

Érico Eleuterio da Luz

Teoria avançada da contabilidade

Teoria avançada da contabilidade

Érico Eleuterio da Luz

IESDE BRASIL S/A
2019

© 2019 – IESDE BRASIL S/A.

É proibida a reprodução, mesmo parcial, por qualquer processo, sem autorização por escrito do autor e do detentor dos direitos autorais.

Capa: IESDE BRASIL S/A.

Imagem da capa: SFIO CRACHO/Shutterstock

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

L994t Luz, Êrico Eleuterio da

Teoria avançada da contabilidade / Êrico Eleuterio da Luz. -
1. ed. - Curitiba [PR] : IESDE Brasil, 2019.

148 p. : il. ; 21 cm.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-387-6492-2

1. Contabilidade - Brasil. I. Título.

19-57842

CDD: 6570981

CDU: 657(81)

Todos os direitos reservados.



IESDE BRASIL S/A.

Al. Dr. Carlos de Carvalho, 1.482. CEP: 80730-200

Batel – Curitiba – PR

0800 708 88 88 – www.iesde.com.br

Érico Eleuterio da Luz

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Norte do Paraná (Unopar) e especialista em Finanças e Auditoria pela FAE/CDE. Contador e advogado, já atuou como contador e *controller* em grandes empresas, e, na área acadêmica, leciona disciplinas nas áreas de Contabilidade e Direito, em cursos de graduação e de pós-graduação. Atua como coordenador do curso de Ciências Contábeis na FAE - Centro Universitário Franciscano e como consultor empresarial. É autor de diversos livros sobre contabilidade, teoria da contabilidade e controladoria.

Sumário

Apresentação 7

1. Estrutura contábil básica da contabilidade brasileira 11

- 1.1 Estrutura conceitual da contabilidade brasileira 11
- 1.2 Características qualitativas da informação contábil 18
- 1.3 Principais enunciados contábeis 21

2. Escolas de pensamento contábil: história e evolução 33

- 2.1 Teoria da contabilidade: conceito e finalidade 34
- 2.2 Conhecimento contábil e sua evolução 39
- 2.3 Principais escolas de pensamento contábil 42

3. Teoria contratual da firma e teoria da agência 53

- 3.1 Teoria contratual da firma 53
- 3.2 Teoria da agência 55
- 3.3 O papel da informação contábil 58

4. Aspectos ambientais e comportamentais da contabilidade 65

- 4.1 Contabilidade gerencial e financeira: conceitos e objetivos 65
- 4.2 Aspectos ambientais da contabilidade 73
- 4.3 Aspectos comportamentais e suas relações com a contabilidade 75

- 5. A informação eficaz e eficiência do mercado 81**
 - 5.1 A construção de modelos contábeis 81
 - 5.2 Ativo 83
 - 5.3 Passivo 88
 - 5.4 O papel da informação contábil e o modelo de informação 94
 - 5.5 A informação eficaz e a eficiência do mercado 96

- 6. Modelos de mensuração e modelos de decisão 101**
 - 6.1 A mensuração em contabilidade 101
 - 6.2 Modelos de mensuração 103
 - 6.3 Modelos de decisão 109

- 7. A pesquisa contábil: teoria normativa e teoria positiva 115**
 - 7.1 A pesquisa em contabilidade: aspectos gerais 115
 - 7.2 Teorias normativa e positivada contabilidade 117
 - 7.3 Utilidade das pesquisas em contabilidade e perspectivas para o futuro 122

- 8. A regulação contábil: normatização e teoria da contabilidade 127**
 - 8.1 A regulação e normatização em contabilidade 127
 - 8.2 Evidenciação contábil 129
 - 8.3 Conceitos avançados de ativos e critérios de mensuração 133

Gabarito 143

Apresentação

Este livro trata de temas que compõem a estrutura fundamental para a compreensão da teoria da contabilidade, oferecendo um suporte conceitual para que a prática da ciência contábil seja sempre aprimorada. Embora a obra seja composta por conceitos ditos “avançados”, a despeito do rigor técnico e científico de que devem se revestir, procuramos apresentá-los de forma objetiva e simples, para que possam ser aplicados ao trabalho cotidiano na contabilidade.

A melhoria na estrutura e na forma dos relatórios contábeis se dá por meio do estudo e da pesquisa contábil, duas atividades que exigem razoável domínio da teoria contábil. Especialmente nestes tempos de globalização dos mercados, de empresas transnacionais e convergência de normas contábeis pela maioria dos países, é por meio do domínio dos conceitos contábeis que se dará a evolução da prática nas organizações. A estrutura do livro permite que você trilhe um caminho natural no estudo da teoria avançada da contabilidade, pois os temas vão se encadeando de forma lógica.

No Capítulo 1, iniciamos o estudo da “Estrutura conceitual básica da contabilidade”, apresentando um conjunto de elementos que compõem o alicerce conceitual básico para a apresentação dos relatórios contábeis, em que se destacam os enunciados mais amplos da ciência contábil como entidade e continuidade. No Capítulo 2, destacamos o conceito de teoria da contabilidade, apresentando a evolução dessa ciência ao longo da história e sua concepção pelas escolas contábeis, doutrinas que muito contribuíram para que o conhecimento

contábil atingisse o grau de científico, qualificando a contabilidade como uma ciência social aplicada.

No Capítulo 3, percorremos o caminho da teoria contratual da firma, ou teoria dos contratos, e da teoria da agência, abordando a simetria e a assimetria da informação, reafirmando a importância da contabilidade na distribuição de informações corretas e tempestivas aos contratantes, otimizando o uso de recursos e reduzindo os conflitos entre os gestores. O tema do Capítulo 4 está vinculado às características tanto da contabilidade financeira quanto gerencial e nele destacamos a relação da teoria da contabilidade com aspectos ambientais e comportamentais da contabilidade, com o objetivo de esclarecer como a ciência contábil deve se servir de outros conceitos para validar seus enunciados.

No Capítulo 5, tratamos da denominada *informação eficiente* e de sua relação com o mercado, apresentando os modelos que representam a situação financeira e econômica das empresas: as demonstrações contábeis. Já no Capítulo 6, o tema abordado está relacionado com a forma como a contabilidade deve mensurar e reconhecer os eventos contábeis. Com efeito, foram expostos os conceitos relativos aos modelos de mensuração e decisão, que devem ser sempre estudados, pois são a essência da boa prática contábil.

No Capítulo 7, o assunto é a pesquisa contábil, seus enquadramentos e suas classificações. A pesquisa é importante para oferecermos as respostas adequadas aos novos desafios relativos a eventos econômicos que surgem nesses tempos. Finalmente, no Capítulo 8, destacamos a regulação contábil e como ela se dá no Brasil, um país vinculado à lei como seu

instituto mais forte na regulação de condutas. A normatização da contabilidade brasileira, regra geral, foi estabelecida pelo Poder Legislativo.

Observe que a ordem dos assuntos foi planejada para que você tenha uma compreensão lógica dos conceitos e fundamentos intrínsecos ao estudo da teoria avançada da contabilidade. Ao nos debruçarmos sobre nossa atual estrutura conceitual básica, percebemos que muitos dos seus enunciados refletem o pensamento de doutrinadores e escolas de outras épocas. E o que dizer da teoria contratual da firma e da teoria da agência, que dependem, sobremaneira, de que a contabilidade se utilize dos melhores modelos de mensuração e informação dos eventos que envolvem esses contratos? Devemos continuar trilhando o caminho do estudo e da pesquisa contábil para que a sua prática seja aprimorada e seus produtos (relatórios contábeis) ofereçam efetivamente o conteúdo de que os usuários necessitam.

Boa leitura!

Estrutura contábil básica da contabilidade brasileira

Neste capítulo, vamos dar início ao estudo dos temas mais relevantes que tratam da teoria da contabilidade. Como vamos estudar a teoria avançada da contabilidade, os temas são abordados sob uma perspectiva científica, porém, ao mesmo tempo, objetiva e prática da ciência contábil. São assuntos fundamentais para que a contabilidade seja conhecida e praticada da forma mais útil possível, sempre com a perspectiva do usuário final dos relatórios contábeis.

O objetivo deste capítulo é aproximar o estudante, o profissional, o professor, enfim, todos os interessados no conhecimento contábil de conceitos que se relacionam com a contabilidade e que formam o arcabouço conceitual do conhecimento contábil. O primeiro assunto a ser abordado, e não poderia ser outro devido à importância do seu estudo, é a **estrutura contábil básica da contabilidade**, sua concepção e importância no contexto da contabilidade brasileira e internacional. Essa é a função de uma teoria quando tratamos de um conhecimento científico: proporcionar embasamento conceitual/teórico para que a prática seja cada mais aprimorada e se aproxime sempre de um ideal, pois nada é mais indicado para a evolução da prática que o estudo sistemático e avançado das teorias que a fundamentam. Boa leitura!

▶ Vídeo



1.1 Estrutura conceitual da contabilidade brasileira

Todo o conhecimento científico, no qual se insere o conhecimento contábil, precisa estar assentado em uma estrutura de conceitos

e fundamentos que o qualifiquem como tal, ou seja, científico. Nesse sentido, é importante destacar, de início, o papel da teoria da contabilidade e da estrutura conceitual fundamental da contabilidade brasileira atual. O papel da teoria da contabilidade pode ser concebido como aquele que fornece as bases conceituais/científicas para fomentar uma prática contábil que seja útil como elemento de reconhecimento, mensuração e divulgação dos eventos econômicos.

Santos (2007, p. 11) afirma que “quando se pretende analisar todos os fenômenos da contabilidade, necessita-se ao menos de uma tentativa de classificação”. Segundo o autor, existem três áreas de investigação na contabilidade: a) teoria da contabilidade; b) doutrina da contabilidade; e c) prática da contabilidade. Em relação à teoria contábil, Santos esclarece que se incluem todas as tentativas de descobrir indicações de princípios gerais e/ou de axiomas que são definidos como soluções lógicas para problemas práticos. Já a doutrina da contabilidade compreende a demonstração dos procedimentos contábeis, de acordo com o proposto, que devem ser seguidos, enquanto a prática contábil compreende a demonstração de que procedimentos da contabilidade estão, de fato, sendo seguidos nos casos reais.

A estrutura conceitual básica da contabilidade deve estar sempre alicerçada em uma teoria contábil que leve em conta os pressupostos mais modernos e relevantes para que a contabilidade prática alcance seu objetivo. Sendo assim, é fundamental que o estudo da teoria contábil seja uma constante por parte de todos os envolvidos com o campo do conhecimento contábil, como alunos, professores e profissionais da área, pois o estudo sistemático e rigoroso de seus preceitos deve nortear a aplicação do conhecimento contábil a casos concretos. Vale destacar, nesse âmbito, que a teoria precede a prática. Caso não fosse assim, não haveria evolução conceitual e, conseqüentemente, haveria estagnação nas técnicas utilizadas para executar as funções contábeis.

A despeito de que o conhecimento contábil deve estar fundamentado em pressupostos científicos e técnicos, na prática, o que se percebia no Brasil era uma influência significativa das normas fiscais e societárias sobre os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação dos eventos contábeis. Com efeito, a norma legal mais importante para regulação da contabilidade brasileira é a Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), conhecida como Lei das Sociedades por Ações, aplicável também às demais sociedades. Entretanto, a partir do ano de 2005, o Brasil optou por aderir às regras internacionais de contabilidade, mais precisamente o *International Financial Reporting Standards* (IFRS), em tradução livre, “normas internacionais de relatórios financeiros”.

Esse processo de convergência com as normas internacionais de contabilidade tem início com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005, pela Resolução n. 1.055 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2005). O papel do CPC, órgão que possui total independência em suas deliberações, é estudar as regras internacionais, deliberar sobre seu conteúdo e analisar a pertinência e utilidade de sua inserção na estrutura contábil legal brasileira.

A convergência da contabilidade brasileira com as regras internacionais possibilita ao Brasil a inserção no grupo de países de economias fortes e regras contábeis de ponta. Em um futuro próximo, isso resultará na redução dos riscos dos investimentos e dos custos de financiamentos, pelo fato de que os negócios internacionais serão objetos de reconhecimento e evidenciação contábil por meio de regras contábeis, de certa forma, padronizadas, viabilizadas por uma linguagem contábil universal.

Vale destacar que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão responsável pela condução do processo de convergência internacional da contabilidade brasileira, é composto pelas seguintes entidades:

- Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca).
- Associação dos Analistas e Profissionais e Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional).
- Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa).
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

Os artigos 3º e 4º da resolução destacam o objetivo e atribuição do CPC, dispondo que:

Art. 3º – O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por 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.

Art. 4º – É atribuição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos. (BRASIL, 2005)

A criação do referido comitê permitiu a emissão de uma série de procedimentos contábeis que foram convertidos em normas brasileiras de contabilidade, tornando-se obrigatórios, portanto, a todos os contadores.

A modernização dos procedimentos contábeis via nacionalização dos melhores procedimentos internacionais de contabilidade permite aos usuários a tomada de decisões econômicas que, regra geral, implicam:

- a) decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;

- b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
- c) avaliar a capacidade de a entidade 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) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- h) regulamentar as atividades das entidades. (BRASIL, 2011)

Em seu teor, a estrutura conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a geração e disponibilização de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, com a finalidade de (BRASIL, 2011):

- a) dar suporte ao desenvolvimento de novas normas, interpretações e comunicados técnicos e à revisão dos já existentes, quando necessário;
- b) dar suporte à promoção da harmonização das regulações, das normas contábeis e dos procedimentos relacionados à apresentação das demonstrações contábeis, provendo uma base para a redução do número de tratamentos contábeis alternativos permitidos pelas normas, interpretações e comunicados técnicos;
- c) dar suporte aos órgãos reguladores nacionais;
- d) auxiliar os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das normas, interpretações e comunicados técnicos e no tratamento de assuntos que ainda não tenham sido objeto desses documentos;
- e) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas, interpretações e comunicados técnicos;
- f) auxiliar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, elaboradas em conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos; e

g) proporcionar aos interessados informações sobre o enfoque adotado na formulação das normas, das interpretações e dos comunicados técnicos.

O documento CPC 00 – R1 (CPC, 2011) é aquele que contém as premissas da nova estrutura conceitual da contabilidade brasileira. Denominado “*Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro*”, trata-se de um documento técnico que contém orientações e conceitos que devem ser observados pelos profissionais de contabilidade, para bem informar os usuários, como investidores, empregados, credores por empréstimos, fornecedores, clientes, governos e público em geral.

O objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral constitui o pilar da Estrutura Conceitual. Outros aspectos da Estrutura Conceitual – como o conceito de entidade que reporta a informação, as características qualitativas da informação contábil-financeira útil e suas restrições, os elementos das demonstrações contábeis, o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a evidenciação – fluem logicamente desse objetivo. (CPC, 2011)

Um dos aspectos mais importantes do referido pronunciamento é o destaque às qualidades da informação contábil, evidenciando as características que devem qualificar a informação para que esta tenha o potencial de cumprir com sua finalidade, qual seja, servir de conteúdo para balizar as decisões dos usuários.

Atualmente, existem 49 pronunciamentos contábeis emitidos mais um que se refere especificamente às denominadas, para efeito contábil, pequenas e médias empresas (PME). Sendo assim, existem hoje, fundamentalmente, três modelos de contabilidade aplicados nas seguintes empresas:

- Cia. aberta e sociedades de grande porte.
- Pequena e média empresa (PME).
- Microempresa.

Ao adotar as novas regras contábeis internacionais, processo que se aprimorou e se consolidou a partir de 2008, o Brasil aderiu aos novos critérios contábeis internacionais de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Atualmente, as empresas de capital aberto e as sociedades de grande porte (SGP) devem observar integralmente as novas regras contábeis brasileiras, fruto da convergência com as regras internacionais, ou seja, essas empresas, seja pelo tipo jurídico (sociedades anônimas de capital aberto), seja pela grandeza econômica (SGP), devem aplicar os enunciados constantes de todos os pronunciamentos contábeis. As sociedades anônimas (S/A) de capital aberto são regidas pela Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976) e por normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVN) e a sociedade de grande porte é aquela definida no artigo 3º da Lei n. 11.638 (BRASIL, 2007):

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). (BRASIL, 2007)

As PME são objetos de enquadramento pela Norma Brasileira de Contabilidade TG 1000, aprovada pela Resolução n. 1.255 (CFC, 2009), e se constituem em sociedades que, conforme a seção 1 da referida norma:

- (a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e
- (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito. (CFC, 2009)

A norma ainda esclarece que uma empresa tem obrigação pública de prestação de contas se:

- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou
- (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos e bancos de investimento. (CFC, 2009)

Existe ainda o microdiferenciado, aquele empreendimento que, conforme a Resolução n. 1.418 (CFC, 2012), enquadra-se como microempresa ou empresa de pequeno porte, conforme definido pela Lei complementar n. 123 – chamada *Lei do Simples Nacional* (BRASIL, 2006).

▶ Vídeo



1.2 Características qualitativas da informação contábil

A estrutura conceitual destaca as principais premissas que devem nortear o estudo e a prática da contabilidade, de forma que seus produtos (os relatórios contábeis) expressem a verdade econômica acerca da riqueza empresarial. As características qualitativas da informação contábil qualificam-na como um atributo útil para investidores, credores e outros interessados nos relatórios contábeis. A qualificação da informação contábil permitirá aos usuários os esclarecimentos necessários para que suas decisões econômicas garantam a criação de valor ao negócio. Desse modo, características como benefício maior que o custo, compreensibilidade, confiabilidade, relevância, fidelidade de representação e neutralidade são conceitos que devem

estar intrinsecamente vinculados à informação contábil, como veremos a seguir.

O usuário, que é o elemento determinante na análise e uso de informações que embasam decisões com consequência econômica, deve ser atendido nas suas necessidades de informações financeiras. Dentre as características da informação contábil que se pretende útil às decisões econômicas destaca-se aquela que se baseia na confrontação entre o custo *versus* o benefício da informação. Essa análise de sentido econômico da informação contábil pressupõe o reconhecimento, por parte da contabilidade, de que a informação gerada e comunicada terá um benefício que suplanta o custo para geração e distribuição. Em outras palavras, o uso da informação pelo decisor será com tal eficácia que agregará maior valor do que aquele consumido no processo de construção da informação. Por essa diretriz, se a informação não demonstra ter um benefício maior que seu custo, não deverá ser elaborada.

A compreensibilidade é outro atributo fundamental na análise da informação e do impacto gerado por ela. Quanto mais compreensível, maior impacto terá a informação na decisão, pois o usuário terá segurança na sua análise e utilização como base para sua decisão. Informação não compreensível ou confusa traz incerteza quanto ao seu grau de utilidade na decisão econômica. Destaque-se que o grau de compreensibilidade é afetado pela qualidade do relatório, sua estrutura e conteúdo, mas também pelo preparo do usuário em compreender a informação recebida, ou seja, há que se considerar que aquele usuário também deve estar treinado para fazer uso adequado da informação e dos relatórios contábeis.

Ser compreensível é o primeiro requisito para que a informação tenha a devida utilidade como elemento redutor de incertezas nas decisões econômicas, porém é necessário averiguar se ela é relevante na indicação do melhor caminho em uma decisão, dadas as alternativas que os gestores possuem. A relevância estabelece o

grau de importância da informação e, para tanto, é necessário que seja tempestiva, ou seja, que esteja disponível no tempo requerido, que seja oportunizada no momento efetivo da decisão. Informação atrasada já perdeu a qualidade da relevância, pois a decisão foi efetivada sem seu uso. Outra característica intrínseca da informação contábil é a confiabilidade, que diz respeito ao grau de confiança que oferece ao usuário. Essa confiabilidade vincula-se à possibilidade de ser rastreada e testada, verificada. Quando se conhecem os critérios e as fontes utilizadas para a construção da informação, esta tem mais confiabilidade e, conseqüentemente, melhor qualidade.

Para corroborar a característica da confiabilidade, surge a fidelidade de representação. Essa característica significa que, sempre que possível, os valores monetários que representam os eventos e elementos informados devem expressar, o mais fielmente possível, a essência econômica desses elementos.

A neutralidade se constitui em uma característica de relevante importância na elaboração e disponibilização da informação, pois o conteúdo informado deve estar isento de manipulação e outros mecanismos que possam influenciar indevidamente o gestor em suas decisões. A informação deve causar impacto pelo seu conteúdo que reflita os valores e outros elementos reportados nos relatórios, sem distorções causadas por eventuais interesses escusos.

O limite para tratamento e reconhecimento de uma informação é sua materialidade. Deve-se destacar o que é material, ou seja, aquele atributo que possui uma grandeza econômica ou de outra natureza que possa causar impacto na decisão. O que é imaterial não merece tratamento sofisticado nos relatórios contábeis, pois o custo pode ser maior que o benefício do uso da informação. De toda forma, recomenda-se sempre cautela para estabelecer o que se constitui como elemento material ou imaterial.

Por fim, cabe ressaltar que não há hierarquia entre essas características qualitativas da informação contábil, pois cada uma tem

sua importância para que a informação seja útil às decisões econômicas, e, portanto, a ausência de qualquer uma dessas qualidades compromete a eficácia da informação e, conseqüentemente, diminui sua utilidade econômica.

▶ Vídeo



1.3 Principais enunciados contábeis

No estudo da teoria avançada da contabilidade, precisamos destacar inicialmente seus postulados mais amplos, os quais nortearão os demais conceitos que representam o arcabouço teórico/conceitual subjacente à teoria. A estrutura conceitual básica da contabilidade brasileira é composta desses enunciados, dos conteúdos dos pronunciamentos contábeis e das respectivas normas brasileiras de contabilidade, sem prejuízo da observância dos ditames legais oriundos fundamentalmente da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), regra legal base da contabilidade societária brasileira. Vamos destacar os principais enunciados contábeis que representam os princípios gerais acerca da caracterização da contabilidade, sua relação com o patrimônio empresarial e o cenário em que essa ciência contábil atua.

Princípio é um elemento essencial para caracterização de determinado conhecimento como científico, pois oferece as verdades sobre as quais se assenta esse conhecimento. Sendo assim, princípios são fundamentais porque deles se extrai o conteúdo necessário para formar o conhecimento científico.

1.3.1 Principais enunciados da teoria contábil

Os enunciados destacados a seguir têm como premissa a uniformização das bases sobre as quais os eventos econômicos serão reconhecidos e mensurados. Representam, no entendimento de Hendriksen e Van Breda (1999), uma base de considerações fundamentais com a perspectiva de eliminar ou reduzir as variações

aleatórias de procedimentos, resultantes de ideias divergentes quanto ao papel da contabilidade.

Para Iudícibus, um postulado pode ser definido como “uma proposição ou observação de certa realidade que pode ser considerada não sujeita a verificação, ou axiomática” (IUDÍCIBUS, 2012, p. 32). Nesse sentido, o postulado é um enunciado mais amplo que outro enunciado tido como princípio propriamente dito; de certa forma, ele orienta a aplicação dos demais enunciados.

Esses enunciados expressam uma verdade de modo mais amplo, por essa razão, são classificados como postulados ambientais da contabilidade, porque explicam a relação entre a empresa, cujo patrimônio é objeto da contabilidade, e o ambiente social e econômico em que está inserida. Fica claro, portanto, que, se a contabilidade não observar o que orientam esses enunciados, poderá comprometer toda sua finalidade, pois os relatórios contábeis não representarão adequadamente o valor do patrimônio empresarial.

1.3.2 A entidade contábil

A autonomia patrimonial é um pressuposto fundamental quando reconhecemos o patrimônio como objeto de estudo da contabilidade. A ciência contábil tem no patrimônio seu elemento principal de estudo sobre o qual aplica todo seu cabedal de conceitos e proposições a fim de proporcionar às entidades as melhores técnicas de planejamento e controle do patrimônio. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos elementos que compõem o patrimônio são a razão de ser da contabilidade e, por esse motivo, é importante que se faça uma clara distinção, para efeito contábil, de patrimônios que se vinculam a pessoas diversas. É a base para a denominada autonomia patrimonial, pois a contabilidade deve registrar, mensurar e divulgar os aspectos econômicos específicos de cada patrimônio, considerando-se sua individualidade, não devendo ocorrer a confusão patrimonial.

Santos *et al.* (2007, p. 91) afirmam que o princípio da entidade “define que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros patrimônios existentes”. Ou seja, nos grupos econômicos cujos entes vinculam-se juridicamente entre si, a contabilidade se ocupará de reconhecê-los como entidades autônomas e o mesmo se dá entre o sócio, os diretores e proprietários que participam da sociedade. O enunciado diz que o patrimônio dos sócios, dos diretores e outras pessoas ligadas não se confundem, para efeito contábil, com a própria sociedade.

1.3.3 Continuidade

As entidades são criadas, ao menos na intenção, para operar por tempo indeterminado e essa é a premissa fundamental da continuidade. A entidade em continuidade não deve ter seu patrimônio avaliado periodicamente como se fosse liquidar seu patrimônio, portanto, os critérios que a contabilidade utilizará no reconhecimento e mensuração dos eventos serão aqueles que indicarão o valor de entrada e não o valor de mercado (saída) desse patrimônio.

Santos *et al.* (2007, p. 95) ensinam que o princípio da continuidade estabelece que “as entidades, para fins contábeis, são consideradas empreendimentos em andamento, até circunstâncias que evidenciem o contrário”. Nessa mesma direção, Iudícibus afirma que “recursos adquiridos e ainda não utilizados são evidenciados, portanto, por seu custo e não pelo dinheiro que a empresa poderia obter vendendo-os” (IUDÍCIBUS, 2012, p. 35).

A possibilidade de descontinuidade, entretanto, requer que a contabilidade utilize outros critérios para avaliar os ativos e passivos, pois o entendimento é de que a entidade é criada para acrescentar valor aos insumos que utiliza e deve demonstrar o quanto agregou economicamente a esses recursos no esforço de obter a receita.

1.3.4 Competência

O enunciado relativo ao princípio da competência baseia-se no fato de que a essência econômica na geração das receitas e na incorrência de despesas deve ser levada em conta para o reconhecimento contábil desses elementos formadores do resultado empresarial. A essa premissa se contrapõe o regime de caixa, sistema que reconhece a receita e as despesas quando estas transitam pelo caixa. O reconhecimento contábil das receitas deve acompanhar seu efeito econômico no resultado da empresa e esse efeito se produzirá no momento em que houver a transferência de propriedade do produto ao cliente ou a prestação do todo em parte do serviço.

Em essência, o fato gerador da receita é a transferência dos benefícios econômicos aos adquirentes dos produtos ou serviços, pois, à medida que a empresa vendedora ou prestadora efetua essa transferência, esses benefícios econômicos que são intrínsecos aos elementos transferidos serão usufruídos pelos clientes. Essa é a premissa fundamental do enunciado da competência no que diz respeito ao reconhecimento das receitas.

1.3.5 Princípio do confronto das despesas

O resultado empresarial é fruto do confronto entre as receitas obtidas pelas vendas de produtos e prestação de serviços e as despesas e custos incorridos no processo de geração dessas receitas. Podemos afirmar que não existem receitas sem as despesas respectivas, pois, no esforço de geração dessas receitas, haverá sempre, de forma concomitante ou não, o consumo de recursos.

Portanto, para haver o confronto adequado tanto no que diz respeito ao montante das despesas incorridas quanto ao momento em que estas deverão ser reconhecidas no resultado, precisamos sempre buscar o reconhecimento das despesas e custos no mesmo momento em que há o reconhecimento contábil das receitas. Nesse sentido, toda despesa que esteja associada diretamente à receita deve

ser reconhecida no momento em que a receita também o é. Vale também para os custos. As despesas com os custos das mercadorias vendidas e aqueles referentes à prestação direta do serviço serão, sem dúvida, registradas quando há o registro contábil das receitas. O mesmo ocorre com as despesas de comissões de vendas e outras cuja ocorrência dependa diretamente da geração da receita.

Perceba que, no caso das despesas indicadas anteriormente, o fato gerador é a própria receita. Havendo receita, elas ocorrerão. O problema reside com relação às despesas que não têm uma associação direta com a receita, como a maioria delas, por exemplo, as despesas com pessoal, materiais de escritório, serviços prestados por terceiros, despesas financeiras e tantas outras. Como saber o momento de seu reconhecimento contábil se, independentemente da ocorrência da receita, essas despesas serão incorridas?

Nesses casos, para que haja o confronto adequado entre receitas obtidas e despesas incorridas, o elemento que será utilizado como fundamento para o estabelecimento do momento e o momento da contabilização das despesas será o respectivo fato gerador. Ocorrido esse fato que gera a despesa, ela será reconhecida naquele momento. Assim, só é necessário que se saiba o fato gerador de cada despesa, por exemplo, o fato que gera a despesa de juro é o tempo, já com relação a materiais de escritório, é o recurso consumido, para despesas com pessoal, é o tempo trabalhado ou posto à disposição pelo empregado ao empregador. Para cada natureza de despesa, é essencial identificarmos o fato gerador, para que o montante da despesa seja confrontado adequadamente com o montante de receita obtida no período contábil.

1.3.6 Convenção da prudência ou conservadorismo

A orientação fundamental do enunciado da prudência é de que a contabilidade seja cautelosa ao reconhecer, mensurar e divulgar os eventos econômicos com o objetivo de não criar falsas expectativas nos usuários. Para isso, recomenda-se adotar o menor valor para o

ativo e o maior valor para o passivo, sempre que as alternativas para a avaliação desses elementos patrimoniais se apresentem igualmente.

Se há um risco de surgimento de um passivo ou da ocorrência de uma perda de um ativo, mesmo que a possibilidade não seja certa, essa situação deve merecer uma análise da contabilidade para efeito de se constituir uma provisão, seja no passivo ou no ativo.

Riscos de perdas nos estoques, nos recebíveis (como nas duplicatas a receber) e em investimentos permanentes são exemplos de eventos que merecem uma avaliação por parte da empresa e, caso seja verificada a possibilidade de ocorrência da perda, deve ser reconhecida na contabilidade. É feita uma provisão e, caso o evento não ocorra, haverá a sua reversão. O mesmo pode ocorrer com relação ao passivo, pois pode haver a possibilidade de pagamentos de multas, infrações fiscais, ações trabalhistas e, nesses casos, embora os passivos respectivos ainda não estejam devidamente constituídos juridicamente, é prudente fazer-se a provisão contábil.

1.3.7 Consistência

O contador deve ser consistente na escolha dos critérios para registrar e mensurar os eventos econômicos relevantes para a contabilidade. Uma vez adotado determinado critério, ele deve, se possível, ser utilizado ao longo de diversos períodos contábeis, facilitando, assim, a comparabilidade e a análise de tendências com base nos relatórios contábeis. Se, por exemplo, for adotado determinado critério para avaliação dos estoques quando das baixas por vendas, esse critério deve ser mantido o mais consistentemente possível durante outros períodos contábeis.

Essa convenção, no entanto, não deverá prejudicar a qualidade da informação contábil, pois, em diversas situações, é recomendável a utilização de critérios diferentes de um período para outro. Nesses casos, deve constar em nota explicativa a natureza da alteração e

quais foram as implicações no valor do patrimônio e no resultado empresarial decorrentes especificamente da mudança de critério.

1.3.8 Materialidade

Esta convenção limita a aplicação do princípio da competência, em casos bem específicos, orientando que o contador deve observar sempre a compatibilidade da necessidade e da utilidade da informação com relação ao custo incorrido para sua geração e formalização na contabilidade, ou seja, o contador deve registrar as operações à luz da relação custo *versus* benefício no que concerne à informação.

Podemos citar como exemplo os valores despendidos com aquisição de materiais de expediente. Embora não haja consumo imediato desses ativos (o consumo do recurso é o fato gerador da despesa), dados seus valores imateriais (nenhuma influência no resultado, pela antecipação do seu reconhecimento contábil), os valores devem ser contabilizados como despesas no momento da compra desses elementos, e não quando consumidos fisicamente.

O juízo de valor do profissional de contabilidade acerca da quantidade e da qualidade de informação a ser disponibilizada aos usuários é de vital importância para evitar informações desnecessárias (considerando sua irrelevância). Em contrapartida, não é recomendável prejudicar o nível adequado de informação pela omissão de valores pretensamente imateriais.

Vale ressaltar que, para definir a materialidade de uma informação, é preciso levar em consideração o porte da empresa. Em pequenos negócios, um valor de R\$ 500,00 pode ser significativo se o faturamento for de R\$ 30.000,00 por mês. Já esse mesmo valor para um negócio cujo faturamento seja de R\$ 1.000.000,00 por mês seria imaterial. O tratamento contábil de um valor dessa magnitude seria diferente, considerando a materialidade do valor para cada negócio.

Considerações finais

A contabilidade é um conhecimento dotado de características científicas, já que, entre outros atributos, explica fatos econômicos por meio de uma relação de causa e efeito. Como conhecimento científico, a contabilidade, na busca de um aprimoramento constante de suas técnicas e conceitos, é objeto cada vez mais frequente de estudos e pesquisas, notadamente quando se percebe que, em um mundo globalizado, as fronteiras entre países (nas áreas de comércio internacional e transações financeiras) se mostram frágeis em seus limites territoriais. Com o cenário internacional em franca mudança e evolução, era natural que as regras contábeis também se apresentassem mais próximas, com uma linguagem universal convergente, acompanhando a expansão e a sofisticação dos negócios internacionais. A adoção das regras internacionais (representadas pelos IFRS) em território brasileiro consolida essa opção, fortalecendo a contabilidade e aumentando sua importância no cenário econômico brasileiro.

O profissional envolvido com o estudo e a aplicação da contabilidade deve dominar os conceitos inerentes à teoria sobre reconhecimento e mensuração de eventos econômicos, pois esses são fundamentalmente os dois aspectos mais importantes para uma contabilidade que se pretende moderna, útil e acessível a qualquer usuário.

Ampliando seus conhecimentos

Para aprimorar sua compreensão e conhecimento, recomendamos a leitura dos textos a seguir, que são de grande objetividade e escritos com rigor técnico, porém de fácil compreensão e úteis para o aprofundamento no estudo do tema deste capítulo.

- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento contábil CPC 00 (R1)*. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. 2 dez. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 5 jun. 2019.

Esse pronunciamento contábil contempla toda a estrutura conceitual básica da contabilidade brasileira e está em sintonia com o conjunto das mais relevantes regras internacionais de contabilidade. Sua leitura é obrigatória para todos aqueles envolvidos com a ciência contábil e com a prática contábil nas empresas.

- IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da contabilidade*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Esse livro do professor Iudícibus aborda com bastante clareza e objetividade os fundamentos da teoria da contabilidade. Especificamente no capítulo 3, o autor faz uma abordagem técnica, porém de fácil compreensão, do tema postulados contábeis. Leitura imprescindível para a compreensão mais profunda desses conceitos.

Atividades

1. Após a leitura deste capítulo, escreva sobre a importância e o papel da estrutura conceitual básica da contabilidade brasileira.
2. Consolidando um período de considerável evolução nos conceitos da contabilidade, o Brasil aderiu à convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade. Qual é a importância dessa convergência para a prática contábil brasileira?

3. Entre as características da informação contábil consideradas de relevante importância, destaca-se aquela relativa à oportunidade. Escreva sobre essa característica.

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 5 jun. 2019.

BRASIL. Resolução n. 1.055, de 7 de outubro de 2005. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24 out. 2005. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>. Acesso em: 5 jun. 2019

BRASIL. Lei complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 13 jun. 2019.

BRASIL. Resolução n. 1.374, de 8 de dezembro de 2011. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 dez. 2011. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1374-2011.htm>. Acesso em: 5 jun. 2019.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento contábil CPC 00 (R1)*. Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. 2 dez. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 5 jun. 2019.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 1.055, de 7 de outubro de 2005. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24 out. 2005. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>. Acesso em: 13 jun. 2019.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 1.255, de 12 de dezembro de 2009. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 dez. 2009. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1255_2009.htm. Acesso em: 5 jun. 2019.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 1.418, de 5 de dezembro de 2012. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 dez. 2012. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao_cfc_1418_2012.htm. Acesso em: 13 jun. 2019.

FLORES, E.; BRAUNBECK, G.; CARVALHO, N. *Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018.

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

IUDÍCIBUS, S. de; LOPES, A. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, E.; LOPES, A. B. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

PEREZ JÚNIOR, J. H. *Contabilidade avançada: texto e testes com as respostas*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade avançada*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, J. L. dos; SCHMIDT, P.; FERNANDES, L. A.; MACHADO, N. P. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2007.

Escolas de pensamento contábil: história e evolução

Neste capítulo, vamos tratar do conceito de teoria da contabilidade e discorrer sobre as principais escolas de pensamento contábil que se destacaram ao longo da história. Uma escola de pensamento contábil contém uma série de conceitos que, segundo seus representantes e defensores, devem ser considerados ao se executar as técnicas contábeis. São proposições conceituais acerca do que seus autores consideram como a essência da contabilidade em cada época e região onde a escola se projetava.

Cada proposição concernente a certa escola era reflexo das concepções pessoais de doutrinadores e de grupos de estudiosos que se debruçavam sobre o conceito de *contabilidade*, seu papel na sociedade e o modo de aplicação de técnicas que levassem os comerciantes a obter o melhor conhecimento possível de seu negócio.

Descobre-se, por meio da análise do pensamento contábil e de sua evolução ao longo da história, que o conhecimento contábil, a despeito de divergências que existiram entre as escolas de contabilidade, constituiu, ao longo dos anos, um arcabouço conceitual determinante para atingirmos hoje um verdadeiro estado da arte da ciência contábil.

A contabilidade brasileira sempre foi reconhecida como uma das mais importantes técnicas do mundo por conta de ter acompanhado a evolução da economia. Embora o país tenha atravessado crises econômicas e enfrentado inflação em níveis elevados, nossa teoria contábil sempre se notabilizou por pesquisar e fomentar práticas que proporcionavam a geração de relatórios contábeis de utilidade aos

gestores. Digno de nota também é a contribuição dos nossos primeiros doutrinadores contábeis, como Frederico Herrmann Júnior, Antônio Lopes de Sá e Francisco D'Áuria, cujas ideias ainda são aplicáveis.

▶ Vídeo



2.1 Teoria da contabilidade: conceito e finalidade

Teoria da contabilidade é um conceito amplo e que requer uma relativa capacidade de abstração para que se possa defini-lo. Como a contabilidade é um conceito relativo ao reconhecimento, mensuração e divulgação de eventos econômicos que tem como objetivo produzir informações confiáveis para seus diversos tipos de usuários, a teoria que a sustenta deve permitir, por meio de seus enunciados, que a prática contábil seja executada de forma que atenda satisfatoriamente a esses usuários. Nesse sentido, seu estudo não deve estar distanciado do objetivo fundamental da ciência contábil, qual seja, compreender e divulgar os fenômenos econômicos que causam reflexos no patrimônio e no resultado das entidades. Niyama (2014) afirma que a teoria se manifesta por meio de uma linguagem e, em seu nível mais fundamental, sua estrutura é formada pelos relacionamentos dessa linguagem.

Para o ilustre doutrinador contábil, revela-se fundamental à construção de uma teoria a compreensão das regras por ela utilizadas, o significado dos seus conceitos, a ligação com o mundo real e o efeito dos seus elementos (palavras e símbolos) sobre os ouvintes, no caso, os usuários das demonstrações contábeis, sejam professores, estudantes, proprietários ou gestores de negócios.

Herrmann Júnior (1996), ao propor os conceitos de ciência e arte, afirma que a ciência procura investigar a natureza dos fatos e a compreensão, pelo raciocínio, da razão das coisas. Ao se referir à arte,

o autor defende que ela permite o estudo dos meios para que a ciência seja útil à humanidade, praticando-se os conceitos propostos.

Sendo assim, podemos considerar que, ao estudarmos a contabilidade como ciência, estamos, em teoria, propondo alternativas para práticas contábeis eficazes para o cumprimento do objetivo da contabilidade, que é a produção de informações úteis aos interessados.

Quando pretendemos conceituar teoria da contabilidade, é necessário previamente buscarmos o significado de dois vocábulos comumente utilizados nas referências à contabilidade: *ciência* e *técnica*, conceitos que comumente se confundem.

Para Santos e Schmidt (2008, p. 34), técnica é “um processo ordenado, isto é, segundo regras, de qualquer atividade humana”. A técnica, portanto, está ao alcance do homem comum, que, por meio de repetições empíricas, desenvolve-se para executá-la.

Herrmann Júnior contribui para a compreensão do papel da teoria da contabilidade quando afirma que ela “deve ser estudada, primeiro como sistema de conhecimentos a respeito dos fatos que lhe constituem o fundamento, e, depois, como conjunto de preceitos que permitem adaptá-los às conveniências humanas” (HERRMANN JÚNIOR, 1996, p. 22). Portanto, estuda-se a contabilidade como conhecimento científico, aplicando seus conceitos aos fenômenos econômicos da prática cotidiana.

Disso resulta que estudar os fundamentos da teoria da contabilidade é tarefa essencial, de modo que as técnicas sejam mais eficientes, em especial para a produção de relatórios e apontamentos que indiquem, sobre determinado empreendimento, o seu estado econômico atual e as possibilidades que se vislumbram sobre essa riqueza no futuro.

O conceito de ciência compreende o estudo sistemático de determinado objeto com propósitos claros e definidos, ou seja, a identificação do objeto sobre o qual serão aplicados conceitos

componentes de uma teoria é requisito essencial para o seu estudo. Após a definição do objeto, serão formuladas a concepção do problema a ser pesquisado e as respectivas hipóteses que sejam suficientes para que a pergunta formulada (problema descrito) seja adequadamente esclarecida.

Por fim, para a compreensão do conceito de teoria de contabilidade, também é prudente atentar para o conceito de teoria, que é

compreendida como a relação ordenada de fatos, sobre os quais haverá a proposição de conceitos, depois da qual serão estabelecidas classificações e correlações, bem como afirmadas generalizações; além disso, o processo envolve o estudo e a aplicação de princípios, leis, entre outros elementos. (LUZ, 2014, p. 9)

Nesse sentido, a teoria busca a explicação de fatos relevantes para o pesquisador, tornando o evento compreensível e apropriável pelo conhecimento teórico que busca explicá-lo.

A teoria da contabilidade se apresenta como uma proposição sobre a função da contabilidade, seus principais enunciados e sua utilidade, buscando sempre a compreensão dos efeitos econômicos dos fatos contábeis.

2.1.1 A contabilidade como ciência

O reconhecimento do conhecimento contábil como científico remonta ao século XV, pois essa época marca o período em que diversos estudos foram formulados justificando o caráter científico da contabilidade. Esse fato decorre de uma evolução natural e sistemática do pensamento contábil ao longo de muitos anos, por força de diversas teorias e escolas que convergiram para o reconhecimento da contabilidade como um conhecimento científico.

Para bem esclarecer, é necessário compreender o conceito de ciência, que etimologicamente deriva do latim *scientia*, “conhecimento” ou “saber”. Pressupõe um conhecimento adquirido por meio do estudo ou da prática, baseado em princípios que o sustentam.

O conhecimento científico, portanto, contrapõe-se ao conhecimento empírico, pois este é somente obtido pela observação e a repetição de uma prática, sem a sustentação da pesquisa científica. O empirismo pressupõe que os eventos se sucederão no presente como se deram no passado. Já a ciência se articula com um método científico, um encadeamento lógico e ordenado aplicado a eventos e processos, visando atingir um objetivo específico. É a aplicação da pesquisa científica a fim de que os eventos possam ser melhor conhecidos e os resultados possam ser melhorados.

Um objeto determinado de estudo é o requisito essencial para que a ciência possa aplicar todos seus enunciados e extrair um resultado satisfatório desse material de estudo. O objeto de estudos da ciência contábil é o patrimônio das entidades. Sá (1997, p. 44) afirma que “o campo de ação da contabilidade é a célula social e dentro dela o patrimônio, este como um conjunto de meios ou coisas que devem visar satisfazer as necessidades da aludida célula social, sob a ótica da eficácia”. Portanto, é sobre o patrimônio que a contabilidade aplicará todo seu conjunto de doutrinas, conceitos e metodologias para que possa ser controlado e estudado de forma a satisfazer as necessidades sociais.

O Quadro 1, a seguir, demonstra os requisitos essenciais para que um determinado conhecimento seja qualificado como científico, o que permite que seja conferida essa natureza ao conhecimento contábil.

Quadro 1 – Enquadramento da contabilidade como ciência

Requisitos lógicos necessários a uma ciência	Requisitos cumpridos pela contabilidade
Possuir um objeto ou matéria específica de estudos.	O patrimônio das aziendas ou células sociais é o objeto de estudos específico.

(Continua)

Requisitos lógicos necessários a uma ciência	Requisitos cumpridos pela contabilidade
Analisar o objeto sob um aspecto peculiar .	A eficácia ou satisfação das necessidades plenas das células sociais é o aspecto sob o qual a riqueza é observada.
Levantar hipóteses válidas .	Hipóteses sobre potencialidades do patrimônio , como as contingências, por exemplo, são frequentes.
Estudar os fenômenos com rigor analítico .	Análise de liquidez , análises de custos , análise de retorno de investimento etc.
Possuir métodos básicos de estudo do objeto.	Os métodos fenomenológico e indutivo axiomático são básicos.
Enunciar verdades de valor universal.	Exemplo: quanto maior for a velocidade do capital circulante, tanto menor a necessidade de capital próprio.
Permitir previsões .	Orçamentos financeiros, de custos, de lucros, entre outros, são usuais.
Acolher correntes doutrinárias .	Contismo, personalismo, controlismo, aziendalismo, patrimonialismo etc.
Possuir teorias próprias .	Teoria das aziendas e teoria do valor são algumas das muitas existentes.
Basear-se em conhecimentos de natureza tradicional conquistados.	Milenar é a acumulação do conhecimento contábil.
Prestar utilidade .	Aplica-se aos modelos de comportamento da riqueza para gestão empresarial e institucional à orientação de investimentos, ao controle orçamentário e fiscal etc.

No entendimento de Sá, conforme exposto no quadro anterior, não restam dúvidas de que a contabilidade deve ser compreendida como ciência, já que cumpre todos os requisitos essenciais para o enquadramento de determinado conhecimento como científico.

▶ Vídeo



2.2 Conhecimento contábil e sua evolução

A história da contabilidade remonta a épocas muito antigas: a necessidade que o homem sempre teve de controlar e acompanhar sua riqueza foi o motivo para que o conhecimento contábil acompanhasse, de certa forma, a própria história da humanidade. Iudícibus (2012) afirma que a noção intuitiva de conta (portanto, de contabilidade) é, talvez, tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*.

O desejo de cuidar daquilo que lhe pertence sempre esteve muito presente na vida do ser humano e intuitivamente o homem foi descobrindo formas de efetuar esse controle, sendo, portanto, natural considerarmos que a origem e evolução da contabilidade ocorre em função desse desejo e da necessidade de controle. Inicialmente feita de forma rudimentar, à medida que a sociedade evolui, a contabilidade também experimenta uma evolução significativa em suas técnicas de registro e controle do patrimônio, ou seja, da riqueza dos indivíduos.

Como o desejo de acumular riqueza é intrínseco ao indivíduo, com o tempo, esse patrimônio formado torna-se o objeto e a razão de ser da contabilidade, que, por meio de seus enunciados e técnicas, passa a ser cada vez mais utilizada como instrumento de registro, avaliação e controle do patrimônio. Sá afirma com propriedade que

“a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela” (SÁ, 1997, p. 15).

Podemos concluir, portanto, que a contabilidade se vincula à necessidade de registrar e controlar aquilo que o homem queria deixar como herança a seus descendentes (necessidade reforçada também pela proliferação de atividades comerciais), de forma que era importante, nesse caso, sistematizar o controle patrimonial.

História da civilização e marcos da contabilidade

Resumidamente, podemos traçar um paralelo entre a história da civilização e a evolução de controles, que mais tarde deram origem à contabilidade:

1. **Mundo antigo:** historicamente compreendido pelo tempo que vai das primeiras civilizações até o ano de 1202 da Era Cristã. Nesse ano, Leonardo Fibonacci escreve *Liber Abaci*.

2. **Idade Média:** intervalo de tempo que compreende 1202 até 1494, quando surge o escrito *Tractatus de Computis et Scripturis*, cujo autor, Frei Luca Pacioli, inclui um capítulo que trata de um sistema de contabilidade por partidas dobradas. Essa obra dá início à modernização da contabilidade. Em 1458, Benedetto Cotrugli lança a obra *Della mercatura et del mercante perfetto*, um marco na produção acadêmica da história da contabilidade.

3. **Idade Moderna:** tempo que vai de 1494 até o século XIX, quando outra obra promove uma evolução extraordinária do conhecimento contábil, agora com ênfase na administração da riqueza, não apenas em seu controle. A obra *La Contabilità Applicata alle*

Amministrazioni Private e Pubbliche (1840), de autoria de Francesco Villa, marca definitivamente a contabilidade como um conhecimento útil e necessário ao capitalista e a promove a um conhecimento científico.

A obra de Luca Pacioli teve, no curso da história do pensamento contábil, o condão de estabelecer uma divisão entre uma compreensão e prática de técnicas de registros um tanto rudimentares para uma nova concepção de registro contábil, utilizando-se sempre duas ou mais contas contábeis. É o extraordinário método das partidas dobradas, proposto na obra desse nobre frade franciscano, denominado *Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalita*, que traz, no *Tractatus XI*, o tema *particularis de computis et scripturis*. Publicado em 1494, enfatizou a teoria contábil do débito e do crédito, correspondente à teoria dos números positivos e negativos.

Considerado o pai da contabilidade, Luca Pacioli foi matemático, teólogo, contabilista, entre outras profissões e deixou um legado extraordinário à contabilidade contemporânea, pois foi pioneiro ao sistematizar e divulgar o método das partidas dobradas. Embora alguns assegurem que esse método já era utilizado na Itália, na região da Toscana, o mérito do Frei Pacioli foi torná-lo conhecido, proporcionar que sua prática fosse disseminada e praticada até hoje em todo o mundo. Santos e Schmidt, ao se referirem ao famoso frade, explicam que, “embora, para os iniciantes no conhecimento contábil, seja apresentado como o criador das partidas dobradas, Luca Pacioli foi, na verdade, o primeiro grande divulgador desse sistema contábil de registro” (SANTOS; SCHMIDT, 2008, p. 36).

Entretanto, o importante a se destacar é que a contribuição de Pacioli dá início à fase moderna da contabilidade, pois ele não somente sistematizou a contabilidade, como também contribuiu para que novas obras sobre o tema pudessem ser escritas.

2.2.1 Escolas e doutrina da contabilidade

O estudo das escolas e doutrina da contabilidade leva à compreensão do que é a contabilidade e sua evolução ao longo da história e causou discussões e controvérsias, tendo como sujeitos os grandes pensadores contábeis.

Herrmann Júnior (1996, p. 34) ensina que “definir é a operação que analisa a compreensão de uma ideia”. Definir contabilidade, portanto, não foi simples nem rápido, pois sua conceituação é cercada de incertezas. A contabilidade se filia ao direito ou à economia?

Diversas escolas de pensamento contábil, por meio de seus pensadores, propuseram-se a definir e enquadrar o conhecimento contábil. Uma **escola de pensamento contábil** é entendida como um conjunto relacionado de conceitos e proposições teóricas de diversas correntes de pensamento. Ao longo da história, diversos pensamentos se destacaram e os mais relevantes foram aqueles relacionados com o contismo, o personalismo, o controlismo, o aziendalismo e o patrimonialismo. Seus pensadores deixaram grandes contribuições acerca do conceito e papel da contabilidade e seus legados ainda hoje merecem destaque no estudo e na pesquisa contábil.

 Vídeo



2.3 Principais escolas de pensamento contábil

A seguir, vamos conhecer os aspectos mais relevantes das escolas de pensamento contábil que se sobressaíram ao longo dos anos. Seus principais doutrinadores souberam enquadrar o conhecimento contábil com tal maestria que seus preceitos são utilizados ainda hoje.

2.3.1 Contismo

Tendo a conta contábil como principal elemento norteador e objeto da contabilidade, a escola contista surgiu após a exposição,

por parte de Edmundo Degranges, da teoria das cinco contas, em 1795. O autor propôs uma divisão em (1) Mercadorias Gerais; (2) Caixa; (3) Contas a Receber; (4) Contas a Pagar; e (5) Lucros e Perdas. Para o funcionamento da teoria das cinco contas, era necessário que o comerciante abrisse uma conta para cada um dos objetos gerais, ou seja, dinheiro em caixa, recebíveis, mercadorias em estoques, obrigações a pagar e os lucros e perdas.

Para esse pensamento contábil, as contas, na verdade, representam o conjunto de débitos e créditos que uma pessoa tem em relação a outra. Todavia, a pouca aceitação do contismo deu-se pela simplificação de sua fundamentação científica, pois, para muitos doutrinadores da época, a conta não é causa, mas efeito ou instrumento que demonstra o componente de uma riqueza: desse modo, não mereceria ser qualificada como objeto de investigação científica.

2.3.2 Personalismo

No século XIX, o desenvolvimento da contabilidade entra em uma nova fase, na qual se destacam várias escolas de pensamento contábil. Inicia-se, segundo muitos doutrinadores, o período científico da contabilidade. Dentre elas, destaca-se a escola personalista, que teve como grande pensador o professor Francesco Marchi (1822-1871).

O personalismo se contrapunha à escola contista, pois dava maior destaque às pessoas (personagens) – como representativas de elementos patrimoniais –, não às contas, tidas como a essência da escola contista. Para os personalistas, as contas deveriam representar as relações de direitos e obrigações, sendo que o dever e o haver representavam os débitos (obrigação) e créditos (direito). Ou seja, essa escola tinha como fundamento as relações jurídicas entre gestores, proprietários e a riqueza – objeto da contabilidade.

Para Herrmann Júnior (1996), toda entidade tem um proprietário, embora este esteja dissociado da figura do administrador, que é o

responsável por todos os ativos e passivos. Segundo o autor, as contas deveriam ser classificadas em quatro grupos: (1) Consignatários; (2) Correspondentes; (3) Administradores; e (4) Proprietários. Com base nessa divisão, os elementos contábeis são discriminados em quatro grandes grupos:

1. Contas do proprietário.
2. Contas dos gerentes ou administradores.
3. Contas dos consignatários.
4. Contas dos correspondentes, cuja divisão previa a seguinte estrutura:
 - (a) contas patronais;
 - (b) contas dos agentes;
 - (c) contas pessoais ou dos correspondentes.

Luz ressalta que, para Giuseppe Cerboni (1827-1917), adepto da escola personalista, a compreensão do pensamento personalista deveria levar em conta seis “verdades” ou “axiomas”, que são os pressupostos fundamentais para a compreensão e aplicação dessa doutrina.

1º Axioma – A administração da *azienda* (riqueza) estará a cargo do proprietário, porém este deve estabelecer relações adequadas com agentes e correspondentes.

2º Axioma – É preciso distinguir o papel do proprietário e do administrador, embora possam se unir na mesma figura (proprietário administrador). Deve haver separação clara entre negócio e família.

3º Axioma – O papel do administrador é gerenciar o negócio, sem usar a riqueza para usufruir de benefícios pessoais.

4º Axioma – Para todo devedor corresponderá um credor e vice-versa.

5º Axioma – O proprietário, administrando ou não a *azienda*, é, de fato, credor da substância e devedor das passividades pertinentes àquela riqueza.

6º Axioma – A riqueza do proprietário (débito e crédito) varia conforme os lucros e perdas ou acréscimos e decréscimos de capital. (LUZ, 2014, p. 23)

Percebemos que as premissas que sustentam a escola personalista procuram ressaltar as figuras do proprietário e do administrador como agentes cujas ações devem buscar a eficácia da riqueza e a contabilidade deve servir como ferramenta de controle de suas ações.

2.3.3 Controlismo

A escola controlista foi considerada aquela que tratava primordialmente da contabilidade como a ciência do controle. Tendo como principal expoente o italiano Fabio Besta (1845-1922), esse pensamento contábil destacava que as três fases da administração de uma riqueza compreendiam a gestão econômica, a direção e o controle, sendo que haveria o controle antecedente, o controle concomitante e o conseqüente como funções da contabilidade.

O autor indicou como exemplos de controle antecedente os estatutos, contratos, regulamentos, inventários e outros elementos que caracterizavam a função contábil como um controle formal. Como funções do controle concomitante, indicou a divisão de trabalho e o controle sobre quem exerce as funções de autoridade, comando. Como controle conseqüente, indicou os documentos que serviam de suporte para os fatos contábeis, a escrituração contábil e a respectiva prestação de contas.

Nas proposições doutrinárias de Herrmann Júnior (1996), as funções da contabilidade abarcariam conceitos mais amplos do que propriamente aqueles relacionados com os registros dos fatos contábeis ou econômicos, pois ela deveria ser estudada e praticada também como um sistema de controles internos, visando assegurar não só a apreensão dos fatos, mas também proporcionar o seu controle econômico. Esse conceito de controle foi uma inovação à época, pois, até então, o controle contábil se resumia ao controle dos valores registrados nas contas contábeis e Herrmann Júnior, ao

propor uma ênfase no controle econômico, ressalta a importância da contabilidade como uma ferramenta de grande utilidade para a administração das riquezas.

Ao enunciar que a função da contabilidade era estudar e comunicar as leis do controle econômico, Herrmann Júnior traz uma enorme contribuição para a gestão do patrimônio, sendo que, sob o ponto de vista da aplicação prática da contabilidade, estavam incluídas a função de registro, mensuração e controle de fatos econômicos, um pensamento contábil inovador e mais abrangente do que imperava até então.

Modernamente, poderíamos concluir que a abordagem que os estudiosos adeptos do pensamento contábil controlista defendiam era semelhante ao que hoje estudamos e aplicamos como controladoria. Em resumo, era a ciência do controle econômico.

2.3.4 A moderna escola italiana (aziendalismo)

A escola aziendalista, cujos precursores foram Cerboni e Rossi, surge como forma de se estudar e compreender a empresa como objeto científico, pois sua complexidade extrapolava o conceito de patrimônio.

Cerboni e Rossi, por meio de seus estudos e proposições, contribuíram enormemente para o estudo dos denominados “fenômenos aziendais”, o que serviu para que a contabilidade pudesse ser vista à época como um conhecimento de maior relevo que estudava as relações de causas e efeitos dos fenômenos econômicos.

Nesse sentido, Herrmann Júnior (1996, p. 47) assevera que:

a contabilidade estuda os fenômenos aziendais, indaga e expõe ordenadamente as normas que devem ser seguidas para a sua demonstração, a fim de serem postos em evidência todos os aspectos que podem ser úteis à ação administrativa, de modo que esta possa desenvolver-se segundo as regras consideradas mais eficazes para o consentimento dos fins para os quais a azienda se constituiu e é conduzida.

No início do século XX, Gino Zappa (1879-1960) propõe que a contabilidade deveria ser estudada como um conhecimento científico cujo objetivo seria o de estudar os aspectos econômicos relacionados à azienda (riqueza), no que se concebe como economia aziendal. Para Santos e Schmidt (2008), a evolução da contabilidade italiana inicia-se com Fibonacci e se encerra com Gino Zappa – esse fato já nos dá uma ideia da importância da escola aziendalista.

Na lição de Sá, azienda “é a célula social onde o homem desenvolve atividade para satisfação de suas necessidades” (SÁ, 1997, p. 97). Azienda, portanto, é um conceito mais amplo que patrimônio, pois compreende uma combinação de elementos humanos e materiais. Célula social significa um agrupamento de recursos visando à satisfação de uma necessidade independentemente desses recursos serem objetos de reconhecimento contábil. Modernamente, poderíamos considerar azienda como um complexo de recursos à disposição do empreendimento, como o capital intelectual, a tecnologia, a marca e o patrimônio contábil.

Nesse sentido, é oportuno destacar as peculiaridades que diferenciam azienda e patrimônio. Azienda compreende um conjunto ordenado de bens e pessoas que serão utilizados para a realização dos fins sociais da entidade e patrimônio é o conjunto de meios reconhecidos pela contabilidade para execução da atividade empresarial. Percebemos que o conceito de azienda está mais próximo da administração e da economia, enquanto o patrimônio é um conjunto de recursos com vínculo direto com a ciência contábil.

2.3.5 Patrimonialismo

A escola patrimonialista conceitua a contabilidade como a ciência que estuda a riqueza patrimonial à disposição dos proprietários, fixando seus estudos nos aspectos da estática patrimonial, bem como nos seus aspectos dinâmicos. Nesse sentido, essa escola

destaca como finalidade da contabilidade estudar o patrimônio e suas variações, seja no resultado (renda), seja nos fluxos de caixa. A aplicação de índices sobre os componentes patrimoniais e de fluxos é um fator de grande importância para que o proprietário possa estudar e acompanhar a evolução de sua riqueza.

Vincenzo Masi (1893-1977), precursor desse pensamento contábil, propõe o patrimônio como objeto da contabilidade, tanto no seu aspecto estático quanto no aspecto dinâmico. A escola patrimonialista assegura o estudo e o exame da composição do patrimônio, sua estrutura e variações (MASI *apud* SÁ, 1997). A contabilidade, de fato, sempre estudou o patrimônio, mas suas indagações se limitavam, no campo teórico, primeiramente aos estudos dos instrumentos de levantamento patrimonial e, posteriormente, aos estudos do objeto de tais levantamentos.

Masi considerava que o aspecto qualitativo do patrimônio também se apresentava com relevância e, portanto, mereceria destaque pela contabilidade, que enfatizava o aspecto quantitativo. Para o pensador contábil, os dois aspectos deveriam ser destacados cumulativamente.

No Brasil, no início do século XX, alguns doutrinadores se destacaram como defensores da escola patrimonialista, como Francisco D'Áuria (1884-1958), que, em 1929, divulgou suas concepções patrimonialistas no trabalho *Tendências positivas em contabilidade*, ressaltando que a contabilidade deveria direcionar seus estudos para o controle da administração econômica. D'Áuria inspirou outros ilustres patrimonialistas brasileiros, como Frederico Herrmann Júnior, Hilário Franco, Alberto Almada Rodrigues, Américo Matheus Florentino e Olívio Kooliver.

Herrmann Júnior (1996, p. 49), influenciado inicialmente pelos conceitos da escola aziendalista, considerou que o patrimônio deveria ser o objeto da contabilidade, afirmando que:

O patrimônio é uma grandeza real, cuja constituição íntima deve ser conhecida, e que se transforma e evolui sob o influxo da atividade humana. O capital representado pela riqueza acumulada deve ser conservado e renovado para manter sua utilidade potencial. Considerado sob o ponto de vista da economia aziendal, o capital não se constitui de certo bem representativo. Sua expressão resulta da utilidade que todos os bens possuídos por um indivíduo, ou por uma união de indivíduos, têm como elementos de consumo ou instrumentos de produção de outras utilidades. Neste processo evolutivo a *constante convencional* é a medida monetária e, por conseguinte, o movimento consiste fundamentalmente numa procura de recursos financeiros a serem aplicados em bens destinados à circulação, mediante um acréscimo de utilidade a ser distribuído sob a forma de réditos entre os agentes da produção econômica.

Similarmente, o professor Hilário Franco, por ocasião do V Congresso Brasileiro de Contabilidade (SÁ, 1997), asseverou que a contabilidade deveria se ocupar precipuamente do estudo e da investigação das causas dos fenômenos econômicos que afetam o patrimônio.

Ressaltamos que os elementos que constituem o patrimônio também são objetos de outras ciências – porém, considerados em seu conjunto, constituem-se objeto da contabilidade.

2.3.6 A contabilidade no século XXI

Com a adoção das concepções da escola patrimonialista no Brasil e com a ascensão das grandes corporações norte-americanas, o Brasil se alinhou, a partir da década de 1960, aos ditames dessa escola. Em 1976, o Brasil optou por harmonizar suas regras contábeis de reconhecimento e mensuração contábeis à legislação norte-americana de contabilidade, por meio da aprovação da Lei n. 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações. A mudança foi deveras significativa, pois nosso regulamento anterior datava de 1940, fundamentado no Decreto n. 2.627/40, de inspiração normativa e conceitual da escola europeia de contabilidade.

A influência norte-americana acarretou a internalização de regras de registro e mensuração de eventos econômicos, que sofreu certo arrefecimento a partir de 2005, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão encarregado do estudo e posterior proposição de adaptação das regras internacionais de contabilidade à estrutura contábil brasileira. Essa política de convergência das regras brasileiras de contabilidade às regras internacionais se formaliza com a promulgação da Lei n. 11.638 (BRASIL, 2007) e, posteriormente, da Lei n. 11.941 (BRASIL, 2009), que oficialmente alteraram a legislação contábil brasileira, mais precisamente contida na Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), permitindo a adesão do Brasil às normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS). Embora filosoficamente possa ser considerado próximo do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão americano de normatização contábil, ambas as instituições se diferenciam em detalhes.

Considerações finais

A contabilidade passou por diversos estágios ao longo de sua história. Cada corrente de pensamento contábil que se ocupou de seu estudo e aplicação contribuiu, em menor ou maior grau, para sua evolução e fortalecimento.

Iniciado, talvez, com o pensamento racional e metódico de Luca Pacioli e seu tratado relativo ao mecanismo de escrituração, a contabilidade evoluiu e se estabeleceu como o melhor mecanismo de controle e análise racional de uma riqueza. Todos os pensadores, em menor ou maior grau, deixaram um legado para que pudéssemos atualmente olhar a contabilidade como de fundamental importância para a sociedade.

Ampliando seus conhecimentos

Para um aprofundamento dos conceitos expostos neste capítulo, recomendamos a leitura dos capítulos das seguintes obras:

- SÁ, A. L. *História geral e das doutrinas de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

O capítulo 7 desse livro aborda amplamente o tema das escolas de pensamento contábil, destacando os aspectos mais importantes sobre as escolas e as doutrinas de contabilidade. O professor Lopes de Sá, um erudito no trato do assunto, escreve em linguagem científica, porém compreensível, de modo que o texto merece leitura.

- SANTOS, J. L. dos. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2015. No capítulo 1, o professor José Luiz dos Santos, pesquisador de relevo na área contábil, escreve um texto que aprofunda o tema destacado neste capítulo. Vale a leitura!

Atividades

1. O conhecimento contábil é enquadrado como científico, pois cumpre os requisitos para tal classificação. Dentre esses requisitos, está aquele relacionado ao objeto de estudo da contabilidade. Explique a relação entre o patrimônio e a contabilidade.
2. Explique o conceito de teoria da contabilidade.
3. Ao longo da história da evolução da contabilidade, diversas escolas de pensamento contábil se destacaram, sendo que uma das principais foi a escola contista. Escreva sobre o que se fundamentava esse pensamento contábil.

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 5 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF: 28 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

HERRMANN JÚNIOR, F. *Contabilidade superior*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.

LUZ, E. E. *Teoria da contabilidade*. Curitiba: Intersaberes, 2014.

NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.

SÁ, A. L. de. *História geral e das doutrinas de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, J. L. dos.; SCHMIDT, P. *História da contabilidade: foco nos grandes pensadores*. São Paulo: Atlas, 2008.

Teoria contratual da firma e teoria da agência

Neste capítulo, serão abordados temas de extrema importância para a compreensão do papel da teoria da contabilidade no que diz respeito à formulação de conceitos de reconhecimento, mensuração e divulgação de eventos econômicos. Serão apresentados aspectos relativos à teoria contratual da firma e ao papel da contabilidade como elemento essencial no desenvolvimento e implementação de níveis de governança capazes de reduzir o risco de determinados contratantes que se relacionam com a entidade objeto da contabilidade. Outro tema de relevância a ser abordado será a denominada *assimetria da informação*, que poderá ser reduzida se maiores forem os níveis de evidenciação contábil utilizados pelas organizações.

▶ Vídeo



3.1 Teoria contratual da firma

Pela perspectiva da teoria contratual da firma (ou simplesmente *teoria dos contratos*), a empresa é visualizada como um conjunto de contratos, explícitos (formais) ou implícitos. Os contratantes que participam dessa rede de contratos investem recursos no negócio e esperam receber algo em troca. Os fornecedores fornecem as mercadorias e recebem o valor; os acionistas contribuem com o capital e esperam receber a devida remuneração (dividendos); os administradores contribuem com seu trabalho e são remunerados. Em resumo, clientes, governo e outros interessados interagem com a sociedade a fim de obter a devida contrapartida. Lopes e Martins (2005, p. 33) alertam que, “se uma das partes não está satisfeita

com os termos de seu contrato, ou com sua execução, as atividades da empresa podem ser prejudicadas e até mesmo interrompidas”. Podemos afirmar, portanto, que a eficiência e eficácia da empresa é dependente de certo equilíbrio contratual – qualquer desequilíbrio pode resultar em problemas até para a continuidade do negócio.

Neste ponto, surge a pergunta: qual é o papel da contabilidade na teoria contratual da firma? Cabe lembrar que os participantes dessa rede de contratos têm interesses fundamentalmente econômicos e buscam se apropriar de recursos financeiros para aumentar sua riqueza. Em um primeiro momento, todos apresentam interesses comuns. Quanto mais eficiente e eficaz for a firma, melhor para todos os contratantes.

Cada parte atua em um cenário de informação imperfeita, ou seja, as condições (regras do jogo) são claras, porém um contratante não conhece nem domina todas as ações dos demais. O acionista, ao aplicar seus recursos, sabe os seus direitos e acompanha o investimento de seu capital por parte da firma (ou deveria acompanhar), mas não controla as ações dos administradores. Na teoria contratual da firma, o papel da contabilidade é servir como meio de produção de informações financeiras para esclarecer aos contratantes os aspectos financeiros gerados pelos contratos.

Contabilidade e coordenação de contratos

Podemos elencar cinco funções que devem ser exercidas pela contabilidade para a coordenação dos vários contratos:

1. Mensurar a contribuição de cada um dos participantes nos contratos.
2. Mensurar a fatia a que cada um dos participantes tem direito no resultado da empresa.

3. Informar os participantes a respeito do grau de sucesso no cumprimento dos contratos.
 4. Distribuir informação para todos os potenciais participantes em contratos com a empresa para manter a liquidez dos seus fatores de produção.
 5. Distribuir informação como conhecimento comum para reduzir o custo de negociação dos contratos.
(LOPES; MARTINS, 2005, p. 33)
-
-

Nota-se a relevância da contabilidade para a teoria contratual da firma, pois somente ela poderá elaborar relatórios contábeis que permitam aos contratantes o controle e a mensuração dos recursos envolvidos nos contratos.

 Vídeo



3.2 Teoria da agência

Antes de as grandes corporações surgirem e se fortalecerem com a intensa globalização, os mercados eram mais fechados e as empresas atendiam localmente seus clientes, de modo que não era difícil o proprietário exercer controle direto sobre todas as atividades e partes dos negócios.

A vontade do proprietário era manifestada e seu controle exercido diretamente sobre as ações executadas na condução do negócio. Essa era a teoria econômica clássica da firma e, segundo Lopes e Martins (2005), empresas que possuíam um único dono, que também atuava como gestor, eram a base dessa teoria. Ainda segundo os autores, a teoria da agência rompe com esse paradigma, ao considerar que podem ocorrer conflitos entre os vários interessados nas atividades da firma.

Quando o proprietário é o único gestor, não existem conflitos de interesses, entretanto, como na grande maioria dos empreendimentos

existem as figuras distintas do proprietário e do agente (aquele que exerce o papel de gestor e está distante do proprietário), surge o denominado *conflito de agência*. Lopes e Martins (2005, p. 28) afirmam que “o surgimento da corporação moderna com propriedade separada da gestão criou a possibilidade para que conflitos de interesse pudessem surgir entre acionistas e administradores e mesmo entre os próprios administradores de diferentes níveis”.

Mais do que compreender a teoria da agência, é necessário ao contador o entendimento da relação dessa teoria com a ciência contábil. Em grande parte das empresas, há uma clara distinção entre propriedade e controle, tendo em vista que não é possível ao proprietário acompanhar todas as ações no momento e no local em que essas são efetivadas, muito menos tomá-las pessoalmente. A delegação de responsabilidade, como destacado anteriormente, por vezes, pode suscitar conflitos de interesses entre os indivíduos.

A teoria da agência é uma base teórica que procura analisar as relações entre os participantes de um empreendimento em que existe delegação, procurando dirimir os conflitos. O denominado *conflito de agência* se estabelece quando os agentes executam ações que os beneficiam, mas que podem causar prejuízos à firma. Ao priorizarem seus interesses pessoais em detrimento dos interesses do negócio, invariavelmente, comprometem a performance financeira da entidade.

Um dos casos mais emblemáticos das consequências nefastas do conflito de agência foi o ocorrido com uma das maiores empresas americanas, a WorldCom. À época dos fatos, a empresa era a segunda maior provedora de serviços de telefonia de longa distância e de dados nos Estados Unidos. Fundada em 1979, cresceu por meio de aquisições e fusões com outras companhias.

A empresa foi objeto de irregularidades contábeis descobertas durante uma auditoria interna, que resultou na demissão do diretor financeiro e fez com que as ações da empresa despencassem 76%.

Uma dessas irregularidades consistia na contabilização como ativo imobilizado de gastos com materiais que tinham a essência de uma despesa. Essa política contábil fazia com que os lucros ficassem maiores que seus valores reais, pois retardava o impacto das despesas no resultado operacional.

No caso da WorldCom, os agentes (diretores, mais precisamente) agiram com a deliberada intenção de obter benefícios econômicos impróprios, inflando indevidamente o resultado da empresa com vistas à valorização das ações, já que as possuíam. Lopes e Martins (2005, p. 30) destacam que “na realidade empresarial, o conflito de agência se manifesta sobre uma base bem mais ampla de agentes econômicos”. Os renomados doutrinadores da ciência contábil concluem que, em vista da amplitude em que normalmente ocorrem os problemas derivados dos conflitos de interesses, eles devem ser considerados na discussão da teoria contábil.

Outro caso clássico de conflito de interesses foi o da Eron, em que interesses individuais dos agentes, mais uma vez, se sobrepuseram aos interesses da corporação. A Eron se destacava como sétima maior empresa dos Estados Unidos e uma das maiores empresas de energia do mundo e mantinha participações em algumas empresas brasileiras. Fundada em 1985, experimentou um crescimento extraordinário, permitindo que se qualificasse como a sétima maior empresa norte-americana. Porém os lucros eram fraudados por meio de subterfúgios contábeis e os executivos cometiam as fraudes para obter ganhos com suas ações da empresa. Houve, inclusive, o conluio com a empresa de auditoria responsável.

Conforme amplamente noticiado, no ano de 2001, quando se tornou pública a sua situação, foi bastante questionado o posicionamento da empresa responsável pela auditoria das demonstrações contábeis da Enron, pois ela teria a obrigação de, por meio de pareceres, informar ao mercado os riscos a que a Eron submetia todos aqueles que contratavam com a empresa.

Nesse caso, estava envolvida a empresa responsável, há quase 10 anos, pela auditoria das demonstrações contábeis da Eron. Os administradores usurparam dos seus poderes, afastando do cotidiano empresarial os acionistas minoritários, dando controle total ao principal executivo. Ao analisar o episódio da Enron, fica claro que, quando há o envolvimento da cúpula da empresa e, nesse caso, da auditoria externa, é muito difícil evitar ou até mesmo reduzir o conflito de interesses.

▶ Vídeo



3.3 O papel da informação contábil

A informação contábil exerce uma função extremamente relevante tanto na teoria contratual da firma como na teoria da agência e não poderia ser diferente, pois seu papel é reduzir as incertezas nas decisões econômicas, bem como proporcionar um conhecimento mínimo a todos os agentes envolvidos na gestão econômica de contratos. Niyama (2014, p. 183) destaca que “a informação contábil tem por objetivo fornecer subsídio aos seus usuários para confirmarem ou alterarem uma decisão de melhor alocação de seus ativos”. Quanto melhor a qualidade da informação, mais segurança terá aquele que tomará a decisão.

A teoria da contabilidade está vinculada à teoria contratual da firma no pressuposto de que promove sistematicamente o estudo e a pesquisa sobre como qualificar a informação contábil e, conseqüentemente, aprimorar a forma e o conteúdo dos relatórios contábeis. Corroborando com essa premissa, Niyama (2014, p. 183) ensina que “a teoria da contabilidade tem avançado no sentido de determinar a qualidade da informação contábil, o que tem sido um grande desafio”. A utilidade da informação contábil é medida também pelo grau de utilização que oferece aos seus usuários, tanto internos quanto externos.

Na medida em que a informação elaborada e informada pela contábil é compreensível (possibilitando seu entendimento e utilização pelos usuários), relevante (contribui efetivamente para influenciar as decisões econômicas), confiável (representa o mais fielmente possível o evento) e comparável (proporciona a comparação de desempenhos de períodos diversos), podemos considerar que cumpre adequadamente seu papel com conteúdo adequado dos modelos de mensuração e decisão.

Desse modo, a contabilidade diminui a denominada *assimetria da informação*. A informação simétrica é aquela que está disponível a cada um, na mesma forma e conteúdo, mas o certo é que não haverá simetria da informação (informação igual para todos os contratantes), pois cada participante tem acesso a um conjunto de informações. Não seria lógico, por exemplo, os fornecedores terem acesso aos planos e orçamentos, pois tratam-se de questões estratégicas. Essas informações têm uso restrito por parte da gestão da empresa. O acionista poderá ter mais informações que os emprestadores de capital (instituições financeiras), porém, provavelmente, não as terá no mesmo grau de qualidade e amplitude que os diretores executivos.

Lopes e Martins (2005, p. 30) destacam que “o mundo real opera com grandes diferenças informacionais entre os agentes. Essas diferenças, inclusive, estão no cerne do surgimento da contabilidade”. Concluímos, então, que cabe à contabilidade a produção de relatórios que sejam disponibilizados a todos para que tenham acesso a um conjunto mínimo de informações referentes à posição financeira do patrimônio (Balanço Patrimonial), à geração de lucros (Demonstração do Resultado do Exercício), à geração de caixa (Fluxo de Caixa) e a outros relatórios contábeis públicos. Quanto maior o conhecimento contábil por parte dos agentes e quanto maior seu interesse na informação, maior será a possibilidade de que obtenham ganhos nesses contratos.

É necessário lembrar que a teoria da agência se caracteriza, entre outros, pelo conflito entre proprietário (sócios e acionistas) e administradores: a clássica dicotomia entre controle e propriedade. Os administradores, para salvaguardar os investimentos futuros, preferem reter os lucros na empresa, ao passo que os acionistas e sócios desejam que os lucros sejam distribuídos na forma de dividendos. É um clássico conflito de interesses, porém sem a vontade de uma parte de se beneficiar individualmente.

Santos (2007) destaca que os principais custos de agências são:

1. Custos com implantação de mecanismo de controle.
2. Custos de monitoramento pelo principal relacionado com o pagamento de dividendos e obrigações fiscais e trabalhistas em dia e manutenção de capital. Todas essas questões são controladas pelo credor, que quer que a empresa possua sempre capacidade de pagamento para os empréstimos realizados.
3. Custos de falência e reorganização.

É interessante notar que o custo de agência é um inibidor do controle que o proprietário poderá exercer sobre os agentes (administradores), porém sempre haverá um benefício atrelado a esse custo, e essa análise do custo *versus* benefício deve nortear sempre a definição de políticas de controle contábil.

A contabilidade pode e deve auxiliar na redução dos custos de agência, pois, por meio das informações constantes nos relatórios contábeis, a empresa sinaliza ao mercado suas práticas contábeis e de governança, o que facilitará a entrada de capitais e financiamento do negócio. A redução da assimetria informacional, que decorre das informações financeiras de qualidade, promove a redução no custo dos instrumentos financeiros e patrimoniais necessários para investimento e crescimento do empreendimento.

Flores, Braunbeck e Carvalho (2018) destacam quatro papéis que a contabilidade pode exercer na sociedade:

1. **Máquina de respostas:** sistema de informação que cria a informação.
2. **Máquina de aprendizado:** a contabilidade subsidia a análise do usuário.
3. **Máquina de munição:** promove e legitima os interesses particulares das partes interessadas.
4. **Máquina de racionalização:** legitima as decisões já tomadas e contextualiza as informações necessárias para determinadas ações no passado.

À medida que as regras contábeis se aprimoram, ou seja, que atingem um grau de confiabilidade e utilidade maior para os interessados, maior será o impacto positivo da contabilidade nas decisões econômicas e na redução do custo de agência.

Considerações finais

A teoria contratual da firma entende a empresa como uma série de contratos cujos titulares (contratantes) se relacionam com a entidade, visando a obtenção de benefícios, em regra, econômicos. Cada contratante tem seu interesse particular, porém os interesses de todos devem ser convergentes para direcionar o empreendimento a maiores e melhores ganhos econômicos. Por parte da empresa, é salutar que se busque sempre a melhor negociação com cada um dos contratantes, porém estes têm como objetivos também a potencialização dos seus benefícios individuais. Nessa relação negocial/contratual, há vantagens para os contratantes, que têm melhores informações à sua disposição.

Se na relação contratual estiverem os administradores e acionistas, poderá ocorrer de aqueles agirem em benefício próprio, aumentando seus ganhos individuais e reduzindo os ganhos para o acionista. Surge aí o conflito de agência. A teoria da agência trata da relação, portanto, do agente (administrador) e do proprietário (acionista).

Uma maneira de dirimir o conflito de agência é estabelecer um sistema de informações e controle que permita ao proprietário saber, a todo o momento, a situação econômica e financeira do negócio. Com maior transparência e qualidade da informação, é assegurada também a redução da assimetria informacional. A assimetria da informação decorre das diferenças entre as informações recebidas pelos diversos grupos de contratantes que se relacionam com o negócio. Quanto menor a assimetria, maior a possibilidade de o contratante receber informações úteis para suas análises e decisões com consequências econômicas.

Ampliando seus conhecimentos

Para se aprofundar nos assuntos tratados neste capítulo, recomendamos a leitura dos seguintes textos:

- FLORES, E.; BRAUNBECK, G.; CARVALHO, N. *Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018.

O capítulo 2 desse livro destaca o papel da informação contábil, suas características e vinculação com a gestão de negócios. Aborda também a assimetria da informação, cuja importância nas decisões econômicas é sempre digna de destaque. Texto fácil e esclarecedor sobre o assunto. Vale a leitura!

- LOPES, A. B.; MARTINS, E. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

O capítulo 2 é um extraordinário texto cujo conteúdo reflete o pensamento de duas das maiores autoridades no assunto no Brasil. Aborda o conceito e aspectos fundamentais da teoria contratual da firma, dos conflitos de agência e da relevância da contabilidade na gestão e controle desses aspectos que são inerentes à gestão empresarial.

- WORLDCOM é acusada de fraude bilionária. 26 jun. 2002. *ItMidia*. Disponível em: <https://itmidia.com/idgnoticia2006-05-071263437940/>. Acesso em: 8 jun. 2019.
Para saber mais sobre o caso de conflito de agência ocorrido na empresa americana WorldCom, acesse o *site*.

Atividades

1. Qual é o papel fundamental da informação contábil de qualidade?
2. Como poderíamos reduzir o risco inerente ao conflito de agência?
3. O que caracteriza uma informação assimétrica?

Referências

- FLORES, E.; BRAUNBECK, G.; CARVALHO, N. *Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018.
- LOPES, A. B.; MARTINS, E. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005
- NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.
- SANTOS, J. L. *et al. Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2007.

Aspectos ambientais e comportamentais da contabilidade

Neste capítulo, serão abordados assuntos que se revelam imprescindíveis para a compreensão da contabilidade como um conhecimento útil às demandas que surgem por parte dos interessados. Ao abordarmos o papel da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial, bem como ao discorrermos sobre os aspectos ambientais e comportamentais que a cercam, estamos reconhecendo a qualidade de ciência social aplicada ao conhecimento contábil. Como ciência social, é papel da contabilidade evoluir sempre na sua função de informar à sociedade a situação financeira do patrimônio das entidades. Os temas abordados neste capítulo auxiliam nesse processo, pois representam possibilidades de se qualificar a informação contábil, empregando conceitos que a tornam mais ampla e sofisticada em termos de informação.

 Vídeo



4.1 Contabilidade gerencial e financeira: conceitos e objetivos

O propósito da informação contábil é permitir que os responsáveis por decisões que têm impacto econômico tenham a condição de analisar as diversas alternativas à sua disposição. As melhores condições para a decisão vão depender da qualidade da informação recebida. Nesse sentido, a contabilidade financeira e a gerencial possuem a mesma finalidade, qual seja, subsidiar as decisões econômicas, mas elas cumprem essa finalidade

de formas diferentes, a depender de um conjunto de variáveis. É isso que vamos apresentar nos próximos tópicos.

4.1.1 Conceito e objetivo da contabilidade financeira

O conceito de contabilidade financeira está relacionado com sua função de preparação e divulgação de informações financeiras para os usuários externos à empresa, ou seja, aqueles contratantes com a sociedade que não fazem parte da sua gestão. Por ser considerada uma ciência social, podemos afirmar que sua função é efetuar a captação, o reconhecimento, o resumo e a análise de todos os fatos econômicos ocorridos em determinado período.

A captação dos dados dá-se via recepção pelo sistema contábil dos fatos ocorridos e que tenham uma consequência econômica no patrimônio ou no resultado da entidade. O resumo refere-se aos relatórios que são disponibilizados aos usuários, após o reconhecimento contábil (lançamento) das operações.

A contabilidade financeira, por força do disposto no art. 176 da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), Lei das Sociedades por Ações, deve elaborar, ao fim de exercício social, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- Balanço Patrimonial.
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.
- Demonstração do Resultado do Exercício.
- Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Dispõe ainda o inciso V da referida lei que, se companhia aberta, deverá elaborar a Demonstração do Valor Adicionado. Portanto, a contabilidade financeira tem como uma de suas características a elaboração de informações que comporão relatórios considerados obrigatórios pela lei, que estabelece igualmente a estrutura e composição desses relatórios. Essa padronização é necessária,

porque as informações produzidas e distribuídas pela contabilidade financeira serão utilizadas e servirão como apoio às decisões de usuários em geral, ou seja, pessoas que estão distantes da sociedade e que decidirão tendo como modelo de decisão apenas os relatórios contábeis. Por essa razão, a empresa deve assegurar um nível ótimo de confiabilidade nos relatórios financeiros, elaborados a partir de padrões definidos pela legislação e normas técnicas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

O objetivo da contabilidade financeira é produzir informações financeiras por meio do reconhecimento dos fatos econômicos ocorridos e reportá-las em relatórios contábeis de acordo com os padrões de registro, mensuração e divulgação definidos pelas normas contábeis, incluindo a lei societária (Lei n. 6.404/76) e as normas e procedimentos emanados dos órgãos de classe contábil. O objetivo será cumprido quando os usuários tiveram acesso ao conjunto de informações financeiras que deverão estar contempladas nos relatórios previstos.

É importante destacar que as técnicas de contabilidade aplicam-se a todas as entidades que necessitem de informações acerca de sua situação econômica e financeira, independentemente de porte, tipo de atividade e regime tributário a que estiver sujeito a entidade.

4.1.2 Contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial apresenta uma série de características que lhes são próprias e a distingue da contabilidade financeira. No entanto, é importante destacar que as duas perspectivas contábeis devem coexistir nas empresas, pois são complementares e imprescindíveis. Neste momento, abordaremos o surgimento da contabilidade gerencial e, posteriormente, seu conceito.

Podemos dizer que a concepção de contabilidade gerencial é tão remota quanto o desejo do homem de controlar seu patrimônio, porém é no fim do século XIX, início do século XX, nos Estados

Unidos, que percebemos uma preocupação das corporações com medições e controles para fins gerenciais. O professor Alvaro Ricardino (2005) afirma que é difícil precisar quem criou a expressão *management accounting*, ou contabilidade gerencial, embora o termo possa ter tido seu início e posterior desenvolvimento a partir da Segunda Guerra Mundial. Nessa época, teve início o fornecimento, para fins gerenciais, de informações estatísticas para propósitos de planejamento, decisão e controle, mas Johnson e Kaplan (1996, p. 27) trazem essa perspectiva quando afirmam que “a contabilidade gerencial surgiu pela primeira vez nos Estados Unidos, quando as organizações comerciais, em vez de dependerem dos mercados externos para trocas econômicas diretas, passaram a conduzir trocas econômicas internas”.

Para Padoveze (2010, p. 41),

o campo da atividade organizacional abarcado pela contabilidade gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis.

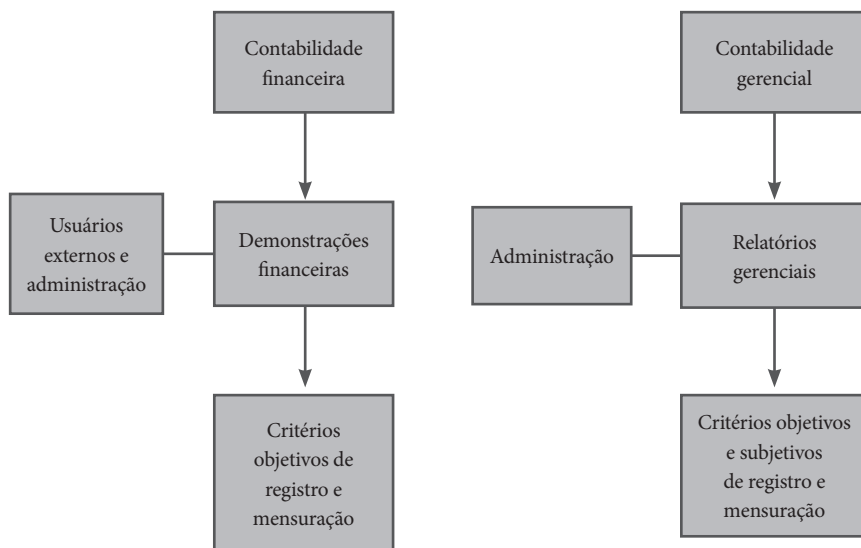
- Estágio 1 – antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio 2 – por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- Estágio 3 – por volta de 1985, a atenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos;
- Estágio 4 – por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor através do uso de tecnologias tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

Observe que a ideia da contabilidade gerencial como criadora de valor para o negócio iniciou-se a partir do momento em que a tecnologia da informação possibilitou a mensuração e o controle de variáveis que até então eram de difícil – para não se dizer impossível – mensuração e controle, tais como processos, clientes, tecnologia de produção etc.

No que diz respeito ao conceito de contabilidade gerencial, esta se caracteriza como um enfoque especial com relação ao reconhecimento e mensuração de eventos que, regra geral, já são objetos de reconhecimento pela contabilidade financeira. A abordagem gerencial da contabilidade tem uma preocupação central com a utilidade da informação contábil para as decisões tomadas pelos executivos.

A construção e divulgação para o público interno da organização (pessoas encarregadas da análise e consequente escolha de alternativas) de informações que sejam efetivamente úteis como apoio aos gestores é um propósito fundamental da contabilidade gerencial, mas para isso é imprescindível que o sistema contábil da organização permita a estruturação de informações gerenciais, que se diferenciam substancialmente em muitos aspectos da informação contábil tradicional. Diversos autores, notadamente americanos (berço da contabilidade gerencial), como Kaplan, Li, Fess, Warren e Reeve, ao discorrerem sobre o tema, destacaram que essa abordagem se constitui em um processo de identificação, mensuração, divulgação e análise de eventos econômicos, diferenciando-na da contabilidade financeira. Outro aspecto em comum ressaltado pelos pesquisadores está relacionado com a sua utilidade para as decisões econômicas e a importância para a alta administração da empresa.

Veja, na Figura 1, como podemos distinguir, de forma sintética, a contabilidade gerencial da contabilidade financeira.

Figura 1 – Diferenças entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira

Fonte: Luz, 2014, p. 54.

O propósito da contabilidade gerencial é produzir informações sem necessariamente observar um padrão, já a contabilidade financeira, como visto anteriormente, deve respeitar os padrões legais definidos.

O objetivo da contabilidade gerencial é fornecer as informações de que os gestores e proprietários necessitam para efetuar o planejamento, o controle e a tomada de decisões. Nesse sentido, vê-se que é imprescindível ao gestor ter um bom domínio dos conceitos e ferramentas oriundos da contabilidade gerencial. Objetivamente, podemos perceber que existem determinadas qualidades específicas que qualificam a contabilidade gerencial como um instrumento essencial para a gestão de negócios que cria valor.

Observe, no Quadro 1, uma descrição mais analítica das características que diferenciam a contabilidade gerencial da financeira.

Quadro 1 – Características básicas da contabilidade financeira e gerencial

	Contabilidade financeira	Contabilidade gerencial
Clientela	Externa: acionistas, credores, governo	Interna: funcionários, administradores, executivos.
Propósito	Reportar desempenho passado às partes externas; contratos com proprietários e credores.	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; <i>feedback</i> e controle sobre desempenho operacional.
Data	Histórica, atrasada.	Atual, orientada para o futuro.
Restrições	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de informação	Somente para mensuração financeira.	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores.
Natureza da informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada.
Escopo	Muito agregada; reporta toda a empresa.	Desagregada; informa as decisões e ações locais.

Fonte: Luz, 2014, p. 55.

O quadro apresenta as qualidades específicas de uma plataforma gerencial de contabilidade, diferenciando-a da contabilidade financeira. Embora sejam duas ferramentas com suas respectivas utilidades, servem a propósitos e usuários distintos.

Devemos compreender que essas peculiaridades atinentes a cada abordagem da contabilidade não implicam que elas sejam mutuamente excludentes, ao contrário, como geram produtos

diferentes, todas as empresas devem se utilizar das duas plataformas de informação. As principais características destacadas, embora não esgotem as possibilidades, podem ser consideradas as mais relevantes. No caso da clientela, há uma identificação clara entre o usuário da gerencial (o gestor) e o usuário da contabilidade financeira (público externo), mas não significa que o gestor também não se utilize dos relatórios tradicionais, como Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício.

Os objetivos (propósitos) são distintos, porque se referem a públicos diferentes. Os critérios de mensuração utilizados para atribuir valor aos objetos e eventos podem ser diferentes, pois a contabilidade gerencial pode se utilizar livremente de métricas não autorizadas pelas normas contábeis da contabilidade financeira, como o custo de reposição.

Vale ressaltar que a contabilidade gerencial poderá fazer uso de quaisquer critérios de mensuração, desde que melhor representativos do valor do ativo, passivo, receita ou despesa.

Destacamos na contabilidade gerencial um aspecto fundamental para sua validade e eficácia que está relacionado com sua utilidade como ferramenta para decisão gerencial. Para que esse uso se faça de forma eficaz, é necessário que os interessados possuam nível razoável de conhecimento dos conceitos e teorias que sustentam essa perspectiva gerencial da contabilidade.

Como um produto da ciência contábil, é de se esperar que a contabilidade gerencial seja a produtora e distribuidora de informações gerenciais úteis às decisões econômicas, pois, dessa forma, sua utilidade estará assegurada, tendo em vista que oferecerá sua contribuição à geração de valor para os negócios. As informações fornecidas aos usuários não deverão, como na contabilidade financeira, limitar-se àquelas de natureza financeira, mas, ao contrário, os relatórios gerenciais devem conter informações de natureza financeira, física e de produtividade para possibilitar aos

usuários a escolha da melhor alternativa em uma decisão, visando à criação de valor para o negócio.

▶ Vídeo



4.2 Aspectos ambientais da contabilidade

A contabilidade é considerada uma ciência social aplicada porque recebe e causa influência na sociedade, portanto, suas teorias e postulados devem contemplar essa perspectiva. Por essa razão, os enunciados que dizem respeito à entidade e continuidade são classificados como postulados ambientais da contabilidade. Como nos referimos ao pressuposto da entidade, consideramos a relação da contabilidade com pessoas que são parte do ambiente jurídico, social e econômico onde ela se situa. O proprietário ou agente que lhe representa não poderá dispor livremente do patrimônio para sua satisfação e benefício pessoal, pois há de considerar que há diversos interessados no patrimônio, como fornecedores, prestadores de capital, acionistas e empregados, com os quais o patrimônio está relacionado. Ou seja, a entidade preceitua que o patrimônio é o objeto da contabilidade e eventuais ações em desacordo com essa premissa poderão causar prejuízos à sociedade.

Sobre esse aspecto, é lapidar a abordagem de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 61), que afirmam que

a contabilidade, no Ocidente, ocorre num contexto de economias capitalistas privadas, o que permite o uso de preços de troca como medida de valor econômico. Os usuários da contabilidade são numerosos e diversificados, mas parecem ter um interesse comum na predição de fluxos futuros de caixa.

Os autores observam ainda que, por conta das necessidades de informações financeiras por parte daqueles que contratam com a empresa, é essencial conhecer o ambiente econômico, legal, político e social no qual os padrões contábeis são fixados.

Outro postulado que está relacionado com o ambiente contábil é o denominado postulado da continuidade, que recomenda a observância da regra segundo a qual as entidades são formadas para operarem por período indeterminado, só devendo ser relativizado quando surgirem fortes evidências em contrário, ou seja, uma potencial descontinuidade.

A observação e compreensão dos ambientes econômico, jurídico, social e político que circundam a contabilidade conduzem a ciência contábil por um caminho muito mais amplo do que a preparação e divulgação de informações financeiras. Assim, é requerido a todos os envolvidos com a área (contadores, auditores, órgãos reguladores, legisladores, usuários) que conheçam o ambiente contábil, pois as práticas e conceitos de reconhecimento, mensuração e divulgação de informações contábeis devem estar sempre em sintonia com o ambiente. Precisamente no Brasil, devemos registrar que a contabilidade tem acompanhado as mudanças na estrutura econômica e social que se observou ao longo do tempo. Com o ambiente em constante transformação, a contabilidade brasileira se integrou ao conjunto de países que aderiram integralmente às regras internacionais, denominadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) ou, em português, normas internacionais de relatórios financeiros, o que provocou a necessidade de nacionalização de regras internacionais, promovendo modificações significativas nos critérios de reconhecimento e de mensuração de objetos e eventos econômicos. Isso projeta o Brasil como uma das nações com as melhores tecnologias contábeis do mundo.

Iudícibus (2010, p. 5) demonstra que o ambiente que cerca a contabilidade engloba diversos usuários que têm expectativas específicas com relação às informações contábeis. Observe, no Quadro 2 a seguir, a proposição relativa às informações de que cada grupo de usuários necessita conforme seu interesse na sociedade.

Quadro 2 – Contabilidade e ambiente

Usuário da informação contábil	Meta que desejaria maximizar ou 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 ou fixos.
Emprestadores em geral	Geração de fluxos de caixa futuro suficientes para receber de volta o capital mais os juros, com segurança.
Entidades governamentais	Valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
Empregados em geral, como assalariados	Fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez.
Média e alta administração	Retorno sobre ativo, retorno sobre patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis.

Fonte: Ludícibus, 2010, p. 5.

Veja que, sem esgotar os tipos de usuários interessados na informação contábil, é importante que a contabilidade compreenda adequadamente o ambiente em que se situam os interessados nas informações sobre a performance do negócio.

 Vídeo



4.3 Aspectos comportamentais e suas relações com a contabilidade

A teoria da contabilidade pode ser estudada sob várias abordagens (ênfase), porém é improvável que se possa utilizar apenas uma delas para definir todo o modelo contábil. Na verdade, é da observância e domínio dessas

abordagens que se poderá compreender a teoria contábil como meio de compreensão e evolução do papel da contabilidade como produtora de relatórios financeiros úteis às decisões econômicas. A abordagem comportamental, segundo nos ensina Iudícibus (2010), denota que as informações contábeis deveriam ser feitas sob medida, de forma que os usuários reagissem para tomar a decisão correta.

Essa abordagem abrange os campos da psicologia, da sociologia e da economia. Seu pressuposto fundamental é o de que se deve dar ênfase à forma pela qual os relatórios contábeis são utilizados, não sendo tão relevante sua estrutura e conteúdo. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 27) destacam que “as teorias comportamentais procuram medir e avaliar os efeitos econômicos, psicológicos e sociológicos de procedimentos contábeis e mecanismos de divulgação alternativos”. Sob esse enfoque, não tem grande relevância a sofisticação da informação, mas o uso que se faz dela. O comportamento do usuário ao utilizar a informação é um aspecto de relevo para a teoria da contabilidade.

4.3.1 Abordagem ética

Essa abordagem apregoa o repouso da contabilidade na verdade, devendo representar as informações financeiras sem nenhum viés, utilizando o que se configura como justo. Embora carregado de certo subjetivismo, o conceito de *justo* e *verdadeiro* deve ser uma busca constante para que os relatórios contábeis expressem o mais fielmente a situação do patrimônio.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 25) ressaltam que “considerações como ausência de viés e fidelidade de representação são vistas como características necessárias de um sistema contábil confiável”. A neutralidade, compreendendo a característica de que a informação não deve receber qualquer manipulação para influenciar decisões, é um aspecto fundamental no estabelecimento de padrões de

reconhecimento e mensuração contábeis e tornam a abordagem ética um atributo de grande influência na contabilidade.

4.3.2 Abordagem sociológica

Quando se estuda a abordagem sociológica da contabilidade, o foco está na sua contribuição a aspectos sociais mais amplos com base no que expressam os relatórios contábeis. A interação da contabilidade com o meio social extrapolaria a evidenciação financeira dos patrimônios e deveria ir além, comunicando fatos e eventos que possam estar relacionados, por exemplo, com o bem-estar da comunidade em que está inserida a organização. Decorrente da premissa de que toda atividade econômica tem uma finalidade social, a contabilidade expressaria, nesse enfoque sociológico, como a empresa está se desincumbindo dessa tarefa. Relatórios como o balanço social ou a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) são exemplos de procedimentos levados a efeito pela contabilidade para informar à sociedade aspectos sociais, aproximando a entidade do seu entorno social.

A esse respeito, Iudicibus (2010, p. 10) esclarece que “mais importante do que a contabilidade faz, é o que ela é ou pode vir a ser”. A evolução da sociedade exigirá, cada vez mais, uma abordagem social por parte da contabilidade, no que a teoria da contabilidade poderá ser muito útil com sua contribuição de como fazê-lo.

4.3.3 Abordagem sistêmica

A abordagem sistêmica da contabilidade reflete o fluxo racional que deve permear a prática contábil na missão de gerar informações econômicas úteis às decisões. Conceituada como um método de identificar, mensurar, reconhecer e fornecer informações de natureza financeira, física e social, a técnica contábil exige um encadeamento lógico de atividades e tarefas para que seja executada. Nesse campo, a teoria da contabilidade se incumbe de propor formas

de reconhecimento e mensuração de eventos que sejam fruto de uma visão sistêmica da atividade empresarial.

A contabilidade influencia os julgamentos que serão efetuados pelos proprietários e agentes que decidem os caminhos da organização. Um sistema de informação gerencial adequado que contemple todas as variáveis relevantes para o embasamento nas decisões é requisito essencial para que a contabilidade possa fazer valer seu papel na organização.

Considerações finais

Tão importante quanto a compreensão das características da contabilidade financeira e gerencial, a teoria da contabilidade deve ser proativa também no estudo dos diversos relacionamentos que se estabelecem entre a contabilidade e outras áreas do conhecimento. Os aspectos sociológicos, éticos, comportamentais e sistêmicos devem ser objeto de estudos por parte da ciência contábil, pois poderão trazer excelentes respostas e perspectivas sobre a natureza da contabilidade, o comportamento dos usuários e o uso que se faz das informações contábeis.

A contabilidade, cada vez mais, deve compreender o ambiente em que atua, favorecendo uma interação entre seus conceitos e objetivos com o cenário político, econômico e social em que está inserida. Uma ciência social aplicada, como qualquer conhecimento científico, causa influência e é influenciada pelos aspectos diversos que compõem a sociedade e sua complexidade natural. A resposta da teoria da contabilidade às demandas da classe contábil e da sociedade como um todo prescinde de uma compreensão adequada do ambiente.

Ampliando seus conhecimentos

- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

A unidade 1 desse livro faz uma análise dos aspectos mais amplos que devem ser considerados no estudo da teoria da contabilidade, pois têm uma relação muito próxima com a eficácia da contabilidade como meio de produção e comunicação de informações relevantes à sociedade. Os professores Hendriksen e Van Breda são dois expoentes da pesquisa e da aplicação da teoria da contabilidade e contribuem efetivamente para um uso cada vez mais eficaz dos relatórios contábeis.

- IUDÍCIBUS, S. de; *Teoria da contabilidade*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

O professor Iudícibus descreve, na primeira unidade do seu clássico livro de teoria, os aspectos ambientais da contabilidade, demonstrando que a ciência contábil tem uma relação estreita com um conjunto de conhecimentos oriundos da sociologia, da filosofia e da teoria da informação, qualificando o conhecimento contábil como algo muito mais amplo do que uma análise superficial permitiria supor.

Atividades

1. Com base nas diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, indique uma diferença com relação aos usuários de uma e de outra.

2. Tendo em vista as diversas abordagens que estão relacionadas com a teoria da contabilidade, explique a abordagem sociológica.
3. Neste capítulo, vimos os aspectos ambientais da contabilidade. Explique o postulado ambiental da entidade.

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 10 jun. 2019.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2010.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *A relevância da contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

LUZ, E. E. *Controladoria corporativa*. Curitiba: Intersaberes, 2014.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2010.

RICARDINO, A. *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva, 2005.

A informação eficaz e eficiência do mercado

Neste capítulo, vamos abordar temas de grande importância para a compreensão da teoria da contabilidade e sua contribuição para que as demonstrações contábeis promovam uma evidenciação completa sobre a situação econômica e financeira das entidades. Vamos verificar que os relatórios contábeis são, na essência, verdadeiros modelos de representação contábil do patrimônio e de suas variações de um período para o outro. O papel da teoria é analisar, investigar e propor melhorias nesses modelos, a fim de que a contabilidade possa cumprir fielmente sua nobre missão. Outro tema em destaque é a informação contábil e sua relação com o comportamento do mercado, já que as pessoas, ao decidirem a alocação de seus recursos financeiros, invariavelmente buscam subsídios nos modelos contábeis financeiros.

 Vídeo



5.1 A construção de modelos contábeis

A contabilidade, na sua missão de comunicar aos interessados a situação econômica e financeira relativa a um dado patrimônio, utiliza-se dos relatórios contábeis. Cada um desses demonstrativos tem estrutura e conteúdo específicos, com o objetivo de demonstrar a estrutura patrimonial e suas respectivas variações em termos econômicos (Demonstração do Resultado do Exercício) e financeiros (Demonstração do Fluxo Líquido de Caixa). Esses relatórios contábeis, incluindo também aqueles relatórios gerenciais utilizados

pela gestão da empresa, são modelos que representam a realidade financeira e econômica da entidade.

Modelos são representações da realidade utilizados para conseguirmos conhecimento e interpretação prévia de realidades impossíveis de serem demonstradas em vista de sua complexidade. Os modelos, nesse caso, servem para simplificar a realidade, permitindo a explicação de objetos e eventos significativos.

São representações abstratas e simplificadas de objetos, sistemas ou eventos reais, tendo como objetivo facilitar a compreensão das relações que ocorrem com os elementos de um sistema, processo ou eventos do mundo real. Os modelos contábeis tradicionais utilizam-se de uma unidade padrão de medida para expressarem o valor de uma riqueza, ou seja, a moeda. Contabilmente, toda representação do patrimônio e suas variações terão a moeda como atributo específico de mensuração.

5.1.1 Balanço Patrimonial: modelo de representação da situação patrimonial das entidades

O Balanço Patrimonial é um modelo que representa a situação financeira do patrimônio pertencente a uma entidade em dado período. A sua principal função é demonstrar a posição financeira de um patrimônio em determinada data. Essa demonstração possibilita que os mais diversos usuários verifiquem a formação desse patrimônio e o aumento ou redução nos diversos períodos pesquisados. Também evidencia a situação estática da realidade financeira de um patrimônio em determinado momento. As normas de contabilidade preveem que deve ser apresentado comparando-se os valores dos exercícios atual e anterior.

Desse modo, podemos entender o Balanço Patrimonial como uma “fotografia” do quadro financeiro e patrimonial de uma entidade em dado momento. Com base nesse demonstrativo, a

administração financeira aplica técnicas de análise que permitem melhor visualização de alguns aspectos que interessam ao usuário.

Para melhor entendimento do Balanço Patrimonial, a forma como se comporta ou como deve ser interpretado, um dos aspectos a serem observados refere-se à origem e à aplicação dos recursos. Nesse contexto, a origem provém do passivo e do patrimônio líquido, e a aplicação é registrada no ativo da empresa.

Os elementos que constam no Balanço Patrimonial se classificam em dois grandes grupos – ativo e passivo –, que se dividem em vários subgrupos, conforme definido no item 54 do pronunciamento técnico CPC 26 (CPC, 2011).

▶ Vídeo



5.2 Ativo

Existem diferentes formas de conceituar ativo. Nesta seção, vamos apresentar as principais definições para entender seu conceito. O ativo é composto de todos os bens e direitos da entidade que representam benefícios econômicos a serem usufruídos no presente ou futuro. Nesse sentido, todo ativo deve ser capaz de gerar benefícios econômicos (ou receitas). Quaisquer bens e direitos que não promovam tais benefícios deverão ser lançados como resultado no período (por exemplo, a aquisição de uma máquina que será utilizada na produção e consequentemente gerará receita).

O conceito de *benefício econômico* está relacionado à capacidade do elemento componente do ativo de agregar valor ao negócio pela sua utilização, contribuindo conforme sua natureza para a geração de resultados positivos e incrementando caixa para a organização. Sendo assim, fica claro que, se o elemento (bem ou direito) não contém esse potencial de geração de benefício econômico, não deve figurar no ativo, devendo ser transferido para despesa ou custo.

Outro conceito clássico da teoria contábil define ativo como “recursos econômicos de uma empresa que são reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos [incluindo] certas despesas diferidas que não representam recursos” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 125).

No ativo, a representação das contas se dará em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos registrados, ou seja, primeiramente aparecem aquelas que representam bens ou direitos mais rapidamente conversíveis em dinheiro, conforme preconiza o artigo 178, parágrafo 1º, da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976). Exatamente por isso a conta Caixa é a primeira a ser colocada no Balanço Patrimonial, pois representa o próprio dinheiro da empresa.

De acordo com a CPC 26 (CPC, 2011), o ativo de uma empresa deve conter, no mínimo:

- (a) caixa e equivalentes de caixa;
- (b) clientes e outros recebíveis;
- (c) estoques;
- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);
- (e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- (f) ativos biológicos;
- (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (h) propriedades para investimento;
- (i) imobilizado;
- (j) intangível.

Portanto, a ordem em que os grupos e subgrupos devem aparecer é a seguinte: ativo circulante e ativo não circulante (dividido em ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível).

5.2.1 Ativo circulante

No ativo circulante estão os elementos cujos benefícios se realizarão em um período de tempo compreendido por, no máximo, um ano. A Resolução n. 1.185 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009) estabelece que o ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na NBC T 3.8 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Nesse grupo de contas, devem ser classificados os ativos que possuem maior capacidade de liquidez, ou seja, de se transformar em dinheiro. Assim sendo, a primeira conta de um balanço é o próprio dinheiro que a empresa possui em caixa, a segunda se refere aos valores depositados em sua conta corrente e, finalmente, vêm aquelas aplicações de curto prazo que ela efetua quando possui excesso de caixa para garantir uma pequena rentabilidade sobre seu saldo bancário e, em um cenário de inflação, para resguardar o poder de compra da sua moeda (por exemplo, uma conta corrente remunerada pela poupança).

5.2.2 Ativo não circulante

Estão representadas no ativo não circulante as contas que não satisfazem quaisquer dos critérios de ativo circulante. Sua estrutura é composta pelo ativo realizável em longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

- **Ativo realizável em longo prazo**

São elementos cuja realização se dará após o término do exercício social seguinte ou após o 12º mês da data de fechamento das demonstrações contábeis. Classificam-se nesse subgrupo também os valores relativos a operações não usuais feitas com coligadas, controladas, sócios, acionistas e diretores. Outro exemplo é o direito de receber valores relativos à venda de imobilizado.

- **Investimentos**

Esse grupamento de contas contempla os recursos aplicados no capital de outras entidades com intenção de permanência, e não meras aplicações especulativas ou temporárias de recursos. Em outras empresas, esses investimentos podem representar a estratégia de concentração de mercado, diversificação de atividades ou outros motivos que levem a organização a formar alianças estratégicas. Outra categoria desse grupo compreende as “propriedades para investimentos”.

- **Ativo imobilizado**

Nesse subgrupo do ativo, cujas normas de registro e contabilização estão previstas no pronunciamento técnico CPC 27 (CPC, 2007), são classificados os bens físicos destinados à manutenção dos negócios da empresa ou exercidos com essa finalidade. O imobilizado são os bens corpóreos que a organização utiliza para manter sua atividade no mercado. Compreendem normalmente máquinas, terrenos, edificações, veículos e, de acordo com o tipo de atividade que exerce, poderão ter maior (por exemplo, uma indústria) ou menor imobilizado (uma empresa de prestação de serviços).

O registro da aquisição de um imobilizado pode ser feito pelo seu custo, acrescido das demais despesas para imobilização, como frete, comissões a terceiros, impostos não recuperáveis e outros. O critério de avaliação desses bens é o valor de

custo de aquisição deduzido da depreciação acumulada e das perdas por redução ao valor recuperável. A baixa de um item do ativo imobilizado deverá ser feita quando de sua alienação ou quando não houver benefícios econômicos futuros com a utilização dele.

Depreciar compreende, entre outras definições, a perda de valor de algum objeto ou ainda sua desvalorização. No contexto contábil, representa o registro da perda de valor de alguma coisa. É o reconhecimento da despesa, ou custo, relativa ao desgaste, decorrente do uso, da ação da natureza ou da obsolescência, que poderá ocorrer no bem registrado, mensurado de acordo com a vida útil estimada. A depreciação acumulada evidencia o resultado das depreciações apontadas ao longo dos anos e deverá ser informada de forma a reduzir o valor de imobilizado. Ela se apresenta no ativo de forma redutora, ou seja, a natureza de seu saldo deverá ser credora e demonstrará o montante apropriado ao custo ou despesa relativamente ao valor já consumido do bem.

- **Intangível**

Neste subgrupo são classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos (intangíveis) destinados a manter a atividade da companhia ou que serão exercidos com essa finalidade. A Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976) determina que se inclua nesse subgrupo o fundo de comércio adquirido, por exemplo, marcas e patentes adquiridas pela empresa e gastos com desenvolvimento de novos produtos que anteriormente eram classificados como ativos diferidos.

Classificam-se, ainda, como bens intangíveis os que podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (no caso de *software* que não faz parte integrante de um *hardware*), documentação jurídica (no caso de licença

ou patente) ou um filme. O critério de avaliação dos elementos do ativo intangível é o valor original dos recursos aplicados.

▶ Vídeo



5.3 Passivo

O passivo é representado no Balanço Patrimonial como sinônimo de obrigação. Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Nesses grupos de contas, serão registrados os deveres ou responsabilidades de agir ou de desempenhar dada tarefa de certa maneira e classificadas as obrigações da entidade para com os sócios ou terceiros. As contas do passivo serão categorizadas em ordem decrescente de grau de exigibilidade, ou seja, as obrigações que vencem antes devem ser registradas em primeiro lugar e, posteriormente, as dívidas com maior tempo para pagamento.

A Lei n. 11.941 (BRASIL, 2009) alterou o art. 178 da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), no parágrafo 2º, e determina que as contas do passivo sejam classificadas nos seguintes grupos:

- I. Passivo circulante;
- II. Passivo não circulante;
- III. Patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

O art. 184 da referida lei estabelece ainda os critérios de avaliação do passivo ao dispor:

- 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. (Vide Lei n. 12.973, de 2014).

Os componentes do passivo classificam-se em passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido e a ordem em que os grupos e subgrupos devem aparecer está identificada nos tópicos que se seguem.

5.3.1 Passivo circulante

Também denominado *recursos de terceiros de curto prazo* ou *dívidas de curto prazo*, é composto de dívidas com fornecedores, salários e encargos a pagar, impostos a pagar, empréstimos bancários e contas a pagar, entre outras contas. As dívidas da entidade serão classificadas no passivo circulante quando tiverem os vencimentos durante o transcurso do exercício social seguinte (próximos 12 meses) e no passivo não circulante se vencerem em prazo maior superior.

Conforme dispõe o item 69 da Resolução CFC n. 1.185 (CFC, 2009), determinada obrigação deve ser classificada como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou
- a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço. Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.

Em regra, uma obrigação será classificada no curto prazo ou no passivo circulante quando vencer nos 12 meses seguintes à data base da elaboração dos relatórios contábeis.

5.3.2 Passivo não circulante

Esse grupo de contas é chamado também de *recursos de terceiros de longo prazo* ou *fontes de longo prazo* e nele devem ser classificadas as dívidas de longo prazo que serão pagas a partir de 365 dias após a data do balanço ou balancete e resultantes de transações ou outros eventos passados. Com o encerramento de um exercício, as dívidas deverão ser transferidas ao passivo circulante sempre que faltar menos de um ano para o pagamento.

5.3.3 Patrimônio líquido

Também denominado *capital próprio* ou *recursos próprios*, é formado basicamente pelos recursos empregados pelos sócios e por lucros que permanecem na empresa. É também conhecido como o resultado da diferença entre ativo e passivo e representa o valor contábil que pertence aos acionistas ou sócios da companhia.

O patrimônio líquido é considerado um passivo pelo fato de os recursos que compõem esse grupo serem formados pela dívida da empresa com os sócios. Caso haja a retirada de um sócio, a ele cabe receber o capital que aplicou mais os rendimentos desse capital, os lucros obtidos.

De acordo com o art. 182 da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), serão classificadas no patrimônio líquido as contas representativas:

- dos investimentos dos proprietários na empresa;
- das reservas de lucros oriundas de lucros obtidos pela empresa;
- dos ajustes de avaliação patrimonial;
- das ações em tesouraria;
- dos prejuízos acumulados.

Fundamentalmente, classificam-se no patrimônio líquido os valores que se referem às relações dos sócios com a entidade e têm um vínculo direto com o capital investido por estes na sociedade.

5.3.4 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

O modelo que representa a situação econômica de geração de resultados da empresa é a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e sua estrutura é composta pelas contas de resultado, ou seja, as receitas e despesas que pertencem a determinado período contábil.

A DRE é uma síntese das operações realizadas pela empresa no decorrer do período e discrimina a forma como ela obteve as receitas e como se financiou (recursos consumidos). Por meio dela, o usuário pode observar as formas de receitas, os gastos e, conseqüentemente, o resultado (lucro ou prejuízo) líquido. Ao analisar esse conjunto de informações, é possível compreender a performance econômica e financeira da atividade, além de efetuar estudos e interpretações de variações ocorridas entre um período e outro e examinar a evolução econômica e financeira do negócio – objetos de estudo das análises das demonstrações contábeis.

Deve ser estruturada de forma dedutiva, contemplando-se primeiramente todos os ganhos e os gastos ocorridos no período que formaram o resultado, e, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) lucro bruto;
- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;

- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesa com tributos sobre o lucro;
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens:
 1. resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 2. resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;
- (l) resultado líquido do período.

Um dos aspectos importantes relativos à evidenciação e ao registro das operações de um patrimônio está previsto no art. 187 da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), que determina que a Demonstração do Resultado do Exercício seja estruturada na ordem de apresentação das receitas, custos e despesas, respeitando-se o princípio da competência, o qual estabelece que haja o adequado confronto entre receitas e despesas. O parágrafo define que esses dois aspectos devem orientar a contabilidade no registro contábil das receitas, custos e despesas:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) As receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda e
- b) Os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (BRASIL, 1976)

Observamos que a estrutura da DRE utiliza como critério para dispor suas contas uma estreita relação entre a receita gerada e o recurso consumido nesse processo. Nesse formato, a atribuição de

responsabilidade por áreas de custo pode ser melhor mensurada e avaliada.

A **receita bruta** é a primeira conta a ser demonstrada na DRE e consiste no valor total da venda (que consta na nota fiscal), estando relacionada às vendas realizadas (à vista ou a prazo) dos produtos ou serviços prestados e associados à atividade operacional da empresa. A receita bruta é mensurada pelo valor justo do direito a receber registrado no ativo. O reconhecimento da receita deve ser feito quando os produtos são entregues e a posse e a titularidade legal são transferidas ao comprador. Da receita bruta, além das deduções, são diminuídos também todos os custos diretamente associados à sua obtenção.

Obtido o resultado bruto, são deduzidas as despesas ocorridas nas demais áreas de apoio administrativo, comercial e financeira. São assim classificadas por não estarem diretamente relacionadas à produção ou à venda realizada após a produção. Nessas áreas, os gastos são efetuados com vistas a remunerar os serviços necessários para se oferecer à empresa a condição de vender os produtos e administrar o negócio. Observamos que a responsabilidade pelo resultado operacional (lucro ou prejuízo) engloba maior quantidade de áreas (comercial, financeira, administrativa).

Outro aspecto importante a ser levado em conta na análise dessa demonstração se refere ao esforço da organização para gerar um resultado operacional positivo. Este pode ser comprometido quando considerada a remuneração aos capitais de terceiros onerosos (empréstimos e financiamentos bancários), pois, levando em conta que essa remuneração é fixa (juros e variação monetária), se o montante for significativo, poderá consumir todo o resultado operacional. Uma vez que ele é obtido, uma parte ainda será destinada à tributação incidente sobre o lucro e, nesse caso, cabe ao administrador procurar minimizar o efeito em seu resultado por meio de um bom planejamento tributário.

O **resultado bruto** ou **lucro bruto** revela o resultado positivo ou negativo comercial da atividade (seja industrial, comercial ou de serviços) e, com isso, é possível medir a rentabilidade bruta da empresa, ou seja, o quanto ganhou com a atividade de comprar, produzir ou comercializar mercadorias ou produtos; portanto, demonstra a possibilidade de pagar os demais gastos de manutenção (despesas operacionais, financeiras e tributação) e ainda proporciona um resultado líquido positivo que propicia a remuneração do capital investido pelos sócios na atividade.

O **resultado operacional** antes dos efeitos financeiros demonstra a rentabilidade da atividade operacional da empresa no trabalho de compra, produção, venda e administração da sua estrutura. A legislação no Brasil orienta a sua inserção para que possa ser mensurado antes das receitas e despesas financeiras, ou seja, sem a dependência dos recursos via empréstimos e financiamentos bancários.

Existem outros modelos que representam aspectos específicos de uma riqueza, por exemplo, o fluxo de caixa (modelo que representa a geração de caixa) ou a demonstração das mutações do patrimônio líquido (modelo que expressa as modificações que ocorreram no capital próprio da empresa). O importante é que esses modelos (relatórios contábeis) devem representar o mais fielmente possível o valor de um patrimônio e, para isso, os critérios utilizados (para reconhecimento e mensuração) devem ser adequados.

▶ Vídeo



5.4 O papel da informação contábil e o modelo de informação

A informação contábil é o atributo principal na criação e implementação dos modelos que representam a situação econômica e financeira de uma entidade, pois, quanto mais apurada e correta for, melhor será a representação

da situação financeira nos modelos. Nesse sentido, Niyama (2014, p. 187) esclarece que “a contabilidade tem como principal objetivo informar o seu usuário, sobre a entidade, para que esse tenha melhor subsídio para alocar seus ativos de forma que possa obter melhores desenvolvimentos de seus recursos”. O papel da informação contábil é, em qualquer análise, influenciar decisões econômicas, pela redução das incertezas dos agentes. Niyama (2014, p.187) destaca, ainda, que “a contabilidade tem por objetivo apresentar aos seus usuários todas as alterações patrimoniais de forma que esses possam visualizar informações que possam ser significativas para suas decisões”. O autor se refere à contabilidade como um conceito vinculado à informação contábil.

A forma como a informação contábil é captada, processada e distribuída constitui o denominado modelo de informação e sua função é proporcionar a adequação do sistema de informação ao processo de decisão. Esse modelo deve fornecer informações adequadas aos gestores para que estes possam pautar-se em alternativas consistentes na tomada de decisão. Quanto melhor forem atendidas as necessidades informacionais dos gestores, mais eficaz será o modelo de informação.

Tomando como exemplo a Demonstração do Resultado do Exercício, podemos considerá-lo um modelo de informação que comunica o resultado do período e sua respectiva formação. Quanto mais analítica a DRE se apresentar e quanto mais informações relevantes destacar, melhor será compreendida e utilizada pelos responsáveis pelas decisões econômicas. Sendo assim, o modelo de informação deve contemplar a premissa básica segundo a qual a informação deve habilitar a organização a atingir seus objetivos, utilizando-se dos recursos disponíveis, favorecendo a redução de incertezas na tomada de decisões.

O modelo de informação demonstra a forma como o sistema de informação gerencial será estruturado e como essas informações

serão processadas e distribuídas aos diversos níveis da organização, sendo constituído de determinadas características que o tornam um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para otimização do resultado, podendo ser um banco de dados unificado e estruturado pelo conceito de engenharia de informações, fornecendo informações com oportunidade para ações gerenciais no momento da ocorrência dos eventos.

O modelo de informação deve proporcionar a eficácia no processo decisório. Essa eficácia é dependente da qualidade da informação contábil que constará nos relatórios contábeis, como Balanço Patrimonial, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Resultado e outros relatórios que expressam valores relativos a aspectos fundamentais de uma riqueza.

 Vídeo



5.5 A informação eficaz e a eficiência do mercado

Por todos os aspectos que se possa avaliar, a informação contábil sempre foi essencial e é imprescindível como atributo confiável e relevante para os agentes econômicos com o objetivo de orientá-los em suas tomadas de decisões em um ambiente de negócios cada vez mais global, complexo e incerto.

Quando a teoria contábil estuda o conceito de mercado eficiente, toma por base a perspectiva segundo a qual se estabelece que os preços das ações no mercado financeiro já contemplam a totalidade de informações necessárias para a tomada de decisão. Para a hipótese do mercado eficiente, a informação contábil é muito importante. A informação contábil pode ter origem em diferentes fontes, por exemplo, notas explicativas ou relatórios contábeis.

Destacamos que a qualidade da informação contábil é fator importante para validar sua utilidade no mercado. Lopes e Martins

esclarecem que “a utilidade econômica da contabilidade está ligada à sua capacidade de alterar as crenças dos usuários sobre os fluxos futuros de caixa dos ativos” (LOPES; MARTINS, 2005, p. 76). Os autores deixam claro que a utilidade da informação contábil, ou seja, dos modelos contábeis, está intimamente ligada à capacidade de influenciar as decisões dos agentes.

Considerações finais

A informação contábil é um elemento de enorme relevância para subsidiar as decisões dos investidores e outros interessados que necessitam de apoio em suas decisões econômicas. Essas informações são o principal produto dos relatórios contábeis ou modelos de representação econômica e financeira do patrimônio, e suas variações, pertencem a determinada entidade. O termo *modelo* é significativo como conceito, pois um modelo presta-se a representar uma dada realidade, portanto, quando damos essa classificação para as demonstrações contábeis, estamos assumindo que elas representam o mais verdadeiramente possível a realidade financeira da riqueza.

A influência da informação contábil nas decisões depende do seu conteúdo informativo e do objetivo do usuário. A teoria da contabilidade orienta a buscar incansavelmente a melhoria da informação e dos relatórios contábeis para que eles possam, cada vez mais, induzir os agentes a decisões que agreguem valor aos negócios.

Ampliando seus conhecimentos

Para que você possa conhecer mais sobre o assunto destacado neste capítulo, indicamos dois textos para leitura:

- NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.

No capítulo 1 do livro, o autor aborda a relevância da informação contábil para um posicionamento adequado da empresa no mercado e a sua consequente eficiência. Para o autor, os modelos utilizados para divulgação da informação contábil podem promover essa eficiência se bem utilizados.

- LOPES, A. B.; MARTINS, E. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

Os professores Lopes e Martins são conhecedores profundos da teoria da contabilidade. No capítulo 5 do livro, falam sobre a informação contábil e sua influência no mercado financeiro com base em conceitos avançados, porém acessíveis para uma adequada compreensão. A leitura nos ajuda a perceber a efetividade dos relatórios contábeis como apoio em decisões atinentes ao mercado financeiro.

Atividades

1. Com base no conteúdo exposto, conceitue modelo de informação.
2. Qual é o papel da informação contábil?
3. O que constitui um mercado eficiente?

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 11. 941, de 27 de maio de 2009. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF: 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.>

planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento técnico CPC 26 (R1)*. Estrutura das demonstrações contábeis. Brasília, 15 dez. 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2013.pdf. Acesso em: 10 jun. 2019.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento técnico CPC 27*. Ativo imobilizado. Brasília, 31 jul. 2007. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2013.pdf. Acesso em: 9 jun. 2019.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 1.185, de 28 de agosto de 2009. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 set. 2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1185-2009.htm>. Acesso em: 9 jun. 2019.

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

LOPES, A. B; MARTINS, E.; *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.

Modelos de mensuração e modelos de decisão

A essência da contabilidade como meio de comunicação é converter todos os objetos e eventos em sua substância material para uma substância monetária. Isso é necessário para que o patrimônio empresarial possa ser expresso em uma única medida: a moeda. Dessa forma, temos uma homogeneização da representação patrimonial que, para efeitos contábeis, se dará pelo atributo monetário, embora a essência material ou jurídica dos objetos e fatos deva ser preservada. Ou seja, a essência material do estoque é representada pelas unidades físicas de mercadorias e produtos, bem como a essência jurídica das duplicatas a receber será o direito da empresa em relação aos clientes.

No mundo dos negócios, tudo é representado em moeda, portanto, quando a empresa efetua uma transação econômica, a contabilidade reconhecerá o evento sempre em unidades monetárias. Essa representação em moeda é denominada *mensuração*. Neste capítulo, trataremos sobre os critérios de mensuração – questão que pode se revelar complexa – e sobre o modelo de decisão, ou seja, instrumentos que os gestores utilizam para fundamentar decisões que tenham impacto econômico no patrimônio.

▶ Vídeo



6.1 A mensuração em contabilidade

Mensurar está relacionado com o ato de medir, de calcular, de determinar valor a alguma coisa. Hendriksen e Van Breda (1999), teóricos

da ciência contábil, afirmam que mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, obtidos de modo a permitir a agregação (tal como na avaliação total de ativos) ou desagregação, quando exigida em situações específicas. A atribuição de moedas a todos os objetos que são reconhecidos pela contabilidade permite que possamos expressar o valor do patrimônio e de suas variações em uma unidade de medida, condição imprescindível para que a contabilidade possa elaborar relatórios contábeis que sejam úteis a uma ampla gama de usuários. Para Flores, Braunbeck e Carvalho (2018, p. 10), a mensuração compreende:

a etapa do processo contábil que se segue à identificação do evento econômico e corresponde à atribuição de valor a esses eventos que alteram o patrimônio líquido da entidade que reporta por meio de um denominador comum que permita a agregação de múltiplos eventos e efeitos econômicos e a acumulação no tempo desses efeitos nos relatórios contábeis.

A agregação se dá, por exemplo, com a soma dos valores relativos a objetos de natureza diferentes, como dinheiro em caixa, duplicatas a receber e estoques. Já a desagregação ocorre quando, por exemplo, o custo do produto vendido pode ser separado em matéria-prima, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação.

O meio utilizado para possibilitar essa agregação ou desagregação é a moeda (dinheiro), instrumento que pode representar três funções:

1. meio de troca;
2. unidade de conta;
3. reserva de valor.

Vemos que mensurar, portanto, é uma etapa fundamental no processo contábil e requer um conhecimento técnico razoável das métricas que poderão ser utilizadas. Niyama (2014, p. 95) destaca essa importância quando afirma que, “por se tratar de um atributo essencial da ciência contábil, que somente é capaz de registrar fenômenos aos

quais se possa atribuir valores monetários, a mensuração representa um importante aspecto da teoria da contabilidade”.

Destamos que é fundamental a compreensão do objeto que está sendo mensurado e da forma que será utilizada para mensurá-lo. A mensuração inicial se dá no momento da troca, ou seja, da entrada ou formação do ativo e da contratação do passivo. A mensuração subsequente, que suscita mais dúvidas e controvérsias, ocorre normalmente na elaboração dos relatórios contábeis, o que se dá em períodos mensais, quando da permanência desses ativos e passivos no patrimônio da entidade.

Vários fatores influenciam a quantificação monetária na mensuração subsequente, ensejando a alteração no valor inicialmente atribuídos aos fenômenos, com riscos de perdas, atualização monetária contratual ou em decorrência de atraso no pagamento de dívidas e outros eventos relevantes que exigem ou recomendam que se faça uma análise sobre o valor monetário que deverá representá-los.

▶ Vídeo



6.2 Modelos de mensuração

Como vimos, mensuração, para efeitos contábeis, consiste na atribuição de valores numéricos a objetos ou eventos de caráter econômico, como base para a tomada de decisões.

Modelo de mensuração, por sua vez, pode ser entendido como a forma que será utilizada pelo modelo de informação para a atribuição de valores aos fatos ou eventos que, medidos, serão utilizados como informações úteis no processo decisório.

Embora a mensuração seja normalmente compreendida e aplicada em termos monetários, é necessário considerar que dados não monetários também são relevantes nesse processo. Em relatórios contábeis gerenciais, podemos ter dados de natureza não monetária, como quantidade de vendas por filial, por produto, número de horas

consumidas na produção de um item e outras métricas que podemos utilizar para atributos relevantes diversos.

Ao tratar da mensuração monetária, a teoria da contabilidade busca verificar os benefícios econômicos dos conteúdos relativos às contas contábeis, pois é esse elemento (conteúdo) que representa a essência do patrimônio. Aspectos como o objetivo da empresa em relação ao ativo, sua natureza e onde será classificado são importantes para se definir os critérios de avaliação do ativo. Podemos, por exemplo, ter dois veículos iguais adquiridos no mesmo dia, porém um será utilizado pela área comercial para atendimentos a clientes (imobilizado, portanto) e o outro será vendido (considerando ser essa a atividade operacional da empresa). A intenção da empresa em relação aos dois veículos é diferente, seus objetivos são diferentes, portanto, os critérios de mensuração serão específicos para cada um. O imobilizado (cujo benefício se prolongará no tempo) será avaliado pelo seu valor original deduzido da depreciação acumulada e, sendo o caso, será ajustado pela perda por não recuperabilidade. Já o estoque será avaliado pelo valor de custo ou mercado, dos dois o menor, porque a empresa tem a intenção de vendê-lo no mercado.

Mensurar, ou seja, atribuir valor monetário é uma atividade que requer relativo domínio dos conceitos vinculados a essa atividade, pois modernamente a tecnologia e novas formas de negócios ampliam consideravelmente o campo de aplicação dessa técnica.

Para contribuir no processo de atribuição de valor aos elementos do ativo, é recomendável que seus componentes sejam classificados em quatro grupos.

1. ativos monetários;
2. ativos não monetários;
3. ativos de realização;
4. ativos de uso.

A classificação em ativo monetário ou não monetário é útil para que se possa vislumbrar a forma como o ativo será realizado pela entidade, se em moeda ou em outros bens ou serviços. Essa distinção auxilia sobremaneira na sua mensuração subsequente.

Ativos monetários são aqueles bens e direitos cujos benefícios econômicos serão, preferencialmente, usufruídos em dinheiro. Como exemplo, podemos destacar o caixa, bancos, duplicatas a receber, aplicações financeiras, entre outros.

Ativos não monetários são representados por bens e direitos cuja característica é não ter sua realização em moeda, pois ou serão trocados por outros ativos (como adiantamento a fornecedores), compensados com passivos (duplicatas a receber e adiantamento de clientes) ou utilizados na consecução da atividade empresarial (investimentos, imobilizados e intangíveis). Percebemos que a realização desses ativos não se fará com o ingresso de moedas no caixa da empresa.

Outra classificação que podemos fazer em relação aos ativos é quanto à sua utilidade para o negócio, ou seja, de que forma a empresa poderá usufruir de seus benefícios econômicos. Nesse caso, a classificação se divide em ativos de realização e ativos de uso, a depender das suas características e respectiva vinculação com o resultado.

6.2.1 Ativos de realização

São os bens e direitos cujos benefícios econômicos são representados por entradas de caixa, ou seja, são a contribuição para a geração de recursos para o disponível e se realizam integralmente quando cumprem essa finalidade. Como exemplo, podemos citar a operação na qual a empresa recebe um valor de um cliente por conta do recebimento de uma duplicata. Esse direito a receber se extingue, tendo como benefício econômico o valor recebido no caixa. Outro exemplo é relacionado aos estoques: utilizados na produção (no caso

de material direto nas indústrias) ou transferidos aos clientes, no caso de vendas, cada item é integralmente realizado no momento da operação, no consumo, na produção ou na venda ao cliente.

6.2.2 Ativos de uso

Classificam-se como ativos de uso aqueles elementos cuja utilidade ou benefício econômico se prolonga no tempo e não representam entradas diretas no caixa, mas têm como objetivo dar à entidade a condição estrutural para gerar sua atividade. O consumo desses ativos se dá em período indeterminado de tempo, muitas vezes, exigindo da empresa uma estimativa de vida útil (casos do imobilizado e intangível) para que seus valores sejam apropriados mensalmente ao resultado. Destacamos que, em relação a esses ativos, os benefícios econômicos estão relacionados com o seu uso na produção de outros ativos.

Outros exemplos de ativos de uso, ou seja, aqueles cujo benefício econômico se prolonga no tempo, são os investimentos permanentes, que oferecem a condição de a empresa receber dividendos, e o ativo imobilizado, utilizado para oferecer a estrutura necessária para produção de bens e prestação de serviços, sendo esse seu benefício.

Feitas essas considerações das quais a teoria da contabilidade pode se utilizar para estudar e propor os critérios de mensuração para cada tipo ou grupo de ativos, devemos destacar que, para mensurarmos um ativo, é necessário de antemão selecionarmos um atributo (vinculado à essência do ativo) específico a ser medido. No caso dos recebíveis (créditos com clientes), por exemplo, o atributo a ser utilizado é a quantidade em moeda que a empresa estima receber dos clientes. Neste caso, o critério de mensuração desses recebíveis será o seu valor provável líquido de realização financeira. Se há um risco de perda com esses créditos junto aos clientes, a empresa não deverá utilizar como critério de mensuração o valor nominal dos títulos (que foi o critério de mensuração inicial, no ato da venda a prazo), pois, na permanência desses valores a receber no

ativo, as circunstâncias indicam o respectivo risco de perda. Sendo assim, nas mensurações subsequentes, o seu valor representativo terá que ser um que reflita essa perda provável, o que resultará no valor provável de realização.

Para cada elemento do ativo, é necessário definir um critério (modelo) de mensuração, por exemplo, em relação aos ativos imobilizados. Para esses itens, pode-se incluir atributos como a capacidade física de produção, o dispêndio de recursos no ato da aquisição ou os recursos necessários para repor os ativos no presente momento, sempre deduzidas (quando têm vida útil limitada) a depreciação e a amortização.

O Quadro 1, a seguir, procura resumir, em termos de aspecto temporal, os critérios de mensuração que podem ser utilizados.

Quadro 1 – Referências de critérios de mensuração

	Valores de entrada	Valores de saída
Passados	Custos históricos	Preços de vendas passados
Correntes	Custos de reposição	Preço corrente de venda
Futuros	Custos esperados	Valor realizável esperado

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Quadro 2, a seguir, indica, fundamentado na teoria da contabilidade, os critérios que devem ser utilizados na mensuração de alguns tipos de ativos.

Quadro 2 – Critérios de avaliação de ativos

Contas a receber	O valor dos títulos, menos provisão para reduzi-los ao valor provável de realização.
-------------------------	--

Valores mobiliários (temporários)	Ao custo de aquisição, acrescidos de juros e atualização devida e reduzidos ao preço de mercado, se este for menor.
Estoques	Ao custo de aquisição ou fabricação, (Continua) reduzidos de provisão para ajustá-los ao preço de mercado, quanto este for inferior.
Ativo imobilizado	Ao custo de aquisição deduzido da depreciação, pelo desgaste ou perda de utilidade ou amortização ou exaustão. Em certas circunstâncias, é admitida a reavaliação de ativos.
Investimentos relevantes em coligadas e controladas	Pelo método de equivalência patrimonial, ou seja, com base no valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada proporcionalmente à participação acionária.
Outros investimentos	Ao custo menos provisão para reconhecimento de perdas permanentes.
Ativo intangível	Ao custo deduzido de provisão para amortização.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A análise do quadro demonstra que os critérios de mensuração indicados levam em consideração a essência econômica do bem ou direito, ou seja, sua finalidade e vinculação com a atividade da empresa.

Com relação ao passivo, a classificação em monetário e não monetário também é útil para definir os critérios de mensuração que serão utilizados para lhes atribuir valor.

6.2.3 Passivo monetário

Diz-se de toda a obrigação da entidade cuja liquidação se fará preferencialmente em moeda, o que, de certa forma, é a regra geral para as dívidas da empresa, casos como o de fornecedores, empréstimos bancários, obrigações tributárias e trabalhistas etc.

6.2.4 Passivo não monetário

Com relação aos passivos não monetários, a liquidação não exigirá necessariamente saída de recursos financeiros da empresa, pois serão compensados com outros passivos, casos, por exemplo, dos adiantamentos de clientes e das contas componentes do patrimônio líquido, entre outros.

A caracterização de um passivo e sua formalização como uma dívida por parte da empresa não exige a consideração de muitos atributos, bastando que represente uma obrigação presente que exigirá o sacrifício econômico de ativos no futuro para sua liquidação.

O Quadro 3 contém os parâmetros indicados para mensuração dos elementos constantes no Balanço Patrimonial.

Quadro 3 – Critérios de avaliação dos elementos do passivo

Exigibilidades	Pelos valores reconhecidos ou calculáveis para as obrigações, encargos e riscos, incluindo o Imposto de Renda e dividendos propostos. Para empréstimos e financiamentos sujeitos à atualização monetária ou pagáveis em moeda estrangeira, pelos valores atualizados até a data do balanço.
Patrimônio Líquido	Os recursos relativos ao investimento inicial dos sócios (capital social) e outros componentes do patrimônio líquido serão avaliados pelos valores originais de formação.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Perceba que, diferentemente do ativo, o passivo não apresenta grandes dificuldades em sua mensuração, pois valerá sempre o critério estipulado no contrato (como empréstimos e financiamentos), conforme foi demonstrado no quadro anterior, de modo que se verifica que seus critérios de mensuração levam em conta o montante em moeda que será desembolsado pela empresa na sua liquidação.



Vídeo



6.3 Modelos de decisão

Modelo de decisão é concebido como as ferramentas utilizadas pelos responsáveis pelas decisões econômicas visando à escolha da melhor alternativa dentre as possíveis. A teoria da contabilidade procura estudar e propor novos modelos e a melhoria dos já existentes, objetivando que sua forma e conteúdo representem sempre o melhor retrato da situação financeira objeto da decisão. Os modelos são representados pelos relatórios contábeis, como Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Fluxo de Caixa e outros.

Como a informação presta-se a orientar o futuro, o modelo de decisão é um parâmetro que orienta a tomada de decisões econômicas relevantes no contexto do negócio. Uma das premissas do modelo de decisão é de que decidir implica escolher uma alternativa com impacto no futuro, portanto, sua utilidade está em oferecer ao decisor todos os subsídios necessários a essa escolha.

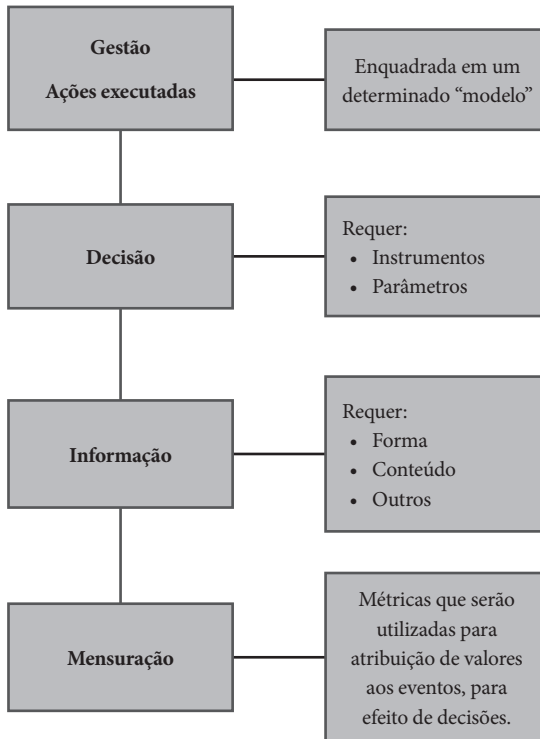
A pesquisa contábil deve se ocupar sistematicamente da análise dos modelos existentes, bem como da propositura de novos modelos (como a demonstração do valor adicionado). Isso sem se descuidar da contabilidade gerencial, cujos modelos são de livre estruturação, pois essa perspectiva contábil não está sujeita à observância de padrões de relatórios e critérios de reconhecimento e mensuração a que está sujeita a contabilidade financeira.

Como regra, um modelo de decisão deve contemplar alguns procedimentos que poderão ser utilizados em uma escolha de alternativa:

- A definição correta do problema a ser solucionado.
- A indicação das possíveis soluções e suas alternativas possíveis.
- A mensuração das consequências econômicas da alternativa escolhida.
- A escolha da alternativa na decisão.

Há, por óbvio, uma relação direta entre os critérios de mensuração e os modelos de decisão, como mostra a Figura 1, a seguir.

Figura 1 – Fluxo na análise para decisões



Fonte: Elaborada pelo autor.

Todas as ações executadas nas organizações estão enquadradas em determinado modelo de gestão dessa organização, ou seja, a princípio, as decisões seguem as premissas estabelecidas pela gestão superior. As decisões requerem instrumentos e parâmetros para

serem efetivadas. A Demonstração do Resultado do Exercício é um instrumento muito utilizado nas decisões, cujos parâmetros formam o lucro bruto, o valor das despesas operacionais, o lucro líquido final, o resultado financeiro líquido, entre outros. Esses elementos (parâmetros) informados requerem uma base de mensuração que possa atribuir a eles o valor monetário mais fidedigno na sua representação econômica. A receita bruta de vendas pode ser mensurada pelo seu valor total ou sua mensuração pode se dar por produto, filial, região etc.

Podemos concluir, portanto, que um objeto ou evento mensurado de forma apropriada com sua essência econômica será informado no modelo de decisão e promoverá a condição de uma escolha mais assertiva da melhor alternativa, agregando valor ao negócio.

Considerações finais

A teoria da contabilidade tem como um de seus objetivos propor soluções com respeito aos critérios de mensuração de ativos e passivos. Para efeito contábil, mensurar é atribuir uma quantidade monetária aos objetos e eventos que serão reconhecidos contabilmente. Assim, a missão da teoria contábil é orientar sobre o uso de critérios de avaliação que conduzam a uma representação monetária com adequado nível de fidelidade de representação, ou seja, o valor monetário pelo qual será reconhecido o ativo ou passivo deve ser aquele que expresse o mais fielmente possível a substância econômica do elemento objeto de mensuração.

Os modelos de mensuração que são utilizados normalmente constituem-se em métricas definidas ou sugeridas pelas normas contábeis, embora a contabilidade tenha a possibilidade de exercer, em certos casos, algum juízo de discricionariedade na escolha do critério, a depender das circunstâncias. É o caso da avaliação dos recebíveis, quando se projetam as perdas possíveis nos títulos

e constitui-se uma estimativa de perdas e dos estoques com a utilização do valor de custo ou de mercado – o menor entre os dois.

Os valores atribuídos aos ativos, passivos, receitas e despesas dependem dos critérios de mensuração utilizados, sendo que os conteúdos informados pelos modelos de decisão (relatórios contábeis financeiros) também se apresentarão em montantes diferentes. Esses modelos são os instrumentos utilizados pelos gestores para orientar suas decisões com impacto econômico.

A teoria da contabilidade deve utilizar todo seu arcabouço conceitual para continuamente analisar e propor novos critérios de mensuração e novos modelos de decisão, visando aprimorar a qualidade dos relatórios contábeis e, conseqüentemente, qualificar a gestão de negócios a partir de melhores decisões.

Ampliando seus conhecimentos

Para você conhecer mais sobre o assunto tratado neste capítulo, recomendamos a leitura dos seguintes textos:

- NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.

Na seção 4.3 do capítulo 4, o professor Niyama discorre sobre a mensuração em contabilidade, destacando seus objetivos, natureza e bases. O autor também não deixa de relatar as dificuldades na mensuração de benefícios econômicos futuros. Trata-se de uma leitura necessária e útil para a aplicação da contabilidade a casos concretos.

- FLORES, E.; BRAUNBECK, G.; CARVALHO, N. *Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018.

No capítulo 1, seção 1.5.2, o professor Nelson Carvalho escreve sobre mensuração de forma objetiva e clara, destacando os principais aspectos dessa que é umas funções mais importantes da contabilidade, ou seja, atribuir valor aos elementos componentes do patrimônio e resultado das entidades. O texto também aborda as funções da moeda, requisito fundamental para a mensuração.

Atividades

1. Com base na leitura do texto, explique o conceito de mensuração para efeito contábil.
2. Dada a importância do entendimento do conceito de modelo, explique o objetivo do modelo de decisão.
3. A partir da compreensão dos conceitos estudados, explique a relação entre os modelos de mensuração e decisão.

Referências

FLORES, E.; BRAUNBECK, G.; CARVALHO, N. *Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018.

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

NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.

A pesquisa contábil: teoria normativa e teoria positiva

Neste capítulo, falaremos sobre a pesquisa contábil, tema fundamental para o conhecimento científico evoluir e proporcionar o desenvolvimento de novas metodologias e práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação de informação contábil, contribuindo sobremaneira para o aumento da utilidade da contabilidade.

Em qualquer área do conhecimento humano, a pesquisa tem a missão de apresentar respostas a problemas previamente identificados, o que fará com que o pesquisador formule hipóteses que possam conduzir às respostas. A curiosidade e a inquietude dos profissionais e acadêmicos da área contábil conduzem às investigações científicas. Para isso, deve-se utilizar métodos, raciocínios e argumentos válidos que assegurem as melhores respostas aos problemas observados. Esse é o caminho trilhado pela ciência contábil no Brasil, o que coloca nosso país entre os maiores expoentes da moderna contabilidade internacional.

Independentemente da abordagem utilizada (normativa ou positiva) ou do método (dedutivo ou indutivo), o essencial é que a teoria da contabilidade seja valorizada e a pesquisa seja fomentada com vigor, pois, dessa forma, a utilidade da contabilidade só tende a crescer com o consequente reflexo positivo na gestão das organizações.

▶ Vídeo



7.1 A pesquisa em contabilidade: aspectos gerais

A pesquisa em contabilidade, notadamente no Brasil, evoluiu consideravelmente nos

últimos tempos e tem contribuído de forma profunda para um aperfeiçoamento da relação entre a contabilidade e os seus diversos usuários. Como o Brasil é um país com forte regulação em todas as áreas – na contabilidade não é diferente –, os novos conceitos e procedimentos contábeis desenvolvidos pela pesquisa foram incorporados às demonstrações contábeis, fortalecendo o conteúdo informativo desses relatórios financeiros.

O surgimento da Demonstração do Valor Adicionado como relatório obrigatório para as sociedades anônimas de capital, a obrigatoriedade da Demonstração do Fluxo de Caixa em substituição à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) são resultados de pesquisas e proposições feitas pela academia e encampadas pelos órgãos reguladores da profissão, com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) à frente.

Não se pode esquecer também da contribuição da pesquisa contábil no desenvolvimento e disseminação de conceitos avançados de reconhecimento e mensuração de eventos mais consentâneos com uma ciência contábil mais útil à sociedade, como o valor justo, o ajuste a valor presente de direitos e obrigações e o teste de recuperabilidade de ativos.

O papel da pesquisa na teoria contábil se torna imprescindível pela razão de que tem como objetivo observar, descrever e prescrever novas práticas e procedimentos. Flores, Braunbeck e Carvalho (2018, p. 51) indicam três funções da teoria contábil:

1. Demanda por informações. Representa a demanda por previsão dos efeitos dos procedimentos contábeis sobre os gerentes, auditores, credores, investidores etc.
2. Demanda pedagógica. Refere-se à diversidade de procedimentos contábeis que, conseqüentemente, aumenta a dificuldade de ensinar a prática contábil.
3. Demanda por justificativa. Refere-se à satisfação de interesses particulares dos agentes usando a contabilidade para seus próprios interesses.

Fica claro, no entanto, que essas três funções serão desempenhadas pela contabilidade à medida que sejam objetos da pesquisa contábil, que as justificará e proporrá sua aplicação.

Um dos aspectos que seguidamente suscita pesquisa na área contábil está relacionado ao uso que os agentes fazem da informação contábil e à capacidade da contabilidade de influenciar os usuários no processo decisório sobre investimentos e outras ações.

Desde a Pré-História, a contabilidade tem acompanhado a evolução e a transformação da sociedade em diversos campos – social, econômico, político –, sendo a própria contabilidade também transformada, proporcionando novos métodos e práticas. Isso ocorre por meio da pesquisa contábil.

Vídeo



7.2 Teorias normativa e positiva da contabilidade

Duas abordagens (também chamadas de teorias) podem ser utilizadas na pesquisa contábil e, claro, orientam, de certa forma, a prática contábil em cada país. São as abordagens positiva e normativa.

7.2.1 Abordagem ou teoria positiva

A teoria positiva procura demonstrar e esclarecer quais informações contábeis devem ser apresentadas e comunicadas aos interessados, ou seja, o que é essencial e o que não é. Niyama (2014, p. 14) aborda o assunto afirmando que “uma ciência positiva pode ser definida como um corpo de conhecimento sistematizado”, limitando-se a descrever o elemento ou fenômeno tal qual ele se apresenta.

Essa teoria surgiu na década de 1960 e descreve como a contabilidade é, por que a contabilidade é assim e ainda busca prever comportamentos. Embora tenha sucesso em pesquisas acadêmicas,

a abordagem positiva não é aplicada no Brasil, um país de tradição normativa, como veremos a seguir.

7.2.2 Abordagem ou teoria normativa ou prescritiva

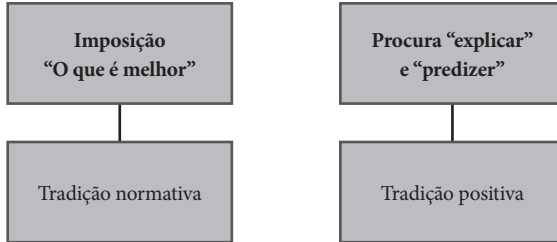
A teoria normativa ou prescritiva tem como objetivo prescrever comportamentos, recomendando quais informações devem ser evidenciadas e como deve se estabelecer essa apresentação. Ou seja, essa abordagem da ciência contábil orienta como deve ser. É uma teoria baseada no método dedutivo de investigação científica e se posiciona no sentido de prescrever como a contabilidade deveria ser, tendo como fundamento os seus maiores postulados e objetivos da ciência contábil. Na área contábil, essa premissa implica em descrever a prática, orientar a execução dos procedimentos contábeis de reconhecimento e mensuração de eventos e a respectiva elaboração das demonstrações contábeis.

As normas contábeis brasileiras editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a lei societária – Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976) são exemplos de materialização da teoria normativa ou prescritiva que prevalece no Brasil. O conteúdo dessas normas é prescritivo, determinando como a contabilidade deve atuar e executar seus procedimentos.

Quando tratamos de critérios de avaliação de ativos, cálculo de lucros e mensuração de impactos da inflação nos relatórios contábeis, estamos enfatizando a teoria normativa. A característica principal dessa teoria reside no fato de que se trata de um raciocínio dedutivo, por meio do qual é possível definir um modelo ideal.

Veja na Figura 1, a seguir, como Lopes e Martins (2005) resumem as duas abordagens.

Figura 1 – Abordagens normativa e positiva



Fonte: Adaptada de Lopes e Martins, 2005, p. 18.

Como a contabilidade é um conhecimento com forte conotação e abordagem prática, é natural que os profissionais da área estejam envolvidos também com os processos pedagógicos e de pesquisa, fortalecendo, dessa maneira, a teoria normativa, que recomenda práticas e procedimentos profissionais. O ideal, no entanto, é uma combinação das duas teorias, a fim de fortalecer a contabilidade como conhecimento científico.

7.2.3 Métodos dedutivo e indutivo

O raciocínio científico ou lógico é condição essencial para a pesquisa contábil e estudo da teoria subjacente a uma ciência. É fundamental que se saiba uma forma ideal de estabelecimento de critérios para determinados raciocínios. Os conceitos que compõem a teoria da contabilidade devem ser constantemente objetos de estudos e pesquisa, visando a evolução do conhecimento contábil. Para que essa evolução possa se estabelecer de forma lógica e científica, nos valem da pesquisa contábil, cujo objetivo é buscar respostas para novas abordagens e práticas da contabilidade, aumentando sua utilidade.

Na pesquisa científica, para que se possa responder às perguntas formuladas, devemos definir qual método ou raciocínio será utilizado, se o dedutivo (parte de generalizações a observações

específicas) ou o método ou raciocínio indutivo (tem como ponto de partida as observações específicas para se concluir por generalizações) – ou seja, do mais amplo para o mais restrito (detalhes) ou dos detalhes (específicos) para o mais geral (amplo). A ciência normalmente se vale de uma combinação de ambos.

Na ciência contábil, o raciocínio ou método dedutivo de investigação tem início com objetivos e postulados (verdades ou premissas maiores) e, a partir deles, são deduzidos os princípios lógicos que representam as respostas para as aplicações práticas ou para as indagações feitas anteriormente. Nesse caso, as aplicações práticas são derivadas de um raciocínio lógico. Uma restrição a esse método de resposta científica (abordagem dedutiva) é que, se a premissa maior (postulado) for falsa, as conclusões também serão falsas, embora logicamente deduzíveis.

Passos do processo dedutivo

1. Formular objetivos gerais ou específicos dos relatórios contábeis.
2. Declarar os postulados de contabilidade concernentes ao ambiente econômico, político ou sociológico no qual a contabilidade precisa operar;
3. Estabelecer restrições que auxiliem a guiar o processo de raciocínio.
4. Desenvolver uma estrutura ou conjunto de símbolos nos quais as ideias possam ser expressas e resumidas.
5. Desenvolver um conjunto de definições.

6. Formular princípios ou declarações gerais de políticas, derivadas do processo lógico.
 7. Aplicar os princípios a situações específicas e estabelecer métodos de procedimentos e normas. (IUDÍCIBUS; LOPES, 2012, p. 11)
-
-

Em relação ao raciocínio indutivo (método indutivo), sua premissa considera que a observação ou análise deve partir de considerações ou mensurações parciais para se chegar a conclusões mais amplas, gerais. O evento específico observado é a premissa menor e a situação ou conclusão observada é a premissa maior. Na teoria da contabilidade, vemos a indução ser aplicada quando analisamos o comportamento de uma conta contábil e extraímos conclusões sobre comportamentos gerais em relação à entidade objeto do estudo. Em ciência, sempre usamos os dois raciocínios, embora o raciocínio dedutivo deva constituir a base formal de sua apresentação para um conhecimento chegar ao nível de ciência.

Na análise financeira, por exemplo, poderíamos utilizar o método indutivo ao propor que empresas com níveis de endividamento crescente vão ter, como consequência ao longo tempo, queda na geração de lucros e caixa. Logicamente, essa conclusão é proposta com base na análise de uma série de empresas em uma sequência de períodos contábeis.

Passos do processo indutivo

1. Observar e perceber o fenômeno patrimonial.
2. Analisá-lo competentemente, estudando suas relações lógicas essenciais de necessidade,

finalidade e meios patrimoniais e a função ou utilização desses meios.

3. Mensurá-lo adequadamente para conhecer sua dimensão de forma realista, em relação aos aspectos (a) causa, (b) efeito, (c) tempo, (d) espaço, (e) qualidade e (f) quantidade.
4. Conhecer as circunstâncias do continente e demais circunstâncias que geraram o fenômeno, em relação ao mundo social e a todo o seu complexo de atos econômicos, políticos, jurídicos, ecológicos, tecnológicos, científicos etc.
5. Buscar as relações constantes de todos esses elementos por uma comparação racional.
6. Comparar o fenômeno com os estados da eficácia. (SÁ, 1997, p. 81)

O método indutivo reconhece o fenômeno específico como ponto de partida para a análise de uma situação de maior amplitude. Na teoria e pesquisa contábil, ele é utilizado quando verificamos o comportamento de uma conta ou índice, por exemplo, e extraímos daí uma premissa para explicar o comportamento ou resultado do ativo ou passivo.

 Vídeo



7.3 Utilidade das pesquisas em contabilidade e perspectivas para o futuro

A contabilidade brasileira experimentou um processo de evolução histórica em paralelo, como não poderia ser diferente, à evolução da economia, da pesquisa contábil e dos negócios. Com efeito, o regramento anterior à Lei n.

6.404 (BRASIL, 1976) era o Decreto-Lei n. 2.627 (BRASIL, 1940), que tinha inspiração europeia e regulava a contabilidade aplicada às sociedades anônimas. Esse viés europeu nas regras contábeis decorria fundamentalmente de uma realidade em que os primeiros professores e doutrinadores em contabilidade foram discípulos de doutrinadores europeus.

A regulamentação da profissão contábil por meio do Decreto-Lei n. 9.295 (BRASIL, 1946) foi um marco para a classe e um avanço importante para a contabilidade brasileira, porém o Brasil ainda carecia de escolas de contabilidade para formação dos profissionais. Sem escola contábil, não havia pesquisa e, com isso, a contabilidade se resumia à técnica de registro e divulgação de informações contábeis. Esse cenário continuou o mesmo nos anos 1970, com a edição da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), denominada Lei das Sociedades por Ações. Embora nesse período tenha havido um rompimento com a escola europeia, pois a Lei das Sociedades por Ações é de inspiração norte-americana, ainda não havia escolas superiores de contabilidade em número razoável para que a pesquisa contábil pudesse experimentar uma evolução.

Essa realidade se alterou somente na década de 1990, com a oferta de mais cursos de graduação em ciências contábeis e respectivos cursos de mestrado e doutorado, o que representou uma mudança considerável no cenário acadêmico brasileiro no que diz respeito ao reconhecimento da ciência contábil como um conhecimento fundamental para o crescimento sustentado das empresas.

Na primeira década do século XXI, por meio da Lei n. 11.638 (BRASIL, 2007) e da Lei n. 11.941 (BRASIL, 2009), que promoveram a convergência da contabilidade às regras internacionais de contabilidade, houve uma mudança significativa na estrutura contábil brasileira, o que ressaltou inclusive a necessidade de fortalecimento da pesquisa contábil. A pesquisa, combinando a abordagem normativa e

positiva, é condição estratégica para a elevação da ciência contábil ao patamar de utilidade que lhe é inerente.

Para o futuro, podemos esperar uma continuidade na evolução do papel desempenhado pela ciência contábil no campo teórico, com mais pesquisas e estudos, e no campo das práticas contábeis, alicerçados pela pesquisa.

Considerações finais

Para a teoria da contabilidade, a pesquisa contábil é elemento fundamental para que suas premissas sejam constantemente testadas e validadas e também para que a teoria possa experimentar o grau de evolução que a ciência contábil requer e merece. O crescimento da importância da contabilidade como meio de conhecimento da situação financeira de uma riqueza deu-se em virtude das pesquisas levadas a efeito por grandes pensadores e doutrinadores contábeis. Um conhecimento científico com tanta influência no meio social, como o conhecimento contábil, avança em seus conceitos e proposições alicerçado em pesquisas científicas que investigam sob todos os aspectos relevantes a aplicação da contabilidade aos casos concretos. É a ciência a serviço da sociedade.

Se a abordagem a ser utilizada será a normativa ou positiva e se o método de investigação será o dedutivo ou indutivo, é caso de se verificar conforme o objeto e as circunstâncias observadas, mas o essencial é que a pesquisa contábil induza sempre a evolução e a utilidade do conhecimento contábil.

Ampliando seus conhecimentos

Para que você possa conhecer um pouco mais sobre a pesquisa contábil, assunto tão importante para a teoria da contabilidade, recomendamos a leitura dos seguintes textos:

- MARTINS, E.; LOPES, A. B. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

No capítulo 1, os professores Lopes e Martins descrevem com muita propriedade o surgimento da abordagem positiva e a pesquisa em contabilidade financeira nos Estados Unidos e na Europa, observando que, a partir desses locais, houve a disseminação dessa abordagem, ponto de controvérsia com a abordagem normativa, em voga no Brasil.

- LOPES, A. B. *A informação contábil e o mercado de capitais*. São Paulo: Cengage, 2002.

No capítulo 2 dessa obra, o professor Alexsandro Lopes traça um panorama da informação contábil a partir da abordagem normativa e seu consequente resultado nas informações utilizadas no mercado de capitais. Sua influência e utilidade são os pontos centrais do capítulo indicado para leitura.

Atividades

1. Descreva sucintamente a característica fundamental do método dedutivo.
2. Em relação à sua aplicação na contabilidade, qual é a diferença entre a teoria normativa e a teoria positiva?
3. Em um trabalho de análise financeira, ao observarmos um crescimento do endividamento financeiro, concluímos que, no futuro, haverá uma queda na geração de lucro e de caixa. Nesse caso, estamos aplicando qual raciocínio ou método de pesquisa?

Referências

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 out. 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm. Acesso em: 11 jun. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 11. 941, de 27 de maio de 2009. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

FLORES, E.; BRAUNBECK, G.; CARVALHO, N. *Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.

LOPES, A. B. MARTINS, E.; *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.

SÁ, A. L. *História geral e das doutrinas de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

A regulação contábil: normatização e teoria da contabilidade

Neste capítulo, vamos tratar de assuntos muito interessantes para uma compreensão mais ampla da contabilidade. Primeiro, vamos iniciar por uma exposição sobre a regulação que caracteriza a contabilidade, especialmente a brasileira, ou seja, as normas emanadas tanto da legislação oficial do Estado brasileiro quanto aquelas emitidas pelos órgãos reguladores da prática profissional, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O estudo da teoria da contabilidade não pode estar dissociado do entendimento das causas dessa regulação. Também é preciso entender se ela está alinhada com as melhores concepções teóricas acerca do reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis. Por fim, vamos apresentar alguns conceitos contábeis incorporados à contabilidade brasileira nos últimos anos com vistas a aprimorar nossos relatórios e possibilitar alinhamento com as melhores práticas da contabilidade internacional.

 Vídeo



8.1 A regulação e normatização em contabilidade

As práticas contábeis vivenciaram uma evolução na sua regulação ao longo da história tendo em vista que, à medida que a economia mundial se expande, surge a necessidade de formalizar procedimentos contábeis para garantir um mínimo de segurança aos interessados nos relatórios contábeis.

Niyama (2014, p. 38) entende que “vivemos uma era regulação das práticas contábeis”. A questão é controversa, porém, nas últimas décadas, a maioria dos países passou a observar com mais rigor as regras contábeis, o que trouxe um protagonismo para os órgãos reguladores.

No que se refere ao direito brasileiro, é possível afirmar que há uma herança oriunda do direito romano, pois os comportamentos são regulados por lei no sentido estrito, ou seja, norma criada formalmente por um processo legislativo via casas legislativas. Nesse sentido, a contabilidade brasileira também conserva essa característica, visto que é amplamente regulada. Embora a convergência com as regras internacionais de contabilidade tenha passado a valorizar o conceito da *essência sobre a forma* (que consiste em considerar, para efeito contábil, a essência econômica sobre a forma jurídica) com relação ao reconhecimento e evidenciação de eventos econômicos, a margem de discricionariedade que pode ser utilizada pela contabilidade brasileira é menor do que a de países de tradição menos legalista.

A prática da normatização em contabilidade consiste na delegação de poder dos profissionais contábeis para uma autoridade central. No Brasil, isso se dá desde as primeiras décadas do século XX, pois, por meio do Decreto-Lei n. 2.627 (BRASIL, 1940), já tínhamos regras sobre elaboração dos relatórios contábeis, bem como sua composição e conceitos fundamentais que deveriam incluir. Atualmente, a regra maior em relação à contabilidade em nosso país é a Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976). Segundo Carvalho (2018, p. 87), as bases da contabilidade brasileira têm inspiração europeia, em especial, da escola italiana de pensamento contábil. Embora a Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), conhecida como Lei das Sociedades por Ações, tenha influência norte-americana, o viés de direito positivo permaneceu como regramento fundamental da contabilidade brasileira.

Com efeito, houve uma evolução considerável no processo de reconhecimento e mensuração de ativos e passivos a partir do momento em que a estrutura contábil brasileira passou a compreender a regulação e normatização como aspectos que também devem acompanhar as mudanças econômicas e sociais que ocorrem e afetam os agentes econômicos. O reconhecimento do *leasing* como uma compra financiada é um claro exemplo desse novo cenário contábil e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) desempenha um papel essencial nesse processo. Cabe à teoria da contabilidade pesquisar, estudar e propor novas formas de reconhecimento e avaliação de elementos patrimoniais e de resultado, abstraindo-se dos aspectos legais que regulam o objeto da pesquisa e, com isso, proporcionando uma constante evolução da contabilidade.

 Vídeo



8.2 Evidenciação contábil

Várias são as utilidades que podem ser atribuídas à contabilidade, desde a produção de informações específicas para a gestão dos recursos – a cargo da contabilidade gerencial – até a elaboração de relatórios contábeis úteis a usuários que se relacionam com a entidade na condição de contratantes externos, como fornecedores, bancos e colaboradores – a cargo da contabilidade financeira. Sua função, portanto, passa sempre pelo reconhecimento, mensuração e evidenciação de informações contábeis úteis aos diversos tipos de usuários.

A teoria da contabilidade busca estudar e propor incansavelmente novas formas de produção e elaboração dessas informações, visando aprimorá-las e aumentar sua utilidade. Nesse sentido é primordial que a contabilidade, sob o ponto de vista de sua utilidade para a sociedade, possibilite ao público interessado o conhecimento necessário da situação econômica e financeira de determinado empreendimento. A isso denominamos *evidenciação*. É imprescindível, portanto, que haja o

maior nível de transparência possível no que diz respeito às informações divulgadas. Evidenciar significa comunicar algo com clareza e completude, fazendo com que os usuários se sintam seguros ao utilizar as informações de que necessitam para balizar suas decisões econômicas.

A evidenciação é um conceito que está intrinsecamente vinculado aos objetivos da contabilidade, que é proporcionar aos diversos usuários informações contábeis necessárias e úteis para suas finalidades específicas. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511) indicam que, para que haja uma divulgação apropriada, é preciso responder a três perguntas fundamentais: “(1) A quem deve ser divulgada a informação?; (2) Qual é a finalidade da informação?; (3) Quanta informação deve ser divulgada?”

Na contabilidade financeira, os usuários são externos à entidade e acompanham a performance do negócio à distância, o que faz deles um público deveras interessado nas informações que serão evidenciadas nos relatórios contábeis.

A finalidade da informação contábil é levar ao interessado suficiente conhecimento da situação financeira de uma riqueza para que este possa tomar decisões com impacto econômico de forma segura. Dessa forma, espera-se que a contabilidade evidencie os vários aspectos de uma dada riqueza (financeiro, econômico, de liquidez) após adequado tratamento contábil dos fatos, reconhecendo e mensurando-os de forma que os eventos relevantes estejam adequadamente representados nas demonstrações contábeis.

A quantidade de informação a ser divulgada depende da regulação atinente à empresa (se é uma sociedade anônima de capital aberto, se é pequena e média empresa etc.), porém um mínimo de qualidade e quantidade será sempre necessário e obrigatório. Iudícibus e Lopes (2012, p. 111) afirmam que “o tipo e a quantidade de evidenciação dependem, em parte, de quão sofisticado o leitor possa ser ao interpretar dados contábeis”. Nesse sentido, é importante que a informação contábil divulgada seja clara e objetiva, de forma que

o leitor possa compreendê-la sem grandes dificuldades. No Brasil, a regulação em relação à contabilidade financeira tem como regra maior a denominada Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/76), que estabelece as principais regras para reconhecimento, mensuração e divulgação de informações contábeis. Sobre os relatórios contábeis, por exemplo, a citada norma legal destaca:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (BRASIL, 1976)

Segundo Iudícibus e Lopes (2012), existem outras informações que não constam nas demonstrações contábeis e são igualmente relevantes para uma evidenciação que contenha um nível ótimo de transparência. São elas:

- forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- informações entre parênteses;
- notas explicativas;
- comentários do auditor;
- relatório da administração.

O usuário dos relatórios contábeis deve compreender e utilizar todas essas informações para fundamentar seu conhecimento em relação à situação do patrimônio da entidade.

Das informações listadas anteriormente, vamos destacar as **notas explicativas**, que se constituem em um rol de informações complementares às demonstrações contábeis. São previstas no

parágrafo 4º do artigo 176 da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), que expressamente determina que: “§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício” (BRASIL, 1976).

Na esteira das alterações das regras contábeis brasileiras, a Lei n. 11.941 (BRASIL, 2009) acrescentou o parágrafo 5º ao artigo 176 da Lei das Sociedades por Ações, dispondo que as notas explicativas devem:

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e

IV – indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1o); e
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (BRASIL, 2009)

É sabido que as demonstrações contábeis evidenciam os eventos de forma sintética em contas e grupos, o que faz com que o usuário não consiga obter uma compreensão detalhada e clara dos eventos reconhecidos. Portanto, ao elaborar as notas explicativas, a contabilidade qualifica a informação constante nos relatórios contábeis, fornecendo informações elementares para o esclarecimento da situação patrimonial, seja por meio de quadros que explicam a composição de determinado saldo de ativo ou passivo, seja por meio de informações sobre critérios de registro e de avaliação de elementos ativos e passivos.

Cumpra destacar também que, embora a lei tenha estabelecido diversas situações que requerem uma evidenciação em nota explicativa, a contabilidade poderá elaborar outras notas que entenda úteis ao usuário.

 Vídeo



8.3 Conceitos avançados de ativos e critérios de mensuração

Em 2005, a contabilidade brasileira iniciou o processo de convergência com as regras internacionais de contabilidade e, por conta disso, incorporou alguns conceitos relativos ao reconhecimento, classificação e mensuração de ativos e passivos relevantes. Esses novos conceitos impactam de forma contundente na qualidade da informação contábil e merecem um destaque neste capítulo. Vamos a eles.

8.3.1 Novos conceitos de ativos

Houve alterações que impactaram na estrutura das demonstrações contábeis, mais precisamente no Balanço Patrimonial. Essas mudanças foram resultado da incorporação, pela contabilidade brasileira, de novos conceitos que caracterizam ativos, os quais tinham outras classificações contábeis anteriormente.

8.3.1.1 Propriedades para investimentos

As propriedades para investimentos são imóveis cuja finalidade ainda não foi totalmente definida (imóveis para valorização de capital) ou está sendo utilizada para geração de receitas de aluguel. Seu reconhecimento será no grupo *investimentos*, no ativo não circulante, conforme definido pelo pronunciamento contábil CPC 28 (CPC, 2009). Serão classificados como propriedades para investimentos os imóveis:

- Para aluguel, ou seja, geram uma receita incremental ao resultado da empresa.
- Adquiridos para valorização do capital.
- Adquiridos tanto para obtenção de receita de aluguel como para valorização de capital.

Se a propriedade se caracteriza como um imóvel utilizado na produção ou fornecimento de bens ou serviços, utilizado como sede da empresa ou igualmente é um imóvel já definido como para venda no curso normal dos negócios, não deverá ser classificado como propriedade para investimentos.

O reconhecimento inicial de uma propriedade para investimentos deve se dar pelo seu valor de custo de aquisição. As mensurações subsequentes poderão ser pelo valor justo ou de custo, à escolha da empresa.

8.3.1.2 Ativos biológicos

Ativos biológicos são aplicações de recursos (investimentos) na atividade rural (agrícola e pecuária) caracterizados como um animal ou uma planta vivos. Seu tratamento contábil está previsto no pronunciamento técnico CPC 29 (CPC, 2009). O Quadro 1 apresenta alguns exemplos desses ativos.

Quadro 1 – Ativos biológicos

Ativos biológicos	Produtos agrícolas	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Árvores de uma plantação	Madeira, tronco	Madeira serrada, celulose
Plantas, plantações	Algodão, cana colhida, café	Fio de algodão, roupa, açúcar, café moído
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco
Videiras	Uva	Vinho
Árvores frutíferas	Fruta colhida	Fruta processada

Fonte: CPC 29, 2009.

O enquadramento de um animal ou uma planta como ativo biológico depende da verificação do tempo em que se dará o aproveitamento do seu benefício econômico, pois todo ativo se caracteriza por um prolongamento desse benefício por uma série de períodos contábeis. Ou seja, sua utilidade econômica deve se prolongar no tempo, sendo assim, seus benefícios econômicos serão consumidos em mais de um período contábil.

8.3.1.3 Ativos intangíveis

Intangíveis são os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos (intangíveis) destinados a manter a atividade da companhia ou que serão exercidos com essa finalidade. A Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976) determina que se inclua nesse subgrupo o fundo de comércio adquirido.

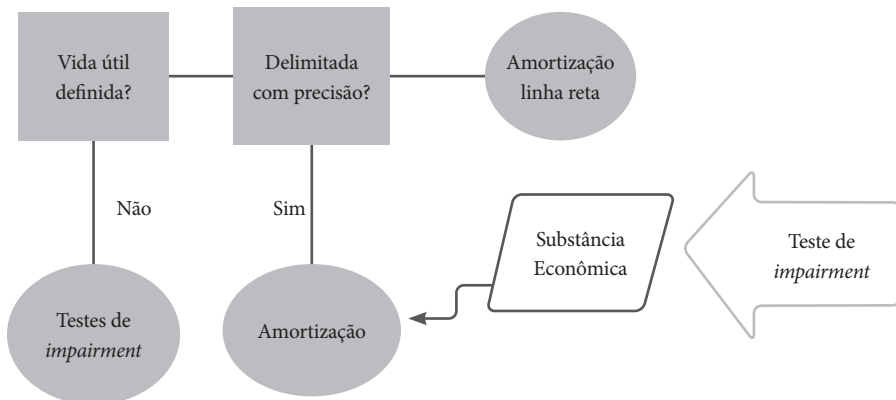
Devem ser classificados nesse grupo os ativos intangíveis cujos benefícios econômicos forem de provável obtenção pela entidade e cujo custo possa ser mensurado com certo grau de confiabilidade. Caso a entidade não consiga comprovar um dos requisitos indicados a seguir, o tratamento do valor deve ser dado como despesa do exercício se:

- for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

Iudícibus, Martins, Santos e Gelbcke (2018) indicam alguns exemplos de ativos intangíveis, como marcas, *softwares*, licenças e franquias, receitas, fórmulas, modelos, protótipos, gastos com desenvolvimento de novos produtos e serviços que atendam aos critérios de reconhecimento, que eram classificados no ativo diferido ou imobilizado. Quanto à amortização do intangível, a posição das normas contábeis é no sentido de que, se o elemento identificado e classificado como intangível tem vida útil finita, definida no tempo, como os gastos para desenvolvimento de novos produtos, deve haver a respectiva amortização. Para aqueles intangíveis com vida útil não definida, infinita, não haverá o reconhecimento da amortização, entretanto, deve ser objeto de teste de recuperabilidade ao menos uma vez ao ano.

Iudícibus, Martins, Santos e Gelbcke (2018, p. 281), em lapidar representação, esclarecem os critérios de contabilização do intangível:

Figura 1 – Critérios de contabilização do intangível



Fonte: Iudícibus, Martins, Santos e Gelbcke 2018, p. 281.

A amortização consiste na apropriação do valor do ativo em despesa ou custo e depende também da definição da vida útil do elemento. Se esta não for definida, ele não será amortizado. Normalmente, quando cabe a amortização, ela se dará em prazo máximo de cinco anos.

8.3.2 Novos conceitos de mensuração de ativos e passivos

Os critérios de avaliação de ativos e passivos que serão destacados a seguir foram incorporados à contabilidade brasileira nos últimos anos, aprimorando a atribuição de valor aos elementos do patrimônio e causando um reflexo positivo na representação monetária desses ativos e passivos.

Sabemos que atribuir moeda a ativos e passivos implica na escolha de um atributo que permita refletir o mais fidedignamente possível o valor monetário desse elemento. O critério que será escolhido, na entrada do ativo ou passivo para o patrimônio e na

permanência dele (avaliações subsequentes), poderá se dar por opção da política contábil da entidade ou por imposição de alguma norma da contabilidade.

8.3.2.1 Valor justo

O valor está previsto no pronunciamento contábil CPC 46 (CPC, 2012), que o define e fornece as bases para sua mensuração e respectiva divulgação dos critérios utilizados para calculá-lo. Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. É como se estivéssemos constantemente atribuindo aos ativos e passivos sujeitos o valor justo, o valor de mercado ou valor de troca.

Em uma relação de troca econômica, de um lado, há um interessado em um ativo que lhe forneça determinada utilidade econômica, de outro lado, existe uma pessoa que se compromete a entregar um ativo cuja utilidade satisfará a necessidade do comprador. Portanto, em uma negociação, haverá sempre uma relação entre necessidade e utilidade econômica. O critério de valor justo parte do pressuposto de um equilíbrio nessa relação, com um valor ajustado entre as partes, com ausência de transação forçada.

Para corroborar com o entendimento do conceito, Almeida (2018, p. 83) ensina que “valor justo é preço de saída, em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data da transação”. Para o ativo, é o preço que seria recebido na venda deste, para o passivo, é o preço que seria pago em sua liquidação.

8.3.2.2 Ajuste a valor presente

Normalmente os ativos realizáveis e os passivos exigíveis carregam determinado custo financeiro incluído, notadamente aqueles cujo prazo é superior a um ano. Por isso, é compreensível que o vendedor normalmente aplique nos preços uma taxa de juros

para compensar o tempo de financiamento concedido na operação. Dessa forma, sabe-se que os valores desses ativos e passivos não estão em moeda da data de fechamento das demonstrações contábeis, ao contrário, seus valores expressam a moeda da data da realização futura do ativo ou liquidação futura do passivo.

O artigo 183 da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), inciso VIII, determina que “elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante”. O sentido do ajuste a valor presente, portanto, é de permitir trazer esses ativos (recebíveis) e passivos (contas a pagar) na moeda da data da demonstração, aplicando sobre seus valores um índice que reflita minimamente a média dos juros implícitos nas transações.

Considerações finais

A regulação e normatização da contabilidade é sempre um assunto carregado de controvérsia, pois há diferentes opiniões acerca de qual deveria ser a opção do Brasil no que diz respeito ao regramento das práticas contábeis, sendo que seus adeptos sustentam opinião de alto gabarito e rigor técnico.

A normatização brasileira está a cargo da lei (em sentido formal) e, observado o conteúdo da lei, o Conselho Federal de Contabilidade estabelece as diretrizes para a prática contábil, em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que tem jurisdição sobre as companhias de capital aberto.

Por força dessa legislação, nos últimos tempos, temos observado alterações na estrutura dos relatórios contábeis e a internalização de conceitos modernos de avaliação de ativos e passivos, como o valor justo e o ajuste a valor presente, tudo para que possamos ter uma contabilidade à altura da nossa sociedade e da complexidade das organizações.

Ampliando seus conhecimentos

Para aprimorar seus conhecimentos sobre os assuntos tratados neste capítulo, recomendamos a leitura dos seguintes textos:

- IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.

No capítulo 15 desse livro, o professor Iudícibus faz uma proposição das perspectivas e tendências da teoria da contabilidade e da própria contabilidade em geral para o futuro. Ressalta a tecnologia da informação como aliada da informação contábil, destacando o que pode mudar nas metodologias de pesquisa na ciência contábil.

- NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.

No capítulo 3 da obra, o doutrinador destaca a normatização da contabilidade, tecendo observações sobre o sistema contábil baseado em princípios e em regras, o que tem suscitado um debate interessante tanto na academia quanto na prática contábil.

Atividades

1. Um dos conceitos mais recentemente incorporados à estrutura contábil brasileira é o relativo às propriedades para investimentos. O que deve ser classificado nesse grupo?
2. Um conjunto de informações muito útil para o usuário dos relatórios contábeis é o relativo às notas explicativas. Descreva sua função na contabilidade.

3. O ajuste a valor presente (AVP) é um conceito trazido recentemente para a contabilidade brasileira e representa um avanço na representação monetária de ativos e passivos. Em que circunstância esse ajuste deve ser efetuado?

Referências

ALMEIDA, M. C. *Contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2018.

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 out. 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm. Acesso em: 11 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 11. 941, de 27 de maio de 2009. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 9 jun. 2019.

CARVALHO, N. *Teoria da contabilidade financeira*. São Paulo: Atlas, 2018.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento técnico CPC 28*. Propriedade para investimento. 26 jun. 2009. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/320_CPC_28_rev%2013.pdf. Acesso em: 11 jun. 2019.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento técnico CPC 29*. Ativo Biológico e Produto Agrícola. 16 set. 2009. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/324_CPC_29_rev%2003.pdf. Acesso em: 10 jun. 2019.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento técnico CPC 46*. Mensuração do Valor Justo. 20 dez. 2012. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/395_CPC_46_rev%2006.pdf. Acesso em: 10 jun. 2019.

FLORES, E.; BRAUNBECK, G.; CARVALHO, N. *Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2018.

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

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.

IUDÍCIBUS, S.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A.; MARTINS, E. *Manual de contabilidade societária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

NIYAMA, J. K. (org). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2014.

Gabarito

1. Estrutura contábil básica da contabilidade brasileira

1. O pronunciamento contábil denominado CPC 00 contém as premissas fundamentais que oferecem a base conceitual para que a contabilidade brasileira possa reconhecer, mensurar e reportar (divulgar) os eventos econômicos da forma mais clara, verdadeira e transparente possível, privilegiando a concepção de uma contabilidade voltada a atender o usuário da informação em suas necessidades para tomada de decisões econômicas.
2. A contabilidade brasileira sempre foi considerada uma das mais modernas e técnicas do mundo, porém a convergência com as normas internacionais de contabilidade permite a inserção na estrutura legal contábil nacional de conceitos e aplicações que favorecem um salto qualitativo na informação contábil, permitindo uma maior transparência e assertividade dos relatórios contábeis.
3. A oportunidade diz respeito ao tempo em que a informação é disponibilizada ao interessado. Com as novas tecnologias de informação à disposição da contabilidade, essa qualidade é melhor assegurada atualmente. A informação, para ser relevante, deve ser comunicada no tempo necessário para ser utilizada pelo decisor.

2. Escolas de pensamento contábil: história e evolução

1. O patrimônio é o objeto sobre o qual a ciência contábil dedica todo o seu conjunto de conceitos e técnicas com o objetivo de que se possa, a qualquer momento, conhecer o estudo financeiro e econômico desse patrimônio.
2. A teoria da contabilidade é compreendida como a relação ordenada de fatos, sobre os quais haverá a proposição de conceitos. A teoria estabelece classificações e correlações, bem como faz generalizações. Além disso, envolve o estudo e a aplicação de princípios, leis, entre outros elementos. Nesse sentido, a teoria busca explicações de fatos relevantes para o pesquisador, tornando o evento compreensível e apropriável pelo conhecimento teórico que busca explicá-lo.
3. Como o próprio nome sugere, essa escola de pensamento contábil tinha as contas como objeto de estudo. Embora tenha proposto uma compreensão mais sofisticada da contabilidade, não foi considerada uma corrente científica, pois subordinava as contas contábeis ao registro contábil, reduzia a contabilidade a um método de escrituração e registro dos eventos econômicos e não a considerava uma ferramenta de apoio ao proprietário.

3. Teoria contratual da firma e teoria da agência

1. A informação contábil que pretenda ser útil aos usuários tem como pressuposto fundamental proporcionar a redução das incertezas nas decisões econômicas. Características como utilidade, confiabilidade, relevância e oportunidade são qualidades que devem permear sempre a informação elaborada

e comunicada nos relatórios contábeis para garantir ao usuário uma decisão que agrega valor econômico ao empreendimento.

2. O conflito de agência se caracteriza como a situação em que as ações dos agentes (administradores) conflitam com os interesses dos proprietários. O risco desse conflito pode ser reduzido à medida que todos têm acesso a uma gama de informações contábeis que lhes possibilitem uma negociação em relativa igualdade de condições.
3. Informação assimétrica é aquela cuja forma e conteúdo não estão disponíveis a todos os contratantes ou interessados. A assimetria se caracteriza pelas diferenças (naturais ou não) que se percebem nos relatórios disponibilizados aos interessados.

4. Aspectos ambientais e comportamentais da contabilidade

1. Os usuários da contabilidade financeira normalmente são os contratantes com a empresa que são parte do ambiente externo, como os fornecedores, bancos, governo, colaboradores etc. Para esses, são elaborados relatórios padronizados conforme regras legais, já os usuários da contabilidade gerencial são os executivos e gestores que atuam diretamente sobre o negócio e precisam de informações muitas vezes estratégicas. Para eles, deverão ser criados relatórios específicos.
2. A abordagem sociológica refere-se ao relacionamento da entidade com a sociedade. Esse relacionamento deve ser compreendido adequadamente pela contabilidade, que deverá procurar elaborar informações que possam ser úteis, como instrumentos de esclarecimentos sobre os impactos que a

entidade causa na sociedade e sobre as influências causadas pelo entorno social à entidade.

3. Na sua relação com o ambiente, a empresa não deverá confundir o patrimônio da entidade com o dos sócios, diretores e outras pessoas envolvidas na gestão. Esse postulado orienta a contabilidade a considerar a autonomia patrimonial das entidades que se relacionam.

5. A informação eficaz e eficiência do mercado

1. Modelo de informação constitui-se um elemento que contém informações que possam conduzir o gestor a uma decisão adequada, considerando as circunstâncias. São relatórios cuja forma e conteúdo permitem ao usuário da informação se posicionar em relação a uma decisão qualquer.
2. A informação contábil tem como finalidade principal influenciar as decisões dos agentes econômicos, proporcionando a geração de valor aos negócios.
3. A hipótese do mercado eficiente estabelece que os preços das ações no mercado financeiro já contemplam a totalidade de informações necessárias para a tomada de decisão.

6. Modelos de mensuração e modelos de decisão

1. A mensuração na contabilidade implica na atribuição de valor monetário a objetos (ativos e passivos) conforme critérios que sejam os mais adequados possíveis, de forma que a quantidade monetária atribuída ao objeto represente sua substância econômica.

2. Modelo de decisão é o instrumento (relatório) utilizado pelo decisor para escolha da melhor alternativa em uma decisão com consequência econômica. A teoria da contabilidade está constantemente analisando e estudando os relatórios contábeis a fim de aprimorá-los, tornando-os mais adequados às decisões econômicas.
3. Quanto mais correta for a escolha pelo critério de mensuração, mais informativo será o relatório que será utilizado pelo responsável da decisão. Os valores que constam nos relatórios devem expressar o mais verdadeiramente possível a substância econômica dos objetos e eventos e, nesse caso, quando informados no modelo de decisão, promovem uma compreensão melhor do gestor, qualificando sua decisão.

7. A pesquisa contábil: teoria normativa e teoria positiva

1. O raciocínio dedutivo, em contabilidade, tem início com objetivos e postulados. A partir deles, são deduzidos os princípios lógicos que representam as respostas para as aplicações práticas ou para as indagações feitas anteriormente. Nesse caso, as aplicações práticas são derivadas de um raciocínio lógico e implicam em uma análise do geral para o particular.
2. A teoria normativa ou prescritiva tem como pressuposto recomendar quais informações devem ser comunicadas e como devem ser apresentadas, isto é, prescreve o que deve ser feito, como a contabilidade deve ser em vista dos enunciados que a sustentam, ao passo que a teoria positiva procura expor e explicar quais informações financeiras devem ser apresentadas e comunicadas aos usuários de dados contábeis, ou seja, o que é essencial e o que não é.

3. Na situação descrita, estamos nos referindo ao método indutivo, pois, com base em uma verificação particular (parcial), procura-se estabelecer premissas e comportamentos de natureza geral.

8. A regulação contábil: normatização e teoria da contabilidade

1. Devem ser classificados nesse grupo os imóveis utilizados para aluguel (e que proporcionam uma receita) ou adquiridos para valorização de capital.
2. As notas explicativas têm a função de fornecer informações complementares às demonstrações contábeis, estruturadas na forma de quadros analíticos, sobre critérios de reconhecimento e mensuração dos objetos e eventos contábeis registrados.
3. Conforme o disposto no artigo 183 da Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), inciso VIII, o ajuste a valor presente será calculado e reconhecido sobre os ativos realizáveis e passivos exigíveis de longo prazo e sobre os do circulante, quando houver efeito relevante.

Video



Acesso aos vídeos do livro por meio dos QR codes.



Código Logístico



58657

Fundação Biblioteca Nacional
ISBN 978-85-387-6492-2



9 788538 764922