



A evolução das práticas contábeis ao longo da história do Brasil

Resumo: A evolução da Contabilidade sempre esteve ligada as necessidades da sociedade impulsionada por fatos que marcaram as mudanças nas práticas contábeis ao longo da história. O objetivo desse estudo é analisar a relação entre os principais eventos históricos brasileiros e as mudanças nas práticas contábeis no período da descoberta do Brasil à atualidade. Para tal foi realizada uma pesquisa bibliográfica, tendo por amostra obras que tratam da história da Contabilidade no Brasil. Paralelamente foi estruturada uma linha do tempo, com os principais eventos históricos, econômicos e políticos do país. Este levantamento permitiu fazer a relação com a evolução das práticas contábeis, demonstrando quais foram os principais fatos em cada período histórico que desencadearam alterações no rumo da Contabilidade, seja como técnica ou ciência nas categorias de análise Brasil Colônia, Brasil Império, Brasil República. Os resultados evidenciam que no Brasil Colônia, a evolução contábil esteve ligada aos interesses de Portugal, através da utilização de controles para gestão patrimonial e cobranças de tributos. No Brasil Império, importantes leis procuravam normatizar as atividades comerciais e financeiras, bem como sistematizar as práticas contábeis da época. No Brasil República, dentre as diversas “inovações” que caracterizaram o período, evidencia-se o início da Contabilidade como ciência, através da criação de escolas de ensino, introdução de nova metodologia de ensino, introdução de conceitos como governança corporativa e harmonização das práticas contábeis.

Palavras-chave: Práticas contábeis; Evolução da Contabilidade; História da Contabilidade no Brasil.

Linha Temática: Pesquisa e Ensino da Contabilidade

1. Introdução

A evolução contábil, no Brasil, esteve aberta à interferência da legislação, e acompanhou a Contabilidade nacional em sua trajetória. Como exemplo, pode-se destacar o Código Comercial Brasileiro, de 1850, que foi uma das primeiras grandes manifestações da legislação, como elemento propulsor do desenvolvimento contábil brasileiro (Schmidt, 2000). Em 1860 houve a consolidação desta transformação por meio da primeira lei das sociedades por ações, a Lei 1.083. Mais de um século depois, decorrente do desenvolvimento dos mercados de capitais, é promulgada, em 1976, a Lei 6.404, introduzindo novos e importantes conceitos societários, adaptados de economias mais desenvolvidas, representando um enorme avanço no campo contábil do nosso país. O último notável marco na Contabilidade, a Lei 11.638, promulgada no final do ano de 2007, alterou de forma significativa as práticas contábeis decorrentes da convergência às normas internacionais de Contabilidade, conhecida por *International Financial Reporting Standards* (IFRS). O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) reeditou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), aderentes ao padrão IFRS, de modo que hoje é possível comparar relatórios contábeis de companhias brasileiras com relatórios de companhias estrangeiras de forma harmônica. A maior mudança dessa lei, talvez seja a primazia da essência econômica sobre a forma jurídica (Geron, 2008).

Diante dessa evolução da Contabilidade em nosso país, surge a questão norteadora do trabalho: *Quais foram as principais mudanças nas práticas contábeis ao longo da história no Brasil?* Para responde-la, a pesquisa tem por objetivo geral analisar a relação entre os principais eventos históricos brasileiros e as mudanças nas práticas contábeis no período da descoberta do



Brasil à atualidade. A escolha deste estudo é importante para que se evidencie as principais motivações práticas e teóricas que alicerçam as práticas contábeis brasileiras. A análise cronológica e contextualizada pode ser de grande valia para uma melhor compreensão da atualidade, pois pela história contábil é possível identificar lacunas que merecem maior atenção, bem como a necessidade e a possibilidade de adequações.

Este artigo está dividido em cinco seções, incluindo esta introdução, onde se encontra o problema de pesquisa, o objetivo e a justificativa do estudo. Na segunda seção, é realizada uma breve contextualização dos eventos “contábeis” desde o descobrimento do Brasil até os dias de hoje. Na seção 3 são apresentados os procedimentos metodológicos, seguido pela seção de análise de dados que está dividida em subseções: Brasil Colônia, Brasil Império e Brasil República. Enfim o estudo finaliza com as considerações finais.

Esta pesquisa delimita-se a estudar os eventos históricos contábeis ocorridos no Brasil, embora algumas vezes façam-se algumas comparações com outros países. Também preza evidenciar as relações entre Contabilidade e o usuário externo. O usuário interno das informações contábeis não é o foco deste estudo, embora ao longo da história possa-se perceber momentos que essa distinção não é clara.

2. Referencial teórico

2.1 Primeiros anos

Pouco mais de cinco anos após a edição do livro “*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*” que difundiu as “Partidas Italianas (Araujo, Pureza, & Silva, 2015) o Brasil é descoberto pela expedição portuguesa de Pedro Álvares Cabral em 1500 e firma o marco zero da civilização no Brasil. A partir de então, rápidas expedições portuguesas ao Brasil foram realizadas com o objetivo de apenas coletar o pau-brasil e realizar de patrulhas. Entretanto a partir de 1531, com as constantes ameaças de invasões, principalmente pelos franceses, Portugal começou a tratar de forma diferente a terra recém-descoberta, pois já era sabido das imensas riquezas aqui encontradas. O pau-brasil era objeto de vasta exploração e não foi necessário muito tempo para que controles patrimoniais específicos fossem aplicados para controlá-los (Sá, 2008).

Na segunda metade do século XVI intensificou-se o tráfego de escravos decorrente da necessidade de força bruta para o trabalho. As expedições marítimas que realizavam o transporte dos africanos possuíam registros contábeis específicos sobre cada viagem (Sá, 2008). Impulsionados pelo trabalho escravo, os engenhos de açúcar intensificaram a atividade econômica e como consequência mais informações contábeis começam a se fazer necessário na administração. Nesse sentido descreve Sá (2008), “A capacidade administrativa e de empreendimento dos lusitanos e a dos primeiros brasileiros, mesmo perturbada e conturbada com alguns atos de corrupções, é digna de admiração e respeito” (p. 29).

As riquezas naturais e a prosperidade alcançada até então, chamaram a atenção de outros povos europeus e sucedeu-se um período com inúmeras invasões. Como reflexo houve grande influência da cultura, especialmente a holandesa, que é destacada por Sá (2008): “[...] a garantia de trabalho e patrimonial que os holandeses deram aos habitantes da terra ocupada foi fruto de uma orientação profissional sadia atendendo a um critério de conveniência administrativa” (p. 31). O ciclo seguinte de grande importância histórica foi o do ouro, cuja exploração, embora tenha iniciado desde os primeiros anos da colonização, alcançou o apogeu no século XVIII. Devido a sua preciosidade, a Coroa Portuguesa não tardou em tributar esta atividade: impôs o “quinto”, que obrigava o pagamento de 1/5 (um quinto) do metal extraído.

2.2 Brasil império e primeiros anos do Brasil república

Dentre os primeiros atos do Reinado que se estabeleceu com a instalação da família real no Brasil, em 1808, está o da abertura dos portos, conforme destaca Sá (2008). Neste momento



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

do início do século XIX, o Brasil vivia um moroso processo de transformação econômica. As atividades econômicas naquela época limitavam-se ao comércio e agricultura. A atividade industrial praticamente não existia, pois, conforme relata Iudícibus e Ricardino (2002), as atividades exercidas dentro das indústrias necessitavam de trabalho manual e qualquer atividade dessa espécie, por mais remunerada que fosse, era considerado degradante para os cidadãos livres. O governo Imperial através dos reinados de D. João VI, D. Pedro I e D. Pedro II seguiu buscando efetivo controle na arrecadação, e se aliando à Contabilidade, contribuiu bastante com a evolução da profissão contábil (Sá, 2008). A evolução socioeconômica do país, ainda que bastante modesta à esta altura principiava a exigir regras mais claras para seu exercício.

Em 1850, durante o segundo Império de D. Pedro II, com relevante participação do Barão de Mauá, foi aprovado o Código Comercial tendo por base as legislações de países europeus. Juntamente com a aprovação do código, e o primeiro telégrafo no Brasil (que revolucionou a comunicação da época), diversas outras legislações foram aprovadas. Em 1860, é promulgada a Lei 1.083, considerada a primeira lei das sociedades por ações. A lei possuía oito artigos e uma grande preocupação com o sistema financeiro, e obrigava que a entidade tivesse autorização do governo para seu funcionamento.

Em 15 de novembro de 1889, um grupo de militares liderados pelo marechal Manuel Deodoro da Fonseca, derruba a monarquia e proclama a república federativa presidencialista do governo no Brasil. O nascimento da república é marcado por fazendeiros revoltados com a abolição da escravatura, sem a possibilidade de receber indenizações, população com altos índices de analfabetismo e miséria, o país endividado por causa da guerra da tríplice aliança e sérios atritos com religiosos (Silva & Assis, 2015).

O Brasil, apesar dos esforços de grandes empreendedores nacionais, como Barão de Mauá, não acompanhou a marcha de prosperidade que se operou na Europa e na América do Norte. Para se ter uma ideia do estágio avançado em que os Estados Unidos se encontrava com relação a práticas contábeis e reporte, vale destacar o relato de Samuel W. Baker (como citado em COTRIM, 2012, p. 35), que descreve que em 1899, a *New York Stock Exchange* (NYSE), bolsa de valores de Nova Iorque, anunciou um acordo entre as empresas listadas, buscando tornar a publicação anual dos relatórios contábeis e financeiros uma prática padrão entre elas. Em 1903 a *United States Steel (USSteel)*, distribuiu o mais completo relatório anual até então apresentado por uma corporação americana. Esse relatório continha 60 páginas e, por conta dessa divulgação, foi considerada uma “heresia” pelos homens de negócio, além de um gasto frívolo pelos acionistas, que não estavam acostumados com esse tratamento.

Entre os anos de 1889 e 1930, o país viveu um período sem grandes destaques em relação à evolução contábil, resultado do reflexo da forte crise econômica. Em 1929, os Estados Unidos amargavam a maior crise de sua história, com o *crash* da Bolsa de valores de Nova Iorque, que perdurou aproximadamente até o fim da segunda guerra mundial. O processo de recuperação da economia americana também modernizou sua Contabilidade que se tornou aliada em processos e tomadas de decisões, proporcionando principalmente aos investidores segurança e credibilidade nas informações do mercado de capitais (Feitosa, 2000). Foi a partir da década de 1930 que o Brasil começou a mudar seu modelo econômico de agrário-exportador para industrial. Já no começo da década de 1940, sob o governo de Getúlio Vargas, houve um forte incentivo industrial patrocinado pelo Estado com a criação de empresas estatais. Nos anos seguintes foram criados, a título de exemplo, a Companhia Siderúrgica Nacional (CSN) e a Companhia Vale do Rio Doce (Silva & Assis, 2015).

Antes da década de 60, os brasileiros evitavam investir em aplicações de títulos públicos ou privados, acabando por investir quase que exclusivamente em imóveis. A um ambiente econômico de inflação crescente – principalmente a partir do final da década de 1950 – se somava uma legislação que limitava em 12% ao ano a taxa máxima de juros, a chamada Lei da Usura, também limitando o desenvolvimento de um mercado de capitais ativo (Comissão de



Valores Mobiliários [CVM], 2016). Em 1964, é instaurada a Ditadura Militar no Brasil. Para Timothy S. Doupnik, uma das principais causas do golpe militar foi a incapacidade do governo em controlar a inflação, e um dos objetivos do governo militar foi o de resolver as distorções causadas pela inflação, que provocava sérios problemas econômicos (como citado em (Schmidt, 2000)). O novo governo criou um programa de grandes reformas na economia nacional, dentre as quais figurava a reestruturação do mercado financeiro. Em decorrência, principalmente, dos incentivos fiscais criados pelo Governo Federal, houve um rápido crescimento da demanda no mercado acionário, sem que houvesse aumento simultâneo de novas emissões de ações pelas empresas. Isto desencadeou o “boom” da Bolsa do Rio de Janeiro quando, entre dezembro de 1970 e julho de 1971, houve uma forte onda especulativa e as cotações das ações não pararam de subir (CVM, 2016).

Em julho de 1971, após alcançar o seu auge, iniciou-se um processo de realização de lucros pelos investidores mais esclarecidos e experientes que começaram a vender suas posições. A situação se agravou quando novas emissões começaram a chegar às bolsas, aumentando a oferta de ações, em um momento em que muitos investidores, assustados com a rapidez e a magnitude do movimento de baixa, procuravam vender seus títulos (CVM, 2016). O movimento especulativo, conhecido como “boom de 1971”, teve curta duração, mas suas consequências foram vários anos de mercado deprimido, pois algumas ofertas de ações de companhias extremamente frágeis e sem qualquer compromisso com seus acionistas, ocorridas no período, geraram grandes prejuízos e mancharam de forma surpreendentemente duradoura a reputação do mercado acionário.

A partir de 1975 notou-se uma recuperação das cotações devido a novos aportes de recursos. Ao longo do tempo, vários outros incentivos foram adotados visando incentivar o crescimento do mercado, tais como: a isenção fiscal dos ganhos obtidos em bolsa de valores, a possibilidade de abatimento no imposto de renda de parte dos valores aplicados na subscrição pública de ações decorrentes de aumentos de capital e programas de financiamento a juros subsidiados efetuados pelo Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) aos subscritores de ações distribuídas publicamente (CVM, 2016).

2.3 Lei 6.404/76 e consequências

O Brasil entrou na década de 1950 recebendo forte influência dos Estados Unidos. Nos governos de Getúlio Vargas e Juscelino Kubitschek, foram fomentados o aumento da industrialização e a abertura ao capital externo para investimento. Com a vinda das indústrias norte-americanas ao Brasil, a influência da Escola Norte-Americana se espalhou (Sá, 1997). A partir da década de 1950, a Contabilidade em todo o mundo, não só no Brasil, passa por mudanças e necessita cada vez mais que se criem normas para atender a uma nova realidade. O período é marcado pela preocupação de se normalizar essa ciência e um dos fatores que desencadeou isso foi a “globalização dos mercados e a necessidade de harmonizações normativas”. Esse fator se refere à abertura para circulação de capitais, a pressão exercida pelas nações mais desenvolvidas para colocação de seus produtos no mercado mundial e, principalmente, à intervenção de empresas de Contabilidade anglo-saxônicas (Sá, 1997). Em 1976, foi implementado a Lei nº 6.404, a nova Lei das Sociedades Anônimas que buscava normatizar os princípios contábeis e disciplinar as companhias abertas, marcando uma nova fase da Contabilidade brasileira.

A partir da década de 1990, com a aceleração do movimento de abertura da economia brasileira, aumenta o volume de investidores estrangeiros atuando no mercado de capitais brasileiro. Algumas empresas brasileiras começam a acessar o mercado externo através da listagem de suas ações em bolsas de valores estrangeiras, principalmente a *New York Stock Exchange*, sob a forma de ADR’s – *American Depositary Receipts* –, com o objetivo de se capitalizar através do lançamento de valores mobiliários no exterior (Geron, 2008). Ao listar



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

suas ações nas bolsas americanas, as companhias abertas brasileiras foram obrigadas a seguir diversas regras impostas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), órgão regulador do mercado de capitais norte-americano, relacionadas a aspectos contábeis, de transparência e divulgação de informações, os chamados “princípios de governança corporativa”. A partir desse momento, as empresas brasileiras começaram a ter contato com acionistas mais exigentes e sofisticados, acostumados a investir em mercados com práticas de governança corporativa mais avançadas que as aplicadas no mercado brasileiro. Ao número crescente de investidores estrangeiros somava-se uma maior participação de investidores institucionais brasileiros de grande porte e mais conscientes de seus direitos (CVM, 2016).

Nas décadas de 80 e início de 90, o Brasil enfrentava sérios problemas com as altas taxas inflacionárias, prejudicando as informações das demonstrações contábeis. Com o passar do tempo, o mercado de capitais brasileiro passou a perder espaço para outros mercados devido à falta de proteção ao acionista minoritário e a incertezas em relação às aplicações financeiras. A falta de transparência na gestão e a ausência de instrumentos adequados de supervisão das companhias influenciavam a percepção de risco e, conseqüentemente, aumentavam o custo de capital das empresas (CVM, 2016). Algumas iniciativas institucionais e governamentais foram implementadas nos anos seguintes para promover o desenvolvimento do mercado de capitais no Brasil. A Lei das Sociedades Anônimas de 1976 foi atualizada e os poderes de regulação e fiscalização da CVM foram ampliados para promover melhorias nas práticas de governança corporativa.

Decorrente da crise no mercado de ações no final dos anos 90, no qual muitas companhias fechavam o capital e poucas abriam, é aprovada a criação do Novo Mercado e dos Níveis 1 e 2 de governança corporativa pela Bolsa de Valores de São Paulo – Bovespa. O Código Civil Brasileiro também ganha uma nova versão em 2002. A partir do ano de 2003, houve um reaquecimento da economia. Conforme destaca a CVM (2016) “Para se ter uma ideia da magnitude dessa retomada, basta observar o salto na quantidade de ofertas iniciais (IPOs) após 2003. Em todo o período de 1996 a 2003 foram feitas apenas quatro – menos de uma por ano –, ao passo que entre 2003 e 2011 foram realizadas mais de 100”.

2.4 Da implementação das normas internacionais de Contabilidade à atualidade

Após longos prolongamentos, em dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638 que alterou de forma significativa os tópicos de natureza contábil da lei 11.604/76, convergindo para as normas internacionais de Contabilidade, tornando obrigatória a adesão dos conceitos instituídos pelo *IFRS Foundation* e harmonizados aqui no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Geron (2008) destaca que uma das maiores mudanças da nova lei, talvez tenha sido “a nova Filosofia Contábil: a primazia da Essência Econômica sobre a Forma Jurídica, a primazia da Análise de Riscos e Benefícios sobre a Propriedade Jurídica e a adoção de normas orientadas em princípios e julgamento” (p. 26). As Normas Contábeis Internacionais adotam a filosofia de que as normas contábeis devem ser centradas em princípios e não regras.

Até os dias de hoje, o CPC segue divulgando pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações sobre procedimentos contábeis, visto que as normas brasileiras e internacionais estão em constante evolução.

3. Procedimentos metodológicos

O presente estudo é classificado, quanto a abordagem do problema, como qualitativo pois analisa a história da Contabilidade no Brasil, desde sua descoberta até os dias atuais (Richardson, 1999). Quanto aos seus objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois busca descrever a evolução das práticas contábeis no Brasil, remontando a sua origem e acompanhando sua evolução ao longo dos principais momentos históricos, econômicos e



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

políticos do país. Em relação aos procedimentos técnicos utilizados, esta pesquisa se classifica como pesquisa bibliográfica, uma vez que utiliza referenciais teóricos publicados em documentos para explicar um determinado problema.

A população desta pesquisa são as produções científicas relativa ao tema história da Contabilidade e mudanças nas práticas contábeis no Brasil, relativa ao período de 1500 a 2016. A amostra foi selecionada pelo critério de disponibilidade dentre as produções sobre o tema que puderam ser encontradas em livros de história da contabilidade, artigos e dissertações disponíveis em revistas e portais eletrônicos, conforme o Quadro 1.

Quadro 1 - Base bibliográfica utilizada

Título e Modalidade	Autor
Lei nº 6.404/76: uma análise dos principais avanços proporcionados à Contabilidade no Brasil (Artigo em periódico)	ARAÚJO, M. R.; PUREZA, L. B. O. H.; SILVA, C. A. T.
Novo mercado (Site institucional)	BM&FBOVESPA
Divulgação da agenda de regulação de 2009 da CVM em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e do cumprimento da agenda de 2008 (Site institucional)	Comissão de Valores Mobiliários
História do mercado de capitais (Site institucional)	Comissão de Valores Mobiliários
Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (Site institucional)	CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
Compreensibilidade dos relatórios contábeis e financeiros de companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA: uma análise das percepções dos usuários investidores (Dissertação)	COTRIM, C. H. P.
A globalização da economia e a necessidade de Harmonização contábil	FEITOSA, A.
Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos trinta anos: da Lei nº 6.404/76 à Lei nº 11.638/07	GERON, C. M. S.
Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução (Artigo em periódico)	IUDICIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, N. L.
A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil – Lei nº 1.083 – 22 de agosto de 1860 (Artigo em periódico)	IUDÍCIBUS, S.; RICARDINO, A. A.
Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC (Artigo em periódico)	Martins, E., & Martins, V. A., & Martins, E. A.
A contabilidade no Brasil no século XXI (Artigo apresentado em congresso)	Parcianello, A., & Mareth, T.
A evolução da responsabilidade do profissional da contabilidade (Artigo apresentado em congresso)	Pegorini, M. A., & Pacheco, M. T. M., & Campagnaro, A. M.
Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade (Artigo em periódico)	Peleias, I. R., & Bacci, J.
Simples nacional (Site institucional)	Receita Federal do Brasil
Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) (Site institucional)	Receita Federal do Brasil
História geral da contabilidade no Brasil (Livro)	Sá, A. L.
História geral e das doutrinas da contabilidade (Livro)	Sá, A. L.
Novas perspectivas na pesquisa contábil: A lei das Sociedades Anônimas e o processo de convergência para os padrões internacionais contados pela história oral e de vida (Artigo em periódico)	Sayed, S., & Kussaba, C.T., & Duarte, S.L.
História do pensamento contábil (Livro)	Schmidt, P.
A história da contabilidade no Brasil (Artigo em periódico)	Silva, M. S., & Assis, F. A.



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Notas explicativas: Utilidade das informações financeiras divulgadas no Brasil com a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) (Dissertação)

Souza, E. M. V.

Os dados para o estudo são: i) eventos históricos do período de 1500 até 2016; ii) evolução das práticas contábeis do mesmo período, coletados pela leitura das publicações elencadas no Quadro 1. Os dados foram analisados qualitativamente por meio de uma linha do tempo, com os principais eventos históricos, econômicos e políticos do país, nas categorias de análise: (1) Brasil Colônia, (2) Brasil Império e (3) Brasil República. Este último ainda foi subdividido em: Primeira República (ou República Velha), Era Vargas, República Populista, Ditadura Militar e Nova República.

4. Análise dos dados

4.1 Categoria Brasil colônia

O Quadro 2 apresenta, de forma cronológica, a relação dos principais eventos envolvendo contabilidade no período Brasil Colônia, que se inicia com a descoberta do Brasil.

Quadro 2 - Principais eventos envolvendo Contabilidade no Brasil Colônia (1500 a 1821)

Controle dos bens patrimoniais das expedições marítimas enviadas pelo Rei (Pero Vaz de Caminha).
Controles patrimoniais para controlar exploração do pau-brasil.
Regimento de 1548: escrituração analítica através de lançamentos contábeis com a intenção de cobrança de impostos (dízimo).
Primeiro contador: Brás Cubas, o Rei D. João III o nomeia para o cargo de Provedor da Fazenda Real e Contador das Rendas e Direitos da Capitania (1551).
Criado o Conselho da Fazenda para a administração financeira das colônias (1561).
Maior vigor nos registros das expedições marítimas que realizavam o transporte dos escravos: havia um imposto sobre a transação de escravos e um abatimento sobre a rejeição daqueles que possuíam defeitos físicos.
Mais informações contábeis se fizeram necessárias para auxiliar a administração dos engenhos de açúcar.
Aprimoramento profissional decorrente de influências de povos europeus, principalmente holandeses, que aqui se encontravam atrás de riquezas naturais.
Imposição do Quinto: o ciclo do ouro fez com que a Coroa portuguesa impusesse controles rígidos para cobrança dos impostos sob a extração do minério.
A origem da formação profissional do contador no Brasil ocorreu em 1754 por proposta do governador do Estado de Grão Pará e Maranhão, Francisco Xavier de Mendonça Furtado, irmão do futuro marquês de Pombal.
Em 1754, foi proposta a criação de uma "Aula de Comércio" (na época, o termo "aula" referia-se a um ensino superior ou faculdade), sob a supervisão da Junta de Comércio de Lisboa, sendo a proposta aprovada pelo decreto de 12 de dezembro de 1756.
Aulas de Comércio: preocupação em formar pessoal em Contabilidade, dando qualidade à escrituração contábil dos livros do Reino, seguindo o "método italiano".
Chegada da família real ao Brasil: junto a família real, vários intelectuais franceses vieram para o Brasil. Muitos deles eram estudiosos da área contábil, o que contribuiu para a evolução dos conhecimentos no Brasil.
Em 1808 foi criado o Banco do Brasil, influências patrimoniais e financeiras modificaram o ambiente econômico.

Fonte: Elaborado a partir de dados da pesquisa (2017).

Os primeiros anos do Brasil como Colônia de Portugal, foram caracterizados, do ponto de vista contábil, pelo uso de instrumentos de controles patrimoniais. Estes visavam administrar as expedições marítimas entre Portugal e Brasil e manter controle sobre a exploração do pau-



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Brasil. Não tardou para que em 1548, fosse instaurado um regime que impusesse livros de escrituração analítica, com a intenção de cobrar impostos (dízimo), conforme descreve Sá (2008): “A abrangência exigida pelo Regimento de 1548 faz supor um sistema de registros deveras complexo, pois deveria sustentar as informações para a cobrança de dízimo sobre uma apreciável variedade de artigos tributados” (p. 25).

A utilização de trabalho escravo impulsionou as atividades dos engenhos de açúcar, que por sua vez, passaram a demandar mais informações contábeis para auxiliar no processo administrativo. O ciclo seguinte, do ouro, além da imposição tributária do quinto sobre a extração mineral, consolidou novos controles contábeis que passaram a ser exigidos para fins de controle do Rei. Em 1759, devido ao progresso cultural que Portugal vinha apresentando, movido pelas riquezas geradas pelo ciclo do ouro, foram instaladas as Aulas de Comércio. Estas, conforme Sá (2008, p. 36) eram “tão importantes e solenes eram os exames aludidos que, vez por outra, até o próprio Rei os assistia, assim como elementos da corte”. A preocupação em formar pessoal auxiliar e competente em Contabilidade era tanta que frequência de aulas e aprovação em exames públicos eram controlados à risca.

A presença de europeus, principalmente os holandeses, aprimorou a qualidade das técnicas contábeis da época. Já a reforma no sistema financeiro português, decorrente da consolidação do sistema de partidas dobradas, refletiu-se também no Brasil, devido a sua condição de colônia, através da Carta Lei, que obrigava a manutenção dos livros Diário, Razão e Auxiliar.

4.2 Categoria Brasil império

O Quadro 3 apresenta, de forma cronológica, a relação dos principais eventos envolvendo contabilidade durante o Brasil Império.

Quadro 3 - Principais eventos envolvendo Contabilidade no Brasil Império (1822 a 1889)

Lei de 4 de outubro de 1831: tentativa de organizar o tesouro, obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicar o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.
Estevão Rafael de Carvalho, divulgava o método das partidas dobradas e já propunha a ascensão da contabilidade à condição de ciência em sua obra “A metafísica da contabilidade comercial” (1833).
Código Comercial de 1850: obrigou a escrituração contábil e a elaboração da demonstração do Balanço Geral para empresas comerciais. Com a nova disposição estabelecida, tornou-se compulsório para as empresas “seguir uma ordem uniforme de Contabilidade”.
A criação, em 1856, do Instituto Comercial do Rio de Janeiro em substituição à Aula de Comércio;
Decreto 2.433 de 1859: trata dos problemas de herança e o registro contábil.
Lei 1.083 de 1860: considerada a primeira lei das sociedades por ações. Definiu pela primeira vez na história do Brasil a obrigatoriedade da publicação de balanços. Com oito artigos e uma grande preocupação com o sistema financeiro, a norma obrigava que a entidade tivesse autorização do governo para seu funcionamento.
Decreto 2.679 de 1860: o Brasil teve uma norma mais detalhada sobre contabilidade. Esta norma obrigava os bancos a publicar balanços mensais, com relatório de administração e comissão de exame de contas. Para as sociedades anônimas, a periodicidade era semestral.
Em 1863, conforme transcrito por Schmidt (2000), o Instituto Comercial do Rio de Janeiro começa a ministrar a disciplina de Escrituração Mercantil, visando qualificar profissionais a exercer a escrituração contábil.
A fundação da Associação de Guarda-Livros, em 1869;
Ocorre a primeira regulamentação contábil realizada no Brasil, através do reconhecimento oficial da Associação dos Guarda-Livros da Corte, através do Decreto Imperial 4.475 de 1870.

Fonte: Elaborado a partir de dados da pesquisa (2017).

Com a chegada da família Real ao Brasil, vieram vários intelectuais franceses expulsos de sua pátria pelo governo de Bonaparte. Muitos deles eram estudiosos da área contábil, o que contribuiu para a evolução dos conhecimentos no Brasil, visto que a França nessa época detinha



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS 7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE **TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES**



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

o domínio literário com o declínio italiano (Sá, 2008). O governo Imperial se preocupava com o controle na arrecadação e para isso buscava suporte na Contabilidade.

Com a aprovação do Código Comercial de 1850, passou-se a exigir a escrituração contábil e a elaboração da demonstração do Balanço Geral para empresas comerciais. Com a nova disposição estabelecida, tornou-se compulsório para as empresas "seguir uma ordem uniforme de Contabilidade", e isso criou um serviço que exigia conhecimento específico de escrituração contábil. Foi um importante instrumento que contribuiu para a Contabilidade brasileira e uma das primeiras manifestações de legislação relacionada a esse assunto no país (Schmidt, 2000). O Código abordava poucas matérias contábeis, porém de maneira muito direta, como citado por Iudícibus e Ricardino (2002). Em 1860, é promulgada a Lei 1.083, considerada a primeira lei das sociedades por ações, que, dentre diversos temas pertinentes à Contabilidade, definiu pela primeira vez na história do Brasil a obrigatoriedade da publicação de balanços.

4.3 BRASIL REPÚBLICA

A seguir são apresentados os dados do Brasil República. Devido à grande quantidade de eventos e informações deste período, o mesmo está dividido em 5 subseções: Primeira República (ou República Velha) de 1889 a 1930 (Quadro 4), Era Vargas, República Populista, Ditadura Militar e Nova República.

Quadro 4 - Principais eventos envolvendo contabilidade na Primeira República (1889 a 1930)

Decreto 434 de 1891: com 231 artigos, esta norma trata das sociedades anônimas, incluindo sua constituição, administração, dissolução, assembleia geral, entre outros assuntos. Entretanto, a parte contábil desta norma é praticamente inexistente, o que justifica o fato de ser raramente lembrada na história contábil.

Adota-se a cobrança de imposto sobre os dividendos recebidos (1892).
--

Criação da escola de comércio Álvares Penteado (1902).
--

Tributam-se os lucros das profissões liberais (1921).

Em 1922, estava aprovado o trabalho importante que marcou época na Contabilidade Governamental do Brasil, denominado "Instruções para o serviço de escrituração por partidas dobradas nas Contadorias Seccionais e na Contadoria Central da República".

A Lei 4.625, de 1922, avança ao usar as informações contábeis para fins fiscais. A lei continha detalhamento sobre a cobrança do imposto sobre a renda; para isto, era necessário detalhar a apuração do lucro líquido das entidades.

Em 1924 ocorreu o primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, na cidade do Rio de Janeiro.
--

No ano de 1926 surge a primeira lei sobre imposto de renda brasileiro.
--

Fonte: Elaborado a partir de dados da pesquisa (2017).

Entre os anos de 1889 e 1930, o país viveu um período sem grandes destaques em relação à evolução contábil, resultado do reflexo da forte crise econômica. Em 1902, é fundada a escola que viria a se chamar Escola de Comércio Álvares Penteado. Em 1924, ocorreu o primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, na cidade do Rio de Janeiro. O Quadro 5 evidencia os dados da Era Vargas (1930 a 1945).

Quadro 5 - Principais eventos envolvendo contabilidade na Era Vargas (1930 a 1945)

Com a criação do Ministério da Educação e Saúde Pública, surge, em 1931, o curso de contabilidade, que tinha três anos de duração e formava o "perito contador", com a conclusão de dois anos do referido curso, o concludente recebia o título de guarda-livros.



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Decreto-Lei 2.627, de 1940, que estabeleceu procedimentos para a Contabilidade nacional, tais como regras para avaliação de ativos e para a apuração e distribuição de lucros; Criou as reservas e os padrões para publicação do balanço e da demonstração de lucros e perdas; Criou a divisão do ativo: imobilizado, disponível, realizável em curto prazo e a longo prazo, resultado pendente e conta de compensação; e passivo: exigível e não exigível, sendo este dividido em capital, reservas legais e estatutárias, resultado pendente e contas de compensação; A norma também detalhou o que deveria constar na conta de lucros e perdas; Proibiu a denominação de "diversas contas" ou semelhantes que correspondesse a 10% do capital social.

O Decreto-Lei no 2.416 de 17 de julho de 1940, estabeleceu as normas sobre a Contabilidade para os Estados e Municípios, definiu o modelo padrão de balanço orçamentário, e as normas financeiras aplicáveis à gestão dos recursos públicos.

Decreto-Lei 4.178 de 1942, que instituiu o conceito de lucro real e os documentos e as demonstrações contábeis que deveriam fundamentar a declaração de imposto de renda.

O curso de contabilidade adquire o status de nível superior de 1945, através do Decreto-Lei 7.988, que tinha duração de quatro anos.

Fonte: Elaborado a partir de dados da pesquisa (2017).

Com a criação do Ministério da Educação e Saúde Pública, surge, em 1931, o curso de Contabilidade, que possuía três anos de duração e formava o “perito contador”. Se fossem concluídos apenas dois anos do referido curso, o concludente recebia o título de guarda-livros. Mais adiante, em 1945, o curso de contabilidade adquiriu o status de nível superior, com quatro anos de duração (através do Decreto-Lei 7.988). Em 1940, o governo Vargas promulga o Decreto-Lei 2.627, que estabeleceu procedimentos para a Contabilidade nacional, tais como regras para avaliação de ativos e para a apuração e distribuição de lucros (Schmidt, 2000). Determinou, também, a criação de reservas e os padrões para publicação do balanço e da demonstração de lucros e perdas. Além disto, apresentava a divisão do ativo: imobilizado, disponível, realizável em curto prazo e a longo prazo, resultado pendente e conta de compensação; e passivo: exigível e não exigível, sendo este dividido em capital, reservas legais e estatutárias, resultado pendente e contas de compensação; (Araujo, Pureza, Silva, 2015). A norma também detalhava o que deveria constar na conta de lucros e perdas. Um aspecto interessante do Decreto-Lei diz respeito à materialidade: a norma proibia a denominação de "diversas contas" ou semelhantes que correspondesse a 10% do capital social.

Este decreto é tido por alguns autores como a primeira lei das sociedades por ações, confrontando com o entendimento de outros, que acreditam ser a Lei 1.083 de 1860 (citado anteriormente). O Decreto 2.627 atendia às necessidades do mercado de sua época, composto basicamente por empresas familiares e fechadas, e foi influenciado pelo sistema jurídico Europeu. Esta legislação foi um instrumento basilar para as atividades dos contabilistas e influenciou por vários anos o ensino e a prática contábil no Brasil (Schmidt, 2000). Neste mesmo ano (1940) também havia sido promulgado o Decreto-Lei no 2.416 de 17 de julho, que estabelecia as normas de Contabilidade para os Estados e Municípios, definindo o modelo padrão de balanço orçamentário, e as normas financeiras aplicáveis à gestão dos recursos públicos. Ainda nesta mesma década, foi promulgado o Decreto-Lei 4.178, que instituiu o conceito de lucro real e os documentos e as demonstrações contábeis que deveriam fundamentar a declaração de imposto de renda (SCHMIDT, 2000). O Quadro 6 evidencia os dados da República populista (1945 a 1964).

Quadro 6 - Principais eventos envolvendo contabilidade na República populista (1945 a 1964)

Decreto-Lei 9.295 de 1946: criação do Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais.

Fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (FEA-USP) - 1946.

Decreto-lei 24.239 (1947): reavaliação de ativos fixos, com uma contrapartida em uma conta de reserva especial no Patrimônio Líquido, mediante a utilização de um conjunto de coeficientes fornecidos pelo governo.



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Aprovado, em 1950, o “Código de Ética Profissional do contabilista”, durante o V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Belo Horizonte (MG).

Introdução da Correção Monetária dos ativos fixos por meio da lei nº 3.470 (1958), que facultou às empresas a utilização de índices de correção monetária fixados bianualmente pelo Conselho Econômico Nacional.

Fonte: Elaborado a partir de dados da pesquisa (2017).

Em 1946 foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (FEA-USP), que contribuiu de forma grandiosa para o desenvolvimento contábil nacional. Neste mesmo ano, também foram criados o Conselho Federal de Contabilidade os Conselhos Regionais de Contabilidade.

Em 1958, através da Lei 3.470, foi introduzida a expressão correção monetária. Esta lei tornou facultativo para as entidades a utilização de índices de correção monetária fixados bianualmente pelo Conselho Econômico Nacional (Schmidt, 2000). O Quadro 7 apresenta os eventos da Ditadura Militar (1964 a 1985).

Quadro 7 - Principais eventos envolvendo contabilidade na Ditadura Militar (1964 a 1985)

Lei nº 4.537 de 1964, que obrigou a correção monetária do ativo imobilizado e do capital das pessoas jurídicas, através da criação das ORTN (Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional).

Lei nº 4.595 de 1964, denominada lei da reforma bancária, que reformulou todo o sistema nacional de intermediação financeira e criou o Conselho Monetário Nacional e o Banco Central.

Lei nº 4.728 de 1965, primeira Lei de Mercado de Capitais, que disciplinou esse mercado e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento. E também criou a figura do auditor independente.

Novo método de ensino da Contabilidade, baseado no livro americano Introductory Accounting, de Finney & Miller. A partir dessa mudança de orientação didática, a influência dos autores italianos e das escolas de pensamento italianas foi sendo substituída pelos autores norte-americanos.

1967: Criação do Fundo 157: o contribuinte do imposto de renda poderia adquirir quotas de fundos de ações de companhias abertas como parte do imposto de renda devido.

Em 1968, o governo federal autorizou a reavaliação de terrenos e construções através do Decreto-Lei nº 401, devendo o crédito ser transferido para o capital da empresa.

Em 1969, através do Decreto-Lei nº 433, a correção monetária do capital de giro é limitada a um teto de 20% do imposto que seria devido sem a correção.

Em 4 de setembro de 1970, o CFC publicou a Resolução CFC no 290, instituindo oficialmente o Código de Ética Profissional do Contabilista.

Em 1972 o Banco Central do Brasil, através das circulares nº 178 e 179, determinou que os auditores independentes deveriam obrigatoriamente possuir registro como contadores e oficializou os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

Lei nº 6.404 de 1976, nova Lei das Sociedades Anônimas que visava modernizar as regras que regiam as sociedades anônimas, até então reguladas pelo Decreto-Lei de 1940. Estreou uma nova fase da Contabilidade brasileira, pois institucionalizou as normas contábeis, provocando inovações na forma de elaborar demonstrações e no seu conteúdo e nos princípios contábeis.

Lei nº 6.385/76, segunda Lei do Mercado de Capitais que, entre outras inovações, criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e introduziu no mercado uma instituição governamental destinada exclusivamente a regulamentar e desenvolver o mercado de capitais, fiscalizar as Bolsas de Valores e as companhias abertas.

Decreto 1.598/77 que adequou o Imposto de Renda a nova Lei das Sociedades por Ações, a lei passa a atingir a todas as empresas, levando o Brasil a um cenário mais globalizado, sendo menos teórico e mais prático, onde a Contabilidade fosse capaz de fornecer informações para a tomada de decisões nas sociedades. Também foi instituído o livro de apuração do Lucro Real.

Publicação, em 1979, dos Princípios de contabilidade geralmente aceitos, pelo IBRACON, onde demonstra a estrutura conceitual básica da contabilidade.

Em 1981 foram criadas as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC nº 529-81.

Fonte: Elaborado a partir de dados da pesquisa (2017).



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

O novo governo criou um programa de grandes reformas na economia nacional, dentre as quais figurava a reestruturação do mercado financeiro, quando diversas novas leis foram editadas. Com a finalidade específica de regulamentar e fiscalizar o mercado de valores mobiliários (Bolsa de Valores), os intermediários financeiros e as companhias de capital aberto, foi criada uma diretoria no Banco Central - Diretoria de Mercado de Capitais (funções hoje exercidas pela CVM). Em 1967, a título de incentivos para a aplicação no mercado acionário, foram criados os Fundos 157 pelo Decreto Lei nº 157. Estes fundos eram uma opção dada aos contribuintes de utilizar parte do imposto devido, quando da Declaração do Imposto de Renda, em aquisição de quotas de fundos de ações de companhias abertas administrados por instituições financeiras de livre escolha do aplicador (CVM, 2016).

Devido ao aumento da industrialização e a abertura ao capital externo para investimento, a influência da Escola Norte-Americana se espalhou, fazendo com que a Contabilidade abandonasse a influência da Escola Italiana e passasse a adotar a Escola Norte-Americana. Esta mudança se deu pela introdução de um novo método de ensino da Contabilidade, pelo professor José Costa Boucinhas. Ele adotou o método didático norte-americano, baseado no livro *Introductory Accounting* de Finney e Miller (Schmidt, 2000). A influência norte-americana propriamente dita tem início no Brasil, com a Lei 6.404/76, também conhecida como lei das S/A, que adotava uma filosofia visivelmente americana. A lei citada teve um caráter mais voltado ao investidor visto que este buscava cada vez mais um ambiente sólido e seguro para dispensar seus investimentos (Sayed, Kussaba, & Duarte, 2014).

Em 1976, foi implementado a Lei nº 6.404, a nova Lei das Sociedades Anônimas que visou modernizar as regras que regiam as sociedades anônimas. Esta lei marcou uma nova fase da Contabilidade brasileira, provocando inovações na forma de elaborar demonstrações e no seu conteúdo e nos princípios contábeis. Com a implantação da lei 6.404/76, buscava-se normatizar os princípios contábeis e disciplinar as companhias abertas. Neste mesmo ano também foi implementado a Lei nº 6.385/76, segunda Lei do Mercado de Capitais que, entre outras inovações, criou a (CVM) e introduziu no mercado uma instituição governamental destinada exclusivamente a regulamentar e desenvolver o mercado de capitais, fiscalizar as Bolsa de Valores e as companhias abertas. Mais tarde pelo Decreto 1.598/77 que adequou o Imposto de Renda a nova Lei das Sociedades por Ações, a lei passa a atingir a todas as empresas, levando o Brasil a um cenário mais globalizado, sendo menos teórico e mais prático, onde a Contabilidade fosse capaz de fornecer informações para a tomada de decisões nas sociedades.

Em 1981 foram criadas as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC nº 529-81, e a CVM, através da Instrução nº 59 de 1986, tornou obrigatória para as companhias abertas a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, foram publicados pelo IBRACON em 1979, demonstrando a estrutura conceitual básica da contabilidade. Em 1981 foram criadas as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução CFC nº 529-81. O Quadro 8 destaca os eventos na Nova República (1985 até 2016).

Quadro 8 - Principais eventos envolvendo contabilidade na Nova República (1985 até 2016)

A CVM, através da Instrução nº 59 de 1986, tornou obrigatória para as companhias abertas a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).
Adoção obrigatória de critérios básicos de conversão, pela Instrução CVM nº 64 de 1987.
Foi instituída, em 1992, a Instrução CVM nº 191, que consolidou os critérios de elaboração das demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante. Esta Instrução instituiu Unidade Monetária Contábil (UMC), e estabeleceu a UFIR (Unidade Fiscal de Referência Diária) como seu índice de variação.



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Em 1996, a CVM, através de sua Instrução nº 248, tornou facultativa as demonstrações elaboradas de acordo com a correção integral.

Em 1997, foi criada a Lei nº 9.457 que atualizou a Lei das Sociedades Anônimas de 1976. Conforme Geron (2008), as modificações trazidas por esta lei visavam flexibilizar itens como o direito de recesso e a oferta pública decorrente da aquisição de controle, suprimindo-se direitos dos acionistas minoritários, com o objetivo de facilitar os processos de privatização e reestruturações de um modo geral.

Em 05/07/99, foi entregue a CVM, o Anteprojeto de Reformulação das Lei das Sociedades por Ações.

Com o objetivo de assegurar melhorias das práticas de governança corporativa das empresas brasileiras e proteger os minoritários, foi aprovada em 2001 a Lei nº 10.303/01, que ampliou os poderes de regulação e fiscalização da CVM, o que aumentou sua capacidade de exigir transparência de informações das companhias. Também foram criados o Novo Mercado e os Níveis 1 e 2 de governança corporativa pela Bolsa de Valores de São Paulo – Bovespa.

O Novo Código Civil Brasileiro, com a redação dada pela Lei nº 10.406/02, faz referências as novas normas de escrituração aplicáveis a todas as empresas e a responsabilidade solidária dos profissionais da área contábil diante dos preponentes (administradores).

Em 2005, a CVM através da Deliberação nº 448 trouxe novidades em relação ao formato do Balanço Patrimonial: os ativos e passivos passaram a ser segregados em circulantes e não circulantes, e a introdução do grupo de Intangíveis em Ativos não circulantes.

A Deliberação nº 489/05 aprovou o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, que estabelece critérios de reconhecimento e mensuração de provisões e contingências convergentes com as normais internacionais.

Em 2005, o CFC criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), idealizado a partir de objetivos de algumas das melhores áreas acadêmicas, governamentais e da iniciativa privada.

Criação do Simples Nacional, um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº. 123/06, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01 de junho de 2007.

Criação do projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) pelo Decreto nº. 6.022/07, fazendo parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. Possuindo como composição três grandes subprojetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional.

Em dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638 que alterou de forma significativa os tópicos de natureza contábil da lei 11.604/76, convergindo para as normas internacionais de Contabilidade, tornando obrigatória a adesão dos conceitos instituídos pelo IFRS Foundation e harmonizados aqui no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

O CFC editou a Resolução nº 1.121 (2008), que aprovou a NBC T 1 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, com a nova redação dada pela Resolução CFC 1.374/11 - NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

Lei 11.941/09 (convertida da MP 449/08) trouxe melhorias relativas à regulação contábil trazida pela Lei 11.638/07, aperfeiçoando a redação de alguns artigos com o objetivo de tornar mais claro o entendimento dos dispositivos introduzidos pela referida Lei e aproximar a qualidade da informação contábil brasileira aos padrões internacionais.

Editada a Resolução nº 1.255 do CFC (2009), que aprovou a NBC T 19.41, que estabelece regras para a contabilidade das pequenas e médias empresas.

Editada a Lei nº 12.249 (2010), que em seus artigos 76 e 77, estabelece que o CFC tem poderes para cadastrar e fiscalizar os profissionais; regular sobre princípios contábeis e normas de contabilidade; estabelecer e cobrar anuidade da categoria entre outros.

Mediante portaria nº 38 (2010), o CFC instituiu a comissão com a finalidade de criar a Jurisdição do XBRL (linguagem computacional, utilizada em uma plataforma internacional de informações contábeis) no Brasil, credenciando o CFC como entidade junto ao XBRL;



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES

Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017



O CFC, através da Resolução nº 1.445 (2013), dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e Organizações Contábeis, para cumprimento das obrigações previstas na Lei nº 9.613/1998, Lei de Crimes Financeiros e cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências.

O CFC edita a Resolução 1.457 (2013) estabelecendo a obrigatoriedade do fornecimento de Carta de Responsabilidade de Administração.

O CFC edita, em 2014, a NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade, estabelecendo que: uma marca característica da profissão contábil é a aceitação da responsabilidade de agir no interesse público.

O CFC edita, em 2014, a NBC PG 12 – Educação Profissional Continuada, estabelecendo regras principalmente para profissionais que atuam em Sociedades Anônimas e com Auditoria Independente.

Fonte: Elaborado a partir de dados da pesquisa (2017).

A CVM inaugura a nova época com uma forte atuação, impondo uma série de medidas: através da Instrução nº 59 de 1986, tornou obrigatória para as companhias abertas a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); também tornou obrigatória a adoção de critérios básicos de conversão através da Instrução CVM nº 64 de 1987; instituiu, em 1992, a Instrução CVM nº 191, que consolidou os critérios de elaboração das demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante. Esta Instrução instituiu Unidade Monetária Contábil (UMC), e estabeleceu a UFIR (Unidade Fiscal de Referência Diária) como seu índice de variação (Schmidt, 2000). Em 1996, a CVM, através de sua Instrução nº 248, tornou facultativa as demonstrações elaboradas de acordo com a correção integral (Schmidt, 2000).

Em 1997, foi criada a Lei nº 9.457 que atualizou a Lei das Sociedades Anônimas de 1976. Conforme Geron (2008), as modificações trazidas por esta lei visavam flexibilizar itens como o direito de recesso e a oferta pública decorrente da aquisição de controle, suprimindo-se direitos dos acionistas minoritários, com o objetivo de facilitar os processos de privatização e reestruturações de um modo geral. O surgimento de uma nova realidade econômica no Brasil decorrente do processo de globalização das economias e a abertura de mercados, fez com que, em 05/07/99, fosse entregue a CVM, o Anteprojeto de Reformulação das Lei das Sociedades por Ações. Este Anteprojeto foi originalmente elaborado por representantes de entidades do mercado e de órgãos profissionais e de ensino, e foi submetido à audiência pública. Mais tarde, em 2007 foi promulgado a Lei nº 11.638, que será vista adiante (Geron, 2008).

Com o objetivo de assegurar melhorias das práticas de governança corporativa das empresas brasileiras e proteger os minoritários, foi aprovada em 2001 a Lei nº 10.303, que ampliou os poderes de regulação e fiscalização da CVM, o que aumentou sua capacidade de exigir transparência de informações das companhias. Também foram criados o Novo Mercado e os Níveis 1 e 2 de governança corporativa pela Bolsa de Valores de São Paulo – Bovespa. O Novo Mercado é um segmento especial de listagem de ações de companhias que se comprometam voluntariamente a adotar as boas práticas de governança corporativa. Numa necessária adaptação à realidade do mercado de ações brasileiro, são criados dois estágios intermediários: Níveis I e II, que, juntos com o Novo Mercado, estabelecem compromissos crescentes de adoção de melhores práticas de governança corporativa (BM&FBOVESPA, 2016). No ano seguinte, é aprovado o Novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02), que possui alguns artigos que tratam de matéria contábil, porém, conforme destaca Geron (2008, p. 13), “tal legislação possui tantos problemas técnicos quando versa sobre esse assunto que, na prática, foi completamente ignorado pela classe contábil”.

Em 2005, a CVM através da Deliberação nº 448 trouxe novidades em relação ao formato do Balanço Patrimonial: os ativos e passivos passaram a ser segregados em circulantes e não circulantes, e a introdução do grupo de Intangíveis em Ativos não circulantes. A Deliberação nº 489/05 aprovou o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 sobre Provisões, Passivos,



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Contingências Passivas e Contingências Ativas, que estabelece critérios de reconhecimento e mensuração de provisões e contingências convergentes com as normas internacionais.

Também em 2005, o CFC por meio da Resolução 1.055, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que objetiva:

[...] "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais" (CFC, 2016).

Em 2006 foi criado o Simples Nacional, um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº. 123/06, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01 de junho de 2007. Além da simplificação dos impostos (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social), o recolhimento é realizado em um único Documento de Arrecadação e somente há uma única declaração de simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, entre outras simplificações (Receita Federal do Brasil [RFB], 2016).

Em 22 de janeiro de 2007, dentre as medidas anunciadas pelo governo para o Programa de Aceleração do Crescimento 2007-2010 (PAC) - programa de desenvolvimento que tem por objetivo promover a aceleração do crescimento econômico no país, o aumento de emprego e a melhoria das condições de vida da população brasileira - consta, no tópico referente ao Aperfeiçoamento do Sistema Tributário, a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) no prazo de dois anos (RFB, 2016). O SPED, de modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital. Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional (RFB, 2016).

Com a implantação do SPED, os contribuintes não enviam mais as informações para cada um dos órgãos fiscalizadores em papel e, sim, por meio de um sistema digital *on-line*. Os arquivos irão para uma base de dados única, e serão compartilhados pelo fisco e demais órgãos autorizados, terminando assim com a grande movimentação de livros físicos (fiscais e contábeis) que eram processados e movimentados até então.

Após longos prolongamentos, em dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638 que alterou de forma significativa os tópicos de natureza contábil da lei 6.404/76, convergindo para as normas internacionais de Contabilidade, tornando obrigatória a adesão dos conceitos instituídos pelo *IFRS Foundation* e harmonizados aqui no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O processo de convergência para o IFRS no Brasil ocorreu em duas fases, tendo início em 2008 após a aprovação da lei 11.638, em 28/12/2007. A CVM afirmou em comunicado de agenda de regulação que adotou essa estratégia devida a complexidade das matérias contábeis que deveriam ser aplicadas com a adoção das novas normas contábeis. O processo de adoção do IFRS foi constituído das seguintes fases: i) Adoção inicial da lei 11.638/07 e Medida Provisória 449/08 (convertida na lei 11.941/09): com um conjunto de normas sobre alguns temas, aplicáveis a partir do exercício de 2008; ii) Convergência Integral para o IFRS: aplicável a partir de 2010, com a introdução de normas sobre novos temas e revisões de algumas das normas emitidas na primeira fase de transição.

Dentre as diversas novidades que a Lei 11.638/2007 trouxe, pode-se destacar alguns dos principais pontos: i) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) passou a ser obrigatória, em substituição a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). Para as companhias fechadas com Patrimônio Líquido (PL) inferior a R\$ 2.000.000,00 a divulgação da DFC é opcional; ii) Obrigatoriedade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado



(DVA) para as companhias abertas; iii) O grupo do PL, Reservas de Reavaliação e respectivas contas foram eliminados. E foi criado o grupo (conta) Ajuste de Avaliação Patrimonial, o qual irá registrar as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de ajustes a valor justo e ajustes ao valor de mercado, por exemplo; iv) A conta de Lucros Acumulados passa obrigatoriamente a ter saldo zero no final do período. Para isso, todo o resultado deve ser destinado a reservas e distribuição de dividendos; v) Foi introduzido o conceito de valor justo (*fair value*) para avaliação de alguns itens do ativo, além de tornar o ajuste a valor presente obrigatório em alguns casos. Também conceituou “valor de mercado” e introduziu o conceito de “impairment”; vi) Para apuração do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), deixou de existir o conceito de relevância e passou a valer o conceito de influência significativa (ou participação de pelo menos 20% do capital votante); vii) O *leasing* financeiro (arrendamento mercantil financeiro) passa a ser reconhecido no ativo imobilizado e depreciado; viii) Doações e subvenções governamentais para investimento serão registradas como resultado do exercício, de imediato ou em bases diferidas, e, então, destinadas para Reserva de Incentivos Fiscais.

A Lei 11.941/09 trouxe melhorias relativas à regulação contábil trazida pela Lei 11.638/07, aperfeiçoando a redação de alguns artigos com o objetivo de tornar mais claro o entendimento dos dispositivos introduzidos pela Lei 11.638 e aproximar a qualidade da informação contábil brasileira aos padrões internacionais. Em 2009 foi editada a Resolução nº 1.255 do CFC (2009), que aprovou a NBC T 19.41, que estabelece regras para a contabilidade das pequenas e médias empresas. Em 2010, mediante portaria nº 38, o CFC instituiu a comissão com a finalidade de criar a Jurisdição do XBRL (linguagem computacional, utilizada em uma plataforma internacional de informações contábeis) no Brasil.

Até os dias de hoje, o CPC segue divulgando pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações sobre procedimentos contábeis, visto que as normas brasileiras e internacionais estão em constante evolução.

5. Considerações finais

Este trabalho analisou a relação entre os principais eventos históricos brasileiros e as mudanças nas práticas contábeis no período da descoberta do Brasil à atualidade. Para isso, foi realizado uma descrição cronológica dos principais acontecimentos históricos, políticos e econômicos, divididos por épocas, sempre relacionando com a evolução nas práticas contábeis. Esta revisão bibliográfica demonstrou que a evolução da Contabilidade sempre esteve intimamente relacionada ao desenvolvimento da sociedade brasileira. No Brasil Colônia, é perceptível que a evolução contábil esteve ligada aos interesses de Portugal, através da utilização de controles para gestão patrimonial e cobranças de tributos em expedições marítimas, tráfico de escravos, exploração do ouro e do açúcar. Os controles sobre estas atividades foram o despertar para uma ânsia de aprimoramentos que lentamente começaram a ser desenvolvidos através das Aulas de Comércio e se estenderam ao Brasil Império, inclusive propondo a ascensão da contabilidade como ciência.

Durante o Brasil Império, constata-se importantes leis que marcaram de forma expressiva a evolução da contabilidade, dentre as quais pode-se destacar a Lei de 4 de outubro de 1831, o Código Comercial de 1850 e a Lei 1.083, considerada a primeira lei das sociedades por ações. Durante o Brasil República, na primeira fase (Primeira República) percebe-se um pequeno número de leis isoladas que começam a tratar de assuntos contábeis, especialmente referente a tributos, e entre elas a primeira lei sobre imposto de renda. Na área científica, a mesma começa a ganhar força através da criação daquela que viria a se chamar Escola de Comércio Álvares Penteado, e do primeiro congresso de contabilidade brasileiro. Esta tendência se concretiza na fase seguinte, na Era Vargas, com o surgimento do curso de Contabilidade (1931) e com a confirmação do mesmo como curso superior em 1945. Nesta



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

mesma Era, importantes Decretos-Leis estabeleceram procedimentos contábeis, inclusive versando sobre padrões para publicações.

Na fase seguinte, a República populista, embora mais curta que as demais, seguiu com relevantes feitos na área acadêmica/científica com a criação do Conselho Federal de Contabilidade e com a Fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (FEA-USP). Esta fase também introduziu os procedimentos de correção monetária, que foram intensificados na fase seguinte da Ditadura Militar. A Ditadura Militar foi marcada por diversas leis que mudaram o cenário contábil do país. Além dos procedimentos que visavam corrigir os efeitos da inflação no patrimônio, foram instituídas a lei da reforma bancária e foram criados o Banco Central, o Conselho Monetário Nacional, a CVM e a figura do auditor independente. Através da memorável nova Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), estreou-se uma nova fase da Contabilidade brasileira, institucionalizando as normas contábeis, provocando inovações na forma de elaborar demonstrações, no conteúdo e nos princípios contábeis. Foi também neste momento que se introduziu um novo método de ensino da Contabilidade, substituindo a influência das escolas de pensamento italianas pela americana.

Dando sequência a este próspero período de evoluções registradas na Ditadura Militar, a Nova República inicia sua fase com forte intervenção da “recém” criada CVM, que além de consolidar os critérios referente a correção monetária, também se preocupou com as demonstrações contábeis. Em 2001, foi ampliado os poderes de regulação e fiscalização da CVM, com o objetivo de assegurar melhorias das práticas de governança corporativa das empresas. Neste mesmo momento evolui-se no quesito governança corporativa com a criação do Novo Mercado e os Níveis 1 e 2 de governança corporativa pela Bolsa de Valores de São Paulo – Bovespa.

Em 2005, iniciou-se um memorável marco na Contabilidade brasileira: o processo de convergência internacional das normas contábeis, através da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que culminou com a promulgação da Lei nº 11.638 de 2007, tornando obrigatória a adesão aos conceitos instituídos pelo IFRS Foundation. A partir deste novo marco, o CFC tornou-se muito mais presente na evolução contábil, estabelecendo regras, interpretando e orientando as práticas contábeis. Nesta mesma década, evoluiu-se no sistema tributário para pequenas e médias empresas (Simples) e digitalizou-se a escrituração contábil fornecida aos órgãos públicos (SPED).

Sendo assim, acredita-se que o objetivo deste estudo foi atingindo uma vez que foi reconstituído e analisado os principais eventos históricos relacionadas a construção da “contabilidade atual” no Brasil. Como sugestão para estudos futuros, propõe-se que seja estudado com mais ênfase os acontecimentos relacionados a contabilidade, ocorrido antes da instituição da Lei 6.404 de 1976, por conta, principalmente, da carência de material específico que verse sobre essa época.

REFERÊNCIAS

- Araújo, M. R., Pureza, L. B. O. H., & Silva, C. A. T. (2015). Lei nº 6.404/76: uma análise dos principais avanços proporcionados à Contabilidade no Brasil. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 2 (2), 17-32.
- BM&FBovespa (2012). Segmentos de listagem. *Novo mercado*. Recuperado em 20 janeiro, 2017, de: http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/listagem/acoes/segmentos-de-listagem/novo-mercado/
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (2002). *Metodologia científica* (5. ed). São Paulo: Prentice Hall.
- CVM. (2008). Divulgação da agenda de regulação de 2009 da CVM em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e do cumprimento da agenda de 2008. *Comissão de Valores Mobiliários*. Recuperado em 20 janeiro, 2017, de http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/noticias/anexos/2008/20081229_press_1.pdf
- CVM. (2010). O Mercado de valores brasileiros. *História do mercado de capitais*. Recuperado em 20 janeiro, 2017, de:



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS
7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE
TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

- http://www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/Investidor_Estrangeiro/o_mercado_de_valores_brasileiros/Historia_Mercado_Capitais.html
- CFC. (2012). *Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC*. Recuperado em 20 janeiro, 2017, de: <http://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/cpc/>
- Cotrim, C. H. P. (2012). *Compreensibilidade dos relatórios contábeis e financeiros de companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA: uma análise das percepções dos usuários investidores* (Dissertação de mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo.
- Feitosa, A. (2001). A globalização da economia e a necessidade de Harmonização contábil. In: *Congresso Internacional de Custos*: Vol. VII. Institut International de Coût (pp. 1-16). León (Espanha).
- Geron, C. M. S. (2008). *Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos trinta anos: da Lei nº 6.404/76 à Lei nº 11.638/07* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Paulo.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5. ed.). São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S., & Ricardino, A. A. (2002). A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil – Lei nº 1.083 – 22 de agosto de 1860. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, 29 (maio/agosto), 7-25.
- RFB. (2010). Simples nacional. *O que é Simples nacional*. Recuperado em 20 janeiro, 2017, de: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>
- RFB. (2012). Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). *Apresentação*. Recuperado em 20 janeiro, 2017, de: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3. ed.). São Paulo: Atlas.
- Sá, A. L. (2008). *História geral da contabilidade no Brasil*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.
- Sá, A. L. (1997). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Sayed, S., Kussaba, C. T., & Duarte, S. L. (2014). *Novas perspectivas na pesquisa contábil: A lei das Sociedades Anônimas e o processo de convergência para os padrões internacionais contados pela história oral e de vida*. São Paulo.
- Schmidt, P. (2000). *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman.
- Silva, M. S., & Assis, F. A. (2015) A história da contabilidade no Brasil. *Periódico Científico Negócios em Projeção*, 6 (2), 35-44.
- Souza, E. M. V. (2014). *Notas explicativas: Utilidade das informações financeiras divulgadas no Brasil com a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS)* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo.