos, se constitui em prática ilegal.

A mensuração das contas a receber deve ser feita pelo critério de Valor Líquido de Realização, ou seja, registrado pelo valor que se espera receber em dinheiro ou equivalente na data do vencimento, ajustado ao seu valor presente. Como toda contas a receber (vendas a prazo) pressupõe uma perda pelo não recebimento de uma ou algumas duplicatas, devemos efetuar um ajuste relativo a Perdas Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa, para fazer face a esta possível perda, e devemos também efetuar um ajuste a valor presente para reconhecer em separado os juros naturalmente cobrados nas vendas realizadas a prazo, pois não fazem parte do preço de venda da mercadoria, produto ou serviços vendidos ou prestados, respectivamente.

A matéria relativa ao Ajuste a Valor Presente foi regulamentada através da Lei nº11.638, que alterou o inciso I, alínea “b”, do art. 183 da Lei nº 6.404/76, indicando que esses ativos serão avaliados pelo “valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização”, e no inciso VIII do mesmo artigo prevê que “os elementos dos ativos decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.”

Vale ressaltar que, se no contas a receber da empresa constarem valores negociados em moeda estrangeira, ou com cláusula de reajuste, os devidos ajustes relativos à atualização de taxas e cálculos de correção deverão ser realizados até a data do balanço.

3.2.2 Aplicação em instrumentos financeiros e em direitos e títulos de crédito (temporários)

Este é um tema de extrema importância e complexidade, presente no dia a dia da maioria das empresas atualmente.

Infelizmente não há condições para tratarmos este tema, neste caderno, com a profundidade merecida, até porque o objetivo aqui é mencionar apenas a forma de mensuração e não discorrer sobre formas de operacionalização e contabilização, porém se faz necessário, pelo menos, discorrer sobre o conceito, ou seja, a definição do que são os instrumentos financeiros, suas normas contábeis e formas de mensuração.

Conceito

Para que sejamos fiéis aos conceitos utilizados nas normas contábeis, reproduzimos a seguir a definição publicada na Norma CTG 03 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação, aprovada pela Resolução nº 1.199/09, como segue:

Instrumento financeiro é qualquer contrato que origine um ativo financeiro para uma entidade e um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade.

Ativo financeiro é qualquer ativo que seja:

- (a) caixa;
- (b) título patrimonial de outra entidade;
- (c) direito contratual:
 - (i) de receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
 - (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente favoráveis para a entidade;
- (d) contrato que será ou poderá vir a ser liquidado em títulos patrimoniais da própria entidade e que seja:
 - (i) um instrumento financeiro não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável dos seus próprios títulos patrimoniais; ou
 - (ii) um instrumento financeiro derivativo que será ou poderá ser liquidado por outro meio que não a troca de montante fixo em caixa ou outro ativo financeiro, por número fixo de seus próprios títulos patrimoniais. Para esse propósito os títulos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que são contratos para recebimento ou entrega futura de títulos patrimoniais da própria entidade.

Passivo financeiro é qualquer passivo que seja:

- (a) obrigação contratual:
 - (i) de entregar caixa ou outro ativo financeiro para outra entidade; ou

- (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou
- (b) contrato que será ou poderá ser liquidado com títulos patrimoniais da própria entidade e que seja:
 - (i) um não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a entregar um número variável de seus próprios títulos patrimoniais; ou
 - (ii) um derivativo que será ou poderá ser liquidado por outro meio que não a troca de montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro por número fixo de títulos patrimoniais da própria entidade. Para esse propósito os títulos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que são contratos para recebimento ou entrega futura de títulos patrimoniais da própria entidade.

Título patrimonial é qualquer contrato que estabeleça um interesse residual nos ativos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos.

Contrato de garantia financeira é um contrato que requer que o emissor faça pagamentos pré-especificados ao detentor para reembolsá-lo de perda ocasionada pela inadimplência de credor específico de acordo com os termos do instrumento de dívida.

FONTE: <<http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s1=@DOCN=%22000323989%22&l=20&p=1&u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&r=1&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW4>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Normas Contábeis

O processo de normatização dos Instrumentos Financeiros tem como pano de fundo o processo de Convergência Contábil às Normas Contábeis Internacionais. Em função disso, para atender às alterações promovidas pela Lei nº 11.638/07, o CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 14 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação.

Esse pronunciamento foi utilizado como base para o levantamento das Demonstrações Financeiras de 2008 e 2009. Durante 2009, o CPC emitiu novos pronunciamentos que entram em vigor para o levantamento das Demonstrações Financeiras de 2010, são eles: CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (correspondente ao IAS 39), CPC 39 - Instrumentos Financeiros - Apresentação (correspondente ao IAS 39) e CPC 40 - Instrumentos Financeiros - Evidenciação (correspondente ao IFRS 7).

O Pronunciamento Técnico CPC 14 é um resumo dos Pronunciamentos Técnicos 38, 39 e 40, sendo assim, com a emissão dos três novos pronunciamentos o CPC 14 foi transformado em Orientação 03.

Formas de Mensuração

Em linhas gerais, os Instrumentos Financeiros devem ser avaliados pelo Valor Justo ou pelo Custo amortizado (valor inicial acrescido sistematicamente dos juros e outros rendimentos cabíveis), neste caso ajustado ao valor provável de realização, se este for menor. De qualquer maneira, em função da complexidade do assunto, outras formas de mensuração podem ser recomendadas, e por este motivo se faz necessária a leitura da Norma NBC TG 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, para um entendimento mais aprofundado.



A Norma NBC TG 38 – Instrumento Financeiro: Reconhecimento e Mensuração, encontra-se disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=69>>.

3.2.3 Estoques

Para os estoques, em linhas gerais, o reconhecimento será feito ao custo de aquisição ou de fabricação, reduzido por estimativas de perdas para ajustá-lo ao preço de mercado, quando este for inferior. Nos produtos agrícolas e em certas *commodities*, ao valor justo. Apesar da avaliação dos estoques não ser muito complexa, há que se reconhecer que, dependendo da situação, do segmento ou do produto, o reconhecimento poderá ser feito por critério diferente. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu para a questão dos estoques o Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques, com detalhes de mensuração, critérios de valoração, reconhecimento e divulgação.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no âmbito da **Gestão Contábil** com o Pronunciamento Técnico **CPC 16**, tem por objetivo estabelecer o tratamento contábil para os estoques, proporcionando orientação sobre a determinação do **valor de custo** dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao **valor realizável líquido**, além de proporcionar orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos **estoques**.

Por ser uma matéria mais conhecida, vamos abordar em seguida apenas alguns pontos que consideramos de maior atenção.

Em relação à mensuração do custo, a Norma NBC TG 16 – Estoque, define:

Custos do estoque

O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.273/10).

Custos de transformação

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta.

A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo.

Outros custos

Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

Exemplos de itens não incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

- (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão de obra ou outros insumos de produção;
- (b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;
- (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e
- (d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

A NBC TG 20 - Custos de Empréstimos identifica as circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo do estoque.

A entidade geralmente compra estoques com condição para pagamento a prazo. A negociação pode efetivamente conter um elemento de financiamento, como, por exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago; essa diferença deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

Custos de estoque de prestador de serviços

Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão de obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico

Segundo a NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação desta Norma.

FONTE: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/04/NBC_TG_COMPLETAS03.2013.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2015.



Nos itens relacionados à mensuração do custo, um dos pontos mais importantes, e que usualmente não é observado, diz respeito ao custo financeiro na compra a prazo. Os juros cobrados das compras a prazo, que estão incluídos no valor da nota fiscal (embutidos no preço), devem ser segregados, pois não dizem respeito ao valor do produto, mas sim ao financiamento da compra, ou seja, são despesas financeiras e não custos. A forma de contabilização deste item obedece à norma de ajuste a valor presente.

3.2.4 Ativo imobilizado

O Ativo Imobilizado deve ser reconhecido pelo seu custo de aquisição deduzido da depreciação, pelo desgaste ou perda de utilidade ou amortização ou exaustão. Periodicamente deve ser feita análise sobre a recuperação dos valores registrados. Os ativos biológicos, ao valor justo.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado, os elementos que integram o custo de um componente do ativo imobilizado são os seguintes:

O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado.

Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

FONTE: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Algumas situações particulares podem ter tratamento diferenciado, a saber:

Bens Construídos

As unidades construídas devem ser valorizadas pelo custo dos materiais comprados, da mão de obra e seus encargos, própria ou de terceiros, e outros custos diretos e/ou indiretos relacionados com a construção. Caso sejam tomados empréstimos exclusivamente para a construção, o custo financeiro deverá incorporar o valor do imobilizado conforme prescreve o Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos.

Em relação à variação cambial de financiamentos feitos para a construção de bens do ativo imobilizado, a CVM, na sua Deliberação nº 294, de 26 de março de 1999, determinou que a incorporação da variação cambial ao custo desses bens ficasse limitada ao seu valor de mercado ou de recuperação, dos dois o menor.



Compreenda melhor qual a finalidade do CPC 20 por meio do site: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=51>>.

Bens recebidos em doação

Os bens recebidos em doação, sem ônus para a empresa, deverão ser contabilizados pelo valor justo com contrapartida na receita do período, porém se a doação estiver vinculada a uma obrigação por parte da empresa que recebeu a doação, ou se o bem for depreciável, o crédito deverá ser feito em receita diferida, conforme o caso. As disposições a respeito estão descritas nos Pronunciamentos Técnicos CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais e CPC 30 - Receitas (Capítulo 20 - Patrimônio Líquido).

A título de curiosidade fiscal, só não são tributadas as doações feitas pelo poder público, conforme Decreto-lei nº 1.730/79 (Art. 1º, VIII).

Bens incorporados para formação do Capital Social

De acordo com o art. 8º da Lei nº 6.404/76, os bens do ativo imobilizado utilizados para integralização de capital deverão ser registrados pelo seu valor de avaliação, com aprovação em assembleia geral, estabelecida por três peritos, ou por empresa especializada.

Bens recebidos de clientes em transferência

Este item merece atenção especial em função de ser, até certo ponto, comum em alguns segmentos de negócios, e conter diversas particularidades em relação à mensuração. Em função disso, e pelo fato da norma técnica específica para este caso conter todos os detalhamentos e exemplos práticos de sua aplicabilidade, vamos transcrevê-la, a partir do item de mensuração, com o intuito de facilitar o entendimento sobre o tema.

Como deve ser mensurado no reconhecimento inicial um item transferido do imobilizado de seu cliente?

Se a entidade conclui que a definição de ativo é alcançada, ela deve reconhecer o ativo transferido como um item do imobilizado em linha com o disposto no item 7 da NBC TG 27– Ativo Imobilizado e mensurá-lo no reconhecimento inicial ao valor justo de acordo com o item 24 dessa mesma Norma do CFC.

Como deve ser contabilizada a contrapartida desse lançamento de reconhecimento?

12. A discussão seguinte parte da premissa de que a entidade beneficiada com o item transferido do imobilizado chegou à conclusão de que o item transferido deve ser reconhecido e mensurado de acordo com os itens 9 a 11.

13. O item 12 da NBC TG 30 – Receitas orienta que “Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhantes, a troca não é vista como transação que gera receita”. De acordo com os termos dos contratos contemplados no alcance desta Interpretação, a transferência de um item do imobilizado seria considerada uma troca por bens ou serviços de natureza distinta. Consequentemente, a entidade deverá reconhecer uma receita, conforme previsto na NBC TG 30.

Serviços separadamente identificáveis

14. A entidade pode contratar a prestação de um ou mais serviços em troca do item do imobilizado transferido, como por exemplo, conectar o cliente a uma rede, prover o cliente com o acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços, ou ambos. De acordo com o item 13 da NBC TG 30, a entidade deve segregar os serviços separadamente identificáveis contemplados no contrato.

15. Características indicativas de que a conexão do cliente a uma rede é um serviço separadamente identificável incluem:

- (a) um serviço de conexão é prestado ao cliente e possui valor por si mesmo (*stand-alone value*) para o cliente;
- (b) o valor justo do serviço de conexão pode ser mensurado confiavelmente.

16. Uma característica indicativa de que o ato de prover o cliente com acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços é um serviço separadamente identificável repousa no fato de que, no futuro, o cliente, procedendo à transferência, irá ter acesso contínuo aos bens ou serviços, ou ambos, a um preço menor do que seria praticado não fosse a transferência do item do imobilizado.

17. Por outro lado, uma característica indicativa de que a obrigação de prover o cliente com acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços origina-se de termos de uma licença de operação da entidade ou de outra medida de regulação, muito mais do que advinda de um contrato relativo à transferência de um item do imobilizado, repousa no fato de que o cliente que procedeu à transferência paga o mesmo preço que aqueles que assim não procederam, muito embora façam jus ao mesmo acesso contínuo de bens e serviços, ou de ambos.

Reconhecimento de Receita

18. Se somente um serviço é identificado, a entidade deverá reconhecer a receita quando o serviço for prestado de acordo com o item 20 da NBC TG 30.

19. Se mais de um serviço, separadamente identificável, for observado, o item 13 da NBC TG 30 requer que o valor justo do total do objeto negocial recebido ou a ser recebido, com base no contrato, seja alocado a cada serviço e seja então aplicado o critério de reconhecimento da NBC TG 30 a cada serviço.
20. Se um serviço contínuo é identificado como parte de um contrato, o período sobre o qual a receita deverá ser reconhecida pelo serviço é geralmente determinado pelos termos do contrato com o cliente. Se o contrato não especificar um período, a receita deverá ser reconhecida para um período não excedente à vida útil do ativo transferido para ser utilizado na prestação contínua do serviço.

Como a entidade deve contabilizar uma transferência de caixa de seu cliente?

21. Quando a entidade receber uma transferência de caixa de um cliente, ela deverá verificar se o contrato está contemplado no alcance desta Interpretação, em linha com o item 6. Se assim estiver, a entidade deverá verificar se o item do imobilizado, a ser construído ou adquirido, enquadra-se na definição de ativo, de acordo com os itens 9 e 10 desta Interpretação. Se a definição de ativo imobilizado for alcançada, a entidade deve inicialmente reconhecer, em contrapartida ao caixa recebido, uma conta no passivo representativo da obrigação pela aquisição ou construção do imobilizado; quando esse ativo for adquirido ou construído, a entidade deve reconhecer o item do imobilizado ao seu custo conforme a NBC TG 27 e deve reconhecer a receita de acordo com os itens 13 a 20 desta Interpretação pela baixa do passivo, representado pelo montante de caixa recebido do cliente.

Exemplos Ilustrativos

Estes exemplos acompanham, mas não são parte integrante da Interpretação Técnica ITG 11.

Exemplo 1

IE1 Uma companhia do ramo de construção civil está construindo residências em uma área desprovida de rede de eletricidade. Com o propósito de acessar essa rede, a companhia é requerida a construir uma subestação de energia que é então transferida para a concessionária de energia elétrica responsável pelo serviço de distribuição. A premissa deste exemplo é que a concessionária de energia elétrica chega à conclusão de que a subestação transferida enquadra-se no conceito de ativo. A concessionária então utiliza a subestação para conectar cada casa do empreendimento imobiliário residencial à sua rede de energia elétrica. Neste caso, serão os proprietários das residências que irão eventualmente utilizar a rede para suprimento de sua necessidade de energia elétrica, muito embora eles não tenham inicialmente transferido

a subestação. Admita-se que, por força de regulação, a concessionária de energia elétrica tem a obrigação de prover o acesso contínuo à rede de energia a todos os seus usuários, pelo mesmo preço, independentemente de haverem ou não transferido um ativo. Dessa forma, os usuários da rede de energia que transferiram o ativo para a concessionária pagam, pelo uso contínuo da rede, o mesmo preço que aqueles que assim não procederam. Admita-se também que os usuários da rede de energia elétrica têm a faculdade de adquirir eletricidade de outras concessionárias prestadoras de serviços de distribuição, além da própria concessionária responsável pela rede, muito embora tenham de usar a rede para terem suprido de modo contínuo o acesso à energia elétrica.

IE2 Alternativamente, a concessionária responsável pela rede pode construir a subestação e receber uma transferência de um montante de caixa da companhia do ramo de construção civil a ser aplicado única e exclusivamente para tal fim. O montante de caixa transferido necessariamente não equivaleria ao custo total da subestação. É assumido que a subestação remanesce como um ativo da concessionária responsável pela rede.

IE3 Neste exemplo, a Interpretação aplica-se a uma concessionária responsável por uma rede de energia elétrica que recebe em transferência uma subestação de uma companhia do ramo de construção civil. A concessionária responsável pela rede de energia deve reconhecer a subestação como um item do imobilizado e mensurá-lo ao valor justo no seu reconhecimento inicial (ou ao seu custo de construção nas circunstâncias descritas no item IE2) de acordo com a NBC TG 27– Ativo Imobilizado. O fato de os usuários da rede de energia, que transferiram um ativo para a concessionária responsável, pagarem o mesmo preço que aqueles que assim não procederam, é um indicativo de que a obrigação de prover acesso contínuo à rede de energia não é um serviço segregado, identificável da transação. Ademais, conectar a casa à rede de energia é o único serviço a ser prestado em contrapartida à subestação entregue. Portanto, a concessionária responsável pela subestação deverá reconhecer a receita advinda da transação pelo valor justo da subestação (ou pelo montante de caixa recebido da companhia do ramo de construção civil nas circunstâncias descritas no item IE2) quando as casas forem conectadas à rede, de acordo com o item 20 da NBC TG 30 – Receitas.

Exemplo 2

IE4 Um construtor de casas ergue uma delas em uma região reurbanizada de uma importante cidade. Como parte do projeto de construção, o construtor instala um duto condutor de água para fazer a ligação da casa ao duto central de água que passa em frente da casa. Admita-se que, em decorrência de o duto construído localizar-se no terreno da casa, o proprietário da casa pode restringir o acesso ao mesmo. O proprietário também é responsável pela manutenção do duto. Neste exemplo, os fatos indicam que o conceito de ativo não é alcançado para a companhia concessionária de água.

IE5 Alternativamente, um construtor ergue múltiplas casas e instala um duto em uma região do terreno compartilhada pelos proprietários, ou em uma região pertencente à área pública, para conectar as casas ao duto central de água. O construtor das casas transfere a propriedade do duto para a companhia concessionária de água que será responsável pela sua manutenção. Neste exemplo, os fatos indicam que a concessionária de água controla o duto e deve reconhecê-lo como um ativo.

Exemplo 3

IE6 Uma entidade firma um contrato com um cliente envolvendo a terceirização da área de tecnologia da informação (TI) deste último. Como parte do contrato, o cliente transfere a propriedade dos seus equipamentos de TI para a entidade. Inicialmente, a entidade precisa usar os equipamentos para prover o serviço requerido por meio do contrato de terceirização. A entidade é responsável pela manutenção dos equipamentos e por sua reposição quando assim resolver proceder. A vida útil dos equipamentos é estimada em três anos. O contrato de terceirização requer que o serviço seja prestado por dez anos a um preço fixo que é inferior ao preço que seria cobrado pela entidade caso os equipamentos de TI não tivessem sido transferidos.

IE7 Neste exemplo, os fatos indicam que os equipamentos de TI são ativos para a entidade. Portanto, a entidade deverá reconhecer os equipamentos de TI como ativos e mensurá-los ao valor justo no momento inicial, de acordo com o item 24 da NBC TG 27. O fato de o preço cobrado pela prestação do serviço de terceirização contratada estar abaixo do preço que a entidade usualmente praticaria na ausência da transferência dos equipamentos de TI é um indicativo de que o serviço de terceirização é um serviço separadamente identificável incluído no bojo do contrato. Os fatos também indicam ser ele o único serviço a ser prestado em contrapartida à transferência dos equipamentos de TI. Portanto, a entidade deverá reconhecer a receita advinda da transação de troca à medida que o serviço for sendo prestado, ou seja, ao longo dos 10 anos de vigência do contrato de terceirização celebrado.

IE8 Alternativamente admite-se que, após os três primeiros anos, o preço que a entidade cobre pela terceirização sofra um incremento para refletir o custo que ela irá incorrer para repor os equipamentos transferidos do cliente.

IE9 Nesse caso, o preço reduzido que é cobrado pelos serviços prestados, *vis-à-vis* o contrato de terceirização, reflete a vida útil dos equipamentos transferidos. Por essa razão, a entidade deve reconhecer a receita advinda da transação de troca ao longo dos três primeiros anos do contrato.

FONTE: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_principios_normas_v3.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2015.

Imobilizado Biológico

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, o ativo biológico classificado como imobilizado poderá ser mensurado de duas maneiras:

- a) Pelo seu valor justo, deduzido das despesas de venda, tanto em seu reconhecimento inicial como no final de cada período de competência.
- b) Pelo custo, deduzidas a depreciação acumulada e as perdas estimadas por redução ao valor recuperável.

Como vamos saber quando usar um ou outro? O pronunciamento técnico define que o valor justo será usado quando for possível obter o valor de forma confiável. Para que isso seja possível o preço deve ser cotado em um mercado ativo no local e em condições atuais. Se o valor não puder ser mensurado de forma confiável, então será usada a segunda opção.

Vale ressaltar que, ao usar o valor justo, ele precisará ser atualizado a cada balanço, com as variações consideradas como receita ou despesa do período.



Para maiores esclarecimentos deste CPC, acesse: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=60>>.

Redução ao valor recuperável (*impairment*)

A partir da alteração da Lei das S/As pela Lei nº 11.638/07, fica determinado pelo § 3º do art. 183, da Lei nº 6.404/76, que a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível. Tal análise visa identificar se os bens do imobilizado perderam, com o tempo, a capacidade de geração de caixa futuro, comparado com o valor contábil atualizado, ou seja, como exemplo, a empresa adquiriu um bem, contabilizou-o pelo seu valor de custo (que representava no momento a expectativa de geração de caixa futuro) e procedeu durante alguns anos apenas o ajuste relativo à depreciação periódica.

Hoje, essa empresa possui esse imobilizado registrado pelo seu valor de custo menos depreciação, e acredita que ele acabou desvalorizando (valor de venda líquido) mais do que a própria depreciação, ou pode estar achando

que a atual expectativa de geração de caixa futuro é menor que o valor líquido contabilizado, ou seja, estão aparecendo indícios de perda econômica do bem, e por este motivo se faz necessário o teste de recuperabilidade.

A essa prática do teste de recuperabilidade do valor do ativo tem-se dado a conotação de novidade, porém o conceito do teste é bastante antigo. Esse conceito é o mesmo utilizado pelo estoque, quando dissemos que o valor do estoque deve ser o menor entre o valor de mercado e o valor de custo contabilizado, e é o mesmo conceito utilizado para se fazer a antiga Provisão para Devedores Duvidosos, que hoje se denomina Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa, pois veja que o que está se fazendo neste caso é ajustando o valor das contas a receber para o valor que se aproxime o verdadeiro valor recuperável, ou seja, do verdadeiro resultado de geração de caixa futuro.

Conforme afirma Iudícibus et al. (2010, p. 233):

O Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aprovado pela Deliberação CVM 527/07 e tornado obrigatório pela Resolução CFC nº 1.110/07 para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação contábil, determina que, se os ativos estiverem avaliados por valor superior ao valor recuperável por meio do uso ou venda, a entidade deverá reduzir esses ativos ao seu valor recuperável, reconhecendo no resultado a perda referente a essa desvalorização.

Quando devemos efetuar o teste, e quais são os indícios de que o teste é necessário?

O CPC 01 estabelece que o teste de recuperabilidade deva ser feito pelo menos ao final de cada exercício social, porém poderá haver alguns indícios de que o imobilizado está com o valor superior ao valor recuperável. Tais indícios podem ser: o valor de mercado vem diminuindo durante alguns períodos, acima do esperado; sinais de obsolescência; dano físico ao bem irreversível e outros apresentados pelo Pronunciamento Técnico.

Para se efetuar o teste de recuperabilidade, várias situações e vários elementos devem ser considerados, e todos eles estão definidos em detalhes no Pronunciamento Técnico, porém não há como detalharmos todas essas situações neste espaço. Sendo assim, nos limitaremos a mais algumas informações importantes e traremos em seguida um exemplo prático na tentativa de elucidar mais dúvidas.

Outra situação importantíssima em relação ao teste é a impossibilidade de identificação do valor recuperável do Ativo Imobilizado em questão, de maneira individual. Quando isso acontecer a empresa deverá identificar a unidade geradora de caixa à qual este imobilizado pertença.

Segundo o Pronunciamento Técnico, a não identificação do valor recuperável de maneira individual poderá acontecer em função de duas situações, a saber:

- (i) o valor em uso do ativo não puder ser estimado como tendo valor próximo de seu valor líquido de venda; e
- (ii) o ativo gerar entradas de caixa que não são em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos.

Vejamos então um exemplo prático de teste de recuperabilidade de ativo.

A empresa Pires S/A possui um ativo imobilizado registrado em seu balanço patrimonial de 31/12/X0 pelo valor contábil de \$ 300.000,00, sendo que o custo original equivale a \$ 400.000,00 e a depreciação acumulada \$ 100.000,00.

Durante o exercício de X1, a empresa constatou que o valor de mercado desse imobilizado diminuiu de forma relevante, mais do que era esperado pelo uso normal do equipamento, e também verificou-se que o desempenho do equipamento foi bem pior do que o esperado. Diante dessas evidências, constatou-se a necessidade de efetuar o teste de recuperabilidade a fim de verificar se seria necessário algum ajuste ou não relativo a perdas por desvalorização.

Para efetuar o teste de recuperabilidade, foi necessário apurar o valor de venda e o valor de uso por meio de fluxos de caixa futuros. A vida útil remanescente foi estimada em cinco anos. O valor de venda foi estimado em \$260.000,00. No entanto, a empresa iria gastar em torno de \$ 27.000,00 para deixar o imobilizado em condições de ser vendido, o que resultaria em um valor líquido de \$ 233.000,00. Os fluxos de caixa futuros foram calculados com base em dados técnicos relativos à capacidade de produção do imobilizado para os cinco anos remanescentes de sua vida útil. A taxa de desconto utilizada no cálculo foi de 15% a.a., julgada pela empresa como a mais adequada.

Período	Fluxo de Caixa estimado (nominal)	Valor presente dos fluxos estimados
X2	\$ 101.400,00	\$ 88.174,00
X3	\$ 84.800,00	\$ 64.120,00
X4	\$ 70.000,00	\$ 46.026,00
X5	\$ 56.600,00	\$ 32.362,00
X6	\$ 46.000,00	\$ 22.870,00
TOTAL	\$ 358.800,00	\$ 253.552,00

A partir dessas informações a Empresa Pires S/A concluiu que o valor recuperável do imobilizado é de \$ 253.552,00 (valor em uso), por este ser maior que o valor líquido de venda \$ 233.000,00. Por esta razão, ao comparar o Valor Contábil (\$ 300.000,00), com o valor recuperável \$ 253.552,00, constatou-se a necessidade de contabilizar uma perda por desvalorização, reduzindo o valor do imobilizado em \$ 46.448,00.

Lançamento contábil

CONTAS	DÉBITO	CRÉDITO
Perda por desvalorização (Resumo do período)	\$ 46.448,00	
Perdas estimadas por valor não recuperável (reduzora do ativo imobilizado)		\$ 46.448,00



As questões envolvendo a mensuração do Ativo Imobilizado são muito complexas e extensas, impossibilitando que possamos abordar detalhadamente todos os aspectos neste caderno, por este motivo recomendamos a leitura das normas contábeis que dão sustentação ao assunto, a saber:

NBC TG 01 - Redução ao valor recuperável do ativo.

NBC TG 06 - Operações de arrendamento mercantil.

NBC TG 27 - Ativo imobilizado.

IT 03 - Aspectos complementares nas operações de arrendamento mercantil.

IT 11 - Recebimento em transferência de Ativos dos Clientes.

As normas contábeis citadas acima estão disponíveis em: <www.cfc.org.br>.

3.2.5 Investimentos relevantes em coligadas e controladas (incluindo *joint ventures*)

A mensuração deste grupo será

Pelo método da equivalência patrimonial, ou seja, com base no valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada proporcionalmente à participação acionária. Quando de controladas, obrigatória a consolidação; quando *joint ventures*, a consolidação proporcional. (IUDÍCIBUS et al. 2010).

Para este grupo devemos atentar para os detalhes das seguintes Normas:

- NBC T 19.37 - Investimento em Coligadas e Controladas
- NBC T 19.38 - Investimento em empreendimento controlado em conjunto

3.2.6 Outros investimentos societários

Estes casos deverão ser avaliados pelos mesmos critérios que os instrumentos financeiros, não podendo ser mais avaliados pelo custo.

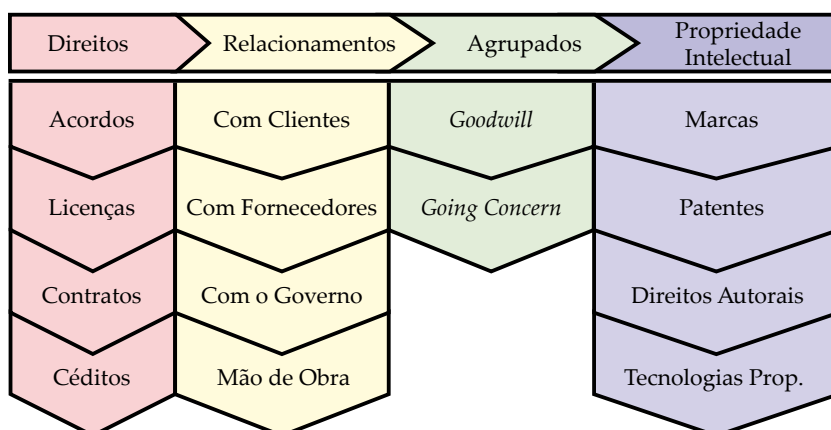
3.2.7 Outros investimentos

Serão avaliados pelo custo menos estimativas para reconhecimento de perdas permanentes. Se for propriedade adquirida para investimento pode ser pelo valor justo, conforme determina a Norma CFC NBC TG 28 - Propriedade para Investimento.

3.2.8 Intangível

Serão avaliados pelo custo menos estimativas para reconhecimento de perdas permanentes. Se for propriedade adquirida para investimento pode ser pelo valor justo, conforme determina a Norma CFC NBC TG 28 - Propriedade para Investimento.

FIGURA 30 - TIPOS DE ATIVOS INTANGÍVEIS



FONTE: <http://www.sirotsky.com.br/fin_corp.htm>. Acesso em: 18 de abr. 2015.

Por meio desta figura você pode verificar quais os tipos de ativos que se enquadram nesta norma e como eles são avaliados.

4 AVALIAÇÃO DO PASSIVO

Segundo Iudícibus; Marion; Faria (2009, p. 135) “uma característica essencial de um passivo (exigibilidade) é que a empresa tem uma obrigação no momento da avaliação. Uma obrigação é o dever ou a responsabilidade de agir ou de cumprir de certa forma”.

Os autores destacam ainda que as obrigações podem ser legalmente executáveis como consequência de um contrato restritivo (obrigatório) ou algum requisito estatutário ou legal. Esse é normalmente o caso, por exemplo, com valores a pagar correspondentes a bens e serviços recebidos.

Assim, vamos entrar neste universo e verificar como ocorre a avaliação dos passivos de uma organização.

4.1 CONCEITUAÇÃO

Passivos são considerados exigibilidades, primeiro porque representam obrigações da empresa no momento da avaliação, e também porque todas essas obrigações têm data de vencimento, ou seja, serão exigidas em determinada data. Conforme definem Iudícibus e Marion (2000, p. 159):

[...] uma obrigação é o dever ou a responsabilidade de agir ou de cumprir de certa forma. As obrigações podem ser legalmente executáveis como consequência de um contrato restritivo (obrigatório) ou algum requisito estatutário ou legal. Esse é normalmente o caso, por exemplo, com valores a pagar correspondentes a bens e serviços recebidos.

Passivos (obrigações, exigibilidades) também podem surgir em função de práticas comerciais usuais, como, por exemplo, uma empresa que, ao efetuar uma venda, oferece cobertura de garantia do produto pelo período de um ano. Ao oferecer a garantia, a empresa está assumindo o ônus de efetuar o conserto e/ou a troca de peças durante o período de garantia, incorrendo em custos. Esta "obrigação" assumida deve ser reconhecida no momento da venda, baseada no histórico de acontecimentos passados relativos a consertos e substituições de peças. Nesta circunstância, ao vender assume-se uma obrigação, muito embora de valor exato desconhecido, porém tecnicamente mensurável, por meio de estatísticas de eventos passados.

Deve-se tomar o cuidado para não confundirmos obrigação presente e comprometimento futuro. Uma decisão da empresa de adquirir ativos no futuro não provoca o surgimento de uma exigibilidade agora. A exigibilidade só será reconhecida, usualmente, quando o ativo for recebido pela empresa ou quando houver uma redução do Patrimônio Líquido, como, por exemplo, o reconhecimento de dividendos a pagar.

Com relação à diminuição das exigibilidades por pagamentos, Iudícibus; Marion; Faria (2009, p. 136) afirmam:

A liquidação ou pagamento de uma exigibilidade usualmente envolve o fato de a entidade entregar recursos que têm em seu bojo benefícios econômicos a fim de satisfazer o direito da outra contratante. A liquidação de uma dívida, obrigação ou exigibilidade pode ocorrer de diversas formas, por exemplo, por:

- a) pagamento em dinheiro;
- b) transferência de outros ativos;
- c) execução de serviços;
- d) substituição daquela exigibilidade por outra;
- e) conversão da exigibilidade em capital ou outro item do Patrimônio Líquido.

A norma de ESTRUTURA CONCEITUAL também define, com algumas informações adicionais, o que deve ser considerado como passivos.

4.2 PASSIVO

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis:

Passivos

60. Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos. Obrigações surgem também de práticas usuais de negócios, usos e costumes e o desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Se, por exemplo, uma entidade decide, por uma questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecido depois que expirou o período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem-se passivos.
61. Deve-se fazer uma distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. A decisão da Administração de uma entidade de adquirir ativos no futuro não constitui, por si só, uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando o ativo é recebido ou a entidade assina um acordo irrevogável de aquisição do ativo. Neste último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências econômicas de deixar de cumprir a obrigação, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade significativa, deixem a entidade com pouca ou nenhuma alternativa para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.
62. A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica na utilização, pela entidade, de recursos capazes de gerar benefícios econômicos a fim de satisfazer o direito da outra parte. A extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo, por meio de:
- pagamento em dinheiro;
 - transferência de outros ativos;
 - prestação de serviços;
 - substituição da obrigação por outra; ou
 - conversão da obrigação em capital.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos creditícios.

63. Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de mercadorias e o uso de serviços resultam em contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de um empréstimo resulta na obrigação de liquidá-lo. Ou uma entidade pode ter a necessidade de reconhecer como passivos futuros abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes; nesse caso, a venda das mercadorias no passado é a transação da qual deriva o passivo.
64. Alguns passivos somente podem ser mensurados com o emprego de um elevado grau de estimativa. No Brasil esses passivos são descritos como provisões. A definição de passivo, constante do item 49, tem um enfoque amplo e assim, se a provisão envolve uma obrigação presente e satisfazem os demais critérios da definição, ela é um passivo, ainda que seu valor tenha que ser estimado. Exemplos incluem provisões por pagamentos a serem feitos para satisfazer acordos com garantias em vigor e provisões para fazer em face de obrigações de aposentadoria.

FONTE: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

4.2.1 Critérios de Avaliação do Passivo

Segundo a **Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, existem alguns critérios que devem ser observados para a avaliação do Passivo, segue:**

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

- I- as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;
- II- as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
- III- as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Lei nº 12.973, de 2014)



Sugestão de Leitura para um maior aprofundamento deste conteúdo acerca de Avaliação do Passivo. IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. Introdução a Teoria da Contabilidade – Para o nível de graduação. 5. ed. São Paulo: Atlas 2009. Capítulo 11 – Definição e critérios de avaliação de passivo e patrimônio líquido.

4.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O Patrimônio Líquido pode ser definido de forma simples e caracterizado como a diferença entre Ativo e Exigibilidade (Passivo).

Esta definição é bastante simplista e pode ser melhor detalhada. Numa grande empresa, os recursos conferidos pelos acionistas, os lucros retidos, as reservas que representam apropriações de lucros retidos e as reservas que representam ajustes de capital devem ser demonstradas separadamente. (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009, p. 139).

Sendo estas informações relevantes para as necessidades de decisões dos usuários.

Vale destacar que, conforme a Lei nº 11.638/07, o Patrimônio Líquido é composto pelos seguintes itens:

- Capital Contribuído pelos sócios (efetivamente integralizado)
- Reservas de Capital
- Reservas de Lucros
- Ajuste de Avaliação Patrimonial
- Ações em Tesouraria; e por fim
- Prejuízos Acumulados

Neste contexto, é possível afirmar que o Patrimônio Líquido é o resultado final do esforço realizado pela organização para realizar a alocação de seus Ativos e Passivos da forma mais eficiente e lucrativa possível.

Assim, representa o valor residual do patrimônio, composto por dois grandes conjuntos: transações com os sócios (divididos em capital e reservas de capital) e resultados abrangentes (estes últimos divididos em reservas de lucros, ou prejuízos acumulados, e outros resultados abrangentes). Mas não tem critério próprio de avaliação, dependendo dos critérios de avaliação atribuídos aos ativos e passivos.

5 AVALIAÇÃO DAS CONTAS DE RESULTADO

Neste item, também vamos optar por apresentar a reprodução da Norma CFC ESTRUTURA CONCEITUAL, por ser de fácil entendimento e conter todos os detalhes necessários para a avaliação das contas de Receitas e Despesas, conforme segue:

Desempenho

69. O resultado é frequentemente usado como medida de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis. Esses conceitos são discutidos nos itens 102 a 110.
70. Receitas e despesas são definidas como segue:
- (a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e
 - (b) Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.
71. As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas são comentados nos itens 82 a 98.
72. As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades.

73. A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

Receitas

74. A definição de receita abrange tanto receitas, propriamente dita, como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e aluguéis.

75. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

76. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos em longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.

77. Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

Despesas

78. Definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

79. Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.
80. Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não correntes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas, por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são geralmente demonstradas líquidas das respectivas receitas.

FONTES: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

6 RESOLUÇÕES E NORMAS ATUALIZADAS

O Conselho Federal de Contabilidade emitiu duas Resoluções que alteram a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e adotam novas siglas e numerações para normas, interpretações e comunicados técnicos, a saber:

- Resolução nº 1.328/11, de 18 de março de 2011
- Resolução nº 1.329/11, de 18 de março de 2011

A lista de Normas Técnicas e Interpretações Técnicas a seguir já contemplam as alterações.

				Correlação	
Nova Numeração	Antiga Numeração	Resdução CFC	Nome da Norma	CPC	IASB
NBC TG ESTUTURA CONCEITUAL	NBC T1	1.374/11	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatórios Contábil-Financeiro	CPC 00R1	<i>Framework</i>
NBC TG 01	NBC T 19.10	1.292/10	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	CPC 01R1	IAS 36
NBC TG 02	NBC T 7	1.295/10	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	CPC 02R2	IAS 21
NBC TG 03	NBC T 3.8	1.296/10	Demonstrações dos Fluxos de Caixa	CPC 03R2	IAS 7
NBC TG 04	NBC T 19.8	1.303/10	Ativo Intangível	CPC 04R1	IAS 38
NBC TG 05	NBC T 17	1.297/10	Divulgação sobre Partes Relacionadas	CPC 05R1	IAS 24
NBC TG 06	NBC T 10.2	1.304/10	Operações de Arrendamento Mercantil	CPC 05R1	IAS 17
NBC TG 07	NBC T 19.4	1.305/10	Sobvenção e Assistência Governamentais	CPC 07R1	IAS 20
NBC TG 08	NBC T 19.14	1.313/10	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	CPC 08R1	IAS 39(part)
NBC TG 09	NBC T 3.7	1.138/08	Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	CPC 09	Não há
NBC TG 10	NBC T 19.15	1.314/10	Pagamento Baseado em Ações	CPC 10R1	IFRS 2
NBC TG 11	NBC T 19.16	1.150/09	Contratos de Seguro	CPC11	IFRS 4
NBC TG 12	NBC T 19.17	1.151/09	Ajuste a Valor Presente	CPC 12	Não há
NBC TG 13	NBC T 19.18	1.152/09	Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08	CPC 13	Não há
NBC TG 15	NBC T 19.23	1.350/11	Combinação de Negócios	CPC 15 R1	IFRS 3
NBC TG 16	NBC T 19.20	1.170/09	Estoques	CPC 16R1	IAS 2
NBC TG 17	NBC T 19.21	1.411/12	Contratos de Construção	CPC 17R1	IAS 11

Nova Numeração	Antiga Numeração	Resdução	Nome da Norma	CPC	IASB
NBC TG 18	NBC T 19.37	1.241/09	Investimento de Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	CPC 18	IAS 28
NBC TG 19	NBC T 19.38	1.415/12	Negócio em Conjunto	CPC 19R2	IAS 31
NBC TG 20	NBC T 19.22	1.172/09	Custos de Empréstimos	CPC 20	IAS 23
NBC TG 21	NBC T 19.24	1.174/09	Demonstração Intermediária	CPC 21	IAS 34
NBC TG 22	NBC T 19.25	1.176/09	Informações por Segmento	CPC 22	IFRS 8
NBC TG 23	NBC T 19.11	1.179/09	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	CPC 23	IAS 8
NBC TG 24	NBC T 19.12	1.184/09	Evento Subsequente	CPC 24	IAS 10
NBC TG 25	NBC T 19.7	1.180/09	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	CPC 25	IAS 37
NBC TG 26	NBC T 19.27	1.185/09	Apresentações das Demonstrações Contábeis	CPC 26R1	IAS 1
NBC TG 27	NBC T 19.1	1.177/09	Ativo Imobilizado	CPC 27	IAS 16
NBC TG 28	NBC T 19.26	1.178/09	Propriedade para Investimento	CPC 28	IAS 40
NBC TG 29	NBC T 19.29	1.186/09	Ativo Biológico e Produto Agrícola	CPC29	IAS 41
NBC TG 30	NBC T 19.30	1.412/12	Receitas	CPC 30R1	IAS 18
NBC TG 31	NBC T 19.28	1.188/09	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operações Descontinuadas	CPC 31	IFRS 5
NBC TG 32	NBC T 19.2	1.189/09	Tributos sobre o Lucro	CPC 32	IAS 12
NBC TG 33	NBC T 19.31	1.193/09	Benefícios a Empregados	CPC 33	IFRS 19
NBC TG 35	NBC T 19.35	1.413/12	Demonstrações Separadas	CPC 35 R2	IAS 27
NBC TG 36	NBC T 19.36	1.240/09	Demonstrações Consolidadas	CPC 36 R2	IAS 27
NBC TG 37	NBC T 19.39	1.306/10	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	CPC 37R1	IFRS 1
NBC TG 38	NBC T 19.32	1.196/09	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	CPC 38	IAS 39
NBC TG 39	NBC T 19.33	1.197/09	Instrumentos Financeiros: Apresentação	CPC 39	IAS 32

				Correlação	
Nova Numeração	Antiga Numeração	Resdução CFC	Nome da Norma	CPC	IASB
NBC TG 40	NBC T19.34	1.198/09	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	CPC 40	IFRS 7
NBC TG 41	NBC T 19.42	1.287/10	Resultado por Ação	CPC 41	IAS 33
NBC TG 43	NBC T 19.40	1.315/10	Adoção Inicial das NBC Ts Convergidadas em 2009	CPC 43R1	Não há
ITG 01	IT 08	1.261/09	Contratos de Concessão	ICPC 01R1	IAS 12
ITG 02	IT 13	1.266/09	Contrato de Construção do Setor Imobiliário	ICPC 02	IAS 15
ITG 03	IT 03	1.256/09	Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil	ICPC 03	IAS 4 e SIC 15 e 17
ITG 06	IT 06	1.259/09	Hedge de Investimento Líquido em Operação no Exterior	CPC 06	IAS 16
ITG 07	IT 7	1.260/09	Distribuição de Lucros in Natura	CPC 07	IAS 17
ITG 08	IT 01	1.398/12	Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos	ICPC 08R1	Não há
ITG 09	IT 09	1.262/09	Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial	ICPC9	Não há
ITG 10	IT 10	1.263/09	Interpretação sobre a Aplicação inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para investimento	ICPC 10	Não há
ITG 11	IT 11	1.264/09	Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes	ICPC11	IAS 18
ITG 12	IT 12	1.265/09	Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares	ICPC 12	IAS 1
ITG 13	IT 14	1.288/10	Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental	ICPC 13	IAS 5

ITG 15	IT 15	1.289/10	Passivos Decorrentes da Participação em Mercado Específico - Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos	ICPC 15	IAS 6
ITG 16	IT 16	1.316/10	Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais	ICPC 16	IAS 19
ITG 17		1.375/11	Contratos de Concessão: Evidenciação	ICPC 17	SIC 29
CTG 01	NBC T 10.23	1.154/09	Entidades de Incorporação Imobiliária	OCPC 01	Não há
CTG 02	CT 03	1.157/09	Esclarecimento sobre as Demonstrações Contábeis de 2008	OCPC 02	Não há
CTG 03	IT 02	1.199/09	Instrumentos Financeiro: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	OCPC 03	Não há
CTG 04	CT 05	1.317/10	Aplicação de Interpretação Técnica ITG 02 - Contrato de Construção do Setor Imobiliário	OCPC 04	Não há
CTG 05	CT 06	1.318/10	Contratos de Concessão	OCPC 05	Não há

FONTE: <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TG_GERAL_COMPLETAS_271112.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2015.



LEITURA:

Aproveite para ampliar seus conhecimentos por meio destes materiais, que se encontram disponíveis em:

- NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE <http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/normas_brasileiras_de_contabilidade/>
- NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>
- DOWNLOAD DE LIVROS SOBRE NORMAS DE CONTABILIDADE <<http://www.crcrs.org.br/download-de-livros/>>

LEITURA COMPLEMENTAR

DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

1.1 – DO CONCEITO E CONTEÚDO

1.1.1 – A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários.

1.1.2 – As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

1.1.3 – A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.

1.2 – DOS USUÁRIOS

1.2.1 – Os usuários são pessoas físicas ou jurídicas com interesse na Entidade, que se utilizam das informações contábeis desta para seus próprios fins, de forma permanente ou transitória.

1.2.2 – Os usuários incluem, entre outros, os integrantes do mercado de capitais, investidores, presentes ou potenciais, fornecedores e demais credores, clientes, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais de diversos níveis, meios de comunicação, Entidades que agem em nome de outros, como associações e sindicatos, empregados, controladores, acionistas ou sócios, administradores da própria Entidade, além do público em geral.

1.3 – DOS ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

1.3.1 – A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

1.3.2 – A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes:

- confiabilidade;
- tempestividade;
- compreensibilidade; e
- comparabilidade.

1.4 – DA CONFIABILIDADE

1.4.1 – A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

1.4.2 – A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.

§ 1º A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e, na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.

§ 2º A completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos.

§ 3º A pertinência requer que seu conteúdo esteja de acordo com a respectiva denominação ou título.

1.5 – DA TEMPESTIVIDADE

1.5.1 – A tempestividade refere-se ao fato de a informação contábil dever chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.

1.5.2 – Nas informações preparadas e divulgadas sistematicamente, como as demonstrações contábeis, a periodicidade deve ser mantida.

Parágrafo único. Quando por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, a periodicidade for alterada, o fato e suas razões devem ser divulgados junto com a própria informação.

1.6 – DA COMPREENSIBILIDADE

1.6.1 – A informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine.

§ 1º A compreensibilidade presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da Entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição, desde que se proponha analisá-las, pelo tempo e com a profundidade necessários.

§ 2º A eventual dificuldade ou mesmo impossibilidade de entendimento suficiente das informações contábeis por algum usuário, jamais será motivo para a sua não divulgação.

1.6.2 – A compreensibilidade concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnica de exposição utilizadas.

§ 1º A organização espacial, os recursos gráficos e as técnicas de exposição devem promover o entendimento integral da informação contábil, sobrepondo-se, pois, a quaisquer outros elementos, inclusive de natureza estética.

§ 2º As informações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, sendo admitido o uso de palavras em língua estrangeira somente no caso de manifesta inexistência de palavra com significado idêntico na língua portuguesa.

1.7 – DA COMPARABILIDADE

1.7.1 – A comparabilidade deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.

1.7.2 – A concretização da comparabilidade depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações.

Parágrafo único. A manutenção da comparabilidade não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil.

FONTE: Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/normascrc/normasbrasileirasdecontabilidade785.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2015.

RESUMO DO TÓPICO 2

Neste tópico vimos:

- As formas de avaliação dos componentes patrimoniais e dos componentes de resultado, para que possamos ter clareza ainda maior sobre a importância e a interferência (se é que podemos dizer assim) das informações contábeis no processo decisório das entidades.
- Pelo grau de diversidade de situações e de aprofundamento técnico existente nas informações contábeis, é necessário ter critérios técnicos bem definidos e claros, para se obter o máximo possível, das informações, subsídios para as tomadas de decisões.
- A contabilidade brasileira sempre se preocupou muito com a qualidade técnica das informações, e através de suas instituições e órgãos, sempre foi muito atuante, no sentido de garantir as boas práticas, porém é inegável que o processo de Convergência Contábil às Normas Internacionais está trazendo muito mais qualidade ainda para as nossas informações, apesar de notarmos que muitas das normas e interpretações técnicas são apenas reedições atualizadas.
- Neste contexto, verificamos várias questões importantes em relação aos cuidados que se deve ter no momento de efetuarmos a mensuração de um componente do Ativo ou do Passivo. Notamos também o quão adaptável é a contabilidade, em seus critérios técnicos, em relação à prática operacional das empresas. Isso demonstra uma objetividade e uma determinação no sentido de demonstrar a real variação patrimonial ocorrida em cada entidade, sem sermos apenas convenientes e dispersos.
- A questão mais importante, vista neste tópico, não se trata de um ou outro critério em específico, mas sim das Normas, Pronunciamentos e Interpretações emitidos recentemente, com o objetivo de termos uma contabilidade mais atual e globalizada.



1 Com relação a Norma de Estrutura Conceitual Básica da contabilidade, relacione os itens de acordo com os códigos que se referem aos pontos importantes encontrados na norma:

- I- Alcance
- II- Pressupostos básicos
- III- Usuário e suas necessidades de informação
- IV- Objetivo das demonstrações contábeis

- () A norma é clara quando trata das regras básicas e indispensáveis para uma boa apresentação das informações contábeis.
- () Esclarece a utilidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis.
- () Define qual o modelo e o conjunto de demonstrações financeiras que devem ser apresentadas e qual a sua periodicidade.
- () Estabelece os principais grupos das informações contábeis, relacionando a cada um deles as informações mais importantes e os objetivos de ter cada uma destas informações.

Agora, assinale a alternativa que apresenta a sequência CORRETA:

- a) () I – III – II- IV
- b) () II – IV – I – III
- c) () IV – II – III – I
- d) () III – I – IV – II

2 Descreva quais os três elementos relacionados à posição patrimonial, que se referem aos Elementos das Demonstrações Contábeis.

3 Com relação a avaliação de ativos, descreva o que você compreende sobre este conceito.



4 A empresa DECIDIDA S/A possui um ativo imobilizado registrado em seu balanço patrimonial de 31/12/X0 pelo valor contábil de \$ 255.000, sendo que o custo original é de \$ 340.000 e a depreciação acumulada no valor de \$ 85.000.

Durante o exercício de X1, a empresa constatou que o valor de mercado desse imobilizado diminuiu de forma relevante, mais do que esperava-se pelo uso normal do equipamento, e também verificou-se que o desempenho do equipamento foi bem pior do que o esperado. Diante dessas evidências, constatou-se a necessidade de efetuar o teste de recuperabilidade a fim de verificar se seria necessário algum ajuste ou não, relativo a perdas por desvalorização.

Para efetuar o teste foi necessário apurar o valor de venda e o valor de uso por meio de fluxos de caixa futuros. A vida útil remanescente foi estimada em 5 anos. O valor de venda foi estimado em \$ 187.850, porém a empresa iria gastar em torno de \$ 19.507 para deixar o imobilizado em condições de ser vendido, o que resultaria em um valor líquido de \$ 168.343. Os fluxos de caixa futuros foram calculados, com base em dados técnicos relativos à capacidade de produção do imobilizado para os 5 anos remanescentes de sua vida útil. A taxa de desconto utilizada no cálculo foi de 15% a.a, julgada pela empresa como a mais adequada.

Período	Fluxo de caixa estimado (nominal)	Valor presente dos fluxos estimados
X2	R\$ 86.190,00	R\$ 74.948,00
X3	R\$ 72.080,00	R\$ 54.502,00
X4	R\$ 59.500,00	R\$ 39.122,00
X5	R\$ 48.110,00	R\$ 27.508,00
X6	R\$ 39.100,00	R\$ 19.439,00
TOTAL	R\$ 304.980,00	R\$ 215.519,00

Com base nestas informações, assinale a alternativa que representa o valor do ajuste relativo à perda por desvalorização.

- a) () R\$ 89.461,00
- b) () R\$ 49.980,00
- c) () R\$ 39.481,00
- d) () R\$ 35.020,00

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – **Revista Brasileira de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=9>> Acesso em: 24 maio 2015.

BRASIL. **Tax Contabilidade** – Equipe Técnica de Contabilidade – Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/utilidades/util_matTecs.php?idmatTecTipo=3> Acesso em: 24 maio 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3. ed. Brasília, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN, Breda Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Teoria avançada da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARQUES, Wagner Luiz. **Contabilidade GERAL II** – Segundo a Lei 11638/2007 das Sociedades Anônimas – Passo a Passo da Contabilidade. Cianorte: Vera Cruz, 2010.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antonio Lopes de. **Princípios Fundamentais de Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2000.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil.** São Paulo: Bookman, 2000.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do Pensamento Contábil.** São Paulo: Atlas, 2006.