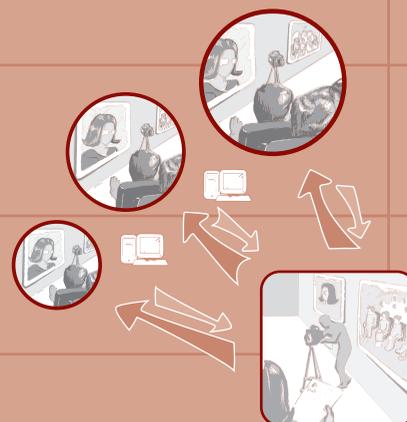


Curso de Graduação em

Ciências Contábeis a distância

TEORIA DA CONTABILIDADE

Jôisse Antonio Lorandi



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro Sócio-Econômico
Departamento de Ciências Contábeis



L865t Lorandi, Jôisse Antonio

Teoria da Contabilidade / Jôisse Antonio Lorandi. - Florianópolis : Departamento de Ciências Contábeis / UFSC, 2011.

88p.: il.,grafs.

Curso de Graduação em Ciências Contábeis a distância

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-62894-52-7

1. Contabilidade. 2. Pensamento contábil. 3. Contabilidade – Estrutura conceitual. 4. Educação a distância. I. Universidade Federal de Santa Catarina. Departamento de Ciências Contábeis. II. Título.

CDU 657

GOVERNO FEDERAL

Presidente da República – Dilma Vana Rousseff
Ministro da Educação – Fernando Haddad
Secretário de Educação a Distância – Carlos Eduardo Bielschowsky
Diretor Nacional da Universidade Aberta do Brasil – João Carlos Teatini de Souza Clímaco

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

Reitor – Álvaro Toubes Prata
Vice-Reitor – Carlos Alberto Justo da Silva
Pró-Reitor de Desenvolvimento Humano e Social – Luiz Henrique Vieira Silva
Pró-Reitor de Assuntos Estudantis – Cláudio José Amante
Pró-Reitora de Pesquisa e Extensão – Débora Peres Menezes
Pró-Reitora de Pós-Graduação – Maria Lucia de Barros Camargo
Pró-Reitora de Ensino de Graduação – Yara Maria Rauh Muller
Secretário de Planejamento e Finanças – Luiz Alberton
Secretária de Cultura e Arte – Maria de Lourdes Alves Borges
Coordenador UAB - UFSC – Eleonora Milano Falcão Vieira
Coordenadora Adjunta UAB - UFSC – Dulce Márcia Cruz

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

Diretor – Ricardo José Araújo Oliveira
Vice-Diretor – Alexandre Marino Costa

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Chefe do Departamento – Maria Denize Henrique Casagrande
Subchefe do Departamento – Flávio da Cruz
Coorda. Geral do Curso de Graduação na modalidade a distância – Maria Denize Henrique Casagrande
Coordenadora de Educação a Distância – Eleonora Milano Falcão Vieira
Coordenador de Tutoria e de Pesquisa e TCC – Altair Borgert
Coordenador de Ambiente Virtual de Ensino e Aprendizagem – Irineu Afonso Frey
Coordenador Financeiro – Erves Ducati
Coordenadora Pedagógica – Elisete Dahmer Pfitscher

EQUIPE DE PRODUÇÃO DE MATERIAL

Coordenação de Design Instrucional – Andreia Mara Fiala

Design Instrucional – Isabel Maria Barreiros Lucktenberg

Revisão Textual – Maria Geralda Soprana Dias

Coordenação de Design Gráfico – Giovana Schuelter

Design Gráfico – Patrícia Cella Azzolini

Ilustrações – Patrícia Cella Azzolini

Design de Capa – Guilherme Dias Simões

Felipe Augusto Franke

Steven Nicolás Franz Peña

Projeto Editorial – André Rodrigues da Silva

Felipe Augusto Franke

Guilherme Dias Simões

Steven Nicolás Franz Peña

SUMÁRIO

UNIDADE 1 – TEORIA DA CONTABILIDADE:

ESTUDOS PRELIMINARES..... 10

- 1.1 Qual o papel do contador na organização?11
- 1.2 Contabilidade é uma ciência?..... 13
 - Qual o objeto da contabilidade?.....14
 - Quais são os meios de que a contabilidade se utiliza para atingir seus objetivos?.....15
 - Qual o objetivo da contabilidade?15

UNIDADE 2 – A ORIGEM E O DESENVOLVIMENTO DO

PENSAMENTO CONTÁBIL20

- 2.1 Os primórdios da contabilidade 21
- 2.2 Surgimento da escola americana de contabilidade22
- 2.3 Contabilidade no Brasil25
- 2.4 Criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a convergência com as normas internacionais27
- 2.5 Uma síntese das principais escolas do pensamento contábil.....29

UNIDADE 3 – ESTRUTURA CONCEITUAL DA CONTABILIDADE36

- 3.1 A essência e a forma no processo contábil.....37
- 3.2 Abordagem das diferentes estruturas conceituais.....40
- 3.3 Características qualitativas das Demonstrações Contábeis.....44
- 3.4 Os princípios fundamentais de contabilidade46

UNIDADE 4 – O ATIVO.....52

- 4.1 Ativo: conceito, reconhecimento e mensuração53
- 4.2 Tópicos especiais sobre ativos: estoques, imobilizado, depreciação e *impairment* de ativos e ativos intangíveis56

UNIDADE 5 – O PASSIVO	70
5.1 Passivo: conceituação, reconhecimento, avaliação e mensuração ...	71
UNIDADE 6 – RECEITAS, DESPESAS, PERDAS E GANHOS	78
6.1 Receitas e ganhos: conceituação, caracterização, avaliação e mensuração	79
6.2 Despesas e perdas: conceito, caracterização, avaliação e mensuração	83
REFERÊNCIAS	87

CARO(A) ESTUDANTE,

Seja bem-vindo(a)!

Você está iniciando a disciplina Teoria da Contabilidade.

A Teoria da Contabilidade é uma importante disciplina no contexto do curso de graduação em Ciências Contábeis, e também nos níveis mestrado e doutorado, pois lida com fundamentos de Contabilidade que dão suporte para a evolução da própria disciplina, e com a sistematização de conhecimento direcionada ao aprendizado do aluno.

A Teoria da Contabilidade se diferencia da prática contábil pelo fato de ensinar o aluno e o profissional a pensarem a própria prática, isto é, a teoria é o pensar, é a crítica do processo estabelecido, para aperfeiçoar os modelos preexistentes. Por exemplo, as atuais mudanças decorrentes das Leis n. 11.638 e 11.941 relacionadas à convergência da contabilidade em relação às normas internacionais nada mais são que uma aproximação da prática com a teoria contábil, da aplicação da essência sobre a forma legal.

Este livro é apenas uma síntese do assunto; para um bom aproveitamento, deve ser trabalhado em conjunto com outros autores da área que se destacam em determinados tópicos específicos.

Bom estudo!

Prof. Jôisse Antonio Lorandi

Unidade 1

TEORIA DA CONTABILIDADE: ESTUDOS PRELIMINARES

Nesta unidade, vamos conhecer a contextualização da Ciência Contábil como ciência, com seu objeto de estudo, seus meios e seus fins. Esses fundamentos estão em constante evolução decorrente do caráter social factual da contabilidade, que acompanha as mudanças da sociedade. Vamos ver uma introdução à Teoria da Contabilidade.

1.1 QUAL O PAPEL DO CONTADOR NA ORGANIZAÇÃO?

O contador é o responsável pelo estabelecimento das bases necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos usuários. No caso dos gestores (internos), induzem-nos a tomar decisões ótimas (CATELLI, 1999).

Conforme Horngren, Datar e Foster (2004), o papel do contador varia de empresa para empresa, vai desde um compilador de dados para balanços e demonstrações, até um executivo essencial que ajuda a administração no planejamento e no controle de mais de cem subdivisões, como acontece na General Eletric (GE), por exemplo.

“O contador é o navegador do navio” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Então, o contador é a pessoa que detém a informação na organização. Parece pouco, não é mesmo? Mas, dependendo da forma com que essa pessoa a usa, pode constituir um diferencial para o seu desempenho e evolução em qualquer empresa.

Por exemplo, conforme Horngren, Datar e Foster (2004) nos falam, o contador é o navegador do navio. O Titanic só afundou porque o navegador/contador não era bom. Se a informação tivesse sido dada ao comandante de forma a induzir a sua tomada de decisão, esse poderia ter tomado a decisão correta antes do desastre.

A forma como a informação é transmitida ao usuário pode induzi-lo a tomar a decisão em sintonia com as estratégias da organização, isto é, controladoria. Por exemplo, se quisermos que nosso funcionário se preocupe com custos, vamos trabalhar com informações de custos. Se quisermos que se preocupe com lucro, não podemos cobrá-lo somente por custos, devemos cobrá-lo tanto por custos (despesas) como por receitas:

$$\text{Lucro} = \text{Despesas} - \text{Receitas.}$$



Se quisermos que nosso funcionário se preocupe com lucro em relação a um capital investido, deveremos cobrá-lo desta forma:

$$\text{RSI} = \frac{\text{Receitas} - \text{Despesas}}{\text{Capital investido}}$$

Se a intenção é que nosso funcionário se preocupe com qualidade, devemos cobrá-lo com indicadores que direcionem a qualidade etc.

Então, a forma como a informação é utilizada tanto para os usuários internos como para os usuários externos tem influência sobre as decisões que esses tomam. O papel do contador é um papel estratégico na empresa, pois esse comunica as políticas e as diretrizes que a empresa deseja adotar.

Esse papel estratégico do contador surge com mais impacto quando a empresa deixa de ser administrada por uma só pessoa. No momento em que o dono da empresa (diretor-presidente) não consegue acompanhar a evolução e o desempenho de todos os processos, como compras, vendas, produção, estoques, expedição, finanças, RH etc., ele começa a necessitar de relatórios para avaliar desempenho. Nesse momento, as atribuições do contador começam a ser mais valorizadas.

E uma das atribuições do contador é tirar o administrador da rotina do dia a dia; as “coisas” devem funcionar sem a presença contínua do dono. Este tem que se preocupar com decisões mais estratégicas, de longo prazo. O dono não deveria ficar apagando focos de incêndio a todo momento, as rotinas devem funcionar automaticamente através da delegação de autoridade. E, para que isso aconteça com segurança, é necessária uma boa contabilidade que possibilite monitorar os processos e as atividades de forma adequada.

É preciso termos em mente que o sistema contábil é o maior sistema de informação quantitativa dentro de uma organização. A contabilidade tem o papel de medir o desempenho de cada atividade, das pessoas, dos centros de responsabilidades, dos centros de custos, de lucros, de investimentos, das unidades e da empresa.

Como nos adverte o professor Falconi, o que é medido eu posso administrar, o que não é medido eu não posso administrar (CAMPOS, 1995). Então, este é o papel da contabilidade: medir e informar para possibilitar que o negócio seja administrado.

1.2 CONTABILIDADE É UMA CIÊNCIA?

Segundo Michel Foucault (filósofo francês), para que ciência seja efetivamente considerada como tal, há que se fazer um estudo arqueológico da área, desde seus primórdios até os dias atuais; trata-se da chamada “arqueologia de Foucault”.



Neste caso, a Contabilidade se enquadra como ciência? Em minha opinião, sim, pois a contabilidade já possui estudos que fundamentam esse apanhado histórico.

Já segundo Bachelard (filósofo francês), para ser considerada ciência, tem que haver um corte epistemológico na disciplina, isto é, a disciplina vem ao longo dos anos se desenvolvendo, e em determinado momento da história sofre um salto de qualidade, há uma ruptura no ritmo e nos conceitos até então difundidos. A partir dessa ruptura, desse salto de qualidade, a disciplina passa a ser caracterizada como ciência. Isto ocorreu com: **a)** a psicanálise antes de Freud e após Freud; **b)** a economia antes de Marx e após Marx; **c)** a matemática antes de Newton e após Newton; **d)** a física antes de Einstein e após Einstein, entre outros.



E na Contabilidade? Quem provocou ruptura? Onde está nosso corte epistemológico? Em minha opinião, nossa ruptura ocorreu na Idade Média, quando surgiram as partidas dobradas (débito vs. crédito). Nesse momento, houve uma ruptura, pois o que havia era uma contabilidade estagnada, pouco evoluída. E evoluiu tanto qualitativamente, que ainda hoje nos utilizamos do débito vs. crédito.

Agora, quem foi o responsável pelo surgimento das partidas dobradas, foi Lucca Paccioli? Na verdade, ele foi o responsável pela sua divulgação, pois o Frei escreveu o livro que foi um dos primeiros a serem impressos em tipos metálicos, recentemente inventados por Gutemberg. Logo, a impressão do livro possibilitou expandir a informação e divulgar para outros povos, numa época em que não havia telefone, em que os meios de comunicação eram bem restritos. **A impressão do livro foi um feito importante a que se pode atribuir o corte epistemológico da Contabilidade.**



Mas será que poderíamos inferir que o corte esteja ocorrendo agora, com as normas internacionais de contabilidade (IFRS)? Ou terá sido com o surgimento da Revolução Industrial e do mercado de capitais nos EUA? Trata-se de um assunto ainda em aberto, não se tem uma definição exata entre os autores da área. Mas muitos autores enquadram a Contabilidade como ciência social factual (baseada em fatos); esse é o conceito mais difundido e aceito pela maioria dos autores.

Nesse enquadramento, é necessário que haja a definição da disciplina em termos de:

Objeto – Meios (referencial teórico) – objetivos (fim a ser atingido)

1.2.1 QUAL O OBJETO DA CONTABILIDADE?

O objeto da contabilidade é o patrimônio. “O conceito contábil de patrimônio somente faz sentido quando contempla a ideia de fundo de valores, com componentes positivos e negativos, diferenciados qualitativamente” (RESOLUÇÃO n. 774, 1994). Então, o patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações que compõem uma organização.

A contabilidade na sua atividade acompanha e registra as movimentações que ocorrem no patrimônio. Agora, é preciso entender que o patrimônio está em constante movimentação. Por exemplo: agora, você, lendo isto está agregando valor; estamos produzindo conhecimento, e isso tem um valor, aumentando o capital intelectual da UFSC, cabe aos contadores mensurarem...

Para acompanhar as movimentações patrimoniais, a contabilidade utiliza-se de alguns meios, os quais são descritos a seguir.

1.2.2 QUAIS SÃO OS MEIOS DE QUE A CONTABILIDADE SE UTILIZA PARA ATINGIR SEUS OBJETIVOS?

Os meios são a aplicação dos princípios contábeis ou mais recentemente identificados dentro da Estrutura Conceitual da Contabilidade, referendada pelo International Accounting Standart Board (IASB), pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), entre outras instituições.

No Brasil, temos os princípios contábeis, atualmente ainda defendidos pelo CFC, ainda um resquício dos saudosistas contadores ou ainda uma chama de bom senso dentro de um processo altamente revolucionário pelo qual passa a contabilidade através da adoção das International Financial Reporting Standards (IFRS)? Só o tempo dirá.



Eu, realmente, fico do lado da manutenção dos princípios, pois eles formam o arcabouço teórico para a formação dos contadores, fazem parte da cartilha. Eu acredito que é preciso preservá-los, pois fazem parte da formação da personalidade do contador.

Então, os meios dos quais a contabilidade se utiliza para ter critérios no acompanhamento, no controle, no registro e na divulgação das movimentações que ocorrem no patrimônio de uma entidade são a sua **Estrutura Conceitual, formada pelos postulados, princípios, convenções, pressupostos básicos, características qualitativas e conceitos, e normas contábeis.**

Esses meios são utilizados para se atingirem os objetivos da contabilidade, descritos a seguir.

1.2.3 QUAL O OBJETIVO DA CONTABILIDADE?

O objetivo da contabilidade é fornecer informação ao usuário? Tradicionalmente, esse é o conceito, mas é uma visão (americanizada) do processo, é uma visão prática.



O objetivo pode ser subdividido:

- a) O **objetivo científico** da contabilidade manifesta-se na correta apresentação do patrimônio e na apreensão e análise das causas de suas variações. Esse enfoque científico estabelece que a contabilidade não deveria ser feita para atender à necessidade do usuário, pois com esse fim a contabilidade pode ter viés, pode ser tendenciosa. A visão científica da contabilidade é de que essa deve ser neutra, seu foco deve estar na correta aplicação dos princípios contábeis. Este é um enfoque mais teórico.
- b) O **objetivo pragmático** é a aplicação da contabilidade a uma entidade particularizada, busca prover os usuários com informações. Esse é um enfoque prático, mas aplicável no dia a dia, pois fazemos contabilidade para alguém ler nossos registros, ou seja, para divulgar. Então, não tem sentido fazer contabilidade para pô-la na gaveta, há um objetivo a ser atingido que é informar para que o tomador de decisões tome a decisão de que necessita. Como a contabilidade tem objeto, meios e objetivos, pode-se dizer que é uma ciência social factual, claro, dentro da ótica de alguns autores.

RESUMO DA UNIDADE

Então, a Ciência Contábil tem papel importante no processo de fornecimento de informações ao usuário, pois seu papel não é somente informar, mas influenciar, interferir. Pode ser considerada como ferramenta para “induzir” a tomada de decisão, como defendido. Para o gestor interno, essa influência é mais bem caracterizada; já para o usuário externo não aparece tão explícita, mas tem papel importante até na evolução da própria sociedade, principalmente em economias capitalistas. No aspecto da discussão sobre o caráter científico da Contabilidade, percebe-se que é um assunto que ainda merece discussão, principalmente na definição do corte epistemológico da Ciência Contábil, isto é, o momento em que há uma ruptura na sua evolução histórica, quando há um salto de qualidade. Mas, com certeza, a contabilidade se enquadra como uma ciência social factual (ou aplicada), com seu objeto de estudo, o patrimônio; seus meios, a sua Estrutura Conceitual; e seus fins, a informação ao usuário.

ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 1

- 1) Cite uma informação que não segue os princípios contábeis.
- 2) A contabilidade gerencial segue os princípios contábeis? Por quê?
- 3) O objeto da contabilidade está em constante movimentação, isso justifica sua não avaliação ou não apreensão de componentes em determinado momento? Por quê?
- 4) Contabilidade é uma ciência? Por quê?
- 5) Defina o objeto, o objetivo e os meios da contabilidade.
- 6) Explique: qual a diferença entre o objetivo científico e o pragmático da contabilidade?
- 7) Elabore um conceito de contabilidade.



Unidade 2

A ORIGEM E O DESENVOLVIMENTO DO PENSAMENTO CONTÁBIL

Nesta unidade, vamos conhecer o estado da arte da Ciência Contábil, desde seus primórdios até os dias atuais, destacando principalmente os fatores que estão impactando o atual momento da contabilidade no que diz respeito à convergência às normas internacionais.

2.1 OS PRIMÓRDIOS DA CONTABILIDADE

Sabe-se que relatórios contábeis já eram preparados por volta de quatro milênios antes de Cristo (inventários físicos antes da invenção da moeda). Exemplos completos de contabilização existiam na Suméria e na Babilônia (hoje Iraque), no Egito e na China 2.000 a.C.

A contabilidade é um produto do Renascimento Italiano entre os séculos XIII e XIV:

O Renascimento (movimento que, no começo dos tempos modernos, procurou renovar não só as artes plásticas e as letras, mas também a organização política e econômica da sociedade) e o capitalismo criaram novas condições sociais, permitindo que mais pessoas acumulassem bens e riquezas. Essa nova situação teve implicações nos negócios e, sem dúvida, nas práticas contábeis. (SCHMIDT, 2000, p. 25).

“O século XIII foi o período que marcou o fim da contabilidade antiga e o início da contabilidade moderna” (SCHMIDT, 2000, p. 23).

O contexto histórico, com a influência de diversas culturas, favoreceu o surgimento das partidas dobradas (débito e crédito) nas cidades do norte da Itália. A contabilidade floresceu nas cidades de Veneza, Gênova, Florença, Pisa, onde a atividade mercantil fervilhava a partir do século XIII até o início do século XVII.

A invenção da contabilidade por partidas dobradas criou uma base para o desenvolvimento do capitalismo. Existe uma discussão em relação ao surgimento da contabilidade e do capitalismo, se foi o capitalismo que provocou o surgimento e a evolução da contabilidade ou se a contabilidade é que provocou o surgimento e a evolução do capitalismo, mas o que se pode afirmar é que ambos andam ligados, em sintonia.

A escrituração por partidas dobradas começa a surgir gradativamente nos séculos XIII e XIV. O primeiro livro publicado sobre partidas dobradas foi o do Frei Lucca Pacioli em 1494, intitulado *Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalitá*.

Um confronto entre as práticas das cidades Italianas na época do Renascimento em relação aos métodos atuais demonstra três aspectos principais:



- a. O principal objetivo da contabilidade era produzir informação para o proprietário, não havia a aplicação do princípio da Entidade, isto é, não havia a separação no momento dos registros, o que era relativo ao proprietário e o que era do empreendimento.
- b. Não havia o conceito de exercício contábil e de empresa em andamento relacionado ao princípio da continuidade.
- c. Não havia um denominador comum monetário, pois na época, conforme Hendriksen e Breda (2002), não havia a definição de uma moeda de troca.

2.2 SURGIMENTO DA ESCOLA AMERICANA DE CONTABILIDADE

O historiador Raymond de Roover considerou o período de 1494 a 1800 uma fase de estagnação da contabilidade. Desde o século XV até o século XVIII, as teorias de contabilidade eram praticamente as mesmas apresentadas no livro de Paccioli. As preocupações desses primeiros autores eram basicamente a apresentação de alguns exemplos de como se registrarem transações por meio de partidas dobradas (SCHMIDT, 2000).

Com a Revolução Industrial por volta de 1800 e início de 1900, a Inglaterra e os Estados Unidos presenciaram uma forte expansão da indústria.

Não se pode dizer as causas exatas que resultaram na RI, entretanto, podem-se apontar prováveis fatores, como o aumento da população com o declínio da incidência da peste, que resultou num aumento da demanda de alimentos. A manufatura começou a se desenvolver para atender a demanda. Fazendas e fábricas cada vez maiores. Mais capital era necessário para financiar os investimentos, e os bancos começaram a surgir. Em 1773, foi criada a Bolsa de Valores de Londres, e em 1792 a Bolsa de NY. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 46).

Com a Revolução Industrial, surgem novas práticas de fazer contabilidade:

- a. a contabilidade de custos;
- b. o conceito de depreciação;
- c. a necessidade de informação financeira para o usuário externo;
- d. a criação das sociedades por ações; e
- e. a necessidade de auditoria obrigatória.

O surgimento da profissão de contador se deu através de uma lei de 1862 que exigiu o uso de contadores em caso de falência, surgindo assim uma sociedade de contadores em Edimburgo. E assim foi seguida de várias associações.

Em 1887, foi criado o que é hoje um dos principais órgãos da classe contábil americana, o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

Em 1916, foi criada a American Accounting Association (AAA). “Desde o início, essa organização procurou estimular e patrocinar a pesquisa e o desenvolvimento de princípios e padrões de contabilidade, buscando sua aceitação pela prática. Seu objetivo era ver demonstrações financeiras suficientemente uniformes e compreensíveis” (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2002, p. 49).

Em 1919, houve a implantação do orçamento empresarial na Cia Dupon por Donaldson Brown, importante marco para o surgimento e a evolução da contabilidade gerencial e da controladoria.

Em 1926, foi editada a primeira edição de *Accounting Review*, um dos principais periódicos da área contábil que ainda hoje é impresso, o qual foi o responsável pela divulgação de pesquisa contábil de alta qualidade científica.

Em 1929, a quebra da Bolsa de Valores de Nova York abalou a confiabilidade das demonstrações contábeis e pôs em xeque toda a prática contábil que vinha sendo realizada até o momento. É um verdadeiro marco histórico na área contábil a quebra da bolsa, pois, a partir desse fato histórico, inicia-se um processo de regulamentação sem precedentes nas práticas contábeis que perdura até os dias atuais.

Berle e Means (apud HENDRIKSEN; BREDÁ, 1999) dizem que as consequências da quebra da Bolsa em 1929 ocorreram em razão da concentração de poder e de riqueza nas mãos de poucas pessoas. E atribuíram essa concentração de riquezas em parte à contabilidade, pela falta de uniformidade nas práticas contábeis. “Enquanto os padrões de contabilidade não se tornarem mais rígidos, e não houver lei que imponha métodos específicos, os diretores de empresas e seus contadores serão capazes, dentro de certos limites, de apresentar as cifras que quiserem” (HENDRIKSE; BREDÁ, 1999). Disseram que a culpa residia no fato de que os próprios contadores ainda não tinham sido capazes de estabelecer regras padronizadas.

Em 1930, Hoxsey, assistente executivo da Bolsa de NY, criticou severamente a falta de uniformidade na prática contábil, particularmente as práticas nas áreas de depreciação e consolidação sobre as quais nenhuma regra existia na época.



Em 1934, houve a criação da Securities and Exchange Commiccion (SEC); é a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) americana.

Segundo Hendriksen e Breda:

Quando o congresso americano determinou a criação da SEC em 1934, com a finalidade de regulamentar a contabilidade, não estava criando um novo sistema de informações; ao contrário, estava simplesmente procurando regulamentar um sistema que havia florescido por conta própria por mais de 5 séculos. Visto que a administração, com a ajuda dos contadores, havia presumivelmente criado sistemas contábeis adequados sem a ajuda da intervenção governamental, é perfeitamente cabível que se pergunte se essa intervenção é realmente necessária. (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 41).

Em 1973, nos EUA houve a criação do Financial Accounting Standards Board (FASB), cuja principal função é o desenvolvimento de uma estrutura conceitual para a contabilidade financeira e dos relatórios contábeis, bem como o desenvolvimento de padrões de procedimentos para evidenciação das informações contábeis.

Nos EUA, a contabilidade se polarizou em dois campos:

- a) de um lado, a contabilidade financeira voltada para o usuário externo, com intensa participação das associações de classe; e
- b) de outro, a contabilidade gerencial, voltada para o usuário interno desatrelada do processo de regulamentação.

Outro aspecto importante no modelo americano de contabilidade que se baseia no *common law* (direito consuetudinário) é a forte influência das associações de classe. Quer dizer: as mudanças na contabilidade ocorrem pelo consenso dos profissionais da área, de baixo para cima. Esse contexto que propiciou uma forte evolução da contabilidade é impulsionado por diversos fatores relacionados com o ambiente econômico. Os principais fatores, conforme Iudicibus (2009), são:

- a. evolução do mercado de capitais; o pequeno investidor em ações está interessado nos demonstrativos contábeis;
- b. grandes corporações e indústrias;

- c. as associações de classe; e
- d. investimento em pesquisa e na formação de pesquisadores na área.

Esses fatores estão relacionados com o modelo capitalista americano, no qual a base está no seu mercado de capitais, em que as empresas buscam se capitalizar por meio de lançamento de ações; diferentemente do modelo brasileiro, em que o setor financeiro (bancos) tem forte influência como intermediário nas transações de financiamentos de capital, o que onera sobremaneira o custo de produção.

Em 1973 é criado no contexto global o International Accounting Standards Committee (IASC). Hoje conhecido como IASB, com sede em Londres, é um organismo independente do setor privado, que tem como objetivo alcançar uniformidade nos princípios contábeis utilizados pelas empresas e por outras instituições que preparam demonstrações contábeis de caráter global. São **objetivos** do IASB: “*To develop a single set of high quality, understandable, enforceable and globally accepted financial reporting standards based upon clearly articulated accounting principles*” (NIYAMA; TIBÚRCIO, 2008, p. 33).

“Desenvolver um modelo de padrões para emissão de relatório financeiros de alta qualidade e compreensíveis, com escopo e aceitação global baseados em princípios de contabilidade claramente articulados” (tradução nossa).

2.3 CONTABILIDADE NO BRASIL

No Brasil, a contabilidade pode ser dividida em dois estágios: anterior a 1964 e posterior a 1964. Essa divisão é feita pelo professor Iudicibus (2009) e está relacionada ao fato que envolve a aplicação do livro de *Contabilidade Introdutória*, adotado no país a partir de 1964, seguindo um modelo de contabilidade norte-americano. Então, antes de 1964, seguia-se um modelo da escola contábil italiano ou europeu; e após 1964, adota-se um modelo americano. Atualmente se busca a adoção de um modelo de contabilidade chamado internacional através da adoção das International Financial Report Standard (IFRS).



Entretanto, em meu ponto de vista, a implantação da Lei n. 6.404 de 1976 é que realmente é caracterizada como um divisor de águas no país, porque representou formalmente a adoção do modelo americano.



Em 1808, tem-se uma das primeiras manifestações contábeis no Brasil, no reinado de D. João VI: foi publicado um alvará, obrigando os contadores gerais a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração. Seguindo o modelo da Escola Europeia (ou Italiana) de contabilidade, com as diretrizes do *Code Law* (a partir da lei).

Países que adotam o *Code Law* apresentam as seguintes características nas práticas contábeis:

- A partir da Lei
- Usuário principal original
- O credor
 - » Referencial conceitual
 - Conservadorismo
 - Image fidèle* – conforme a Lei
 - Rules oriented*

Posteriormente:

- O Fisco – principalmente no mundo latino

Uma das primeiras manifestações da Legislação, como elemento propulsor do desenvolvimento contábil brasileiro, foi o código comercial de 1850, que torna obrigatórias a Escrituração Contábil e a elaboração anual do Balanço Patrimonial. Em 20 de abril de 1902, surge no país a escola prática de Comércio Alvarez Penteado, que teve em 9 de janeiro de 1905 o reconhecimento oficial do curso de Guarda-Livros e de Perito Contador. Em 1946, foi criada a Faculdade de Ciências Contábeis da USP e também houve a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Em 1976, houve a promulgação da Lei n. 6.404 e a criação da CVM.

O ano de 1976 marcou uma nova fase para o desenvolvimento da contabilidade no Brasil, devido à publicação da nova lei das S.As., que procurou criar uma estrutura jurídica para o fortalecimento do mercado de capitais no país (SCHIMDT, 2000).

2.4 CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC) E A CONVERGÊNCIA COM AS NORMAIS INTERNACIONAIS

A Resolução CFC n. 1.055/05 cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. Por que criar o Comitê de Pronunciamentos Contábeis?

- a. convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de demonstrações contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital); Essa decisão veio de cima.
- b. centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o faziam); e Prejudicial – conflito.
- c. representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo). O usuário da informação!

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis tem como objetivos: 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 à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira com os padrões internacionais (Resolução CFC n. 1.055/05). É composto:

- a. da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA) (empresas);
- b. da Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL) (investidores);
- c. da BMF-BOVESPA (bolsa);
- d. do Conselho Federal de Contabilidade (contadores);
- e. da FIPECAFI (academia); e
- f. do IBRACON (auditores).



Outros membros:

Convidados opinam,
mas não votam!

Além dos 12 membros atuais, serão sempre **convidados** a participar representantes dos seguintes órgãos:

- a. Banco Central do Brasil (BACEN – Bancos);
- b. Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- c. Secretaria da Receita Federal (governo); e
- d. Superintendência de Seguros Privados (Susep) (seguradoras).

Em 28 de dezembro de 2007, o presidente Lula sancionou e fez publicar no Diário Oficial da União a Lei n. 11.638/07, que altera matéria contábil da Lei das S.As., buscando a adoção das IFRS.

Essa Lei apenas está ajustando determinadas disposições que impediam a adoção das IFRS, introduzindo algumas normas já alinhadas com as regras internacionais e determinando que, daqui para frente, todas as novas normas contábeis que forem emitidas sejam convergentes com tais normas internacionais.

A Lei n. 11.638 é apenas o começo da convergência, mudança de filosofia, essência sob a forma, julgamento. A convergência às Normas Internacionais caracteriza uma mudança de modelos do *Code Law* para o *Common Law*.

São características do *common law*:

- princípios contábeis “generalizadamente aceitos”; exemplos: Inglaterra e Estados Unidos;
- usuário principal é o investidor;
 - » referencial conceitual – representação econômica (competência), substância sobre a forma como a bandeira máxima, *true and fair view* e *principles oriented*;
- usuário secundário é o credor; e
- fisco: à parte.

O *Common Law* se caracteriza pelo fato de que o poder ou as imposições emanam da comunidade, das associações de classe, de baixo para cima. Já no *Code Law*, o poder ou as imposições emanam de cima para baixo, do governo, para serem aplicadas pelo profissional contábil no seu dia a dia.

Analisando a evolução contábil no Brasil, percebe-se que desde o início fica patente a interferência da Legislação na prática contábil – seguindo o modelo

do *Code Law*. Para SCHIMDT (2000), a participação da Legislação, especialmente do imposto de renda no desenvolvimento dos procedimentos contábeis, ficou cada vez mais evidente ao longo dos anos. Essa interferência acabou influenciando na formação dos contadores.

O grande drama é que o estado ficou tão feliz e à vontade com a estrutura da contabilidade, que passou a se sentir no direito de também criar regras, para que o seu objetivo fosse mais bem alcançado. Começou a se sentir o usuário mais importante da informação contábil e passou em muitos países a ditar as regras para atender à sua própria necessidade. Pode-se dizer que o Estado usurpou, raptou a filha do gestor patrimonial e passou a dar, em muitos casos, as regras de sua conduta (IOB, 2003).

2.5 UMA SÍNTESE DAS PRINCIPAIS ESCOLAS DO PENSAMENTO CONTÁBIL

No estudo das Escolas de Contabilidade, o desmembramento em duas correntes principais – a Escola Europeia (ou Italiana) e a Escola Americana (Anglo-Saxã) – é o que predomina e o que determina as diretrizes da contabilidade atual, principalmente a brasileira, que é influenciada fortemente pelas duas correntes.

Entretanto, essas duas correntes principais são desmembradas em “pequenas” ou subdivisões que formam a escola maior e que compõem o chamado período científico da Ciência Contábil, a partir do surgimento das partidas dobradas. São caracterizadas a seguir:

Escola Contista:

- a. caracterizou-se pelo mecanismo e pela estrutura das contas, é considerada a primeira do período científico;
- b. as teorias empíricas cedem lugar a um pensamento racional;
- c. data de 1803 e emigra para a Escola Personalista;
- d. caracteriza-se pela evidenciação dos saldos das contas a receber e a pagar – “Quem recebe, deve. Quem entrega, tem a haver”;
- e. contas representam o conjunto de débitos e créditos que uma pessoa tem em relação a outra;



- f. teoria das cinco contas: mercadoria, dinheiro, efeitos a receber, efeitos a pagar e lucros e perdas; e
- g. principais personagens: Benedetto Cotrugli e Edmundo Degranges.

Escola Administrativa ou Lombarda:

- a. segunda metade do século XIX;
- b. estudo econômico da Gestão das Organizações (consumo de bens, capital de giro, ROI, reposição); e
- c. principais personagens: Francesco Villa e Antonio Tonzig.

Escola Personalista:

- a. também chamada de Escola Toscana, teve como autor importante Giuseppe Cerboni. Surgiu na terceira parte do século XVIII;
- b. conceitua a contabilidade como a Ciência da Administração Patrimonial e considerava o patrimônio como um conjunto de direitos e obrigações; e
- c. teoria logismográfica: economia, administração e contabilidade formam unidade.

Escola Veneziana ou Controlista:

- a. 1891: distinção entre conceito de administração geral e econômica;
- b. conceitua a contabilidade como a ciência do controle econômico (Contabilidade Geral e Aplicada); e
- c. principais personagens: Fabio Besta, Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon e Pietro D'Alvise.

Escola Norte-Americana ou Anglo-Saxã:

- a. também conhecida como Escola Pragmática. Diferencia-se facilmente das demais, pois não se preocupa com as construções teóricas gerais;
- b. não se pratica a ciência contábil, mas a arte contábil;
- c. associações norte-americanas: American Accounting Association (AAA) e American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Accounting Standards Board (FASB);
- d. princípios contábeis (USGAAP), Contabilidade Gerencial, Financeira e Contabilidade Social; e

Unidade 2 - A origem e o desenvolvimento do pensamento contábil

- e. principais personagens: Charles Ezra Sprague, Henry Rand Hatfield, Moonitz, Paton, Sprouse etc.

Escola Neocontista ou Moderna Escola Francesa:

- a. final do século XIX;
- b. contas são divididas em ativo, passivo e conta da situação líquida. Ativo e passivo eram representados por valores concretos; e a situação líquida, por valores abstratos;
- c. a contabilidade tem por fim acompanhar as movimentações patrimoniais para que se possam conhecer continuamente a sua composição e o seu valor; e
- d. principal personagem: Jean Dumarchey.

Escola Alemã:

- a. final do século XIX;
- b. direcionada para a análise da gestão e da organização das empresas, buscando sistematização dos conhecimentos e formulação dos princípios; e
- c. principais personagens: Eugen Schmalenbach e Fritz Julius August Schmidt.

Moderna Escola Italiana:

- a. economia aziendale (início do século XX);
- b. reunir em uma só disciplina todas as doutrinas, desenvolver um sistema teórico-contábil a partir do resultado; e
- c. principal personagem: Gino Zappa.

Escola Patrimonialista:

- a. criada em 1926;
- b. estuda o patrimônio à disposição das aziendeas em seus aspectos estático e dinâmico e suas variações; e
- c. principal personagem: Vincenzo Masi.



RESUMO DA UNIDADE

À medida que a história da contabilidade foi apresentada, várias coisas ficaram evidentes: a contabilidade não é uma novidade no mundo dos negócios, há registros que datam de milhares de anos; a contabilidade não é o mesmo que contabilidade fiscal/financeira; praticamente todo seu desenvolvimento inicial esteve relacionado às necessidades de informação de administradores, e não de usuários externos; a contabilidade não é uma criação de homens brancos anglo-saxões e protestantes; é sem dúvida um produto do mundo inteiro: África, Índia, China, Iraque, Irã e outros; e a contabilidade foi estimulada por avanços tecnológicos pelo menos tão dramáticos quanto os que observamos em nossos tempos. A ciência contábil é uma construção com mais de quatro mil anos de idade que acompanha a evolução da própria sociedade de seu usuário. O que se discute é se ela somente acompanha ou se ela impulsiona essa evolução, o que se pode afirmar é que há um *trade-off* (troca) entre usuário e informação contábil. No Brasil, a influência das duas escolas – a Europeia (ou Italiana) e a Americana – são importantes para a formação do que entendemos hoje por contabilidade nacional. Essa influência ainda é percebida na aplicação das normas internacionais de contabilidade, em que há um confronto entre a essência versus a forma nos registros contábeis, o que é na realidade um confronto entre o modelo do *common Law* (americano) versus o *code Law* (europeu), são duas culturas se adaptando. O que se percebe é que o ideal é que se chegue num consenso, num equilíbrio entre ambas, isto é, a contabilidade não deve ser somente o que a lei (o fisco) define, mas também não pode ser tão flexível a ponto de permitir excessos (fraudes), manipulações que possam prejudicar sua credibilidade.

ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 2

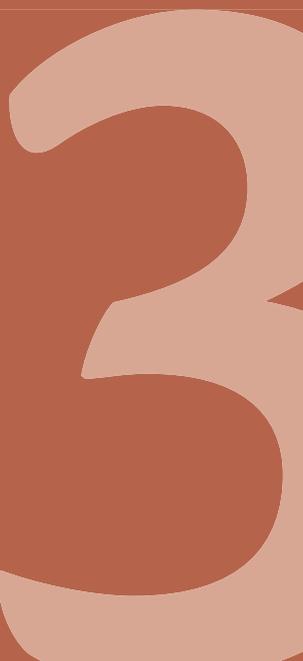
- 1) Qual o papel do Frei Lucca Paccioli no desenvolvimento do pensamento contábil?
- 2) Por que as partidas dobradas surgiram nas cidades do norte da Itália a partir do século XIII?
- 3) Quais fatores foram importantes para a evolução da escola americana de Contabilidade?
- 4) Explique que influência teve a contabilidade na crise da Bolsa de 1929.
- 5) Explique que efeito a quebra da Bolsa em 1929 teve para o desenvolvimento da contabilidade.
- 6) Qual o papel e a função do IASB para a contabilidade atual?
- 7) Explique o que é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).
- 8) Explique as diferenças entre o modelo romano (*Code Law*) e o modelo americano consuetudinário (*Common Law*).
- 9) A essência e a forma nos registros contábeis estão ligadas a quais modelos (*Common Law* ou *Code Law*)? Por quê?
- 10) Em países em que o mercado de capitais é mais desenvolvido, a contabilidade tem papel importante na redução da assimetria informacional. Explique o que é assimetria informacional e por que isso ocorre.
- 11) A prevalência do aspecto jurídico sobre a essência econômica tende a reduzir a evidenciação? Sim ou não? Por quê?
- 12) Em qual tipo de sistema, *Code Law* ou *Common Law*, o *accrual* depreciação perde seu conteúdo informativo? Por quê?



Unidade 3

ESTRUTURA CONCEITUAL DA CONTABILIDADE

Nesta unidade, vamos conhecer como se estrutura a Ciência Contábil, considerando seus fundamentos conceituais, dos seus objetivos até sua aplicação prática.



3.1 A ESSÊNCIA E A FORMA NO PROCESSO CONTÁBIL

O fazer contábil se caracteriza por ser um processo com início, meio e fim. Esse processo é fortemente influenciado pelas questões ambientais e culturais da sociedade e do contexto do momento econômico, o que faz da contabilidade uma ciência social. Esses aspectos culturais se polarizam basicamente de duas formas jurídicas, que vão da essência do fato contábil à forma legal ou jurídica desse fato. A questão é o que deve prevalecer na aplicação prática da disciplina.

O processo contábil se caracteriza por três fases:

- a. **Reconhecimento** – para que esta etapa possa ser realizada, é necessário que tenhamos um conjunto de definições acerca da natureza das transações econômicas representadas pela contabilidade (LOPES; MARTINS, 2005). Por exemplo: gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos é ativo ou é uma despesa? O que é ativo? O que é receita? Temos nesta etapa um processo de classificação. Já Hendriksen e Breda (2002) classificam-na em quatro fases, o que eu considero mais correto. Primeiramente, deve-se identificar se é ativo ou não, passivo ou não etc., depois, vem a fase do reconhecimento; por exemplo, o camundongo Mickey é um ativo para a Disney? Ele se caracteriza como um ativo, deve ser um dos principais ativos da Disney, somente não é reconhecido como um ativo, isto é, não é registrado na sua contabilidade, pois não atende ao critério de mensuração (em bases confiáveis). Mas Lopes e Martins (2005) abrangem o reconhecimento junto com a classificação, sem problemas, é a primeira fase do processo contábil.
- b. **Mensuração** – uma vez definida a natureza da ação econômica, é necessário definir qual sua base de mensuração. Nesse caso, somente será reconhecido como um componente do processo contábil, se for possível ser mensurado monetariamente em bases confiáveis. Aqui a expressão “base confiável” é importante, pois ser mensurado é normalmente possível; entretanto, necessita ser fundamentado em bases confiáveis para representar o atributo qualitativo da confiabilidade, que será visto adiante.
- c. **Evidenciação** – é a última etapa do processo contábil. A evidenciação envolve a ação de demonstrar para os usuários os processos de reconhecimento e mensuração realizados.



Figura 3.1 – O processo contábil.
Fonte: Adaptado de Lopes e Martins (2005).

Então, o processo contábil é composto das etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas, resultado de um amplo conjunto de forças econômicas, sociais, institucionais e políticas.

Essas forças delineiam as principais características do processo contábil, tendo em vista o grau de influência dos agentes interessados em sua evolução (LOPES; MARTINS, 2005).

O processo contábil sofre influência do contexto onde está inserido, da cultura do país, da regulamentação, etc., por exemplo, o *leasing* no Brasil é tratado de uma maneira, nos EUA de outra. Dessa forma, o processo contábil e suas etapas são resultado do ambiente social, econômico e político que os rodeiam. A implementação das IFRS busca diminuir essas divergências que influenciam o processo contábil.

O arcabouço legal é uma das principais forças que influenciam o processo contábil. O sistema jurídico pode estar enquadrado nos modelos do direito romano através do *Code Law* ou no direito consuetudinário ou *Common Law*:

- a. o *Code Law* ou direito romano foi adotado em países que sofreram influências do Império Romano, como França, Alemanha, Itália, Portugal e Espanha. No direito romano, as normas emanam do texto legal. Nesse caso, a contabilidade sofre uma regulamentação com base em textos legais, que emanam normalmente do poder público, que dita as regras, cabendo aos contadores a sua aplicação; e

- b. o *Common Law* foi normalmente adotado em países que fizeram parte do Império Britânico, como EUA, Canadá, Austrália, Nova Zelândia e Malásia. No direito consuetudinário, a origem da regulamentação está mais ligada aos costumes e às tradições (LOPES; MARTINS, 2005).

A contabilidade brasileira é amplamente regulada, com forte presença do governo na regulação dos assuntos contábeis. Em países que adotam o *Common Law*, a contabilidade é menos regulada. Quando é regulada, essa regulamentação não é emitida pelo governo, e sim por órgãos da iniciativa privada, como UK e US, por exemplo.

Considerando o processo contábil para o **reconhecimento** de um ativo, por exemplo, dependendo do modelo jurídico, se *Code Law* ou *Common Law*, a forma de tratamento difere. No *Common Law*, prevalece a essência sobre a forma legal.

A decisão de classificar no caso do *leasing* o bem arrendado como ativo no balanço da arrendatária reflete o predomínio da visão econômica sobre a jurídica. É o predomínio da essência econômica sobre a forma jurídica.

A **mensuração** dos componentes contábeis também sofre influência do modelo jurídico. No direito romano, a base da avaliação é o custo histórico ou valores de entrada, prevalecendo o aspecto da forma legal, da necessidade de se ter um valor objetivo que possa ser comprovado mediante registro ao longo do tempo. Mantém-se esse valor, diminuindo a subjetividade de avaliações. Em contrapartida, no *Common Law*, prevalece o *fair value* (valor justo) como forma de avaliação. Os ativos são avaliados pelo seu valor justo em determinado momento, prevalecendo a essência do fato contábil.

A **evidenciação** é também afetada pelo modelo jurídico; no *Code Law*, a evidenciação tende a ser mais pobre. Prevalece a regulamentação, o usuário principal passa a ser o governo, objetivando normalmente atender às necessidades fiscais.

No *Common Law*, a **evidenciação** tem papel central no processo contábil. Nesses países, a tendência é de que o principal usuário seja o investidor externo, o que faz com que a necessidade de informação seja transmitida com maior transparência para que seja útil a um maior número de usuários. Por exemplo, nos EUA, com mais de duzentos milhões de habitantes, mais de 60% de pessoas investem em ações na Bolsa de Valores; logo, a evidenciação das informações contábeis é um aspecto muito sério nesse contexto. Qualquer fator que gere incertezas ou falta de credibilidade causa um importante problema na sociedade local, diferentemente do que ocorre no Brasil, onde o principal



usuário das demonstrações contábeis é o Fisco; o número de pessoas que aplicam seu dinheiro na Bolsa não chega a um milhão no momento.

Os mercados de capitais são mais desenvolvidos em países que adotam o regime de direito consuetudinário, forçando um nível maior de **evidenciação**.

Então, esses aspectos relacionados com fatores da sociedade do contexto interferem no processo contábil. Atualmente se busca, através da implementação das Normas Internacionais de contabilidade (IFRS), a sobreposição da essência sobre a forma relacionada ao modelo do *Common Law*, em que a regulamentação emana da classe contábil.

3.2 ABORDAGEM DAS DIFERENTES ESTRUTURAS CONCEITUAIS

A estrutura conceitual do FASB é modelo para diversas estruturas, como do IASB, do CFC no Brasil, pois o modelo americano tem sido a base principal para o desenvolvimento da moderna contabilidade. Essa estrutura é composta da seguinte forma:



Figura 3.2 – Referencial conceitual FASB.
Fonte: Adaptado de Hendriksen e Breda (1999).

- Os **objetivos** representam algo para o qual há direcionamento de esforço, um alvo ou finalidade da ação, uma meta a ser atingida com a informação contábil a ser divulgada.
- As **características qualitativas** são atributos de informações contábeis que tendem a ampliar sua utilidade, isto é, para a informação possuir qualidade, necessita dos seguintes atributos, conforme o FASB: relação custo/benefício, relevância, confiabilidade, comparabilidade e materialidade.
- Os **fundamentos** são os conceitos básicos que envolvem os princípios contábeis, mais os conceitos de ativo, passivos, lucro, receita, despesa e outros.
- Os **padrões** representam soluções gerais a problemas de contabilidade financeira.
- As **interpretações** esclarecem, explicam ou detalham padrões de contabilidade e divulgação.
- As **práticas** são os meios pelos quais os objetivos são atingidos.

Os níveis dos objetivos do FASB classificam-se em:

1. **sintático** – preocupa-se com a gramática da contabilidade, sem muitas vezes ter um significado adequado para uma pessoa que não domine as práticas contábeis; por exemplo, competência, valores de entrada etc.;
2. **semântico** – preocupa-se com seu significado, abrange o caráter econômico da informação; e
3. **pragmático** – preocupa-se com seu emprego (foco do FASB); em outras palavras, com o FASB.

É esta a síntese de seus objetivos: a divulgação financeira deve fornecer informações úteis para investidores e credores, e de forma compreensível; informações sobre fluxos de caixa com caráter preditivo; e informações sobre os recursos econômicos.

Entre os grupos de usuários, o FASB sustenta que os acionistas, outros investidores e os credores são os principais usuários da contabilidade; sua ênfase reside no pequeno investidor.

Quanto à forma de evidenciação da informação, temos a finalidade específica, isto é, um conjunto de informações para atender à tomada de decisão de usuários específicos, informações diferenciadas, dependendo da necessidade de cada grupo de usuários; e a finalidade genérica, como o FASB e o AICPA.

A ênfase em informações de **finalidade genérica** na contabilidade baseia-se na presunção de que usuários significativamente numerosos demandam informações semelhantes. A estrutura conceitual do FASB serviu de modelo para o IASB e o CPC.

A estrutura conceitual do IASB adotada pelo CPC pronunciamento 00 e pelo CFC Resolução n. 1.121/08 possui a seguinte estrutura:

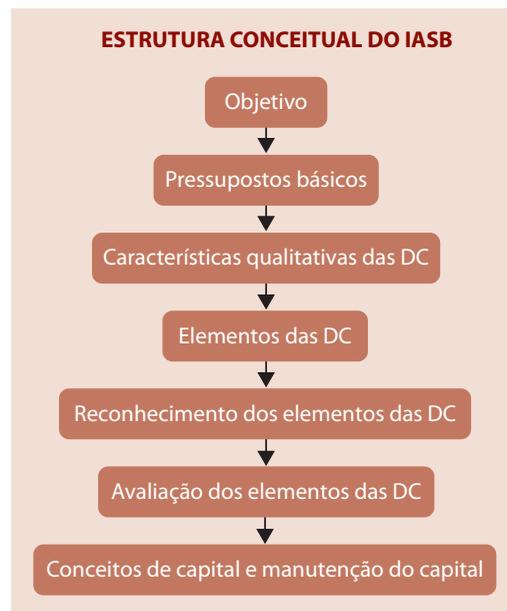


Figura 3.3 – Estrutura conceitual IASB.

São estes os pressupostos básicos da Resolução n. 1.121/08: regime de competência e continuidade.

No **regime de competência**, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem: competência – fato gerador da transação (por exemplo, despesas de salários: trabalha para receber no próximo mês, isto é, trabalha em X e recebe em X+1. De que mês é a despesa: X ou X+1?) e competência – pressupõe a confrontação entre receitas e despesas.

Na **continuidade**, as demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível (*going concern*, entidade em marcha).

Presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada (valores de liquidação, por exemplo). Uma avaliação de mercado, por exemplo, pode indicar que um terreno no bairro Carvoeira valha cem mil reais; mas se o proprietário quiser vendê-lo hoje, impreterivelmente até o fim do dia de hoje, quanto valerá?

O IASB não trabalha com princípios contábeis, possui dois pressupostos básicos, mais as características qualitativas (CQ) das Demonstrações Contábeis, que fazem o papel dos princípios contábeis, com o objetivo de tornar a informação contábil menos regulamentada, mais flexível às necessidades dos usuários de informação; dentro da diretriz de priorizar a essência sobre a forma legal, entendendo-se que os princípios contábeis seriam mais restritivos ao campo de atuação do contador.

As características qualitativas das Demonstrações Contábeis, definidas pelo IASB em sua estrutura conceitual, são compostas de:

- compreensibilidade;
- relevância;
- confiabilidade (representação adequada, essência sob a forma, neutralidade, prudência e integridade); e
- comparabilidade.

Os elementos das Demonstrações Contábeis são:

- posição financeira;
- ativos;
- passivos;
- patrimônio líquido;
- desempenho (receitas e despesas); e
- ajustes para manutenção do capital.

A estrutura conceitual do CFC para elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis é composta da estrutura aprovada pela Resolução n. 1.121/08 NBC T 1, que adota o modelo do IASB, mas mantém a Resolução CFC 750, que trata dos princípios contábeis, com alterações implementadas pelas Resoluções n. 1.282 e 1.283, de 2010.



3.3 CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As características qualitativas (CQ) são as propriedades da informação necessárias para torná-la útil.

- a. **FASB:** compreensibilidade, custo/benefício, relevância, confiabilidade, comparabilidade e materialidade; e
- b. **IASB CPC 00 e Resolução n. 1.121/08 CFC:** compreensibilidade, relevância, confiabilidade, comparabilidade, limitações às características qualitativas, oportunidade das informações, custo/benefício e apresentação adequada.

Compreensibilidade

Para ser compreensiva, a informação contábil deve ser evidenciada de forma que todos os usuários entendam; mas presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, das atividades econômicas e de contabilidade e disposição para estudar as informações com razoável diligência.

Relevância

É a capacidade que a informação tem de fazer diferença na tomada de decisão, e terá essa capacidade quando integrar algumas características, como valor preditivo, *feedback* e oportunidade:

- a. **valor preditivo** – é quando a Infocon permite prever corretamente o resultado de eventos futuros;
- b. ***feedback*** – papel importante em termos de confirmação ou correção de expectativas anteriores. É a informação a respeito do resultado de uma decisão; e
- c. **oportunidade** – a Infocon deve estar disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão, ser oportuna.

Você sabe qual a diferença entre materialidade e relevância?

A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade, e a materialidade depende do tamanho do item ou do erro, tem a ver com o montante do valor.

Confiabilidade

Uma informação é confiável quando está razoavelmente livre de erros, vies e represente fielmente o que objetiva representar. O atributo da essência sobre a forma se enquadra na confiabilidade, pois as transações e os eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e sua realidade econômica, e não meramente sua forma legal.

Limitações das características qualitativas da relevância e da confiabilidade: tempestividade ou oportunidade

A oportunidade é um fator que delimita a relevância e a confiabilidade, pois, se houver demora indevida em reportar a informação, ela poderá perder relevância. A empresa deverá estabelecer um equilíbrio entre reportar a informação na época oportuna e prover informações confiáveis. Se, para reportar uma informação em época oportuna pode-se prejudicar em demasia a confiabilidade, ou se para chegar a um nível alto de confiabilidade pode-se perder a data oportuna, então é necessário chegar a um equilíbrio. Temos características qualitativas pelo FASB, pelo IASB e pelo CFC. Como, no País, devemos trabalhar com o modelo do CFC, e este adotou o IASB, então é o que deve prevalecer. Mas, para fins teóricos, é importante o conhecimento da formação da estrutura conceitual e seus principais conceitos.

Comparabilidade

É a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos. Esses fatores tornam a informação contábil comparável com:

- a. **uniformidade** – subentende-se que eventos iguais são representados de maneira idêntica. A uniformidade entre empresas representa uma meta desejável por si mesma; e
- b. **consistência** – tem sido usada como referência ao uso dos mesmos procedimentos contábeis por dada empresa ou entidade de um período a outro.



3.4 OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Com relação à expressão “princípios fundamentais de contabilidade”, no Brasil, na Resolução n. 1.282/2010 a palavra “fundamentais” foi excluída. Atualmente, identifica-se por “princípios contábeis”, que são determinados pelas Resoluções n. 750 e n. 1.282.

Atualmente, O CFC classifica em seis os princípios contábeis:

- a. entidade;
- b. continuidade;
- c. oportunidade;
- d. registro pelo valor original;
- e. competência; e
- f. prudência.

Pelo FIPECAFI/USP, classificam-se em postulados, princípios e convenções. Atualmente, essa estrutura de princípios não está regulamentada, mas para fins teóricos traz um importante arcabouço para a formação de futuros contadores:

- a. Postulado da Entidade Contábil;
- b. Postulado da Continuidade das Entidades;
- c. Princípio do Custo como Base de Valor;
- d. Princípio do Denominador Comum Monetário;
- e. Princípio da Realização da Receita;
- f. Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis;
- g. Convenção da Objetividade;
- h. Convenção da Materialidade;
- i. Convenção do Conservadorismo; e
- j. Convenção da Consistência.

Existem algumas diferenças entre essas duas estruturas de princípios. Pelo CFC, não é feita a separação entre postulados, princípios e convenções; pela FIPECAFI, sim, mas a maioria dos conceitos está envolvida nas duas abordagens.

RESUMO DA UNIDADE

O Brasil caminha para uma harmonização às IFRS, guiado pelo IASB. Porém, é necessário preservar sua individualidade em alguns aspectos, sua característica cultural, no sentido de contribuir com uma Ciência Contábil Global, respeitando a construção de conhecimento que foi feita ao longo dos anos e sem desconsiderar as necessidades de um país em desenvolvimento. Um exemplo nesse sentido é que, no Brasil, a Demonstração do Valor Adicional é mantida, uma demonstração que não é adotada pelo modelo do IASB até o momento, além de se manterem também os Princípios Contábeis, que, em conjunto com a Estrutura Conceitual do IASB, formam a Estrutura Conceitual aplicada no país. Dentre os motivos que levaram o CFC a atualizar os princípios de contabilidade, está a adoção dos padrões internacionais. Isso foi feito através da Resolução n. 1.282, editada no primeiro semestre de 2010, mantendo os princípios que já não são contemplados pelo IASB, como o da Entidade. Salienta-se que a adoção das normas internacionais de contabilidade – as IFRS – tem muito a acrescentar na cultura contábil nacional. Porém, cabe ressaltar a importância dos princípios contábeis. Acredita-se que esses são importantes para nortear a prática contábil, mas são fundamentais para a formação de novos contadores por meio do processo pedagógico, na didática e no ensino da contabilidade, pois é resultado de uma construção metodológica e conceitual de longos anos que forma a Teoria da Contabilidade. Uma coisa é a teoria contábil que é o referencial da própria estrutura científica do conhecimento contábil, outra é a normatização. Recomenda-se a criação de uma estrutura conceitual que agregue os princípios e os conceitos contábeis, de uma forma mais abrangente, mas sem ser restritiva. A bagagem de conhecimento trazida pelos princípios não pode ser ignorada nem deixar de existir, pois, se fosse, seria uma perda para a base do ensino e da construção teórica da nossa ciência. Atualmente, seus conceitos ainda estão enraizados na nossa cultura, mas o que será no longo prazo? Poderão ser perdidos completamente, se não forem sistematizados no processo teórico-prático. A abordagem introduzida pelas IFRS é o caminho a ser seguido, pois a linguagem contábil é a linguagem dos negócios, e esses não têm mais como não serem globalizados, restando aos contadores absorverem esse processo de convergência, sob pena de ficarem falando uma língua limitada. Mas a construção de conhecimento não pode se limitar à normatização, ela abrange o processo teórico mais amplo e pode ser útil à própria prática, no aspecto da delimitação das liberalidades dentro de um contexto ético da informação contábil.



ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 3

- 1) O que são as características qualitativas (CQ) das Demonstrações Contábeis e para que servem?
- 2) Cite as características qualitativas de acordo com o CPC 00 e o CFC 1.121/08.
- 3) Quando se pode dizer que uma informação é confiável?
- 4) Que fatores tornam a informação contábil comparável?
- 5) Quando é que uma informação é relevante?
- 6) A informação contábil, para ser compreensiva, deve ser evidenciada de forma que todos os usuários entendam? Explique.
- 7) Então, informações com alto grau de complexidade não devem ser evidenciadas?
- 8) A oportunidade ou tempestividade das informações é um fator limitante de quais características qualitativas? E por quê?
- 9) Se a validade e o valor de uma reclamação por danos em uma ação legal são questionados (são incertos), é adequado para a empresa reconhecer esse valor no balanço? Por quê? Qual característica está implicada nessa decisão?
- 10) Em certos casos, o dimensionamento dos efeitos financeiros dos registros contábeis pode ser tão incerto que as empresas geralmente não os reconhecem nas Demonstrações Contábeis; por exemplo, embora muitas empresas gerem *goodwill* internamente com o decurso do tempo, é usualmente difícil identificar ou medir esse *goodwill* com segurança. Essa afirmação é verdadeira ou falsa? Por quê? E qual característica qualitativa está implicada na decisão?
- 11) Analise a seguinte passagem e responda o que se pede: “Para ser confiável, a informação contida nas Demonstrações Contábeis deve ser neutra, isto é, livre de preconceitos. As Demonstrações Contábeis não serão neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas influenciarem a tomada de decisão ou julgamento a fim de atingir um resultado

ou desfecho predeterminado” (RESOLUÇÃO n. 1.121, 2008). Essa afirmação é verdadeira ou falsa? E a qual atributo se aplica?

- 12) “A prudência consiste na inclusão de certa dose de cautela na formulação dos julgamentos necessários na elaboração de estimativas em certas condições de incertezas, no sentido de que ativos ou receitas não sejam subestimados e passivos ou despesas não sejam superestimados” (RESOLUÇÃO 1.121, 2008). Essa afirmação é verdadeira ou falsa? E a qual característica se aplica?
- 13) De acordo com o atributo da uniformidade, uma empresa deve manter suas políticas contábeis intocáveis, mesmo que existam alternativas confiáveis e adequadas. Essa afirmação é verdadeira ou falsa? E a qual característica qualitativa se aplica?
- 14) Explique como você diferencia características qualitativas de princípios de contabilidade.
- 15) Por que continuidade e competência são tratadas como pressupostos básicos da contabilidade?
- 16) Existem duas maneiras de controle de estoques de mercadorias: pelo inventário periódico e pelo permanente. No inventário periódico, não existem a escrituração, o custo da mercadoria vendida e a baixa dos estoques no momento da venda. Já no permanente ocorre uma baixa após cada transação. Discuta a aplicação do princípio da oportunidade nesses casos. Em sua opinião, existiria algum sistema que seria mais indicado?
- 17) Um locatário celebrou um contrato de aluguel em 10/12/x0, sendo a primeira prestação mensal no valor de R\$ 3.000,00 com vencimento no dia 10/01/x1. Por ocasião do encerramento do balanço em 31/12/x0, qual valor deverá ser provisionado como aluguéis a pagar? Qual a sustentação teórica para essa contabilização?
- 18) O Xingu Futebol Clube tem um jogador que é a sensação do momento no campeonato brasileiro. Trata-se de um jogador formado nas bases do clube e, segundo observadores internacionais, tem valor estimado de mercado em torno de US\$ 30 milhões de dólares. Qual o valor que deverá constar na contabilidade do clube, à luz da teoria contábil?



Unidade 4

O ATIVO

Nesta unidade, vamos conhecer o Ativo, que é um dos principais grupos que compõem a Estrutura Conceitual da Contabilidade. A composição do Ativo forma a expectativa de geração de riquezas da empresa, sua expectativa de geração de caixa futura.

4.1 ATIVO: CONCEITO, RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Segundo Francisco D'Auria (1958), o ativo é o conjunto de meios ou a matéria posta à disposição do administrador para que ele possa operar de modo a conseguir os fins que deseja. Para o IASB, ativos são os benefícios econômicos futuros prováveis obtidos ou controlados por uma entidade particular em consequência de transações ou eventos passados. De acordo com o FASB no SFAC 6, ativos representam os benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por dada entidade em consequência de transações ou eventos passados. E, conforme o CPC, ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.

Características do ativo:

- a) deve ser considerado à luz da sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;
- b) precisa estar incluído no ativo algum direito específico a benefícios futuros ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros para a entidade;
- c) o direito precisa ser de uso exclusivo da entidade;
- d) deve ser o resultante de transações ou eventos passados (CPC 00).

Segundo Marion e Iudicibus (2007, p. 58), “o controle e a possibilidade de utilização para as finalidades da empresa, mesmo sem a propriedade efetiva, caracterizam hoje o ativo”.

A característica fundamental de um ativo é sua capacidade de prestar serviços futuros à entidade que os tem, individual ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entrada de caixa.



Estes fatores determinam a ocorrência de um benefício:

- a. existência de valor de mercado;
- b. aceitação por terceiros como pagamento; e
- c. utilização para melhorar a produtividade.

Então, o que caracteriza um ativo é:

- a. a expectativa de geração de um benefício futuro;
- b. ser de controle da entidade; e
- c. ser resultante de uma transação passada.

Reconhecimento de um ativo

As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial.

Em geral, para um ativo ser reconhecido, o recurso deve satisfazer as definições de ativo, deve ser mensurável. Além disso, deve passar pelos testes de relevância e confiabilidade. Uma das principais razões pelas quais os itens intangíveis não são reconhecidos deve-se ao fato de que sua mensuração não é confiável (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

Um item que possui as características de ativo, passivo, receita ou despesa, mas não atende aos critérios para reconhecimento, pode, entretanto, requerer divulgação nas notas e no material explicativo ou em demonstrações suplementares.

Um item que se enquadre na definição de ativo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se, de acordo com o IASB/CPC,

- a. for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido pela entidade; e
- b. ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

Mensuração dos ativos

Mensuração é o 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:

- a. **ativos monetários** – avaliados, em geral, por entradas esperadas de caixa ajustadas a valor presente (valores de saída); e
- b. **ativos não monetários** – avaliados, em geral, pelo custo histórico ajustado ao valor provável de realização, quando este for menor (valores de entrada), conforme Iudicibus (2009).

Estas são as principais bases de mensuração do ativo segundo o CPC:

- a. **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;
- b. **custo corrente** – os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos;
- c. **valor realizável (valor de realização ou de liquidação)** – os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda numa forma ordenada;
- d. **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; e
- e. **valor justo** – é usado como uma estimativa do valor de mercado de um ativo para que um preço de mercado não possa ser determinado (normalmente porque não há mercado estabelecido para o ativo).

Os estoques de mercadorias fungíveis (ativos biológicos) destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil. Por exemplo, no caso do boi (valor de saída - preço corrente de venda).

Ativo na continuidade

A empresa não mantém os ativos no estado em que se encontram para serem vendidos (com exceção dos produtos e das mercadorias), mas para, em conjunto com outros ativos, gerar fluxos líquidos positivos de caixa.

Muitos ativos, por exemplo, máquinas e equipamentos industriais, têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo, como, por exemplo, as patentes e os direitos autorais.



Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica, e não apenas para a sua forma legal; por exemplo, arrendamento mercantil.

4.2 TÓPICOS ESPECIAIS SOBRE ATIVOS: ESTOQUES, IMOBILIZADO, DEPRECIÇÃO E IMPAIRMENT DE ATIVOS E ATIVOS INTANGÍVEIS

A partir da convergência às normais internacionais, alguns grupos de ativos sofreram mudanças consideráveis, que serão abordadas nesta seção.

Ativo circulante

O ciclo operacional é definido como o tempo médio entre a aquisição de materiais ou serviços... E a realização final em dinheiro.

A expressão “ativos circulantes” é definida como caixa e outros ativos equivalentes a caixa ou recursos comumente identificados como sendo aqueles que razoavelmente se espera sejam realizados em dinheiro ou vendidos ou consumidos durante o ciclo operacional normal da empresa.

Ativos circulantes NBC 3.2

São ativos que serão realizados no curso subsequente à data do balanço. Se o ciclo operacional tiver duração superior ao exercício social, a classificação de circulante terá por base o ciclo operacional.

Ativos circulantes monetários

São os meios de pagamento, em suas diversas formas e direitos, que se tornam disponíveis dentro do ciclo operacional com prazo determinado. Têm valor específico e data definida, caixa e bancos, contas a receber e investimentos monetários (temporários).

Ativos circulantes não monetários

São direitos que não podem ser convertidos em uma quantidade atualmente conhecida de reais numa data futura específica, como, por exemplo, estoques de produtos e despesas antecipadas.

A conversão dos estoques em caixa exige a venda por meio das operações de comercialização da empresa. E as despesas antecipadas não são convertidas em caixa diretamente.

Por que estoques não são ativos monetários? Porque o volume de caixa a ser gerado por sua venda depende de expectativas da variação futura de preços; e o momento do recebimento futuro pode ser incerto, dificultando a elaboração de estimativas de valores presente.

Ativo imobilizado

O que caracteriza um ativo como imobilizado é o item tangível, que:

- a. é mantido para uso na produção ou no fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- b. se espera utilizar por mais de um período.

De acordo com o CPC 27, ativo imobilizado refere-se aos itens tangíveis utilizáveis por mais que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou no fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

Cada elemento de um item do ativo imobilizado, cujo custo seja significativo em relação ao total do item, deve ser depreciado separadamente com base em sua vida útil individual. Sobre os custos do ativo imobilizado:

- a. o custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento;
- b. os encargos financeiros de empréstimo tomado para construção são adicionados ao custo durante o processo da construção;
- c. os gastos incrementais e necessários para colocar o imobilizado em condições de funcionamento, como transporte, tributos não recuperáveis, montagem, testes etc., até que ele esteja em condições de efetivo uso incorporam o valor do imobilizado; e
- d. os gastos previstos para desmontagem, remoção e restauração do local onde foi instalado incorporam o imobilizado.

A vida útil de um ativo imobilizado é definida pelo:

- a. período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou



- b. pelo número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

A depreciação de um ativo imobilizado deve ser feita, levando-se em consideração o método de depreciação utilizado, o qual deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Esses benefícios incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo.

A conta devedora da depreciação de um ativo imobilizado pode ser custo ou despesa. A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil.

Depreciação

A palavra “depreciação” vem do latim *pretium*, que significa preço ou valor. Portanto, *de-pretium* significa redução de preço ou de valor. A Receita Federal americana usa o termo mais longo e mais preciso: “depreciação é uma provisão razoável para a exaustão e o desgaste de propriedades utilizadas nas operações, incluindo uma provisão razoável por obsolescência” (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 327).

A principal ênfase no processo de depreciação é a vinculação com a receita, segundo o IASB – IAS 16. Os itens do ativo imobilizado devem ser depreciados pelo período de sua vida útil e utilizando o método de depreciação que melhor reflita a forma como a entidade espera obter os benefícios econômicos a serem gerados pelos ativos. A vida útil e os métodos de depreciação devem ser revisados pelo menos anualmente. Nenhum método de depreciação é completamente defensável. É preciso fazer estimativas quanto:

- a. ao valor do bem;
- b. à vida útil esperada do ativo; e
- c. ao valor residual ou de liquidação ao fim de sua vida útil.

Quanto aos métodos de depreciação, o método racional e sistemático mais comum é a depreciação linear. A grande virtude desse método é sua simplicidade de aplicação e facilidade de compreensão. Outro método é o da soma dos dígitos dos anos, o qual proporciona quotas de depreciação maiores no início e menores no fim da vida útil. O método de unidades produzidas estima o volume de unidades produzidas durante a vida útil.

Redução de potencial de geração de serviços

Os pesquisadores dessa área procuram definir a depreciação em termos econômicos e comportamentais. Em 1957, o AICPA declarou que a depreciação poderia ser interpretada como o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração. Esse declínio poderia ser o resultado de deterioração física, desgaste com o uso ou perda de valor econômico em decorrência de obsolescência ou por outro motivo em virtude do qual o nível de potencial de geração de serviços diminui.

As definições de capacidade de geração de serviços reconhecem que a perda de capacidade pode não ser uniforme. O enfoque convencional pressupõe que as condições esperadas no momento da aquisição continuarão sem alterações significativas ao longo da vida útil esperada do ativo.

Diminuição da capacidade de geração de serviços físicos

A ideia primordial nessas definições é a de disponibilidade de serviços físicos para uso ou consumo pelo titular do ativo. Nesse nível de análise, a depreciação baseia-se estritamente na utilização física. Por exemplo, pode-se esperar que um caminhão percorra 100 mil km durante sua existência. Se acumular 20 mil km no primeiro ano, 20% de seu custo será lançado como depreciação. O resultado será uma despesa variável de depreciação. Finalmente, não se deve esquecer que a depreciação contábil é simplesmente uma forma de amortizar o custo de um ativo ao longo de sua vida útil. O termo não possui significado adicional.

Impairment Test – Redução do valor recuperável de ativos

O CPC 01 é a primeira norma contábil editada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). E corresponde ao IAS 36 – Impairment of Assets.



Segue a legislação relacionada:

- a. Deliberação CVM n. 527/07, que aprova o Pronunciamento CPC 01 sobre “Redução ao Valor Recuperável de Ativos”; e
- b. Resolução CFC n. 1.110/07, que aprova a NBC T 19.10 “Redução ao Valor Recuperável de Ativos”.

O IAS 36 – Impairment Assets é o pronunciamento emitido no âmbito das Normas Internacionais de Contabilidade (International Financial Reporting Standards – IFRS) e define a metodologia a ser aplicada por uma companhia para assegurar que seus ativos de longo prazo não estão registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de recuperação por uso nas operações da companhia ou por meio de sua venda.

O objetivo desse pronunciamento técnico é definir procedimentos visando a assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda.

Caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, a entidade deverá imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de provisão para perdas.

Sobre a periodicidade para se fazer o teste de recuperabilidade, a entidade deve avaliar, no mínimo ao fim de cada exercício social, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo. Independentemente de existir ou não qualquer indicação de redução ao valor recuperável, uma entidade deverá testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável.

Esse teste de redução ao valor recuperável poderá ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período.

O fator a ser considerado para se reconhecer a necessidade de se fazer o teste de recuperabilidade é: um ativo estar desvalorizado, quando o seu valor contábil excede seu valor recuperável.

O valor recuperável de um ativo deve ser estimado para cada uma das unidades que geram caixa. Unidade geradora de caixa é o menor grupo iden-

tificável de ativos que geram as entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou de grupos de ativos. O parágrafo 6 do IAS 36 define uma unidade geradora de caixa como o menor grupo de ativos identificáveis que geram fluxos de caixa significativamente independentes dos fluxos de caixa de outros grupos de ativos.

Algumas dessas companhias definiram suas unidades geradoras de caixa como um segmento de negócio, conforme deliberado pelo IAS 14 – Segment Reporting. Um número significativo de companhias indicou que as unidades geradoras de caixa foram definidas em um nível menor que um segmento de negócio.

O **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.

O preço de mercado adequado é normalmente o preço atual de cotação. Quando os preços atuais de cotação não estão disponíveis, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estima o valor líquido de venda, contanto que não tenha havido uma mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é feita.

O **valor de uso de um ativo** é o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, que devem:

- a. resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa;
- b. estimar entradas e saídas de caixa e sua baixa final; e
- c. aplicar a taxa de desconto adequada.

O **valor contábil líquido de um ativo** é o valor pelo qual um ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e provisão para perdas.

O **valor recuperável de um ativo** é o maior valor entre o preço líquido de venda do ativo e o seu valor em uso. Caso um desses valores exceda o valor contábil do ativo, não haverá desvalorização a ser registrada. Caso o valor contábil do ativo exceda o valor recuperável, deverá ser constituída provisão para perdas, contra resultado.



Em suma, os passos a seguir devem ser executados na avaliação do valor recuperável do ativo:

- a. identificação do menor nível de geração de caixa;
- b. identificação dos indicativos de perda do valor de recuperação;
- c. determinação da metodologia para avaliação;
- d. definição das premissas a serem utilizadas no cálculo do valor de recuperação;
- e. reconhecimento contábil da perda; e
- f. divulgação nas demonstrações financeiras.

O valor contábil de um bem do ativo imobilizado ou intangível ou de um grupo de bens idênticos do ativo imobilizado deve ser revisado periodicamente a fim de avaliar se o valor recuperável declinou para um nível abaixo do valor contábil. Quando ocorrer esse declínio, o valor contábil deve ser reduzido para o valor recuperável, reconhecendo imediatamente no resultado do exercício o montante da redução. A classificação da despesa como operacional ou não operacional deve seguir a natureza do ativo para o qual a perda foi reconhecida e sua função na companhia. Nos casos em que existir saldo de reservas relativas a reavaliações anteriores desse mesmo bem ou grupo de bens, o valor deverá ser reconhecido como reversão dessa reserva, até o montante que essa for suficiente.

Ativos Intangíveis (AI)

De acordo com a IAS 38, ativos intangíveis são definidos como ativos não monetários e sem substância física, como, por exemplo, *softwares*, patentes, direitos autorais, concessões, pesquisa e desenvolvimento etc. É um ativo permanente sem existência física, seu valor depende dos direitos que sua posse confere a seu proprietário. Surgem com a aquisição de direitos ou serviços.

Segundo Hendriksen e Breda (1999), ativo intangível é um ativo não financeiro, sem existência física, dependendo seu valor dos direitos que sua posse confere a seu proprietário.

A definição de ativo intangível requer que ele seja identificável para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios

econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente.

Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

- a. for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção de uso pela entidade; ou
- b. resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Os testes de reconhecimento servem para gerar benefício futuro, ser de controle e de uso exclusivo da empresa, resultar de transações ou eventos passados e serem avaliados monetariamente em bases confiáveis.

Os **ativos intangíveis identificáveis** são aqueles que passam pelos mesmos **testes de reconhecimento** aplicados aos ativos tangíveis – nada mais nada menos.

Os **ativos intangíveis não identificáveis** são desprovidos de interpretação semântica. Não passam, portanto, pelo teste de relevância (confiabilidade), pois não são avaliados monetariamente em bases confiáveis, e por direito não podem ser reconhecidos.



Ativo intangível é o mesmo que goodwill?

Não, o *goodwill* é o mais intangível dos intangíveis. *Goodwill* representa vantagens que não são especificamente identificáveis. É identificável por diferença no momento de aquisição de outra empresa. O APB 17 concluiu, com base nesses argumentos, que despesas relativas a *goodwill* não comprado devem ser deduzidas do lucro, quando incorridas. Quando comprado, o *goodwill* é reconhecido.

Ao longo de que período deve ser amortizado um *goodwill* adquirido?

De acordo com o IAS 38, a administração deve determinar a vida útil de cada ativo intangível, com base no período que se espera que benefícios econômicos sejam obtidos dos ativos, prazo pelo qual o custo do ativo deve ser amortizado. Ativos intangíveis com vida útil indefinida não são amortizados, mas sua recuperação deve ser testada no mínimo anualmente.



Existe um *goodwill* negativo? Quando ocorre?

Sim, e resulta de uma compra vantajosa em consequência de uma venda forçada.

Estes são os ativos intangíveis mais comuns:

- a. **gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos** (IAS38): os custos de pesquisa devem ser registrados como despesa quando incorridos. Nessa fase, a empresa não consegue estimar com segurança se o projeto irá ser concluído. Os custos de desenvolvimento devem ser capitalizados quando certos critérios específicos apresentados nas normas são cumpridos pelo projeto e pela entidade. Caso alguns dos critérios definidos na norma não sejam cumpridos, os custos incorridos devem ser registrados como despesa;
- b. **gastos com propaganda e publicidade:** atualmente, esses gastos de propaganda são lançados como despesa. A Fundação Australiana de Pesquisa em Contabilidade propôs alterar essa prática e permitir que o custo de desenvolvimento de marcas seja capitalizado numa conta com o nome da marca. A propaganda deveria ser tratada como despesa somente se não conseguisse atender a um dos quatro critérios para reconhecimento de ativos. Sempre que se pode demonstrar que a propaganda possui benefícios futuros prováveis, deve ser apresentada como ativo;
- c. **gastos pré-operacionais:** gastos pré-operacionais não têm fundamentação teórica para serem ativados. Apesar da prática comum e das disposições fiscais, a normalização de lucros não é um fundamento correto para o diferimento de custos (HENDRIKSEN; BREDA, 1999);
- d. **marcas e patentes:** os custos de defesa bem-sucedida de uma patente podem ser capitalizados com base no argumento de que garantem que a patente será geradora de receitas. É um pouco absurdo não reconhecer os custos de desenvolvimento dessa patente com o argumento de que os custos de pesquisa e desenvolvimento dessa patente eram muito incertos. Os defensores da ideia de reconhecimento de marcas argumentam que uma marca é um ativo identificável separadamente, com *status* legal independente e capaz de proporcionar benefícios consideráveis a seu proprietário. Uma marca pode ser transferida entre proprietários com a simples cessão do certificado de registro da marca (HENDRIKSEN; BREDA, 1999);

- e. **softwares:** aqui o ideal é se aplicarem os critérios do IAS 9 – de que, se o produto ou processo é tecnicamente e comercialmente viável e a empresa possui recursos adequados para comercializar o produto ou processo, então pode ser apropriado diferir os custos de atividades de desenvolvimento para períodos futuros. Por exemplo, um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funcione sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível;
- f. **franquias:** a franquia propriamente dita é um direito comprado. Dá ao proprietário o direito exclusivo de operações decorrentes da aquisição desse direito. O montante inicial pago por uma franquia é tipicamente capitalizado e amortizado por um período de menos de 40 anos (EU), muito embora a franquia tenha sido outorgada para sempre.

RESUMO DA UNIDADE

A característica fundamental de um ativo é sua capacidade de prestar serviços futuros à entidade que os tem, individual ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entrada de caixa. Essa geração de benefício futuro deve estar sob o controle da entidade, resultado de uma transação que já ocorreu, isto é, um fato que vai ocorrer ou que a empresa pretenda adquirir no futuro ainda não é ativo. Um aspecto importante no estudo do ativo é sua avaliação, que deverá representar essa capacidade de gerar o benefício futuro. Qualquer medida de ativo deveria identificar essa projeção de caixa futuro. Devido à dificuldade de se ter essa mensuração de forma objetiva, utilizam-se outras formas de avaliação que melhor retratem esse benefício futuro. Já em relação à amortização do ativo, sua depreciação deveria avaliar a perda de recuperabilidade desse ativo em determinado período. Um aspecto do ativo que causa dificuldade na sua identificação é o reconhecimento dos ativos intangíveis, em razão de sua subjetividade.



ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 4

Sobre ativo:

- 1) Quais as características gerais de qualquer elemento para ser considerado um ativo?
- 2) Quais os critérios para reconhecimento de um ativo?
- 3) Explique a característica do ativo: “Futuro benefício econômico”?
- 4) O que é o *goodwill*? Deve ser registrado como um ativo? Por quê?
- 5) Se determinada empresa possui um prédio que perdeu seu valor de serviço para a entidade, esse vai ser demolido. Se o custo de remoção desse prédio for exatamente igual ao valor de liquidação de seus materiais, à luz da teoria contábil esse prédio é ativo? Explique.
- 6) O camundongo Mikey é um ativo para a Disney? É reconhecido no Balanço? Por quê?
- 7) O jogador Neymar é um ativo para o Santos? É reconhecido no Balanço? Por quê?

Sobre imobilizado e *impairment* de ativos (CPC 27 e CPC 1):

- 1) Por que se deve fazer o *impairment* de ativos? Explique em que consiste o *impairment* de ativos.
- 2) Em que periodicidade deve ser feito o teste de recuperabilidade?
- 3) Quando se diz que um ativo está desvalorizado?
- 4) O que significa uma unidade geradora de caixa?
- 5) Qual o valor justo de um ativo imobilizado?
- 6) Qual o valor de uso de um ativo imobilizado?
- 7) O que é valor contábil líquido de um ativo imobilizado?

- 8) O que caracteriza um ativo para ser classificado como imobilizado?
- 9) Como deve ser definida a vida útil de um ativo imobilizado?
- 10) Como deve ser feita a depreciação de um ativo imobilizado?

Sobre os Ativos Intangíveis (AI):

- 1) O que é ativo intangível? Cite três exemplos.
- 2) Quais as três características para o reconhecimento de um ativo intangível? Explique.
- 3) AI é o mesmo que *goodwill*? Explique.
- 4) Como deve ser amortizado um AI com vida útil definida? E se não for definida, como se amortiza?
- 5) Explique os seguintes ativos intangíveis em relação ao seu tratamento contábil, isto é, se são ativos ou não, e sobre sua amortização:
 - a) Gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos.
 - b) Marcas e patentes.
 - c) *Softwares*.
- 6) Uma empresa de ônibus de Florianópolis comprou uma concessão para operar por 20 anos na linha que faz o percurso do centro às praias do norte, Ingleses, Canasvieiras etc. O valor pago foi de 20 milhões de reais. Que tratamento contábil devemos dar a essa concessão? Como amortizar?



Unidade 5

O PASSIVO

Nesta unidade, vamos estudar o passivo que compõe o grupo das exigibilidades, discutindo suas características, seu reconhecimento e a forma de avaliação.

5.1 PASSIVO: CONCEITUAÇÃO, RECONHECIMENTO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

As características essenciais dos passivos são: 1) é uma obrigação presente; 2) decorre de eventos já ocorridos; e 3) sua liquidação resultará em uma entrega de recursos.

Quanto à **primeira característica** – uma obrigação presente –, encontramos três condições:

- a. que despesas do próximo ano não sejam passivos deste ano;
- b. que a obrigação seja entre entidades; exclui o autosseguro; e
- c. que haja um momento ou evento no qual a obrigação será cumprida.

Não se pode incluir uma obrigação inteiramente em aberto como passivo.

Quanto à **segunda característica** – decorre de eventos já ocorridos –, a obrigação ou responsabilidade compromete dada entidade, permitindo-lhe pouca ou nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro.

As obrigações podem ser legais, justas ou construtivas, de acordo com a NBC 1.066 – legais ou não formais.

De acordo com o CPC 25A, a obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

- a. contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- b. legislação; ou
- c. outra ação da lei.

A obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- a. por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- b. em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.



De acordo com a Resolução n. 1.066, a obrigação legal é aquela que deriva de um contrato, por meio de termos explícitos ou implícitos, de lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

E a obrigação não formalizada é aquela que surge quando a entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.

Quanto à **terceira característica** – sua liquidação resultará em uma entrega de recursos –, a transação ou outro evento que obriga a entidade já ocorreu. O fato gerador já ocorreu, é um evento passado que cria uma obrigação presente para a entidade, legal ou não formalizada.

Os critérios para o reconhecimento de um passivo nas Demonstrações Contábeis são:

- a. satisfazer a definição de passivo; e
- b. dever ser mensurado, o item, em bases confiáveis.

O passivo deve ter as três características comentadas anteriormente e poder ser avaliado de forma confiável.

Quanto às diferenças entre um passivo normal e um passivo contingente:

- a. passivo normal é uma obrigação presente, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos; e
- b. passivo contingente é uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.

Na Norma n. 1.066, o termo “contingente” é usado para passivos que não são reconhecidos, pois não atendem aos critérios necessários ao seu reconhecimento. Se os critérios forem atendidos, tem-se um passivo.



Quando uma provisão para contingências deve ser reconhecida como passivo? Quando as obrigações contingentes devem ir em nota explicativa e quando não devem aparecer no Balanço?

Deve ser reconhecida como passivo quando satisfazem a definição de passivo, quando a probabilidade de ocorrência do evento futuro é relativamente elevada e quando a perda contingente pode ser razoavelmente estimada. As obrigações contingentes não devem ser reconhecidas, mas divulgadas em Notas Explicativas, caso a probabilidade de ocorrência do evento futuro seja apenas razoável. Se for remota a probabilidade de ocorrência da obrigação, nenhuma referência precisará ser feita.

Tabela 1 – Passivos e Ativos contingentes.

TIPO DE CONTINGÊNCIA	PROBABILIDADE	TRATAMENTO	REFERÊNCIA COM OS ITENS DA NORMA
Contingência Ativa	Praticamente certa	Reconhecer o ativo.	19.7.12.1
	Provável	Divulgar.	19.7.12.2
	Possível ou remota	Não divulgar.	19.7.18.6
Contingência Passiva	Provável - mensurável com suficiente segurança - não mensurável com suficiente segurança	Provisionar. Divulgar.	19.7.6.1 19.7.10.2
	Possível	Divulgar.	19.7.7.2 (b)
	Remota	Não divulgar.	19.7.11.1, 19.7.18.4 e 19.7.18.10

Fonte: Adaptado da Resolução n. 1.180/09.

Qual a diferença entre uma exigibilidade normal e uma provisão? As provisões podem ser distinguidas de outros passivos, porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação. As provisões se caracterizam quando os valores são estipulados por estimativas confiáveis.



RESUMO DA UNIDADE

O passivo, a partir da Lei n. 1.1638/07, passou a ser identificado em dois grupos: Passivo Circulante e Passivo Não Circulante. Outra alteração importante foi que os exigíveis de longo prazo e os de curto prazo com valor relevante devem ser avaliados a valor presente. Outro aspecto que tem novo entendimento são os passivos contingentes, que agora passam a ter um tratamento mais acurado, já que se aplicam a várias situações, como ações judiciais, causas trabalhistas, vendas com garantia, reestruturação de empresas, contratos onerosos, entre outros. Os passivos contingentes passam a ter uma importância maior desde o momento em que as empresas necessitam aprimorar as destinações de lucros, em razão de extinção da conta lucros acumulados. Outra alteração é que o termo “provisão” se aplica somente aos passivos contingentes quando esses são reconhecidos como passivos e não mais a outros passivos ou até ativos.

ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 5

Sobre passivos e passivos contingentes:

- 1) Indique e explique as três características essenciais dos passivos.
- 2) Quais critérios devem ser considerados para um passivo ser reconhecido nas Demonstrações Contábeis?
- 3) Qual a diferença entre um passivo normal e um passivo contingente?
- 4) Quando uma provisão para contingência deve ser reconhecida como passivo? Quando deve ir em nota explicativa e quando não deve aparecer no Balanço?
- 5) Cite três exemplos de passivo contingente e explique por que se caracteriza como contingente.
- 6) Qual a diferença entre uma exigibilidade normal e uma provisão? Exemplifique.
- 7) Explique o que caracteriza a receita antecipada e por que ocorre.

- 8) Qual a diferença entre reserva para contingências e passivo contingente? Exemplifique.
- 9) Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente, isto é, a entidade tem o dever ou responsabilidade de agir ou fazer de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato. Esse é normalmente o caso. Então, se uma entidade decide, por uma questão de política de mercado ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo após o período de garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos podem se caracterizar (e ser reconhecidas) como passivo? Explique e fundamente sua resposta.
- 10) No final do ano, milhares de consumidores compram vales-presentes. Esses vales podem ser trocados nas lojas por mercadorias, como livros, DVDs e outros. Entretanto, uma parte significativa dos vales-presentes não é trocada pelos clientes. Considere uma loja que os venda e que em 10% das vendas eles não sejam trocados. O vale-presente enquadra-se na definição de passivo? Qual o valor que deveria ser reconhecido pela loja?

Análise de casos sobre passivos:

Garantias

- 1) Uma empresa vende mercadorias com garantia para reparos em qualquer defeito de produção detectado até seis meses após a venda. Se defeitos pequenos fossem detectados em todos os produtos, a empresa teria um custo de reparos de R\$ 1 milhão. Se defeitos grandes fossem detectados em todos os produtos, a empresa teria um custo de reparos de R\$ 4 milhões. A experiência da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75% das mercadorias vendidas não apresentarão defeitos, 20% apresentarão defeitos pequenos e 5% apresentarão defeitos grandes. Nessa situação, existe uma obrigação (passivo)? Por quê? Qual deveria ser o valor dessa provisão se houvesse?
- 2) A empresa Alfa tem exigibilidades de curto prazo, em 31/12/2009, no valor de R\$ 15.000.000,00. Os vencimentos serão 30% a 30 dias e 70% a 60 dias. A taxa de desconto é de 3% ao mês. Como trataria no balanço tal exigibilidade, pelo valor nominal ou pelo valor presente? Por quê?



3) Analise as duas situações referentes a gastos com reestruturação:

– **1ª situação:** em 12 de dezembro de 2008, a diretoria de uma entidade decidiu fechar determinada divisão. Antes da data do balanço (31 dez. 2008), a decisão não foi informada a quaisquer partes afetadas e nenhuma outra atitude foi compreendida pela entidade para implementar a decisão.

– **2ª situação:** em 12 de dezembro de 2008, a diretoria de uma entidade decidiu fechar determinada divisão de um produto em particular. Em 20 de dez. de 2008 um plano detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pela diretoria; cartas foram enviadas aos clientes orientando-os a buscar uma fonte alternativa de suprimentos; avisos de demissão foram enviados ao pessoal da divisão; e há uma estimativa de custos para o fechamento da divisão.

Pergunta-se: O que se pode concluir, analisando-se as duas situações, considerando-se os gastos de reestruturação e o reconhecimento de um passivo ou não?

Um caso de ação judicial

- 4) Após um casamento em 2007, dez pessoas morreram, possivelmente como resultado da ingestão de comida envenenada por produtos vendidos pela entidade. Os procedimentos legais para requerer a indenização da entidade são iniciados, e ela contesta sua responsabilidade no caso. Até a data de publicação das Demonstrações Contábeis – 31 dez. 2007 –, os advogados da entidade opinam que é provável que a entidade não seja responsabilizada. Contudo, em 31/12/2008, devido ao desenvolvimento do caso, seus advogados advertem que é provável que a entidade seja responsabilizada. Explique como deve ser tratada essa contingência em 2007 e em 2008.

Reembolsos

- 5) Um armazém varejista tem por política reembolsar compras pela insatisfação dos clientes, mesmo que isso não seja exigido por lei (obrigação legal). Sua política de reembolso é amplamente conhecida. O fato gerador que pode gerar uma obrigação presente é a venda do produto, que dá origem há uma obrigação implícita. É provável uma saída de recursos proporcional às vendas realizadas.

Isso pode gerar o reconhecimento de uma provisão? Por quê?



Unidade 6

RECEITAS, DESPESAS, PERDAS E GANHOS

Nesta unidade, vamos conhecer o que são receitas, despesas, perdas e ganhos. Elas formam também um importante grupo dentro da Ciência Contábil. A mensuração das receitas representa o que a empresa gerou de riquezas em decorrência de seu esforço, de sua atividade, e a confrontação com as despesas retrata o resultado da lucratividade. Então, quanto melhor for elaborada essa confrontação, em sintonia com a competência em determinado período, melhor será a informação sobre o lucro por ela gerado.

6.1 RECEITAS E GANHOS: CONCEITUAÇÃO, CARACTERIZAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

Um dos mais importantes problemas dentro da contabilidade diz respeito à mensuração e reconhecimento da receita, porque, na confrontação com as despesas, vai demonstrar o que a empresa agrega de valor decorrente do seu esforço em determinado período (HENDRIKSEN; BREDA, 2002).

As receitas são o fluido vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Então, “Receitas são aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de aumentos de ativos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no patrimônio líquido, que não se relacionam com contribuições dos proprietários” (IAS 18).

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no PL, relacionado direta ou indiretamente com as despesas (IUDICIBUS, 2004).

Em relação à receita, deve-se diferenciar os termos “realização de receita” e “reconhecimento de receitas”.

O FASB reserva o termo “realização” para o processo de conversão de recursos e direitos não monetários em dinheiro. Significa a capacidade de converter direitos em dinheiro. Já o “reconhecimento” como referência específica ao registro de um elemento, isto é, quando alguém está discutindo se uma receita deve ser registrada ou não nas DRE, está discutindo o seu reconhecimento.

Os critérios para uma receita ser reconhecida são:

- a. deve ter sido acrescentado valor pela empresa a seu produto;
- b. o nível da receita deve ser mensurável;
- c. a mensuração deve ser verificável e relativamente isenta de distorções; e
- d. deve ser possível estimar as despesas correspondentes com um grau razoável de precisão.



Normalmente, a receita é reconhecida como tendo sido obtida no momento da venda. Para o IASB, o reconhecimento no momento da venda deve ser regra quando:

- a. os riscos associados ao produto foram transferidos para o comprador;
- b. a entidade já não possui o efetivo controle do produto vendido;
- c. o valor da receita pode ser mensurado de forma adequada;
- d. os prováveis benefícios econômicos irão fluir para a entidade;
- e. os custos da transação podem ser adequadamente mensurados.

A receita deve ser reconhecida e divulgada quando as atividades econômicas são concluídas, caso sua mensuração seja verificável e isenta de distorções. Porque é o momento em que ocorre o fato gerador da receita, o ponto de confronto entre o mercado e a entidade. Quando há a transferência para o mercado e uma entrada de receita, é o ponto em que se realiza o casamento entre valores de entrada que agora saem e valores de saída, que finalmente entra.

Pode-se dividir a receita em operacional e não operacional:

- a. receita operacional somente deveria englobar a parcela proveniente do produto ou serviço principal. Somente produtos e serviços que constituem a finalidade fundamental da empresa; e
- b. receita não operacional deveria incluir todos os acréscimos de ativo e de PL derivantes de rendimentos de aplicações financeiras (prática internacional), rendas patrimoniais etc., exceto ganhos na venda de ativos não sujeitos à negociação normal.

Entretanto, a prática contábil atual não diferencia operacional de não operacional, mas de receitas e outras receitas. O ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento.

A seguir, são exibidos alguns exemplos de DRE.

DRE conforme a Lei n. 6.404

RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS
(-) Deduções da receita bruta (impostos e abatimentos sobre a receita)
(=) RECEITA LÍQUIDA
(-) CPV OU CMV
(=) LUCRO BRUTO
(-) DESPESAS OPERACIONAIS
De vendas
Administrativas
Encargos financeiros líquidos
Outras receitas operacionais
(=) RESULTADO OPERACIONAL
(+/-) RECEITAS E DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
(=) RESULTADO ANTES IR

DRE pelo CPC 26 – pela natureza do gasto

Receitas X
Outras Receitas X
Varição do estoque de produtos acabados e em elaboração
Consumo de matérias-primas e materiais X
Despesa com benefícios a empregados X
Depreciações e amortizações X
Outras despesas X
Total da despesa X
Resultado antes dos tributos X



DRE pela função da despesa – CPC 23

Receitas	X
Custo dos produtos e serviços vendidos	(X)
Lucro bruto	X
Outras receitas	X
Despesas de vendas	X
Despesas administrativas	X
Outras despesas	X
Resultado antes dos tributos	X

DRE da Gol pela natureza do gasto (2010)

Receita operacional
Transporte de passageiros
Transporte de cargas e outros
Total da receita operacional
Custos e despesas operacionais
Pessoal
Combustível de aviação
Arrendamento mercantil de aeronaves
Seguro de aeronaves
Total de despesas operacionais
Resultado operacional
Custos financeiros e outras receitas (despesas)
Custos financeiros
Receita de juros (despesa)
Total de custos financeiros
Lucro (prejuízo) antes do imposto de renda

6.2 DESPESAS E PERDAS: CONCEITO, CARACTERIZAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

Despesa é o sacrifício de ativos ou aumento de passivos que provoca diminuição do Patrimônio Líquido (PL) decorrentes do esforço para produzir receita (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

É o decréscimo nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade, segundo o CPC 00.

A definição do IASB não associa necessariamente a despesa à atividade central da entidade.

A despesa deve ser reconhecida no exercício em que a receita correspondente é reconhecida. Esse é chamado processo de vinculação. A despesa é reconhecida quando benefícios econômicos de uma entidade são consumidos no processo de produzir receitas. E também na demonstração do resultado com base na associação direta entre ela e os correspondentes itens de receita. Esse processo é usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência), segundo o CPC 00. É reconhecida na demonstração do resultado quando surge um decréscimo que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo, conforme o CPC 00.

O grande fato gerador das despesas é o esforço para produzir receitas; por isso, alguns autores defendem que a contrapartida devedora da conta provisão para devedores duvidosos é considerada como dedução de receita, e não como despesas, pois devedores duvidosos não representam expirações de bens ou serviços, mas reduções do total a ser recebido em troca pelo produto, caracterizando-se mais como deduções da receita do que como verdadeiras despesas.

A dedução de receita é um ajuste da receita, e despesas são ativos consumidos no esforço de produzir receitas. Seguem as diferenças entre perdas e despesas:



- a. as despesas ocorrem no esforço para produzir receitas;
- b. quanto às perdas, trata-se de um efeito líquido desfavorável que pode ou não surgir das operações normais do empreendimento, mas que se caracteriza por não ser atividade fim da empresa;
- c. perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nessa Estrutura Conceitual (CPC 00);
- d. as perdas não podem ser vinculadas a receitas, devendo ser registradas no exercício em que se torna evidente o fato de que um ativo proporcionará menos benefícios a empresas do que se esperava na avaliação registrada;
- e. custo é a utilização de bens ou serviços no processo de produção; e
- f. despesas estão relacionadas (vinculadas) à receita para apuração do lucro.

A despesa pode ser classificada por sua natureza e classificada por sua função:

- a. pela natureza, identificando-se os componentes das despesas – depreciação, folha pagamento, frete, matéria-prima etc.; e
- b. função – áreas da empresa, despesas de vendas, despesas administrativas, financeiras.

As despesas diretamente associadas com as receitas não são equivalentes a custos diretos. Por exemplo, o custo dos produtos vendidos está diretamente associado com a receita, e dentro do CPV existem também custos indiretos. Então, não são só os custos diretos que compõem a despesa diretamente associada. Essa despesa está relacionada à quantidade de despesa que foi incorrida para gerar determinada receita no mesmo período, como, por exemplo, frete de entrega de mercadorias, comissão do vendedor, CPV etc.

As despesas indiretas são registradas no período em que são incorridas. É uma questão de vinculação com a receita.

Sobre o conceito do lucro abrangente e lucro limpo, o conceito abrangente do lucro inclui todas as despesas e perdas reconhecidas no exercício corrente, inclusive as relativas a ajustes de exercícios anteriores que forem detectadas nesse exercício; e a concepção limpa ou conceito operacional corrente de lucro exclui do cálculo do lucro líquido todas as perdas, bem como os ajustes de exercícios anteriores do período corrente, devendo ser jogadas contra lucros acumulados.

RESUMO DA UNIDADE

As receitas geram um aumento nos benefícios econômicos durante determinado período contábil, provocando um aumento nos ativos ou diminuições de passivos que resultam num aumento do patrimônio líquido, não relacionado com contribuições dos proprietários. Já as despesas são o esforço que a empresa faz para gerar receita. O fato gerador da despesa é o esforço continuado para produzir receita. As receitas e as despesas estão relacionadas à atividade-fim da empresa; entretanto, ganhos e perdas são eventuais, não relacionados à atividade-fim da empresa.

ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 6

Sobre receitas, ganhos, despesas e perdas:

- 1) Você considera o problema da mensuração e de reconhecimento da receita um dos mais importantes dentro da contabilidade? Por quê?
- 2) Quais as características básicas de uma receita?
- 3) Quais os critérios para uma receita ser reconhecida?
- 4) Explique e justifique por que a receita é frequentemente reconhecida como tendo sido obtida no momento da venda.
- 5) Do ponto de vista econômico, a obtenção de receita é um processo contínuo. O produto da empresa agrega valor gradativamente à medida que as matérias-primas são reunidas e transformadas ou processadas pela aplicação de mão de obra e equipamentos. Estritamente falando, portanto, as receitas devem ser reconhecidas continuamente ao longo de todo o ciclo do produto. Explique como se daria esse reconhecimento de receita.
- 6) Explique em que situação é apropriado reconhecer a receita à medida que a atividade produtiva se desenvolve. Por que pode ser reconhecida?
- 7) Uma empresa transportadora faz aplicações financeiras com parte de seu disponível, o que lhe rende mensalmente um bom juro sobre essas aplicações. Esse juro é uma receita operacional ou não operacional? Por quê?



- 8) O que são ganhos em contabilidade? Trata-se de itens extraordinários? Qual a diferença fundamental entre ganho e receita?
- 9) Conceitue despesa e exemplifique.
- 10) Quando as despesas devem ser reconhecidas?
- 11) Qual o grande fato gerador de todas as despesas?
- 12) Qual a diferença entre dedução de receita e despesa? Poderia a contrapartida devedora da conta provisão para devedores duvidosos ser considerada como dedução de receita? Por quê?
- 13) Quando as perdas devem ser reconhecidas? Trata-se da mesma regra utilizada para as despesas?
- 14) O que diferencia custo de despesa?
- 15) Custo do Produto Vendido (CPV) é um custo ou é uma despesa? Por quê?
- 16) Como se dá a classificação da despesa pela sua natureza e a classificação por função?
- 17) O que significa demonstração de resultados *all inclusive* (abrangente) ou *operating in come* (limpa)?



REFERÊNCIAS

- CAMPOS, Vicente F. **TQC: controle de qualidade total** (no estilo japonês). Rio de Janeiro: LTC, 1995.
- CARVALHO, Nelson L.; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio M. **Contabilidade internacional: aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2009.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- COLARES, Marcelle; PONTE, Vera M. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis. In: ENANPAD, set. 2003.
- CPC 00. **Comitê de pronunciamentos contábeis**. 2005.
- ERNST; YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GOMES, Josir S. **A linguagem contábil: o culto às escolas de contabilidade**. FGV, 1998.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- IASB – **Normas internacionais de contabilidade**. Traduzido e editado pelo IBRACON. 2001.
- IOB. **Temática contábil**. Artigos diversos. 2003.
- IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDICIBUS, Sérgio de et. al. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável também às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KAN, Vernon. **Accounting Theory.** John Wiley & Sons, 1986.

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

MARION, José C.; IUDICIBUS, Sergio de. **Introdução à teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2007.

NIYAMA, Jorge K.; TIBÚRCIO SILVA, César A. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2008.

RESOLUÇÃO n. 774. Conselho Federal de Contabilidade. 1994.

RESOLUÇÃO n. 1.180. Conselho Federal de Contabilidade. 2009.

RIBEIRO FILHO, José F.; LOPES, Jorge; MARCLEIDE, Pederneiras (Org.). **Estudando teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil.** PA: Bookman, 2000.