

Teoria da Contabilidade

Professor Heric Garcia de Moraes



**Diretor Geral**

Gilmar de Oliveira

Diretor de Ensino e Pós-graduação

Daniel de Lima

Diretor Administrativo

Eduardo Santini

Coordenador NEAD - Núcleo de Educação a Distância

Jorge Van Dal

Coordenador do Núcleo de Pesquisa

Victor Biazon

Secretário Acadêmico

Tiago Pereira da Silva

Projeto Gráfico e Editoração

André Oliveira Vaz

Revisão Textual

Kauê Berto

Web Designer

Thiago Azenha

FICHA CATALOGRÁFICA

FACULDADE DE TECNOLOGIA E
CIÊNCIAS DO NORTE DO PARANÁ.
Núcleo de Educação a Distância;
MORAIS, Heric Garcia de.

Teoria da Contabilidade. Heric. Garcia de Moraes.
Paranavaí - PR.: Fatecie, 2020. 88 p.

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária
Zineide Pereira dos Santos.

UNIFATECIE Unidade 1

Rua Getúlio Vargas, 333,
Centro, Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 2

Rua Candido Berthier
Fortes, 2177, Centro
Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 3

Rua Pernambuco, 1.169,
Centro, Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 4

BR-376 , km 102,
Saída para Nova Londrina
Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

www.fatecie.edu.br

As imagens utilizadas neste
livro foram obtidas a partir
do site Shutterstock

AUTOR

Professor Heric Garcia de Moraes

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR - Campus Paranavaí. MBA (Master of Business Administration) em Custos e Controladoria pela Faculdade de Tecnologia e Ciências do Norte do Paraná (PR) - UniFatecie. Pós-Graduado em Auditoria e Perícia Contábil pela Centro Universitário Cidade Verde - UNIFCV. Mestrando em Ciências Contábeis na Universidade Estadual de Maringá - UEM - Linha de Pesquisa: Usuários Externos. Atualmente é professor de graduação na Faculdade de Tecnologia e Ciências do Norte do Paraná - UniFatecie. Professor de pós-graduação EAD, na UniFatecie. Professor conteudista/formador na EAD - UniFatecie. Tutor Mediador nos cursos de graduação e pós-graduação na modalidade EAD do grupo UniFatecie. Professor de Graduação na Universidade Estadual do Paraná - UNESPAR. Professor de graduação na Universidade Paranaense - UNIPAR. Professor de Pós-graduação na Universidade Paranaense - UNIPAR. Ministra aulas em cursos preparatórios para o Exame de Suficiência Contábil - CFC e Exame Nacional de Desempenho de Estudantes - ENADE. Ministra palestras e treinamentos para o segmento empresarial. Sócio Proprietário e Contador na SLOGAN Consultoria e Treinamentos Ltda - Maringá/PR. Consultor empresarial credenciado ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE/PR. Possui experiência na área de Auditoria, Perícia Contábil e Gestão Empresarial. Docência na educação presencial e educação a distância - EAD.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2730214457302756>

APRESENTAÇÃO DO MATERIAL

Olá! Seja bem-vindo(a) ao módulo de Teoria da Contabilidade.

Este material foi elaborado, de maneira especial, para seu estudo, no qual buscamos abordar os principais pilares teóricos da contabilidade abrangendo suas inúmeras perspectivas, afim de lhe proporcionar maior aproveitamento para a prática profissional.

Na Unidade I deste módulo, abordaremos os aspectos conceituais sobre a contabilidade como ciência social. Discutiremos sobre a evolução histórica da contabilidade que, por sua vez, nos auxiliará a compreender a relação entre o desenvolvimento do profissional contábil com a evolução das escolas de pensamento contábil europeia e seus impactos na contabilidade brasileira, destacando, inclusive a estrutura normativa da contabilidade vigente no Brasil.

A Unidade II deste módulo, contemplará a estrutura conceitual básica, apresenta pelo Comitê de Pronunciamento Contábil 00, que servirá de arcabouço teórico por intermédio dos postulados, princípios e convenções que atualmente é tratado como os princípios da contabilidade segundo a Resolução 750/93, posteriormente atualizada pela resolução 1282/2010.

Durante a Unidade III, estudaremos os elementos Patrimoniais – Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido compreendendo seus conceitos, classificação, mensuração, reconhecimento e evidenciação; E também, os elementos de Resultado – Receita, Despesas, Perda, Ganho e Resultado desdobrando seus conceitos, classificação, mensuração, reconhecimento e evidenciação;

Por fim, na Unidade IV, apresentaremos os conceitos e tipos de evidenciação das informações contábeis que poderão ser obrigatórias ou voluntárias, abrangendo seus níveis e as várias formas de evidenciação que são feitas através dos demonstrativos contábeis.

Caro(a) colega(a), esse será o conteúdo que estudaremos no decorrer das unidades e esperamos que esse material seja de grande utilidade para o aperfeiçoamento de seu conhecimento sobre a Teoria da Contabilidade.

Qualquer dúvida, estarei à disposição juntamente com a nossa equipe!

Bons estudos!

SUMÁRIO

UNIDADE I	6
O Pensamento Contábil	
UNIDADE II	25
Os Princípios Fundamentais da Contabilidade	
UNIDADE III	48
Núcleo Fundamental da Contabilidade	
UNIDADE IV	66
Evidenciação Contábil	

UNIDADE I

O Pensamento Contábil

Professor Heric Garcia de Moraes



Objetivos de Aprendizagem:

- Compreender a origem, evolução e objetivo da contabilidade;
- Conhecer a evolução do pensamento contábil: Escola Europeia, Norte-Americana e Escola brasileira;
- Apresentar a Estrutura Normativa da Contabilidade no Brasil.

Plano de estudo:

- O surgimento da contabilidade;
- As atividades mercantis na Europa;
 - A contabilidade moderna;
 - O ensino de contabilidade;
- As escolas do pensamento contábil;
 - A Queda da Bolsa de Nova York;
 - A Ciência Contábil no Brasil;
- Conceitos e objetivos da contabilidade;
- Estrutura Normativa da Contabilidade no Brasil;

INTRODUÇÃO

A Ciência Contábil é um dos conhecimentos mais antigos que surgiu pela necessidade prática do próprio gestor do patrimônio. Seu objetivo era reconhecer, controlar, medir resultados, obter informações sobre produtos mais rentáveis, fixar preços e analisar a evolução de seu patrimônio.

Dessa forma, o gestor passou a criar rudimentos de escrituração que atendessem a tais necessidades. Ao longo dos séculos, muitas tentativas foram sendo elaboradas até que o método das partidas dobradas – princípio de que para todo débito em uma conta existe simultaneamente um crédito, da mesma maneira que a soma do débito será igual ao do crédito, sendo a soma dos saldos devedores igual à soma dos saldos credores – mostrou-se o mais adequado, produzindo informações úteis e capazes de atender a todas as necessidades dos usuários para gerir o patrimônio.

Com a formação de companhias, a Contabilidade passou a interessar a grupos maiores de pessoas – acionistas, financiadores, banqueiros, fornecedores, órgãos públicos, empregados -, além da sociedade em geral, uma vez que a vitalidade das empresas se tornou assunto de relevante interesse social.

A Contabilidade formatou-se de acordo com o ambiente no qual fora operada. Como os povos têm histórias, valores e sistemas políticos diferentes, ela ganhara padrões diferenciados de desenvolvimento financeiro-contábil.

No Brasil, a Contabilidade difere-se dos demais países pela diversidade, pois os sistemas e métodos contábeis são impares. Enquanto em alguns países como os Estados Unidos da América (EUA), a informação financeira é dirigida principalmente às necessidades dos investidores e dos credores.

A utilidade da decisão aparece como critério para julgar sua qualidade. Por outro lado, em vários países Sul-americanos, está designada primeiramente para assegurar que o montante apropriado do imposto de renda seja arrecadado pelo governo.

Percebe-se que a Contabilidade possui vários modelos e padrões, mediante as características dos países. No entanto, de qualquer forma tem uma dinâmica e uma maleabilidade muito grande, adaptando-se perfeitamente em qualquer contexto sócio-econômico-cultural em que esteja inserida.



1.1 O surgimento da Contabilidade

A Contabilidade é tão antiga quanto a própria civilização. Há fortes evidências de que ela surgiu 6.000 anos a.C., dos povos Babilônicos, Fenícios, Egípcios, Gregos, Cretenses, Romanos etc. A ciência passou por um período: “Época Empírica” (6.000 a 1.202 a.C.) que se caracterizou pela ausência de sistematização dos registros e pela ausência dos estudos de natureza científica e metodológica. (Iudicibus, 2004)

A Contabilidade surgiu das necessidades que as pessoas tinham de controlar aquilo que possuíam, gastavam ou deviam. Procura constante de sempre encontrar uma maneira simples de aumentar suas posses. Logo, com as primeiras administrações, apareceu a necessidade dos registros. (Lopes de Sá, 2010)

Durante um longo período a Contabilidade foi vista como arte da escrituração mercantil do povo Sumério, o qual utilizava técnicas específicas que foram sendo aperfeiçoadas e especializadas, sendo algumas delas aplicadas até os dias de hoje. Conforme o enriquecimento gradual do homem, era imposto o estabelecimento de técnicas para controlar e preservar seus bens.

A priori, a Contabilidade era utilizada para anotar a medição, o transporte e a comercialização de trigo que acontecia entre os rios Tigres e Eufrates, na região da Mesopotâmia. Na Babilônia, a escrituração era realizada em tábuas de argila. Com a intenção de evitar adulterações, criaram o “Selo do Sigilo” do Templo. – Marcando uma nova fase de evolução no controle e nas administrações. Período este em que apareceram o Diário e o Memorial. No Império Médio, foi encontrado um livro escriturário, o “Livro de

Contas da Corte Real”, em que era feito o registro diário da entrada de bens. (Iudícibus, 2004)

Até o aparecimento da moeda a evolução da ciência Contábil foi lenta. Na época da barganha – troca pura e simples de mercadorias -, os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens perante terceiros, porém, obviamente, tratava-se de um mero elenco de inventário físico, sem avaliação monetária.

Entretanto, foi o Egito que revolucionou a humanidade e, por seguinte, a evolução da Contabilidade, tanto pelo amor à Escrita quanto pela revolução de todas as ciências.

1.2 As atividades Mercantis na Europa

Foi na Europa que a Contabilidade atingiu a fase adulta e madura. Cidades como Veneza, Gênova, Florença e Pisa fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural a partir do século XIII. Época essa em que Luca Pacioli escreveu o famoso “*Tractus de Computis et Scripturis*” – exposição da Contabilidade mais completa e rica em detalhes de todos os tempos.

Durante o período mercantilista, começam a florescer no norte da Itália centros de comércio e, paralelamente a essa expansão comercial surgem os primeiros registros contábeis pelo método das partidas dobradas. Esse método desenvolvido pelo Frei Luca Pacioli provoca uma revolução na forma de controle e escrituração, especialmente por reconhecer na contabilidade de cada uma das entidades envolvidas, as relações de débito e crédito, ou em outra ótica, as fontes e as aplicações de recursos. (Iudícibus, 2004)

1.3 A contabilidade moderna

A partir de 1920, a ascensão econômico-cultural da região norte-americana, com o surgimento das gigantescas corporações, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que os EUA experimentaram e seguem ainda.

Constituíram-se em avanço das teorias e das práticas contábeis vindo a influenciar de forma global todo o mundo, inclusive a própria Itália que muito fez pela Contabilidade na Europa.

1.4 O ensino da contabilidade

Era reconhecida a importância do ensinamento de Contabilidade e Administração

em Portugal – Aula do Comércio – criada pelo Marquês de Pombal em 1759, durante o reinado de D. José I. Sua finalidade era formar cidadãos competentes para a organização de negócios. Em 1970, Coimbra ganhava o curso de Contabilidade.

Posteriormente, com a entrada em vigor do Decreto Lei 327/76 de 06/05, os Institutos Comerciais de Lisboa, Coimbra e Porto dão lugar aos Institutos Superiores de Contabilidade e Administração, cuja orgânica se encontra plasmada no Decreto-Lei nº 443/85, de 24/10, escolas que vieram a ser integradas no subsistema Politécnico do Ensino Superior.

Obviamente, a Contabilidade mudou ou fora transformada da água para o vinho no passar dos tempos, virando profissão.

1.5 As Escolas do Pensamento Contábil

Surgiram entre os séculos XIII e XIV, ganhando repercussão por toda a Europa com a obra do Frei Luca Pacioli “*La Summa de Arithmetica, Proportioni et Proportionalitá*”. A partir deste momento, inúmeras foram as correntes de pensamento contábil derivadas da Escola Italiana, dentre as mais relevantes:

1.5.1 Contismo

Surgiu no século XV, com a obra de Luca Pacioli, e foi impulsionada pelos primeiros livros impressos de contabilidade. Suas teorias ficaram inalteradas até o século XVIII, e foi conhecida como a era da estagnação contábil. A preocupação central era explicar o funcionamento das contas, esquecendo-se que a conta é apenas consequência das operações que ocorreram na entidade. Nesta corrente de pensamento contábil, os pensadores que mais se destacaram foram: Jacques Savovy e Edmund Degrange (pai). A escola contista perdeu influência devido à falta de suporte e enunciação. (Iudícibus, 2004).

1.5.2 Personalismo

A Escola Personalista, ou Escola Toscana, surge em reação aos conceitos e propostas da escola contista. Essa corrente tem como objetivo explicar as relações de direitos e obrigações. Para defender suas teses os autores dessa época criaram os axiomas, que são premissas que admitem serem verdades sem exigência de demonstração.

De acordo com Lopes Sá, essa linha de pensamento foi amplamente analisada pela escola aziendalista, como será visto mais adiante. Seguem os axiomas:

- 1ºAXIOMA: toda azienda (conjunto de obrigações, bens materiais e direitos que

constituem um patrimônio) deve ser administrada, todas possuem um ou mais proprietários, e estes não podem conseguir uma gestão se não entrarem em contato com agentes e correspondentes.

- 2º AXIOMA: uma coisa é desfrutar a propriedade, outra é administrar.
- 3º AXIOMA: uma coisa é administrar a azienda, e outra custodiar sua substância e por ela responder materialmente.
- 4º AXIOMA: não se pode criar um devedor sem, simultaneamente, criar-se um credor e vice-versa.
- 5º AXIOMA: o proprietário, administrado ou não a azienda, é, de fato, credor da substância e devedor das passividades pertinentes àquela, ao contrário do que ocorre com os agentes e com os correspondentes.
- 6º AXIOMA: o débito e o crédito do proprietário não variam senão em razão de perdas ou lucros, ou ainda por acréscimos ou reduções do capital originário

1.5.3 Controlismo

Limita a ciência em função do controle das entidades, mediante critérios de conveniência econômica. Desenvolveu princípios sistêmicos que informavam acerca do patrimônio, dos inventários, das avaliações de bens, dos orçamentos e das demonstrações contábeis.

Os estudiosos dessa época entediam a contabilidade como a ciência do controle econômico. A administração econômica era dividida: gestão (que visa à administração do patrimônio); direção (que harmoniza a administração econômica e as relações internas e externas da entidade); e controle (que visa impedir o desperdício).

1.5.4 Neocontismo

Acentua a ciência como sendo o estudo da análise patrimonial e dos fenômenos decorrentes da gestão empresarial. Concentrou-se na teoria materialista ou positivista das contas. Sua maior contribuição foi a separação entre passivo e situação líquida no balanço;

- **Aziendalismo** – define Contabilidade como a ciência da administração da entidade. O resultado era considerado o mais importante fenômeno econômico da empresa;
- **Patrimonialismo** – vê a ciência como estudo da estática, da dinâmica e da revelação patrimonial.

1.5.5 A Escola Reditualista

Pregava que o pensamento contábil enunciava ser o rédito ou seja o resultado (lucro ou prejuízo) o objeto de estudo da contabilidade. Fato é que os estudiosos dessa corrente estudavam a dinâmica da riqueza patrimonial, sem se preocupar com os elementos desse mesmo patrimônio. A grande contribuição feita por essa corrente foi a dinâmica do movimento patrimonial associada ao ciclo operacional e não ao ano-calendário.

1.5.6 A Escola Americana

Surgiu juntamente com as grandes corporações no início do século XX e caracterizou-se pelo aspecto prático no tratamento de problemas econômico administrativos, com limitadas construções teóricas as quais tiveram origem em entidades ligadas a profissionais da classe contábil.

Com a criação da AAPA (*American Association of Public Accountants*) em 1887, que centrou a melhoria da informação contábil, na padronização dos processos contábeis. Essa escola procurava metodologias que permitissem uma clara visão dos relatórios contábeis e dos lançamentos que lhe deram origem, a fim de facilitar o entendimento dos conceitos e teorias contábeis

A Escola Americana transformou-se numa das mais importantes e influentes no mundo, ditando regras para o tratamento de questões ligadas à Contabilidade de Custos, Controladoria, Análise das Demonstrações Contábeis, Gestão Financeira, Controle Orçamentário etc.

Assim, segundo Lopes Sá, foram estabelecidos dois objetivos gerais, quanto ao fornecimento de informações sobre os(as):

- Recursos econômicos e obrigações da entidade;
- Mudanças nos recursos da entidade, visando fomentar a qualificação das informações aos diversos usuários.

1.1.7 A Escola Neocontista ou Escola Francesa Moderna

O neocontismo do início do século XX procurou restituir a contabilidade o seu verdadeiro objeto: a riqueza patrimonial e, em consequência, trouxe grande avanço para o estudo da análise patrimonial e dos fenômenos decorrentes da gestão empresarial.

1.1.8 A Escola Alemã

A Escola Alemã é derivada em parte das crescentes necessidades dos usuários das informações contábeis nos vários setores da sociedade entre o final do século XIX e início do XX. Essa evolução ocorreu mediante fatores como:

- Desenvolvimento dos mercados financeiros;
- Aceleração crescente da concentração das companhias;
- Expansão dos grupos empresariais;
- Crises sociais dos períodos de guerra e pós-guerra.

A criação de grandes empresas, como as multinacionais ou transnacionais, por exemplo, que requerem grandes capitais, de muitos acionistas, foi o primeiro motivo do estabelecimento das teorias e práticas contábeis. A ideia era permitir uma correta interpretação das informações, por acionistas ou outros interessados, em qualquer parte do mundo. (Iudícibus, 2004)

Acima de tudo, a Escola Alemã significou uma importante contribuição ao processo de comunicação contábil.

1.5.9 A Escola Aziendalista

Nessa perspectiva, que surgiu em 1922, a contabilidade é considerada como a ciência da administração econômica das entidades e estuda não só os resultados de uma gestão, mas também seus princípios e constituição harmônica das pessoas da organização. Nessa concepção, a azienda se constitui de dois elementos: pessoas (elemento humano) e a riqueza (patrimônio).

1.5.10 A Escola Patrimonialista.

A primeira proposta de formulação de uma corrente contábil, que defendia a contabilidade como ciência do patrimônio. Seu grande autor foi Vincenzo Masi, que começou a escrever teorias em 1923.

De acordo com (Iudícibus, 2004), os principais fundamentos dessa escola, que são referência da contabilidade, são:

- A contabilidade é uma ciência social.
- O objeto da contabilidade é o patrimônio aziendale.
- Os fenômenos patrimoniais são fenômenos contábeis e podem ser divididos em: estática patrimonial, dinâmica patrimonial e levantamento patrimonial.

- O patrimônio deve ser observado em seus aspectos qualitativos e quantitativos.
- O fenômeno patrimonial conceitua-se como todo acontecimento que se verifica no patrimônio.

1.1.11 A Escola Neopatrimonialista

Consiste em uma nova corrente científica que se aplicou na direção de classificar e reconhecer, especialmente as relações lógicas que determinam a essência do fenômeno patrimonial das dimensões ocorridas.

O Neopatrimonialismo enfatiza a “razão dos acontecimentos dos fatos”, ou seja, qual a verdadeira influência dos fatores que produzem a transformação da riqueza – ambientes interno e externo que envolvem os meios patrimoniais.

1.5 A Queda da Bolsa de Nova York

Durante a Crise de 1929, nos Estados Unidos, houve a queda da Bolsa de Nova York, que tornou uma grande depressão e atingiu vários níveis mundiais, afetando a economia de vários países durante anos. A contabilidade não conseguiu prever a crise e nem seus efeitos. Dessa forma, houveram muitas críticas sobre a falta de uma uniformidade das práticas contábeis.

A partir desse momento, surge a necessidade dos pareceres da auditoria e de diversas análises dos demonstrativos contábeis. Essas metas aumentam o controle das empresas e regras de padronização. Nasce a SEC (Security and Exchange Commission), órgão fiscalizador independente do governo federal para fiscalizar se as empresas estavam cumprindo as novas regras, principalmente, as vinculadas aos títulos e valores mobiliários.

1.6 A contabilidade no Brasil

O Brasil não possui uma escola de pensamento contábil, mas inicialmente a nossa contabilidade foi baseada no método italiano e posteriormente migrou-se para o método norte-americano, na qual persiste até os dias atuais.

A ciência contábil surgiu no Brasil com aulas lecionadas na matéria de Comércio da Corte, na Escola de Comércio Álvares Penteado – primeira instituição escolar especializada no ensino da Contabilidade do país. De maneira

geral, a Contabilidade no país sofreu influência da Escola Italiana até a Lei das Sociedades Anônimas, quando os norte-americanos começaram a ser fonte de inspiração aos brasileiros. (Iudícibus, 2004)

Depois de 1920, as firmas comerciais ou industriais já tinham seus Guarda-Livros – homem bem-intencionado, mas de pouca formação técnica. Essa pessoa fazia toda Contabilidade e controle financeiro da empresa, como escrituração, correspondências, contratos, preenchimento de cheques, pagamentos e recebimentos.

Com a instalação do Curso de Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de São Paulo (USP) em 1946, o Brasil ganhou seu primeiro núcleo efetivo de pesquisa contábil de grande relevância à Contabilidade. Todavia, doutrinas desenvolvidas na Itália, França, Espanha, Portugal e Argentina deixaram riquezas metodológicas consideráveis.

1.7 Conceitos e Objetivos da contabilidade

Durante o 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em 1924, ficou definido que a Contabilidade é a “ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativo aos atos e aos fatos da administração econômica”, ou seja, trata-se da ciência que estuda e controla o patrimônio, objetivando representá-lo graficamente, evidenciar suas variações, estabelecer normas para sua interpretação, análise e auditoria, além de ser utilizado como instrumento básico para a tomada de decisões de todos os setores direta ou indiretamente envolvidos com a empresa (1º CBC, 1924).

No Brasil, a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, inicialmente elaborada pelo Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAF) e incorporada ao conjunto de pronunciamentos do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) em 22 de novembro de 1985, define a Contabilidade como “um sistema de informações e avaliação destinada a prover seus usuários com demonstrações e análise de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Segundo Iudícibus (2004, p. 7) o objetivo básico de contabilidade é o fornecimento de informações econômicas para vários usuários de forma que lhe dê suporte para tomada de decisões racionais. O grande motivo para o desenvolvimento da contabilidade foi devido à necessidade de acompanhar a evolução do patrimônio. Historicamente verifica-se que

o grau de avanço da contabilidade está diretamente associado ao grau de progresso socioeconômico e institucional de cada sociedade.

1.8 Estrutura Normativa da Contabilidade no Brasil

Nos países onde a Contabilidade não é tida como ciência, mas como uma arte ou método, os princípios e as normas podem ser tomados como sinônimos. Neste contexto, os Princípios são caracterizados como “ímutáveis em quaisquer circunstâncias de tempo ou local”, enquanto as normas evoluem e se modificam de acordo com o desenvolvimento econômico, a evolução tecnológica e as próprias condições individuais e específicas de cada entidade em que as normas são aplicadas.

1.9.1 Normas Brasileiras de Contabilidade

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos previstos a Resolução CFC nº 560/83, de 28 de outubro de 1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Assim, as NBC classificam-se em Profissionais e Técnicas com numeração sequencial:

- Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC-P) – estabelecem regras de exercício profissional;
- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC-T) – determinam doutrinas, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade.

As NBC podem ser detalhadas por meio de Interpretações Técnicas (IT). Como por exemplo: o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pode emitir Comunicados Técnicos (CT) quando ocorrerem situações decorrentes de atos governamentais que afetam transitoriamente as NBC.

Cabe destacar também que a inobservância das NBC constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do artigo 27 do Decreto-Lei nº 9295, de 27 de maio de 1946, aplicável ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

1.9.2 Lei 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas

A base da legislação societária brasileira encontra-se na Lei, aprovada no final do ano de 1976. Antes da Lei 6.404, a legislação societária era regida pelo Decreto-Lei 2.627/1940. Este decreto estabeleceu a definição, constituição, liquidação, fusão, bem como os detalhes mais precisos da elaboração de demonstrativos contábeis. Esse decreto já se encontrava defasado, na ocasião da promulgação da Lei 6.404, por isso se tornou imprescindível a elaboração de uma norma mais adequada a atender as necessidades empresariais e financeiras.

A Lei 6.404 propôs alterações substanciais na estrutura contábil em relação à estrutura normativa existente da época. Isto era condizente com o crescimento do mercado de capitais brasileiro, a tentativa de criar uma estrutura legal de negócios para o nosso país e a necessidade de atualizar o arcabouço legal face as mudanças ocorridas no ambiente externo.

A denominada Lei das S/A's marcou uma nova fase da Contabilidade brasileira, pois institucionalizou as normas contábeis, provocando inovações na forma de elaborar demonstrações e no seu conteúdo e nos princípios contábeis. Essa lei aumentou o número de informações obrigatórias que as sociedades deveriam publicar e a regulamentação dos princípios geralmente aceitos, com isso buscava mais qualidade e confiabilidade e uma representação real das informações contábeis destinadas aos usuários da informação, tanto internos quanto externos.

Uma das mudanças significativas com a nova Lei foi a introdução de novas demonstrações que se tornaram obrigatórias para publicação. A Lei nº 2.627/1940 obrigava a publicação do Balanço Geral e da Demonstração de Lucros e Perdas. Com a instituição lei de 6.404, passaram a ser exigidos Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Notas explicativas às demonstrações financeiras.

Cabe destacar que a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), que se tornou obrigatória a partir de 1976, vigorou até 2007.

Por fim, a Lei nº 6.404/76 foi criada num período em que era necessário que a Contabilidade regulamentasse uma posição a ser seguida, já que o Brasil antes tinha como base muito da Contabilidade europeia e já tinha incorporado em algumas normas e instituições de ensino de grande peso a influência norte-americana. Fazia-se indispensável, então, alguma norma que orientasse os profissionais da área sobre o que deveria ser feito diante da Contabilidade que se mostrava dividida.

Além disso, a lei teve como impulso a estagnação do mercado de capitais que precisava crescer, para isso era necessário que as empresas transmitissem confiança e clareza nas informações que eram passadas, principalmente, aos usuários externos, tais como possíveis investidores e governo.

1.9.3 Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

O Comitê de Pronunciamento Contábil originou-se da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA);
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC);
- Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA);
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI).

Além destes membros, serão sempre convidados a participar no processo de elaboração de novos pronunciamentos e instruções, os representantes do Banco Central do Brasil; Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Secretaria da Receita Federal e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Resumidamente, seu objetivo principal é, portanto, centralizar e uniformizar pronunciamentos técnicos sobre procedimentos da contabilidade, ou seja, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis surgiu com as seguintes funções:

- Centralizar a emissão de normas;
- Representar, de maneira democrática, e envolver os elaboradores da informação contábil, auditores, usuários, academias, agentes de intermediação e o governo;
- Tratar da convergência internacional das normas contábeis, visando redução de custo de capital, custo ao elaborar relatórios contábeis, diminuição de riscos nas análises e tomadas de decisões.

2.0 A importância da contabilidade nos sistemas integrados e na globalização de mercados, como geradora de informações.

De acordo com Padoveze (2004), a informação é o dado processado de forma a ser entendido pelo seu receptor, e a transferência de informação é a comunicação. Um ponto importante na construção da informação está em transmitir uma informação que tenha valor, conteúdo, relatividade, precisão e objetividade. Além disso uma boa informação gerada reduz à incerteza no processo de tomada de decisão, e aumenta assim a qualidade da decisão. Só não podemos esquecer a relação custo e benefício para gerar essa informação. Esse é um ponto importante, pois atualmente empresas tentam ao máximo controlar seus gastos e custos, através de aperfeiçoamentos das suas informações geradas, implementando novos e modernos sistemas, com treinamentos para funcionários, e sempre acompanhando a relação de custo e benefício que esses novos e otimizados processos poderão trazer para seus negócios.

Neste contexto, afim de aprofundarmos nosso conhecimento, é importante compreendermos os conceitos de sistema. De acordo com Bertalanffy(1975), *“A Teoria dos Sistemas na ciência opõem-se a uma visão clássica de procedimentos analíticos, resumindo-se que o todo é mais importante que a soma das partes”*.

Para Oliveira(1990), *“Sistema é um conjunto de partes inter agentes e interdependentes que, conjuntamente formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função”*.

Resumidamente, sistema é um conjunto de elementos com funções ordenadas, sendo inter-relacionados e independentes, com partes que interagem e que formam um todo organizado. No cenário contábil, essa visão é denominada de Sinergia, que é ação conjunta de diversas partes na construção do todo, entendendo-se que o importante está na organização como um todo e não nas suas partes.

Nakagawa (1993), esclarece que “o sistema contábil de informações é orientado por um conjunto de regras de controle de entrada, processamento, avaliação e saída de dados. Na entrada, o sistema só contempla dados relacionados com transações que guardem conformidade com os chamados “Postulados Ambientais” da Contabilidade, os quais, se admitidos, passam a ser tratados de acordo com os procedimentos de controle interno das empresas”.

Neste sentido, padoveze (2004), adverte que “a contabilidade é uma atividade de serviço. Sua função é a de promover informação quantitativa, principalmente de natureza financeira e concernente a entidades econômicas, na expectativa de que ela seja útil para

a tomada de decisões econômicas”.

Portanto, empresários, administradores, investidores, credores e entre outros usuários estão a todo o momento defronte de problemas e a eles cabem a responsabilidade, na maioria das vezes, de solucioná-los e tomam as suas decisões fazendo a escolha dentre soluções alternativas.

Assim, a Contabilidade destaca-se como grande ferramenta, dando o suporte necessário para as tomadas de decisões, pois, na maioria das vezes, é pela contabilidade que se passam todas as informações, qualitativas, quantitativas. Essas informações podem ser representadas por números abstratos, ou até mesmo representar movimentações físicas.

Por fim, com a contabilidade servindo de geração de informação os rumos das decisões são mais concretos e fiéis a realidade, claro, desde que a Contabilidade em sua essência seja levada a sério, com responsabilidade, e que o investimento tecnológico feito para que o trabalho da Contabilidade dentro da organização, seja também feito de forma coerente com a realidade da organização (representação fidedigna), melhor dizendo, que o investimento em ferramentas tecnológicas para dar o suporte necessário há contabilidade seja adequado (relevância).

REFLITA

Quais foram as principais alterações introduzidas pela Lei das Sociedades Anônimas?
Quais são as principais normas contábeis vigentes?

SAIBAMAIS

Teoria positiva x teoria normativa

Dentro do estudo da Contabilidade há algumas diretrizes para determinar alguns dos procedimentos utilizados na área. Dentre eles estão as Teorias Normativas e Teoria Positivas. Mesmo que seja um pouco mais voltado para o lado acadêmico, esses métodos de pesquisas estão muito presentes e são buscados por muitos profissionais e até mesmo estudantes da área de contabilidade. Confira e conheça um pouco mais sobre o assunto.

Teoria Positiva

A Teoria Positiva é baseada no conceito de conclusão, onde procura descrever como a contabilidade é e tenta prever e entender porque determinada prática é usada. Antes de haver uma conclusão, ela busca diversas hipóteses e as testa até chegar ao seu veredicto. Suas experiências são testadas muitas vezes empiricamente e de maneiras reais. Procura observar e explicar as razões da utilização de um procedimento, prática ou princípio contábil pelas empresas. Especificamente, a teoria positiva da contabilidade tem a preocupação em explicar e prever as escolhas contábeis em termos das informações divulgadas.

Teoria Normativa

A Teoria Normativa é muito mais baseada na dedução, onde procura apresentar probabilidades e demonstrar como as práticas da contabilidade deveriam ser. Esta é uma prática muito usada para estudiosos da área e acadêmicos, pois é dentro deste estudo que se avalia as práticas contábeis de acordo com padrões teóricos daquilo que se considera como ideal.

Na abordagem normativa não é necessário realizar testes empíricos e seus procedimentos procuram retratar da melhor forma possível a realidade econômica de uma empresa. Com ela é possível explorar diversas diretrizes que trazem uma proximidade conceitual de normas e práticas contábeis com os conceitos econômicos, além de indicar possibilidades de estratégias variadas.

Fonte: <http://rectaconsultoria.com.br/teoria-positiva-x-teoria-normativa-os-estudos-da-contabilidade/>

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade nasceu com o compromisso e a necessidade de bem informar. Seu progresso passou por fases conforme a evolução dos povos, suas literaturas e doutrinas. No entanto, apenas no século XX os estudiosos tiveram a preocupação de identificar e formalizar de maneira prática e objetiva os princípios que regem a Contabilidade, bem como fixar normas e regras para sua aplicação íntegra e efetiva.

As ciências Contábeis concentram-se no cálculo e na apresentação do lucro líquido resultante de regras específicas de realização e vinculação num balanço que se relaciona com o período corrente a períodos futuros. Em suma, o escopo principal da Contabilidade e dos relatórios dela emanados é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões com segurança. Tendo em vista que as Informações Contábeis devem ser elaboradas rigorosamente de acordo com as normas vigentes, estas subordinadas aos Princípios Contábeis.

Em outras palavras, a preposição específica das Ciências Contábeis é o seu usuário, interno e externo. Pouca importância terá uma informação contábil se a utilidade a que se destina for nula. Como toda ciência, a Contabilidade necessita de mudanças para acompanhar a evolução da economia, ampliando sua quantidade e dando maior confiabilidade nas informações – hoje é vista como sistema de informações – e aprimoramento das demonstrações. Mesmo assim, a função essencial da Contabilidade não se alterou ao longo do tempo.

Para atender as necessidades dos usuários seria imprescindível um estudo de modelo decisório de cada tipo de tomador de decisão, sabendo-se que a informação contábil disponível poderá também influenciar no modelo de decisões do usuário.

A moderna Contabilidade deve ser estruturada visando ser um instrumento de informação, decisão e controle, fornecendo informações capazes de atender plenamente os objetivos dos usuários.

Prezado(a) acadêmico(a), segue abaixo um texto do Professor José Carlos Marion, muito interessante sobre o nascimento da Contabilidade como a conhecemos hoje. Preste atenção!

Título: Um Frei Franciscano é o Pai da Contabilidade Científica

Autor: Prof. José Carlos Marion

Ainda que a Contabilidade remonte os primeiros sinais de existência há 4.000 anos Antes de Cristo, ela atinge a sua fase adulta e completa, nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença e Pisa. O desenvolvimento da Contabilidade está associado com o desenvolvimento social, comercial (econômico) e institucional das sociedades. A Itália apresentava tais desenvolvimentos principalmente em torno do século XV, tornando-se conhecida como o berço da Contabilidade.

O início da era científica da Contabilidade ocorre exatamente neste século. O que marca o início desta fase é a obra do Frei Luca Pacioli, com seu monumental livro *Tractatus de Computis et Scripturis*, em Veneza, em 1494. A obra de Pacioli dá início ao que ainda se denomina hoje de Escola Contábil Italiana de Contabilidade.

Luca Pacioli nasceu em Borgo S. Sepolcro, hoje Sansepolcro, província de Arezzo, por volta de 1445 a 1450. Dedicou-se à matemática escrevendo *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalità* que deu origem à obra acima referida.

No tratado de Pacioli, pela primeira vez, é explicado integralmente o método contábil, conhecido hoje como processo das partidas dobradas. Iniciou-se assim a introdução da Contabilidade como ciência, ficando ele conhecido como “o pai dos autores de Contabilidade” ou ainda “o pai da Contabilidade Científica”.

Depois de Pacioli, os que lhe sucederam limitaram-se quase que a copiar o que ele havia escrito. Sua obra, surpreendentemente atual, foi reeditada no século passado a uma linguagem atual por Vincenzo Gitti.

Em plena era da tecnologia da informação, da reengenharia, das maiores invenções da história do homem, nada se avançou em termos do método contábil oficializado por Pacioli. Até mesmo os termos tão complexos de se entender, Débito e Crédito, usados por Pacioli, não encontraram qualquer variação.

Conseguimos, sim, acelerar, dar uma velocidade espantosa na aplicação do método de Veneza na era da informática, porém, sem mudar a sua base estrutural um milímetro sequer.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL - **CPC**

Link: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>

Normas brasileiras de contabilidade: **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**

Link: <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>

Lei das Sociedades Anônimas – Lei 6.404/1976

Link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis**. 4º Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria**. São Paulo: Editora Atlas, 1993.

UNIDADE II

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade

Professor Heric Garcia de Moraes



Objetivos de Aprendizagem:

- Conhecer os princípios contábeis apresentados pela resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade;
- Apresentar a Estrutura Conceitual da Contabilidade aplicada no Brasil.

Plano de estudo:

- A contabilidade do Brasil no século XXI;
- Princípios, Postulados e Convenções;
 - Princípios Contábeis;
- Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade;
- Características Qualitativas da Informação Contábil;

INTRODUÇÃO

A contabilidade está presente na história da humanidade desde os povos mais antigos, como os hindus, os chineses, os egípcios, os fenícios, os israelitas, os persas, os caldeus, os assírios, os gregos e os romanos, ganhando destaque com o surgimento da linguagem escrita dos números.

Com a evolução das sociedades, houve também a evolução da contabilidade, ou seja, com o traço de uma ciência social aplicada, evoluiu de acordo com os interesses e as necessidades de informações demandadas pelos seus usuários. Nesse processo, houve uma busca contínua por aperfeiçoamento em quanto um sistema de informações.

Como consequência, a partir do século XIII, novas técnicas contábeis foram surgindo, livros contábeis começaram a ser adotados para registrar os principais eventos econômicos das empresas, e as obras do monge italiano Luca Pacioli, considerado pai da contabilidade moderna, expuseram os métodos que impulsionariam o pensamento contábil, como o método das partidas dobradas.

O progresso que vinha acontecendo na contabilidade demandou, principalmente, após a queda da bolsa de Nova Iorque em 1929, uma fixação de padrões contábeis e sua regulamentação, fazendo crescer também a importância da auditoria. Após o fim da II Guerra Mundial, com a liberação da demanda reprimida de bens e serviços, as informações contábeis tornam-se imprescindíveis para os investidores, auxiliando-os na análise da situação financeira das empresas.

No Brasil a contabilidade foi se desenvolvendo à medida que o mercantilismo se proliferava país afora. Com a chegada da globalização e a consequente expansão da contabilidade internacional emergiu a necessidade de uniformizar as normas contábeis numa maneira mais compreensiva para os usuários não só do Brasil como de outros países.

A função do profissional contábil desdobrou-se nas mesmas proporções da contabilidade. O contador de hoje não é mais um simples registrador de operações comerciais e a presença desse profissional é cada vez mais imprescindível para a sociedade e para as organizações.

Assim, o contabilista moderno deve estar constantemente a procura de aperfeiçoamento para acompanhar as mudanças e se adaptar às novas mudanças e neste capítulo abordaremos os pilares dos princípios aplicados a contabilidade e sua estrutura conceitual.



1. A Contabilidade do Brasil no século XXI

Com as transformações no cenário mundial devido à globalização, as informações acerca das empresas são transmitidas rapidamente e a Contabilidade deve acompanhar estes avanços.

O profissional da área contábil no século XXI deve ter um conhecimento vasto e qualificado. Diante das novas necessidades do mercado, que dispõe de muitas informações em reduzido espaço de tempo, e devido às inovações tecnológicas, é exigido do profissional ética, agilidade diante dos problemas, auxílio na tomada de decisões, além de manter-se atualizado continuamente. Para isso os Conselhos Regionais e o Conselho Federal de Contabilidade atuam realizando cursos, seminários e fóruns.

2. Princípios, Postulados e Convenções

De acordo com (IUDÍCIBUS, 2004), os Princípios Fundamentais de Contabilidade classificados em três categorias básicas:

- Postulados Ambientais da Contabilidade – axiomas;
- Princípios Contábeis – teoremas;
- Restrições aos Princípios Fundamentais ou Convenções – corolários (deduções ou consequências).

2.1 Postulados Ambientais da Contabilidade

Numa explanação da Teoria da Contabilidade, (MEDRADO, 2004) fala que os Postulados Ambientais solenemente enunciam condições sociais, econômicas e institucionais dentro dos quais as Ciências Contábeis atuam, inserindo no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e outras ciências. Apesar disso, a Contabilidade predispõe assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar.

Os Postulados Contábeis são a empresa e a continuidade. Em outras palavras, premissas ou constatações básicas, não sujeitas a verificação – axiomas. Identificado como uma proposição ou uma observação de certa realidade não sujeita a verificação e constituem a lei maior da Contabilidade, uma vez que definem o ambiente sócio-político econômico no qual deve atuar, o seu objeto de estudo e existência no tempo.

Entre os principais Postulados Ambientais estão:

- **Entidade contábil** – dá vida e personalidade própria, determinando que o patrimônio de toda e qualquer unidade econômica que manipula recursos econômicos, independente da finalidade de gerar ou não lucros, de ser pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado. Jamais deve ser confundido com a riqueza patrimonial de seus sócios ou acionistas, ou sofrer reflexões das variações nela verificadas;
- **Continuidade** – entidade é um empreendimento em andamento com a intenção de existência indefinida, ou por tempo de duração indeterminado. Devendo sobreviver aos seus próprios fundadores e ter seu patrimônio avaliado pela sua potencialidade de gerar benefícios futuros, e não pela sua capacidade imediata de ser útil somente à empresa.

2.2 Convenções Contábeis

As Convenções ou Restrições, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática. Qualificam e delimitam o campo de atuação dos Princípios em certas situações.

Nesta perspectiva, (IUDICÍBIUS, 2004) esclarece que as Convenções são

objetivas e têm a função de indicar a conduta adequada que deve ser observada no exercício da Contabilidade. Também são chamadas de restrições aos Princípios.

2.2.1 Convenção da objetividade

A Objetividade está relacionada à base de sustentação da informação contábil em termos documentais, ou seja, o registro de qualquer operação só terá validade se estiver embasado em documentação suporte. Essa documentação pode ser constituída por notas fiscais, recibos, folha de pagamento etc.

De acordo com Ludícibus (2010, p. 56 apud HENDRIKSEN, 1974, p. 132):

A fim de que as mensurações contábeis possam ser tão afiançáveis quanto possível na apresentação de informações, relevantes para as predições e tomadas de decisões dos investidores e de outros usuários da informação contábil, os contadores precisam decidir o atributo que será mensurado e, então, selecionar um procedimento de mensuração que poderá descrever o atributo adequadamente.

De acordo com Ludícibus, o termo objetividade pode ser observado nos seguintes pontos de vista:

- referência a uma documentação formal ou tipo de evidência que suporte o registro e sua mensuração;
- tangibilidade do objeto passível de mensuração;
- posição de neutralidade que a Contabilidade deve manter.

Todavia, é importante ressaltar que nem sempre a empresa pode dispor de uma documentação material para comprovar determinado valor, como é o caso do goodwill. Nesses casos é que devemos estar atentos e observar que a objetividade, ou seja, o valor atribuído a determinado bem, pode ser fruto de nosso julgamento (julgamento de experts). Vale a pena lembrar que podem ocorrer situações em que a existência física da documentação não caracteriza objetividade. Infelizmente, convivemos num cenário em que existem documentos não idôneos que, do ponto de vista contábil, não representam suporte para a contabilização.

Na verdade, procedimentos desta natureza caracterizam a desorganização e falta de controle por parte da empresa, colocando-a à mercê de seus concorrentes, via de regra mais organizados e conseqüentemente mais bem informados.

SAIBAMAI

Para exemplificar essa teoria, utilizaremos um caso do professor Hamilton Luiz Fávero (1997): *Se o contador tem em mãos a nota fiscal de compra e um orçamento de coleta de preços junto a diversos fornecedores. Nesse caso, sua opção deve ser pelo valor da nota fiscal, por ser mais objetivo e ser realmente o valor que a empresa desembolsou ou desembolsará para adquiri-la. A finalidade principal dessa convenção é restringir o excessivo liberalismo na escolha de valores.*

2.2.2 Convenção da Materialidade

A ideia básica dessa convenção pode ser resumida da seguinte forma: a Contabilidade deve registrar apenas os eventos dignos de atenção (relevantes) e na ocasião oportuna, com a finalidade de evitar desperdício de tempo e dinheiro.

Assim, podemos focar a Materialidade sob dois ângulos: o primeiro relaciona-se à escrituração contábil e, neste caso, cuidados devem ser tomados para que o sacrifício efetuado na contabilização de determinado fato não supere os benefícios. Aqui, a Convenção da Materialidade proporciona condições para que os contadores se organizem no sentido de evitar desperdícios de dinheiro e tempo através da implementação de sistemas de controle que evite má contabilização de valores pequenos. Isso não significa que os valores pequenos não devam ser contabilizados; convém lembrar que existem mecanismos, como fundo fixo de caixa, escalonamento para os pedidos e requisições etc., que são instrumentos eficazes para evitar o surgimento de valores insignificantes para a contabilização.

O outro ângulo do qual a materialidade é vista diz respeito aos usuários da informação contábil. De acordo com esse enfoque, o contador não deve deixar de apresentar os relatórios aos usuários interessados, somente porque pequenos ajustes ainda serão necessários visando à correta adequação dos valores. É a oportunidade da informação que está em jogo. Assim, é mais conveniente aos usuários resultados com pequenas diferenças, mas na data oportuna, do que resultados absolutamente corretos quando a informação já perdeu sua validade. Isso não quer dizer que a Contabilidade pode ser apresentada com diferenças.

A questão é que diante da necessidade de relatórios para tomada de decisões não se deve ter uma preocupação demasiada com pequenas diferenças (irrelevantes). Normalmente, essas diferenças não prejudicam a tomada de decisões. Assim, o contador deve optar pela oportunidade da informação e as pequenas diferenças serão corrigidas

oportunamente.

2.2.3 Convenção da Consistência (Uniformidade)

Essa convenção é de extrema importância para que possamos efetuar a comparação entre os resultados da empresa e em relação às demais empresas do setor. A ideia central dessa convenção é que uma vez adotado determinado critério de contabilização, o mesmo não deve ser modificado com frequência para que não prejudique a comparabilidade dos resultados. Caso haja necessidade de mudança de critério, os reflexos dessa mudança devem ser evidenciados em notas explicativas.

A importância dessa convenção está exatamente na redução das inconsistências entre relatórios de uma mesma empresa, e, de certa forma, representa um progresso significativo rumo à padronização dos relatórios contábeis dentro de um mesmo ramo de atividade, permitindo, assim, análises mais consistentes para os usuários da informação contábil.

2.2.4 Convenção do Conservadorismo (Prudência)

Existem dados que evidenciam a utilização do Conservadorismo desde o século XVI. Contudo, foi com a queda da bolsa de New York em 1929 que essa convenção voltou à tona, mostrando sua importância como instrumento capaz de apresentar os resultados conservadores, de forma a recomendar maior prudência por parte dos tomadores de decisões.

De acordo com esta convenção, o contador, por precaução, sempre que se defrontar com alternativas igualmente válidas para a atribuição de valores ao Ativo e Passivo, deverá optar por um valor menor para o Ativo e um valor maior para o Passivo.

O Conservadorismo estabelece ainda que se, por ocasião do inventário, o valor da conta mercadorias estiver superior ao valor de mercado, a opção da Contabilidade deverá ser pelo valor de mercado, ajustando o estoque, neste caso, através de uma provisão pela desvalorização.

Em função de permitir o ajuste dos valores por meio dessa provisão, essa convenção tem recebido sérias críticas dos estudiosos da área, por modificar o Princípio do Custo Histórico como Base de Valor. Observam também que a adoção extrema do Conservadorismo tem prejudicado sensivelmente o desenvolvimento da teoria contábil.

Atualmente, percebe-se que existem divergências de opiniões quanto a utilização do Conservadorismo. Espera-se, contudo, que enquanto não se chega a um consenso

quanto à melhor forma de aplicação dessa convenção, o bom senso seja o instrumento balizador dos contadores em sua utilização.

SAIBAMAI

Segundo Chatfield (1991, p.41):

[...] O conservadorismo é importante, quer agrade ou não aos contadores. Os métodos conservadores têm sido usados por toda sociedade que tenha algum desenvolvimento contábil. Mesmo aqueles que atualmente repudiam a doutrina continuam levando até o final suas implicações. Continuará sendo importante sem interessar os métodos de avaliação que se adotem, ou como se mede a receita. Mesmo que se apresente numa transição, para alguma forma de medida a preços de mercado, não se eliminariam áreas de incerteza na Contabilidade.

ESQUEMATIZANDO	
Convenção da Objetividade	Ao exercer seu papel de forma objetiva com imparcialidade nos negócios, o profissional sempre se baseia em documentos que comprovam a ocorrência do fato administrativo;
Convenção da Materialidade	A fim de se evitar perda de recursos e tempo da empresa, as informações são relevantes, justas e adequadas, considerando a relação custo <i>versus</i> benefício a ser gerada;
Convenção da Consistência	Para facilitar sua interpretação e sua análise, os relatórios são elaborados conforme o conteúdo das informações consistentes;
Convenção do Conservadorismo	Ao manter uma conduta mais conservadora em relação aos resultados, o profissional evita projeções distorcidas. É preferível ter expectativa de prejuízo e a entidade apresentar resultados positivos. Desta forma, caso haja duas opções igualmente válidas opta-se sempre por aquela que acusa um menor valor aos ativos e às receitas, como o maior valor aos passivos e às despesas. (Princípio da Prudência)

Fonte: Elaborado pelo autor

2.3 Princípios aplicados a Contabilidade

Os princípios da contabilidade são um conjunto de normas que representam a essência das doutrinas e teorias relacionadas a essa ciência. Os princípios contábeis regem o exercício da profissão, e o respeito a eles é condição de legitimidade segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade.

As regras atualmente em vigor no Brasil, definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), reduziram de 7 para 6 o número de princípios. A resolução CFC nº 1.282/2010 revogou o texto da CFC nº 750/1993, fazendo com que o princípio da atualização monetária fosse incorporado ao princípio do registro pelo valor original. A mudança na resolução também alterou a nomenclatura substituindo a expressão Princípios Fundamental de Contabilidade por Princípios Contábeis.

Atualmente, os princípios contábeis em vigor no Brasil são: da entidade, da continuidade, da oportunidade, da prudência, do registro pelo valor original e da competência. Cabe destacar que não há hierarquia entre esses princípios, e todos devem ser observados simultaneamente.

2.3.1 Princípio da Entidade

O princípio da entidade diz que o objeto da contabilidade é o patrimônio. Além disso, esse princípio afirma que os bens da entidade não se confundem com bens particulares – por exemplo, de seus sócios.

Vejamos o que nos diz a seção I – artigo 04 – da Resolução 750.

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

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

Cabe destacar também que a autonomia patrimonial também abrange a relação com o patrimônio de outras empresas e determina que a soma ou a agregação de patrimônios de diferentes entidades não cria uma nova entidade. Por exemplo, mesmo se uma pessoa tiver várias empresas e fizer um relatório consolidado de todas elas para ter uma visão mais global de seus negócios, esses patrimônios seguem independentes uns dos outros.

2.3.2 Princípio da Continuidade

O princípio da continuidade é que o que diz que a contabilidade da empresa deverá ser feita partindo do pressuposto que a empresa manterá suas atividades, ou seja, continuará a operar indefinidamente no futuro. Essa hipótese deverá ser mantida até que surjam evidências contrárias, por exemplo, se os sócios decidirem efetivamente encerrar o negócio.

Com base na Seção II, artigo 5, da resolução 750/93:

O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

O princípio da continuidade teve sua redação alterada. Contudo, sua essência é a mesma: a empresa deve ser avaliada e escriturada na suposição de que a entidade não será extinta, está em funcionamento contínuo. As mudanças apenas facilitaram o entendimento anterior.

O princípio da continuidade está diretamente ligado à avaliação dos ativos e passivos da empresa. Basicamente, todo o ativo fica registrado por valores de entrada. Por exemplo, as máquinas e equipamentos ficam registrados pelos valores que a empresa pagou, menos a depreciação acumulada e eventual ajuste para perdas.

Esse critério de avaliação é válido em função da continuidade esperada da empresa. Se não houver continuidade (se a empresa for fechar as portas), aí não importa mais quanto a empresa pagou pelas máquinas; interessa saber por quanto elas serão vendidas. Assim, na ausência de continuidade, saímos de uma contabilidade basicamente a preços de entrada para uma contabilidade a preços de saída.

No caso do passivo, se a empresa tiver dívidas a longo prazo e houver descontinuidade, as dívidas passam a ter vencimento antecipado (ninguém vai ficar com dívidas de uma empresa fechada; se houver falência, os credores irão se habilitar junto à massa falida, enfim, vão tomar as providências necessárias para receber a dívida).

2.3.3 Princípio da Oportunidade

Conforme a Seção III, artigo 05, da citada resolução:

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

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

O princípio da oportunidade pode ser subdividido em princípio da integridade e da tempestividade. Ele determina que a contabilidade de uma empresa deve produzir informações íntegras, sem omissões nem excessos, em tempo hábil para a tomada de decisões. Isso porque, se faltar integridade e tempestividade, a informação pode perder sua relevância.

O princípio da oportunidade é aplicado quando há variação patrimonial na entidade. Essas variações podem ocorrer por transações realizadas com outras entidades, por eventos de origem externa com impacto no patrimônio (mudanças nas taxas de câmbio, catástrofes naturais etc.) ou por movimentos internos, como o sucateamento de bens e a transformação de materiais em produtos. Assim que as informações forem confiáveis, o impacto desses eventos no ativo, por exemplo, deve ser registrado.

2.3.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

Caro acadêmico, para melhor compreensão deste tópico, analisaremos a Seção IV, artigo 07, da resolução supracitada.

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

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

I - **Custo histórico**: Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações;

Em regra, os fatos contábeis serão registrados pelo seu valor original. Exemplo: Se adquirirmos um veículo por R\$ 20.000, esse é o valor que deverá constar na contabilidade, o chamado custo histórico. Continuemos:

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

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

Professor, mas afinal, o que é custo corrente?

Resumidamente, custo corrente é o custo de reposição, ou melhor, o valor que a empresa pagaria hoje, suponhamos, pela matéria prima, se fosse comprá-la. Os estoques destinados à venda (estoques de produtos acabados) só podem gerar dinheiro (futuros benefícios econômicos) para a empresa com a venda. No caso de matéria prima, elas podem ser vendidas ou podem ser usadas na fabricação de produtos acabados.

Veja a definição de custo corrente: os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis.

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

Suponha que a empresa Alfa tenha mercadorias registradas por R\$ 100,00. O CPC 16, que trata sobre estoques prescreve:

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

O próprio CPC nos diz que Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Se, por exemplo, este estoque só puder ser vendido por R\$ 90,00, com despesas de vendas de R\$ 5,00, nosso valor realizável líquido será, portanto, de R\$ 85,00. Prosseguindo nos tópicos da solução 750:

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

Valor presente é quanto vale **hoje** um ativo ou passivo pertencente à empresa. O

ajuste a valor presente está previsto na Lei 6.404/76 para ativos e passivos de longo prazo e para os de curto prazo (estes apenas quando houver efeito relevante) Í artigo 183, VIII e artigo 184, III.

Exemplificando, se temos um ativo de longo prazo, uma duplicata a receber, no valor de R\$ 200.000,00, com juros sobre este valor de R\$ 50.000,00. Qual o seu valor presente? É no valor de R\$ 150.000,00.

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

Valor justo de um ativo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória. Cabe destacar que a norma utiliza o termo trocado.

Lembre-se, contudo, que essa troca do ativo pode ser realizada entre ATIVO x DINHEIRO, o que configuraria uma venda. Geralmente esse valor justo vai corresponder ao valor de mercado. Uma pessoa quer comprar algo, procura alguém que tenha esse algo e tenha também interesse na venda, fecham um negócio naturalmente, sem influências um sobre o outro. Resumidamente, esse é o valor justo. Por fim, veremos os conceitos de atualização monetária:

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais. § 2º São resultantes da adoção da atualização monetária: I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo; II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

O princípio da atualização monetária continua com o mesmo teor do que prescrevia a Resolução antes do CFC 1.282/10. O que houve foi a mudança de posicionamento, tornando-se espécie do Princípio do Registro pelo Valor Original.

2.3.5 Princípio da Competência

O princípio da competência determina que as receitas e as despesas devem ser incluídas nos registros da entidade no período em que ocorreram, independentemente, do recebimento ou do pagamento efetivo.

Conforme o art. 09, da Seção VI, da resolução 750/93:

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

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

Assim, quando realizamos a venda de uma mercadoria e procedo à sua entrega, devo reconhecer simultaneamente a receita de vendas e todas as despesas que correspondam a essa venda.

O regime a se utilizar na contabilidade é o da competência, que contabiliza receitas e despesas quando incorridas. Todavia, as micro e pequenas empresas podem se utilizar do regime de caixa, conforme dispõe a Resolução n. 94 do Comitê Gestor do Simples Nacional.

2.3.6 Princípio da Prudência

Também chamado de princípio do conservadorismo, o princípio da prudência tem como objetivo deixar a empresa preparada sempre para os piores cenários, evitando que se superestime o ativo e que se subestime o passivo.

De acordo com esse princípio, sempre que existirem mutações patrimoniais com impacto sobre o patrimônio líquido, caso haja alternativas igualmente válidas, a contabilidade deverá lançar sempre os menores valores para os ativos e os maiores para os passivos.

Vejamos o art. 10, Seção VII, da resolução 750/93 do CFC:

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

Assim, por exemplo, mesmo se a empresa estiver questionando o cálculo de algum tributo na Justiça, deverá registrá-lo no passivo pelo valor questionado, e não contando que ganhará o processo.

SAIBAMAI

Caro acadêmico, para melhor compreensão deste tópico, recomendo a leitura do conteúdo apresentado na resolução 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Disponível no link:

http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750&arquivo=RES_750.DOC

3 Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – CPC 00

Primeiramente, o que diferencia *Teoria Contábil* de *Estrutura Conceitual*, e esta de *Norma Contábil*?

Em primeiro lugar, Teoria Contábil é todo e qualquer conjunto de conceitos e proposições, fundamentado logicamente, que se predispõe a explicar ou a propor tudo o que diz respeito à contabilidade: reconhecimento de elementos patrimoniais (ativos e passivos basicamente) e suas mutações (receitas e despesas, fluxos de caixa e outras), mensuração desses elementos todos e divulgação da posição patrimonial (balanço) de uma entidade e dessas mutações (performance, fluxo de caixa etc.).

A Teoria Contábil é livre, pode ser proposta, discutida e negada por qualquer pessoa ou conjunto de pessoas. Alguém pode defender que os ativos sejam reconhecidos pelo seu valor original de aquisição, outros pelo valor e aquisição corrigido pelo índice de inflação geral nacional, outros pelo valor original corrigido pela variação do grama de ouro, outros pelo valor de reposição numa certa data, outros pelo seu valor de venda, outros pelo valor de venda diminuído das despesas de vender, outros pelo valor presente dos fluxos de caixa líquidos que dele se espera no futuro etc. E tudo isso pode ser denominado um conjunto de teorias diferentes ou então uma única teoria de mensuração com diversas vertentes. Discussão sem-fim, teórica, não necessariamente privativa apenas do mundo acadêmico, sem amarras, livre, com um papel fundamental: ajuda no desenvolvimento de ideias, de proposições, de explicações etc.

Já uma Estrutura Conceitual é um conjunto de teorias que um órgão regulador, uma lei ou quem tem poder para emitir normas escolhe, entre as teorias e/ou suas vertentes todas à disposição, com o objetivo de nela se basear para emitir as normas contábeis. Por exemplo, uma Estrutura Conceitual pode escolher, da Teoria Contábil, apenas o custo histórico como base de valor de registro de ativos não monetários (estoques, imobilizado, intangíveis etc.) porque quer produzir normas que preparem balanços e resultados com base nesse fundamento. Não aceitaria ativos a valor justo, reavaliação de imobilizado etc. Outra Estrutura Conceitual pode dizer que, para certos ativos, utiliza um critério de mensuração; para outros, outro critério (custo para estoques e imobilizado, por exemplo, mas valor justo para instrumentos financeiros e produtos biológicos, e custo ou valor justo para outros ativos como propriedades para investimento etc. – como na atual Estrutura em uso no Brasil).

3.1 Objetivos da Demonstração Contábil – CPC 00

No início do Capítulo 1 da Estrutura Conceitual do CPC, esclarece que o objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

3.2 Características das Informações Contábeis

A Estrutura Conceitual vigente divide as características da informação contábil em dois grupos: as fundamentais e as de melhoria. Ou seja, há uma espécie de hierarquização entre elas.

3.2.1 A característica qualitativa fundamental denominada Relevância

Segundo a Estrutura Conceitual, a Informação contábil-financeira relevante aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.

A informação contábil-financeira é capaz de fazer diferença nas decisões se tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos.” Mais uma vez: só é informação útil a que faz diferença para o usuário. Relevante significa essa capacidade de influenciar decisões. Apenas (?) isso. E as informações relevantes são para fazer previsões sobre o futuro desempenho da entidade, ou então para fazer uma avaliação do desempenho passado.

A norma também aborda, nesse tópico, a figura da **Materialidade**. O entendimento básico é que um número é material, e por consequência relevante, se for de tal monta que possa influenciar as decisões comentadas. Mas Relevância é mais do que isso, porque abrange as informações que, mesmo trabalhando com números pequenos (proporcionalmente falando), podem influenciar decisões. Por exemplo, a empresa pode ter investido pouco para obter determinado ativo, mas ele ter uma capacidade enorme de produção de caixa para o futuro. Assim, a informação sobre o ativo é relevante, mesmo que o número que o representa seja pequeno.

3.2.2 A característica qualitativa fundamental denominada Representação Fidedigna

Em consonância com o CPC 00 (Estrutura Conceitual), os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser *completa*, *neutra* e *livre de erro*. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.”

A leitura simples é suficiente para o entendimento básico. E os parágrafos seguintes da norma comentam sobre informação completa, informação neutra e informação livre de erro. A neutralidade diz respeito à não existência de viés na escolha da forma de registro ou de mensuração, quer para melhorar artificialmente a realidade, quer para piorá-la. A figura de *livre de erro* não significa exatidão em tudo. Significa que o número ou a informação estão livres de erro se a descrição for clara e precisa, que a estimativa seja a melhor possível, que a natureza, inclusive do risco do item, esteja devidamente revelada, e que não se escolheu de forma indevida ou tendenciosa qualquer critério de reconhecimento, de mensuração ou de divulgação.

Repare-se que essa Estrutura Conceitual privilegia a Relevância e a Representação Fidedigna como as características obrigatórias que as informações contábeis devem ter.

As características a seguir são denominadas “de melhoria”, ou seja, são importantes mas estão num nível hierárquico abaixo das denominadas “fundamentais”.

3.2.3 A característica qualitativa de melhoria denominada Comparabilidade

As decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir em uma entidade ou noutra. Consequentemente, a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data.

A comparabilidade exige sempre uma consistência, ao longo do tempo, pela mesma entidade, das mesmas políticas contábeis. Na verdade, a consistência é um forte auxiliar na obtenção da comparabilidade. Mas a preocupação maior da Estrutura reside na comparabilidade entre empresas diferentes, ou seja, se preocupa quanto à situação de escolha entre alternativas quando adotadas por empresas diferentes. Daí a necessidade de

uma divulgação muito boa de quais são as políticas contábeis de cada entidade para que o usuário possa aquilatar diferenças entre empresas. E, de preferência, que sejam informados os resultados de políticas contábeis não adotadas, quando da existência de escolha entre alternativas. Por exemplo, as propriedades de investimento podem ser avaliadas ao custo ou a valor justo, mas quem adota o critério do custo precisa informar, em nota explicativa, quais seriam os números se o valor justo fosse adotado.

3.2.4 A característica qualitativa de melhoria denominada Verificabilidade

A verificabilidade ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. Informação quantificável não necessitará de um único ponto estimado para ser verificável. Uma faixa de possíveis montantes com suas probabilidades respectivas podem também ser verificável.

Na verdade, a verificabilidade é ainda um instrumento forte da auditoria externa para assegurar aos usuários a fidedignidade dos números.

3.2.5 A característica qualitativa de melhoria denominada Tempestividade

Conforme a Estrutura Conceitual, a Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. Contudo, certa informação pode ter o seu atributo tempestividade prolongado após o encerramento do período contábil, em decorrência de alguns usuários, por exemplo, necessitarem identificar e avaliar tendências.

3.2.6 A característica qualitativa de melhoria denominada Compreensibilidade

Os Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente. Por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo.

As formas de classificação, de redação e apresentação da informação determinam

a compreensibilidade sua pelo usuário. Mas algumas premissas mínimas precisam ser assumidas com relação à razoável capacidade do usuário de entendê-la e interpretá-la. Note-se que esse balanceamento é difícil, subjetivo, mas essencial: a redação de uma nota explicativa, ou da nomenclatura das contas numa demonstração contábil, não pode partir do princípio de que o usuário seja um superespecializado na matéria, mas também não há condição de querer preparar essas informações de tal forma que qualquer cidadão ou cidadã, sem qualquer base contábil, seja capaz de compreendê-las.

É interessante ver que, principalmente quando os órgãos reguladores determinam as nomenclaturas, elas se tornam herméticas, difíceis de serem entendidas por quem não é um especialista naquele segmento. Basta, para isso, ver as demonstrações das seguradoras e das instituições financeiras no Brasil. A compreensibilidade nem sempre é uma grande preocupação, infelizmente, nesses casos; ou seja, a característica da compreensibilidade não está sendo bem seguida.

Por outro lado, quando as empresas e seus auditores estão muito conscientes de sua responsabilidade nessa capacidade de bem transmitir as informações, demonstrações exemplares são encontradas. Esse balanceamento é extremamente difícil, já que mesmo os profissionais de contabilidade, porque exatamente muito técnicos, tendem a não se preocupar com essa característica tão relevante.

3.3 Princípios Contábeis x Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

Prezados alunos, ao estudarmos hoje os princípios contábeis, temos de tomar cuidado para **não os confundir com as características qualitativas das demonstrações contábeis.**

As características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. Estão previstas no **CPC 00**, que versa sobre a Estrutura conceitual básica da contabilidade.

REFLITA

Quais são as características fundamentais da informação contábil?

O que são postulados contábeis? Apresente os principais postulados.

Qual a importância dos postulados para a Contabilidade?

Em que consiste o postulado da entidade?

Em que consiste os princípios contábeis? Quais são?

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro Acadêmico!

Neste módulo, verificamos que os princípios contábeis expressam o entendimento da Contabilidade por parte dos membros influentes da profissão. Conclui-se que na estrutura conceitual básica da contabilidade desenvolveu-se todo um estudo no sentido de apresentar o processo de geração de informações, onde os postulados são a base de sustentação de qualquer área de conhecimento, os princípios demonstram as condições adequadas para o registro, a apuração do resultado e a divulgação das informações e as convenções estão ligadas aos procedimentos contábeis e ao desenvolvimento da profissão.

MATERIAL COMPLEMENTAR

Título: Manual de Contabilidade Societária

Autor: Fipecafi 2018 – Eliseu Martins e Sérgio Ludícibus

Resumo: O Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI e Editora Atlas, está ainda melhor. Esta edição, totalmente atualizada e revisada, manteve a sua essência e continua a ser a mais importante e segura fonte de consulta para contadores, técnicos e estudantes de Contabilidade. Atualizado de acordo com os pronunciamentos do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis e com as normas internacionais de contabilidade, incluindo o CPC47 - Receita de Contrato com Cliente (IFRS 15) e o CPC 48 - Instrumentos Financeiros (IFRS 9), o livro conta agora com um inovador projeto gráfico. Ainda mais abrangente que nas edições anteriores, o Manual da FIPECAFI traz uma abordagem de tudo o que os leitores precisam consultar e entender, tanto nos cursos quanto nas empresas de contabilidade, desde os temas fundamentais até os mais avançados. Essa abrangência faz com que o livro seja fundamental para a atualização e a consulta por contadores e para o estudo da Contabilidade na graduação, já que aborda Contabilidade Geral, Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Comercial, Contabilidade Intermediária, Contabilidade Avançada, Teoria da Contabilidade, Contabilidade Internacional e Estrutura e Análise de Balanços nos cursos de Ciências Contábeis.

WEB

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL - CPC

Link: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>

UNIDADE III

Núcleo Fundamental da Contabilidade

Professor Heric Garcia de Moraes



Objetivos de Aprendizagem:

- Conhecer os principais componentes patrimoniais de uma entidade;
- Compreender os conceitos de Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas e Despesas;
- Apresentar os métodos de avaliação, mensuração e reconhecimento dos elementos patrimoniais e resultado.

Plano de estudo:

- 1 – Elementos Patrimoniais;
 - 1.1 – Mensuração e Reconhecimento de ativos;
 - 1.2 – Mensuração e Reconhecimento de Passivos;
 - 1.3 – Mensuração e Reconhecimento do Patrimônio Líquido;
- 2 – Elementos do Resultado;
 - 2.1 – Mensuração e Reconhecimento de Receitas;
 - 2.2 – Mensuração e Reconhecimento de Despesas;

INTRODUÇÃO

Vários países adotaram as Internacionais Financial Reporting Standards (IFRS), que são normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), como forma de convergência das práticas contábeis. Dentre de alguns benefícios, está a melhoria na qualidade, a transparência e a utilidade da informação contábil a ser divulgada e a redução das divergências entre as regras contábeis, o que se espera, resulte um maior grau de comparabilidade dos relatórios financeiros, tornando-se o objetivo das IFRS.

Quanto ao Brasil, a adoção às normas internacionais de contabilidade veio ao encontro desse movimento mundial de convergência e, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) aprovou a Instrução 457/2007, tornando obrigatória a adoção das IFRS para as companhias abertas brasileiras a partir do exercício findo em 2010. A intenção ao se aderir às normas internacionais de contabilidade foi corroborar com a tendência mundial de convergência, tencionando a acessibilidade ao mercado global de capitais.

É nesse cenário que se analisam as escolhas contábeis, que são critérios alternativos de reconhecimento, mensuração e evidenciação contidos nas normas internacionais e cuja escolha por esse ou aquele método, essa ou aquela forma de evidenciação pode ser influenciada pela existência de externalidades, custos de agência e assimetria informacional, afetando, assim, a comparabilidade.

Por fim, nesta unidade estudaremos os aspectos conceituais de avaliação e mensuração dos elementos patrimoniais e de resultado apresentados nos relatórios contábeis padronizados pelas normas internacionais.



1 – ELEMENTOS PATRIMONIAIS

Inicialmente, a estrutura de apresentação dos elementos patrimoniais foi destacada na Lei 6.404 em 1976. Conforme o art. 178 desta lei, no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – passivo não circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Neste contexto, a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (CPC 00) apresentou os conceitos de cada elemento patrimonial. Vejamos:

4.4. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

(a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;

(b) 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;

(c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

A apresentação desses elementos no balanço patrimonial e na demonstração do resultado envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, ativos e passivos podem ser classificados por sua natureza ou função nos negócios da entidade, a fim de mostrar as informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas.

Reconhecimento dos Elementos Patrimoniais

De acordo com o Comitê de Pronunciamento Contábil 00, o reconhecimento dos elementos patrimoniais é o processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 4.38 da Estrutura Conceitual (CPC 00):

Um item que se enquadre na definição de um elemento deve ser reconhecido se:

- (a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e
- (b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade

Ao avaliar se um item se enquadra nesses critérios e, portanto, se qualifica para fins de reconhecimento nas demonstrações contábeis, é necessário considerar as observações sobre materialidade registradas no Capítulo 3 – Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil. O inter-relacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadre na definição e nos critérios de reconhecimento de determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo.

Mensuração dos Elementos Patrimoniais

O CPC 00, ainda esclarece que mensuração é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

Um número variado de bases de mensuração é empregado em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o que

segue:

(a) Custo histórico. Os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos montantes dos recursos recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (como, por exemplo, imposto de renda), pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

(b) Custo corrente. Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.

(c) Valor realizável (valor de realização ou de liquidação). Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus montantes de liquidação, isto é, pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera serão pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações.

(d) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de saídas líquidas de caixa que se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

Vale destacar que a base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e valores mobiliários negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo seu valor presente. Ademais, em algumas circunstâncias, determinadas entidades usam a base de custo corrente como resposta à incapacidade de o modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários.

1.1 – Conceito, Mensuração e Reconhecimento de ativos

A definição de *ativo*, apresentada pela Estrutura Conceitual (CPC 00) para fins de demonstrações contábeis, é aparentemente simples: privilegia-se o denominado “agente”, e não o ativo no sentido econômico propriamente dito. Por exemplo, o verdadeiro ativo econômico, no caso de uma máquina, é sua capacidade de produzir benefícios econômicos no futuro pela sua utilização, para quem a tenha como imobilizado, ou capacidade de produzir caixa pela sua venda, se estoque. Ou seja, o genuíno ativo econômico é o benefício econômico esperado do “agente” representado pela máquina. Mas a contabilidade reconhece como ativo a máquina, o agente. Por isso a definição utilizando a palavra “recurso”. Ou seja, o que se reconhece na contabilidade é o recurso, ou o agente, que se espera vá produzir benefícios econômicos (que são o genuíno ativo em termos econômicos) para a entidade no futuro.

Se não houver a evidência de que determinado item vá produzir efetivo benefício econômico no futuro (na prática: vá ajudar a gerar caixa ou a reduzir a saída de caixa), não poderá figurar como ativo. E é necessário que esse recurso seja “controlado” pela entidade, não sendo obrigatório sempre que seja da propriedade jurídica da entidade.

Normalmente a propriedade implica o controle, mas nem sempre. No passado a propriedade jurídica era característica essencial para o reconhecimento contábil de um ativo, mas não mais há muito tempo.

Neste contexto, até a Lei 6.404/76, foi modificada para aceitar essa evolução, Vejamos:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:
IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Ou seja, mesmo sem a propriedade jurídica, mas com a detenção do controle, pode-se, em certas circunstâncias, reconhecer ativos numa entidade. É fácil perceber que esse conceito é fundamental, por exemplo, na elaboração das demonstrações consolidadas. Por exemplo, os estoques da controlada aparecem no balanço consolidado da controladora, mas não são propriedade da controladora, porém, são controlados por ela. Mas não se cinge à consolidação esse conceito fundamental de que a característica básica para o reconhecimento do ativo é seu controle, e não sua propriedade jurídica.

E a norma também indica que é necessário, para reconhecimento do ativo contábil, que tenha havido um evento passado que tenha transferido esse controle à entidade.

De acordo com Ludícibus (2009, p.125) do ativo devemos entender:

- O Ativo deve ser considerado modernamente, em primeiro lugar, quanto à sua controlabilidade por parte da entidade, subsidiariamente quanto à sua propriedade e posse;
- Precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (por exemplo, a proteção à cobertura de sinistro, como direito em contraprestação ao prêmio de seguro pago pela empresa) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade;
- O direito precisa ser exclusivo da entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria da entidade por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois em geral, não sendo exclusivo da entidade

1.1.1 – Mensuração e Reconhecimento de ativos

Conforme Hendriksen e Van Breda (2010), mensurar é atribuir valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma entidade, e obtidos de modo a permitir agregação ou desagregação, quando exigida em situações específicas.

Neste contexto, Ludícibus (2009,p.130) esclarece que é na essência de todas as teorias para a mensuração dos ativos, que se encontra a vontade de que a avaliação represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo apresenta para a entidade.

De acordo com Niyama e Silva (2011, p.124), “o reconhecimento compreende tanto o reconhecimento inicial de um item quanto o reconhecimento de mudanças subsequentes ou a remoção de um item anteriormente reconhecido”. Dessa forma, os mesmos autores comentam que para reconhecimento de um ativo deverá conter tais itens conforme a ilustração abaixo.



Fonte: Niyama e Silva (2011, p.125)

Neste contexto, é importante destacarmos o que diz o art. 183 da Lei 6.404/76 – Critérios de Avaliação de ativos:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

1.2 – Conceitos, Mensuração e Reconhecimento de Passivos

Conforme apresentado pelo CPC 00 – Estrutura Conceitual da Contabilidade, 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.

Assim, o passivo é a obrigação de entregar ativos, também em função de evento passado, mas a obrigação precisa já estar presente na data do balanço para ser reconhecida. Obrigações decorrentes de fatos geradores futuros não são registráveis contabilmente.

É interessante registrar que não está expresso na Estrutura Conceitual (CPC00) propriamente dita, mas isso aparece em algumas normas, que quando há os denominados “direitos e obrigações executórios”, ou contratos “a executar”, não se registram contabilmente os ativos e passivos enquanto nessa condição, a não ser que expressamente dito em contrário por uma norma. Por exemplo, uma entidade contrata a aquisição de uma mercadoria, mas ainda não a recebeu. Tem o direito à mercadoria, e a obrigação de por ela pagar. Mas como esses direito e obrigação se correlacionam e estão vinculados a desempenhos futuros, não se registram nem a mercadoria a receber e nem a obrigação a pagar pela mercadoria a ser recebida.

Em certas circunstâncias pode haver norma específica mandando registrar o ativo e o passivo. Por exemplo, até 2018, não se registra no balanço um contrato de aluguel de 5 anos, que significa o direito a usufruir de certo espaço por esse tempo e a obrigação de por ele pagar, desde que se o usufrua. Mas a norma nova sobre arrendamentos e aluguéis, CPC 06 novo, a vigor a partir de 2019, determina que se passe a registrar no ativo o direito ao usufruto desse aluguel e, no passivo, a obrigação de por ele pagar.

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos. Obrigações surgem também de práticas usuais de negócios, usos e costumes e o desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa.

A Pronunciamento Contábil 00, esclarece que o ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com

confiabilidade. Assim, o ativo não deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando os gastos incorridos não proporcionarem a expectativa provável de geração de benefícios econômicos para a entidade além do período contábil corrente. Ao invés disso, tal transação deve ser reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da administração ao incorrer nos gastos não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a administração tenha sido malconduzida.

A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, além do período contábil corrente, é insuficiente para garantir o reconhecimento do ativo.

1.2.1 – Mensuração e Reconhecimento de Passivos

De acordo com a Estrutura Conceitual – CPC 00, a mensuração do passivo é um processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração. Pode ser: custo corrente, custo histórico, valor realizável, valor presente e valor justo.

Neste contexto, é importante destacarmos o que diz o art. 184 da Lei 6.404/76 – Critérios de Avaliação de Passivos:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Cabe destacar também que a Estrutura Conceitual (CPC 00), item 4.46, esclarece que o passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade.

Na prática, as obrigações originadas de contratos ainda não integralmente

cumpridos de modo proporcional – proportionately unperformed (por exemplo, passivos decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias ainda não recebidos) - não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos caso sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, e podem qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento dos passivos exige o reconhecimento dos correspondentes ativos ou despesas.

1.3 - Conceito, Mensuração e Reconhecimento do Patrimônio Líquido

Conforme o CPC 00, Estrutura Conceitual, patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. Embora o patrimônio líquido seja definido, no item 4.4 da Estrutura Conceitual, como algo residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, na sociedade por ações, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de retenções de lucros e reservas representando ajustes para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente.

Tais classificações podem ser relevantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que determinadas partes com direitos de propriedade sobre a entidade têm direitos diferentes com relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital.

Para o Favero et al. (1997), o Patrimônio Líquido não deve ser analisado como simples somatório entre resultado aos métodos empregados na avaliação do Ativo e do Passivo, pois Patrimônio Líquido são os recursos dos proprietários aplicados no empreendimento e também pode ser definido como a diferença entre bens, direitos e obrigações (a pagar).

2 – Elementos do Resultado

O resultado é frequentemente utilizado como medida de performance ou como base para outras medidas, tais como o retorno do investimento ou o resultado por ação (CPC00). Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e a mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção de capital adotados pela entidade na elaboração de suas demonstrações

contábeis.

Conforme a Estrutura Conceitual Contábil, CPC 00, item 4.25, os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

- (a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;
- (b) despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

2.1 – Conceitos, Mensuração e Reconhecimento de Receitas e ganhos

2.1.1 – Conceitos de Receitas

A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis.

Segundo Ludícibus (2009, p.137), receita é a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, a venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais.

O Comitê de Pronunciamento Contábil nº 30 (Receitas), CPC 30, item 07, esclarece que as receitas são ingressos brutos de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”. Ou seja, as receitas são oriundas das atividades operacional da empresa.

Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, bens e serviços recebidos em troca de bens e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços ao credor por empréstimo em liquidação da obrigação de pagar o empréstimo.

Neste contexto, o CPC 47, aprovado em novembro de 2016 e correlacionado à norma Internacional de Contabilidade – IFRS 15, derivou-se de um intenso debate contábil que perdurou por mais de uma década, representando um dos mais importantes pronunciamentos contábeis já emitidos. Sua aplicação obrigatória é estabelecida para as

demonstrações contábeis iniciadas em, ou após, 1º de janeiro de 2018. Seu objetivo é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente (CPC 47, item 1).

2.1.2 – Conceitos de Ganhos

Segundo a Estrutura Conceitual, CPC 00, ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não circulantes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados. Por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos e valores mobiliários negociáveis e os que resultam de aumentos no valor contábil de ativos de longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Os ganhos são, em regra, reportados líquidos das respectivas despesas.

2.1 – Mensuração e Reconhecimento de Receitas e Ganhos

De acordo com o CPC 30 (Receitas), a receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

Os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a receita tenha sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham suficiente grau de certeza.

Em relação a apresentação e reconhecimento das receitas de contrato com o cliente, o CPC 47, item 113, ainda esclarece que a entidade deve divulgar todos os valores a seguir

para o período de relatório a menos que esses valores sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente de acordo com outros pronunciamentos:

- (a) receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulga separadamente de suas outras fontes de receitas; e
- (b) quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas (de acordo com o CPC 48) sobre quaisquer recebíveis ou ativos de contrato provenientes de contratos da entidade com clientes, as quais a entidade deve divulgar separadamente das perdas por redução ao valor recuperável de outros contratos.

2.2 – Conceitos, Mensuração e Reconhecimento de Despesas e Perdas

Tal como o termo receita, despesa também é um conceito de fluxo. Porém, representam as variações desfavoráveis dos recursos da empresa. Assim, as despesas são os custos assumidos para gerar receitas. Contudo, é frequentemente difícil determinar uma associação entre receitas e despesas, de modo que diversas regras relativamente arbitrárias são utilizadas para reconhecimento das despesas

A definição de despesas, apresentadas no CPC 00, abrange tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Assim, as perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das demais despesas. Conseqüentemente, não são consideradas como elemento separado nesta Estrutura Conceitual (CPC00).

As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não circulantes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas. Por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de moeda estrangeira com relação aos empréstimos da entidade a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são, em regra, reportadas líquidas das respectivas receitas.

2.2.1 Mensuração e Reconhecimento de Despesas e Perdas

Conforme o CPC 00, as despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado quando resultarem em decréscimo nos benefícios econômicos futuros, relacionado com o decréscimo de um ativo ou o aumento de um passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento nos passivos ou de diminuição nos ativos (por exemplo, a alocação por competência de obrigações trabalhistas ou da depreciação de equipamento).

As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos.

Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis e a associação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e racional. Muitas vezes isso é necessário ao reconhecer despesas associadas com o uso ou o consumo de ativos, tais como itens do imobilizado, ágio pela expectativa de rentabilidade futura (goodwill), marcas e patentes. Em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem.

Assim, o CPC 00 ainda esclarece que a despesa deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando o gasto não produzir benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em que, os benefícios econômicos futuros não se qualificarem, ou deixarem de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como ativo.

Por fim, a despesa também deve ser reconhecida na demonstração do resultado nos casos em que um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de ativo, como no caso de passivo decorrente de garantia de produto.

REFLITA

Quais são os elementos patrimoniais? E como serão mensurados e reconhecidos nos demonstrativos contábeis?

Quais são os elementos de resultado? E como serão mensurados e reconhecidos nos demonstrativos contábeis?

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Prezado(a) aluno(a)!

Ao final deste módulo, estudamos que os componentes patrimoniais são de extrema importância para compreender a sistematização da informação contábil. Vimos que os componentes patrimoniais têm seus conceitos, características, formas de mensuração e reconhecimento e cada item do componente patrimonial tem as suas particularidades; e que temos que tomar cuidado, pois todos os itens têm que gerar benefícios econômicos para a entidade. E com isso atender o objetivo principal da contabilidade, conforme a Estrutura Conceitual, que é fornecer um conjunto básico de informações que atenda igualmente bem a todos os tipos de usuários por meio dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas.

MATERIAL COMPLEMENTAR

Título: Manual de Contabilidade Societária

Autor: Fipecafi 2018 – Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus

Resumo: O Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI e Editora Atlas, está ainda melhor. Esta edição, totalmente atualizada e revisada, manteve a sua essência e continua a ser a mais importante e segura fonte de consulta para contadores, técnicos e estudantes de Contabilidade. Atualizado de acordo com os pronunciamentos do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis e com as normas internacionais de contabilidade, incluindo o CPC47 - Receita de Contrato com Cliente (IFRS 15) e o CPC 48 - Instrumentos Financeiros (IFRS 9), o livro conta agora com um inovador projeto gráfico. Ainda mais abrangente que nas edições anteriores, o Manual da FIPECAFI traz uma abordagem de tudo o que os leitores precisam consultar e entender, tanto nos cursos quanto nas empresas de contabilidade, desde os temas fundamentais até os mais avançados. Essa abrangência faz com que o livro seja fundamental para a atualização e a consulta por contadores e para o estudo da Contabilidade na graduação, já que aborda Contabilidade Geral, Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Comercial, Contabilidade Intermediária, Contabilidade Avançada, Teoria da Contabilidade, Contabilidade Internacional e Estrutura e Análise de Balanços nos cursos de Ciências Contábeis.

WEB

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL - CPC

Link: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>

UNIDADE IV

Evidenciação Contábil

Professor Heric Garcia de Moraes



Objetivos de Aprendizagem:

- Discutir o termo Evidenciação das Informações Contábeis;
- Compreender os conceitos e as formas de evidenciação;
- Apresentar as diversas maneiras de divulgar as informações contábeis.

Plano de estudo:

- 1 – Conceitos de Evidenciação;
- 2 – Diversos métodos e formas de Divulgação Contábil;
- 3 – Outras formas de Evidenciação;

INTRODUÇÃO

Tornar evidente, mostrar com clareza, é aquilo que não oferece dúvida, que se compreende prontamente. Essas definições servem para entendermos o que é evidenciar. Por analogia, podemos concluir que evidenciação tem como sinônimo a divulgação com clareza e com compreensão imediata do que se pretende comunicar.

Na área contábil, evidenciação está ligada aos objetivos da Contabilidade, com garantia de informações diferenciadas para diversos usuários. Entendemos que a evidenciação contábil não será necessariamente uma informação em anexo, mas sim, que os mesmos sejam executados e apresentados de forma clara e em compreensível, e não somente a utilização de termos técnicos.

A adequação das informações a serem evidenciadas dependerá da capacidade do usuário em interpretá-las; caso contrário, a evidenciação será inadequada para o usuário que não possuir o conhecimento necessário à análise e interpretação dos relatórios contábeis, como foram apresentados.

Um desafio ao processo de evidenciação é definir que informação interessa a cada tipo de usuário. Usuários internos podem estar mais interessados em informações que possam ser utilizadas no processo de administração, medindo o desempenho gerencial em anos sucessivos e projetando os desempenhos futuros, traçando metas e objetivos. Já os usuários externos podem estar mais interessados em prever a capacidade de geração de caixa futuro da empresa, ou, sua capacidade de pagamento de dívidas no futuro.

Neste contexto, a contabilidade deve ser vista como um sistema informacional dentro da organização; nesta visão sistêmica, o principal recurso a ser processado é a informação, que gera informações oportunas e conhecimento que auxiliam no processo de tomada de decisão. É o principal meio de auxílio dos gerentes na administração de cada atividade da cadeia de valor e na coordenação dos trabalhos na organização.



1 – Conceitos de Evidenciação

A contabilidade, cujo objetivo central é gerar informações para que os diversos usuários possam controlar as suas entidades e tomar decisões. Sendo assim, a evidenciação está ligada aos objetivos da contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários.

Sobre o assunto em questão, evidenciação diz respeito a esclarecer, tornar compreensível, ou seja, evidenciar é levar a informação em uma linguagem que possa ser compreendida pela pessoa com quem estamos tentando nos comunicar.

Assim, para Ludícibus (2009) a divulgação financeira é um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de divulgação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário, ou seja, os demonstrativos contábeis devem evidenciar o que for necessário, a fim de não torná-los enganosos.

2 – As Demonstrações Contábeis

De acordo com o CPC 00 – Estrutura Conceitual, as demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades

distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual.

Os demonstrativos contábeis elaborados dentro do que prescreve o CPC 00 objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

De acordo com tal CPC, os relatórios contábeis elaborados com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender 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.

As demonstrações contábeis são mais comumente elaboradas segundo modelo baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal. Outros modelos e conceitos podem ser considerados mais apropriados para atingir o objetivo de proporcionar informações que sejam úteis para tomada de decisões econômicas, embora não haja presentemente consenso nesse sentido.

2.1 – A finalidade das Demonstrações Contábeis

O CPC 00 esclarece que o objetivo do relatório contábil-financeiro é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

Decisões a serem tomadas por investidores existentes e em potencial relacionadas a comprar, vender ou manter instrumentos patrimoniais e instrumentos de dívida dependem do retorno esperado dos investimentos feitos nos referidos instrumentos, por exemplo: dividendos, pagamentos de principal e de juros ou acréscimos nos preços de mercado. Similarmente, decisões a serem tomadas por credores por empréstimos e por outros credores, existentes ou em potencial, relacionadas a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito, dependem dos pagamentos de principal e de juros ou de outros retornos que eles esperam (CPC 00).

As expectativas de investidores, credores por empréstimos e outros credores em termos de retorno dependem da avaliação destes quanto ao montante, tempestividade e incertezas (as perspectivas) associados aos fluxos de caixa futuros de entrada para a entidade. Conseqüentemente, investidores existentes e em potencial, credores por empréstimo e outros credores necessitam de informação para auxiliá-los na avaliação das perspectivas em termos de entrada de fluxos de caixa futuros para a entidade.

2.2 – A Apresentação das Demonstrações Contábeis

Segundo o CPC 26 (Apresentação dos Relatórios Financeiros), item 7, as Demonstrações contábeis de propósito geral são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas.

As demonstrações também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados (CPC 00).

Para satisfazer tal objetivo, o CPC 26 destaca que as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca dos seguintes pontos:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;

(d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;

(e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e

(f) fluxos de caixa. Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

2.2.1 – Conjunto Completo de Demonstrações Contábeis

A Lei 6.404/76, art. 176, destaca que ao final de cada exercício social, a diretoria da entidade elaborará, 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.

Porém, o CPC 26, item 09, apresentou o rol completo das demonstrações contábeis.

Vejamos:

balanço patrimonial ao final do período;

(b1) demonstração do resultado do período;

(b2) demonstração do resultado abrangente do período;

(c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;

(d) demonstração dos fluxos de caixa do período;

(e1) notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas;

(e2) informações comparativas com o período anterior, conforme especificado nos itens 38 e 38A;

(f) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente ou proceder à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando proceder à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis de acordo com os itens 40A a 40D;

(f1) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.

Cabe destacar também, que o CPC 26, ainda esclarece que a entidade pode, se permitido legalmente, apresentar uma única demonstração do resultado do período e outros resultados abrangentes, com a demonstração do resultado e outros resultados abrangentes apresentados em duas seções. As seções devem ser apresentadas juntas, com o resultado do período apresentado em primeiro lugar seguido pela seção de outros resultados abrangentes.

A entidade pode apresentar a demonstração do resultado como uma demonstração separada. Nesse caso, a demonstração separada do resultado do período precederá imediatamente a demonstração que apresenta o resultado abrangente, que se inicia com o resultado do período.

2.2.2 – Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial, conforme estabelecem os artigos 178 a 185 da Lei 6.404/76, deve representar de forma quantitativa e qualitativa a posição financeira e patrimonial da empresa, a qual é composta por bens, direitos e obrigações em um determinado momento.

Na sua elaboração as contas deverão ser classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e análise da situação financeira da companhia, ou seja: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

Para tanto, as contas do ativo deverão ser dispostas em ordem decrescente de realização ou conversibilidade (grau de liquidez) e as contas do passivo e patrimônio líquido em ordem decrescente de exigibilidade.

De acordo com o § 1º do artigo 176 da Lei 6.404/76, as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior, para fins de comparação.

O Balanço Patrimonial é constituído pela seguinte equação patrimonial: Ativo =

Passivo + Patrimônio Líquido, onde ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos. Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação e Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, e seu valor é a diferença positiva entre o valor do Ativo e o valor do Passivo.

Resumidamente, o balanço patrimonial compreende os seguintes grupos de contas:

ATIVO	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Investimentos	Capital Social
Imobilizado	Reservas de Capital
Intangível	Reservas de Lucros
	(-) Ações em Tesouraria
	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Ajustes Acumulados de Conversão
	(-) Prejuízos Acumulados

Fonte: Lei 6.404/76

2.2.3 – Demonstração do Resultado

O artigo 187 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), instituiu a Demonstração do Resultado do Exercício - DRE. No atual Código Civil Brasileiro, a DRE corresponde ao «*resultado econômico*», cujo levantamento é obrigatório conforme seu artigo 1.179.

A DRE tem como objetivo principal apresentar de forma vertical resumida o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período, normalmente, de doze meses, ou seja, a DRE deve apresentar o resumo das variações positivas (receitas e ganhos) e negativas (custos, despesas e perdas), ocorridas em determinado período de tempo, normalmente no exercício social, em função da exploração das atividades operacionais da empresa.

De acordo com o artigo tal artigo da Lei 6.404, as empresas deverão na Demonstração do Resultado do Exercício discriminar:

- a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços

- vendidos e o lucro bruto;
- as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
 - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
 - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
 - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;
 - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Na determinação da apuração do resultado do exercício serão computados em obediência ao princípio da competência:

- a. as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e
- b. os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O CPC 26, item 81A, ainda esclarece que a demonstração do resultado e outros resultados abrangentes (demonstração do resultado abrangente) devem apresentar, além das seções da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes:

- (a) o total do resultado (do período);
- (b) total de outros resultados abrangentes;
- (c) resultado abrangente do período, sendo o total do resultado e de outros resultados abrangentes.

Modelo da demonstração do resultado do exercício

RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Vendas de Produtos
Vendas de Mercadorias
Prestação de Serviços
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Devoluções de Vendas
Abatimentos

Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas
 = RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
 (-) CUSTOS DAS VENDAS
 Custo dos Produtos Vendidos
 Custo das Mercadorias
 Custo dos Serviços Prestados
 = RESULTADO OPERACIONAL BRUTO
 (-) DESPESAS OPERACIONAIS
 Despesas Com Vendas
 Despesas Administrativas
 (-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS
 Despesas Financeiras
 (-) Receitas Financeiras
 Variações Monetárias e Cambiais Passivas
 (-) Variações Monetárias e Cambiais Ativas
 OUTRAS RECEITAS E DESPESAS
 Resultado da Equivalência Patrimonial
 Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante
 (-) Custo da Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante
 = RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E SOBRE O LUCRO
 (-) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro
 = LUCRO LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES
 (-) Debêntures, Empregados, Participações de Administradores, Partes Beneficiárias, Fundos de Assistência e Previdência para Empregados
 (=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

2.2.4 – Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado

A DLPA evidencia as alterações ocorridas no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados, no Patrimônio Líquido.

De acordo com o artigo 186, § 2º da Lei nº 6.404/76, adiante transcrito, a companhia poderá, à sua opção, incluir a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados nas demonstrações das mutações do patrimônio líquido.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia (Lei 6.404/76). A DLPA é obrigatória para as sociedades limitadas e outros tipos de empresas, conforme a legislação do Imposto de Renda (art. 274 do RIR/99).

Na prática, os dados da DLPA se originam da integração entre o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do Exercício (DRE). Por isso, na DLPA devem constar, obrigatoriamente, alguns tópicos, como: Saldo inicial de lucros ou prejuízos, com os devidos ajustes nos exercícios anteriores; O pagamento de dividendos e demais modalidades de distribuição de lucros; O montante de lucro que tiver sido incorporado ao capital do negócio; A ocorrência de alguma mudança na contabilidade que afete os lucros e prejuízos; e Saldo final de lucros ou prejuízos acumulados do período. Por ser o resultado final do lucro da empresa, por assim dizer, a DLPA é a última coisa a ser feita na elaboração do Balanço Patrimonial.

Segundo art. 186 da Lei 6.404, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Modelo da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

Descrição
(=) Saldo inicial de lucros e prejuízos acumulados
(+/-) Ajustes de exercícios anteriores
(=) Saldo Ajustado
(+) Reversão de reservas
(+) Lucro Líquido do Exercício
Destinação do Lucro
(=) Saldo final de Lucros acumulados
Dividendo por ação do capital social

2.2.5 – Demonstração do Fluxo de Caixa

De acordo com o Pronunciamento Contábil 03 – Demonstração do Fluxo de Caixa, as informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade

gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade de utilização desses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração. (CPC03)

Os usuários das demonstrações contábeis de uma entidade estão interessados em saber como a entidade gera e utiliza caixa e equivalentes de caixa. Esse é o ponto, independentemente da natureza das atividades da entidade, e ainda que o caixa seja considerado como produto da entidade, como pode ser o caso de instituição financeira. As entidades necessitam de caixa essencialmente pelas mesmas razões, por mais diferentes que sejam as suas principais atividades geradoras de receita. Elas precisam de caixa para levar a efeito suas operações, pagar suas obrigações e proporcionar um retorno para seus investidores. Assim sendo, este Pronunciamento Técnico requer que todas as entidades apresentem demonstração dos fluxos de caixa.

Conforme o art. 188 da Lei 6.404, inciso I, a demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos:

- a) das operações;
- b) dos financiamentos; e
- c) dos investimentos;

Afim de otimizar a elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa e sanar potenciais dúvidas, o CPC 03, esclarece alguns termos específicos desta demonstração. Vejamos:

- *Caixa* compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.
- *Equivalentes de caixa* são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.
- *Fluxos de caixa* são as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.
- *Atividades operacionais* são as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades que não são de investimento e tampouco de financiamento.
- *Atividades de investimento* são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.
- *Atividades de financiamento* são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no capital de terceiros da entidade.

DFC - Método Direto

Por este método, a DFC evidencia todos os pagamentos e recebimentos decorrentes das atividades operacionais da empresa, devendo apresentar os componentes do fluxo por seus valores brutos.

A opção para este método deve apresentar, no mínimo os seguintes tipos de pagamentos e recebimentos relacionados às operações:

- Recebimentos de clientes;
- Juros e dividendos recebidos;
- Pagamentos de fornecedores e empregados;
- Juros pagos;
- Imposto de renda pago;
- Outros recebimentos e pagamentos

Este método também é conhecido como a abordagem das contas T (T Account Approach), e consiste em classificar os recebimentos e pagamentos utilizando as partidas dobradas e tem como vantagem permitir a geração de informações com base em critérios técnicos livres de qualquer interferência da legislação fiscal. Neste método começa-se a explicação dos caixas gerados pelas operações da empresa pelo recebimento das vendas.

Modelo simplificado de DFC pelo método direto

DFC da _____ em __/12/XX:

I - Fluxos das Operações:

- (+) Recebimento de Vendas
- (-) Pagamento de Compras
- (-) Pagamentos de impostos
- (-) Pagamento de Despesas Operacionais
- (=) Caixa Gerado pelas Operações

II - Fluxos dos Investimentos:

- (-) Aquisição de Investimentos /imobilizado
- (+) Vendas de Investimentos /imobilizado
- (=) Caixa Gerado pelos Investimentos

III - Fluxos dos Financiamentos:

- (+) integralização do capital
- (+) Empréstimos Bancários
- (-) Amortização de Financiamentos
- (-) Pagamentos de dividendos
- (=) Caixa Gerado pelos Financiamentos

Varição Total das Disponibilidades: (I + II + III)

Saldo Inicial das Disponibilidades:

Saldo Final das Disponibilidades:

SAIBAMAIS

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações apresenta um modelo semelhante a este embora, não considere a segregação na DFC em atividades operacional, de investimento e de financiamento.

DFC - Método Indireto

O método indireto consiste na demonstração dos recursos provenientes das atividades operacionais a partir do lucro líquido, ajustados pelos itens que afetam o resultado (tais como depreciação, amortização e exaustão), mas que não modificam o caixa da empresa.

Como bem destaca o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, o método indireto, principalmente pela sua parte inicial (lucro líquido ajustado), é semelhante a extinta DOAR, contudo, apesar de seguir a mesma linha, comenta que no método indireto parte-se do lucro líquido para, após os ajustes necessários chegar-se ao valor das disponibilidades produzidas no período pelas operações registradas na DRE, contudo no que se refere a semelhança com a DOAR, o autor destaca que as comparações se estendem apenas as contas circulantes.

Modelo simplificado de DFC pelo método direto

DFC da _____ em __/12/XX:

I - Fluxos das Operações:

Resultado do Exercício

(+) Depreciação

(-) aumento das duplicatas a receber

(+) Diminuição dos estoques

(-) diminuição de fornecedores

(-) diminuição de contas a pagar e impostos a recolher

(-) Caixa Gerado pelas Operações

II - Fluxos dos Investimentos:

(-) Aquisição de Investimentos /imobilizado

(+) Vendas de Investimentos /imobilizado

(-) Caixa Gerado pelos Investimentos

III - Fluxos dos Financiamentos:

(+) integralização do capital

(+) Empréstimos Bancários

(-) Amortização de Financiamentos

(-) Pagamentos de dividendos

(-) Caixa Gerado pelos Financiamentos

Varição Total das Disponibilidades: (I + II + III)

Saldo Inicial das Disponibilidades:

Saldo Final das Disponibilidades:

2.2.6 – Demonstração do Valor Adicionado

De acordo com o Pronunciamento Contábil 09 – Demonstração do Valor Adicionado, a DVA é o informe contábil que evidencia, de forma sintética, os valores correspondentes à formação da riqueza gerada pela empresa em determinado período e sua respectiva distribuição.

A DVA tem como objetivo principal informar o valor da riqueza criada pela empresa e a forma de sua distribuição. Não deve ser confundida com a Demonstração do Resultado do Exercício, pois esta tem suas informações voltadas quase exclusivamente para os sócios e acionistas, principalmente na apresentação do lucro líquido, enquanto a DVA está dirigida para a geração de riquezas e sua respectiva distribuição pelos fatores de produção (capital e trabalho) e ao governo (CPC 09).

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) não era obrigatória no Brasil, até a promulgação da Lei no 11.638/07, que introduziu alterações à Lei no 6.404/76, tornando obrigatória, para as companhias abertas, sua elaboração e divulgação como parte das demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada exercício.

Antes de se tornar obrigatória para companhias abertas, a DVA era incentivada e sua divulgação era apoiada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Ela não faz parte das demonstrações obrigatórias previstas nas normas internacionais de contabilidade.

Obviamente, por se tratar de um demonstrativo contábil, suas informações devem ser extraídas da escrituração, com base nas Normas Contábeis vigentes e tendo como base o Princípio Contábil da Competência.

A riqueza gerada pela empresa, medida no conceito de valor adicionado, é calculada a partir da diferença entre o valor de sua produção e o dos bens e serviços produzidos por terceiros utilizados no processo de produção da empresa.

A utilização do DVA como ferramenta gerencial pode ser resumida da seguinte forma:

1. como índice de avaliação do desempenho na geração da riqueza, ao medir a eficiência da empresa na utilização dos fatores de produção, comparando o valor das saídas com o valor das entradas, e
2. como índice de avaliação do desempenho social à medida que demonstra, na distribuição da riqueza gerada, a participação dos empregados, do Governo, dos Agentes Financiadores e dos Acionistas.

O valor adicionado demonstra, ainda, a efetiva contribuição da empresa, dentro de uma visão global de desempenho, para a geração de riqueza da economia na qual está inserida, sendo resultado do esforço conjugado de todos os seus fatores de produção..

A Demonstração do Valor Adicionado, que também pode integrar o Balanço Social, constitui desse modo, uma importante fonte de informações à medida que apresenta esse conjunto de elementos que permitem a análise do desempenho econômico da empresa, evidenciando a geração de riqueza, assim como dos efeitos sociais produzidos pela distribuição dessa riqueza.

Afim de otimizar a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado e sanar potenciais dúvidas, o CPC 09, esclarece alguns termos específicos desta demonstração. Vejamos:

- *Valor adicionado* representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.
- *Receita de venda de mercadorias, produtos e serviços* representam os valores reconhecidos na contabilidade a esse título pelo regime de competência e incluídos na demonstração do resultado do período.
- *Outras receitas* representam os valores que sejam oriundos, principalmente, de baixas por alienação de ativos não-circulantes, tais como resultados na venda de imobilizado, de investimentos, e outras transações incluídas na demonstração do resultado do exercício que não configuram reconhecimento de transferência à entidade de riqueza criada por outras entidades. Diferentemente dos critérios contábeis, também incluem valores que não transitam pela demonstração do resultado, como, por exemplo, aqueles relativos à construção de ativos para uso próprio da entidade (conforme item 19) e aos juros pagos ou creditados que tenham sido incorporados aos valores dos ativos de longo prazo (normalmente, imobilizados). No caso de estoques de longa maturação, os juros a eles incorporados deverão ser destacados como distribuição da riqueza no momento em que os respectivos estoques forem baixados; dessa forma, não há que se considerar esse valor como outras receitas.
- *Insumo adquirido de terceiros* representa os valores relativos às aquisições de matérias-primas, mercadorias, materiais, energia, serviços, etc. que tenham sido transformados em despesas do período. Enquanto permanecerem nos estoques, não compõem a formação da riqueza criada e distribuída.

- *Depreciação, amortização e exaustão* representam os valores reconhecidos no período e normalmente utilizados para conciliação entre o fluxo de caixa das atividades operacionais e o resultado líquido do exercício.
- *Valor adicionado recebido em transferência* representa a riqueza que não tenha sido criada pela própria entidade, e sim por terceiros, e que a ela é transferida, como por exemplo receitas financeiras, de equivalência patrimonial, dividendos, aluguel, royalties, etc. Precisa ficar destacado, inclusive para evitar dupla-contagem em certas agregações.

Modelo da Demonstração do Valor Adicionado

Demonstração do Valor Adicionado		
Cia. Produtiva		
em RS mil	20X1	20X2
DESCRIÇÃO		
1-RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadoria, produtos e serviços		
1.2) Provisão p/devedores duvidosos – Reversão/(Constituição)		
1.3) Não operacionais		
2-INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)		
2.1) Matérias-Primas consumidas		
2.2) Custos das mercadorias e serviços vendidos		
2.3) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.4) Perda/Recuperação de valores ativos		
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 – RETENÇÕES		
4.1) Depreciação, amortização e exaustão		
5 –VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
8.1) Pessoal e encargos		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.3) Juros e aluguéis		
8.4) Juros s/ capital próprio e dividendos		
8.5) Lucros retidos / prejuízo do exercício		
* O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.		

2.2.7 – Notas Explicativas

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias à plena avaliação da

situação e da evolução patrimonial da empresa.

A lei enumera o mínimo dessas notas e induz à sua ampliação quando for necessário para o devido “esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

Nesse mínimo incluem-se divulgar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis aplicadas, divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações contábeis, descrição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, dos ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamentos das dívidas de longo prazo, do capital e dos investimentos relevantes em outras empresas, eventos subsequentes importantes após a data do balanço etc.

3 Aplicação do processo de evidenciação para usuários externos.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Resolução n.º 774, de 16.12.1994, item 1.4, a Contabilidade tem por objetivo prover os usuários com informações sobre aspectos de naturezas econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Para Ludícibus (2009), o objetivo da Contabilidade praticamente permaneceu inalterado ao longo dos anos; as mudanças substanciais verificaram-se nos tipos de usuário e nas formas de informação que têm sido demandadas. Não resta dúvida que o cumprimento da missão da Contabilidade tornou-se mais difícil de ser alcançado, já que cada usuário deseja um conjunto específico de informações que possam suprir seu modelo decisório.

Os usuários da Contabilidade são segregados em dois grandes grupos: o dos usuários externos e o dos usuários internos. Os usuários externos são todos aqueles que se encontram fora da empresa, como o sócio ou acionista não controlador, os fornecedores de matérias-primas, o Estado, as instituições financeiras supridoras de crédito e os concorrentes.

Com o objetivo de atender às necessidades dos usuários externos, a Lei n.º 6.404, de 15.12.1976, conhecida como Lei das Sociedades por Ações ou Lei das S/A, define um conjunto mínimo de informações que devem ser disponibilizadas pelas organizações de capital aberto. Nesse sentido, a Contabilidade Financeira é responsável por fornecer as

demonstrações contábeis tradicionais - Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e informações suplementares através do Relatório da Administração e das Notas Explicativas.

Assim, sabe-se que a forma pela qual uma empresa comunica o seu desempenho aos usuários externos - mediante demonstrações contábeis - pode determinar o seu sucesso ou fracasso ao buscar recursos junto aos acionistas, investidores e credores, e principalmente junto ao Governo. Ocorre que as informações divulgadas nas demonstrações tradicionais - Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e parecem não atender às necessidades dos usuários. Daí a evidenciação de informações adicionais através das Notas Explicativas ou do Relatório da Administração.

Portanto, as empresas podem adotar diferentes formas de evidenciação, mas devem fornecer informações em quantidade e qualidade que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. “Ocultar informações ou fornecê-las de forma demasiadamente resumida é tão prejudicial quanto fornecer informação em excesso” (Iudicibus, 2009).

Por fim, visando garantir a qualidade das informações disponibilizadas pelas empresas, o legislador e os órgãos de regulamentação têm empreendido esforços no sentido de definir as informações que devem ser apresentadas nas demonstrações contábeis, no Relatório da Administração e nas Notas Explicativas, em particular, das sociedades anônimas.

REFLITA

Quais são os métodos de apuração da Demonstração do Fluxo de Caixa?

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Prezado(a) aluno(a)!

Ao final deste módulo, compreendemos que na área contábil, a evidenciação está ligada, diretamente, aos objetivos da Contabilidade, com garantia de informações diferenciadas para diversos usuários. A evidenciação das Demonstrações Contábeis pode ser apresentada de várias formas e métodos, entre os quais destacam-se a forma e apresentação das demonstrações contábeis: as informações entre parênteses; as notas de rodapé ou notas explicativas; os quadros e demonstrativos suplementares; os comentários do auditor e os relatórios da diretoria. Uma divulgação apropriada deve estabelecer para quem a informação é dirigida, qual a finalidade e quanta informação são necessárias. A contabilidade deve ser vista como um sistema informacional dentro da organização; nesta visão sistêmica, o principal recurso a ser processado é a informação, que gera informações oportunas.

MATERIAL COMPLEMENTAR

Título: Manual de Contabilidade Societária

Autor: Fipecafi 2018 – Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus

Resumo: O Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI e Editora Atlas, está ainda melhor. Esta edição, totalmente atualizada e revisada, manteve a sua essência e continua a ser a mais importante e segura fonte de consulta para contadores, técnicos e estudantes de Contabilidade. Atualizado de acordo com os pronunciamentos do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis e com as normas internacionais de contabilidade, incluindo o CPC47 - Receita de Contrato com Cliente (IFRS 15) e o CPC 48 - Instrumentos Financeiros (IFRS 9), o livro conta agora com um inovador projeto gráfico. Ainda mais abrangente que nas edições anteriores, o Manual da FIPECAFI traz uma abordagem de tudo o que os leitores precisam consultar e entender, tanto nos cursos quanto nas empresas de contabilidade, desde os temas fundamentais até os mais avançados. Essa abrangência faz com que o livro seja fundamental para a atualização e a consulta por contadores e para o estudo da Contabilidade na graduação, já que aborda Contabilidade Geral, Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Comercial, Contabilidade Intermediária, Contabilidade Avançada, Teoria da Contabilidade, Contabilidade Internacional e Estrutura e Análise de Balanços nos cursos de Ciências Contábeis.

WEB

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL - CPC

Link: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Curso básico de contabilidade**: introdução à metodologia da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDERSEN, A. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1997.

Brasil, Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁIL – CPC 00 (R1). **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**.. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 28 agosto. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁIL – CPC 03. **Demonstração do Fluxo de Caixa**.. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 25 julho 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁIL – CPC 09. **Demonstração do Valor Adicionado**.. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 25 julho 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁIL – CPC 26. **Apresentação dos Relatórios Financeiros**.. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 25 julho 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁIL – CPC 30. **Receitas**.. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 25 julho 2019.

CREPALDI, S.A. **Curso de contabilidade**: resumo e teoria. São Paulo: Atlas, 1995.

FLORENTINO, Américo M. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: FGV, 1996.

Introdução às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). In: **Portal de Contabilidade**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/normascontabilidade.htm>.

IUDICÍBIUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDICIBUS, Sérgio. **Manual de Contabilidade Societária**. Editora Atlas. 2018

Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

Resolução 750/93. Conselho Federal de Contabilidade.

