



ISSN: 2230-9926

Available online at <http://www.journalijdr.com>

IJDR

International Journal of Development Research

Vol. 11, Issue, 04, pp. 45894-45902, April, 2021

<https://doi.org/10.37118/ijdr.21383.04.2021>



RESEARCH ARTICLE

OPEN ACCESS

ESTRUTURA CONCEITUAL DA CONTABILIDADE 2018: BUSCANDO SUAS ORIGENS NO PENSAMENTO DE PATON E LITTLETON

¹Alexandre Fernandes Monteiro, ^{2,*}Evimael Alves Teixeira, ³Rodrigo De Souza Gonçalves, ⁴Otávio Ribeiro De Medeiros and ⁵Jorge Katsumi Niyama

¹Doutorando em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília (UnB)

²Doutorando em Ciências Contábeis - UnB - Universidade de Brasília, Professor Assistente - Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR)

³Doutor em Ciências Contábeis Programa Multiinstitucional e Inter-regional (UnB/UFRN/UFPB)

⁴Pós-doutorado em Economia (Nottingham Trent University, Reino Unido), Professor Titular – Universidade de Brasília (UnB)

⁵Doutor em Controladoria e Contabilidade - Universidade de São Paulo (USP), Professor Titular – Universidade de Brasília (UnB)

ARTICLE INFO

Article History:

Received 06th January, 2021

Received in revised form

26th February, 2021

Accepted 20th March, 2021

Published online 13th April, 2021

Key Words:

Estrutura Conceitual,
Teoria Contábil,
Princípios Contábeis.

*Corresponding author:

Evimael Alves Teixeira

ABSTRACT

Este estudo tem o objetivo de verificar o desenvolvimento da Ciência Contábil a partir da evolução de sua base conceitual. Para isso, o estudo comparou conceitos e construtos da Estrutura Conceitual IASB 2018 com os da Monografia nº 3 de Paton e Littleton (1940). Tal estudo visou possibilitar um panorama das mudanças conceituais da contabilidade ocorridas entre dois instantes separados por 80 anos a fim de se tentar compreender quais as alterações e suas causas. Os dois trabalhos foram estudados por meio de análise de conteúdo e sob a ótica da teoria contábil foram comparados. O resultado encontrado mostra uma evolução de cunho semântico do sistema conceitual baseada na eficiência e profundidade dos termos usados cuja principal causa é o aumento da complexidade dos fenômenos econômicos exigirem maior robustez da Ciência Contábil.

Copyright © 2021, Alexandre Fernandes Monteiro et al. This is an open access article distributed under the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Citation: Alexandre Fernandes Monteiro, Evimael Alves Teixeira, Rodrigo De Souza Gonçalves, Otávio Ribeiro De Medeiros and Jorge Katsumi Niyama. "Estrutura conceitual da contabilidade 2018: buscando suas origens no pensamento de paton e littleton", *International Journal of Development Research*, 11, (04), 45894-45902.

INTRODUCTION

Questiona-se a robustez da teoria contábil a partir de argumentos que a identificam como puramente prescritiva e pouco substantiva (baixo impacto prático ou político), como acusam Watts e Zimmerman, (1979) serem os estudos de Paton (1922), Canning (1929), Edwards e Bell (1961), Sprouse e Moonitz (1962), Gordon (1964) e da American Accounting Association- AAA (1966). É questionável, também, se a existência de uma única teoria geral da contabilidade seria desejável, pois a Ciência Contábil ainda se encontraria em um estágio científico primitivo para tal realização (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). O que caracterizaria então uma boa teoria contábil?

Uma teoria se refere a relações entre fatos (fenômenos), consistindo em conceitos, classificações, correlações, generalizações, princípios, leis, regras, teoremas, axiomas etc. Cada ciência possui um sistema abstrato de pensamento em que são desenvolvidos conceitos próprios para funcionarem como instrumentos básicos no exercício do método científico (Marconi e Lakatos, 2007). Nessa senda, a teoria contábil vista como linguagem (pragmática, semântica ou sintática), conforme Hendriksen e Van Breda (1999), e, de acordo com Mattessich (1972), necessitaria formular termos bem definidos e conceitos significativos sob o ponto de vista prático o que remete à construção de uma estrutura conceitual capaz de representar adequadamente os fenômenos econômicos.

Nesse sentido, o estabelecimento de uma estrutura conceitual é um elemento essencial no desenvolvimento de princípios contábeis (Gore e Zimmerman, 2007). Princípios esses que fundamentam e de onde todas as coisas são derivadas, sendo ele próprio (o princípio) não deduzido ou derivado de nada (Rezende, 1986). Segundo Littleton (1941), os princípios contábeis aprofundam o que as regras estabelecem, revelando o porquê delas serem o que são e as regras nos dizem como uma ação deve ser tomada. Por sua vez, os padrões contábeis (*standards*) provêm uma base de comparação relativa desejável entre várias linhas de ação (regras). Esses padrões reconhecem a existência de exceções, tentam indicar uma hierarquia entre alternativas e identificam tratamentos indesejáveis (Littleton, 1941). Seriam os princípios a fonte de uma possível teoria contábil? O que se pretende quando se postula uma contabilidade baseada em princípios em contraponto a uma baseada em regras? Seria aquela (baseada em princípios) a base para a concepção de uma teoria contábil? Dantas, Rodrigues, Niyama e Mendes (2010), com base nas reflexões de Schipper (2003) e de Benston, Bromwich e Wagenhofer (2006), inferem ser um sistema contábil baseado em princípios aquele cujas normas que dão sustentação à atuação profissional têm por base uma estrutura conceitual e não estabelecem critérios específicos para o tratamento de situações particulares. Os padrões (*standards*) editados pelo IASB são considerados um exemplo de normas baseadas em princípios e oferecem princípios gerais de orientação e não regras detalhadas, de forma a possibilitar que a essência econômica das operações seja evidenciada. (DANTAS ET. AL., 2010).

Este estudo não reflete acerca das vantagens e desvantagens de um modelo de contabilidade baseado em princípios e outro baseado em regras. A abordagem usada é a do modelo contábil baseado em princípios e busca encontrar na comparação entre dois trabalhos separados por cerca de 80 anos evidências da evolução conceitual da contabilidade. Portanto, o objetivo do artigo é verificar o desenvolvimento da Ciência Contábil a partir da evolução de sua base conceitual. O estudo pretende contribuir com o fortalecimento da teoria contábil ao apresentar evidências da existência de conceitos contábeis duradouros (robustos) ou de conceitos contábeis defasados que não acompanharam o desenvolvimento científico. O trabalho encontra-se subdividido nesta introdução, na apresentação da Estrutura Conceitual IASB 2018 e da Monografia nº 3 de Paton e Littleton (1940), em uma seção com o percurso metodológico, outra contendo resultado e discussão, finalizando com as considerações finais.

ESTRUTURA CONCEITUAL IASB 2018: publicado em março de 2018 pelo International Accounting Standard Board (IASB), denominado Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros (EC), descreve o objetivo e os conceitos dos relatórios financeiros de propósitos gerais (RFPG), além de auxiliar o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*Board*) a desenvolver padrões IFRS (*standards*) baseados em conceitos consistentes. A EC auxilia os preparadores a desenvolverem políticas contábeis consistentes quando nenhuma norma se aplicar a uma transação ou outro evento em particular ou quando uma norma permitir a escolha da política contábil, além de ajudar todas as partes a entenderem e interpretarem as normas (IASB(c), 2018). O objetivo da EC é contribuir para a eficiência econômica, ajudando os investidores a identificar oportunidades e riscos, melhorando a alocação de capital. Para as empresas, o uso de uma única linguagem contábil confiável derivada de padrões baseados na EC reduz o custo de capital e os custos de produção de relatórios internacionais (IASB(c), 2018). A origem da EC remonta ao Comitê Internacional de Padrões Contábeis, da sigla IASC em inglês, órgão predecessor ao IASB, quando em 1989 editou o documento Estrutura para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras (1989 Framework). O IASB, estabelecido em 2001, deu sequência ao trabalho de constituição de uma EC e para tal uniu-se, em 2004, ao Financial Accounting Standard Board (FASB) (IASB(b), 2018). A EC 2018 contém uma introdução (Status e Propósito) e oito capítulos: (1) O Objetivo do Relatório Financeiro de Propósito Geral; (2) Características Qualitativas da Informação Financeira útil; (3) Demonstrações Financeiras e a Entidade que

Reporta; (4) Os Elementos das Demonstrações Financeiras; (5) Reconhecimento e Desreconhecimento; (6) Mensuração; (7) Apresentação e Divulgação; (8) Conceitos de Capital e Manutenção de Capital. A EC 2018 apresenta, ainda, um apêndice contendo a definição de termos, como um glossário (IASB(c), 2018). O capítulo 1 é composto por 23 parágrafos e visa esclarecer o objetivo, a utilidade, as limitações do relatório financeiro de propósitos gerais (RFPG). Trata de indicar de que forma o RFPG pode auxiliar *shareholders* e *stakeholders*, atuais e potenciais, a tomarem decisões relacionadas ao desempenho econômico da entidade que reporta (IASB(c), 2018). O capítulo clarificou o conceito de *stewardship* ao discuti-lo explicitamente colocando-o no mesmo nível de necessidade que os têm em obter informações sobre a realização de fluxos de caixa futuros (IASB(a), 2018). Nesse mister, o capítulo indica quem são os usuários primários das informações financeiras e esclarece situações e conceitos como os de recursos econômicos, reivindicações de credores contra a entidade que reporta, alterações nesses recursos e nas reivindicações, impacto econômico e financeiro da contabilidade por competência e potencial de geração de caixa e seu impacto futuro (IASB(c), 2018).

O capítulo 2 discute quais as características qualitativas úteis da informação financeira e é composto por 39 parágrafos divididos em introdução, características fundamentais (relevância e representação fidedigna) e de melhoria (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade), e discussão acerca da restrição de custos da informação útil do relatório financeiro. O capítulo utiliza-se de conceitos consagrados na literatura contábil, como relevância, materialidade, representação fidedigna, neutralidade, prudência, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. As características qualitativas foram definidas e a forma de aplicação dessas é descrita detalhadamente sem qualquer menção à literatura contábil (IASB(c), 2018). Ainda, o conceito de prudência foi esclarecido na forma de julgamento cauteloso em situações de incerteza e da substância sobre a forma ao avaliar se a informação é útil (IASB(a), 2018). As demonstrações financeiras e a entidade que reporta foram abordadas no capítulo 3, constituído por 18 parágrafos, em que se descreve seus objetivos, escopo e descrição (IASB(c), 2018). Note que os dois capítulos anteriores trataram do RFPG enquanto que os próximos capítulos (3 ao 8) tratam das demonstrações financeiras de propósito geral (DFPG). As DFPG provêm informações financeiras úteis sobre ativos, passivos, patrimônio líquido, receita e despesas da entidade que reporta para os usuários acessarem a *stewardship* dos gestores acerca dos recursos econômicos da entidade e seu fluxo de caixa líquido futuro (IASB(c), 2018). Tais informações são obtidas no balanço patrimonial (posição financeira), DRE (performance financeira) e outras demonstrações. O capítulo aborda a premissa da continuidade, colocando-a como base na preparação das demonstrações, e o conceito de entidade que reporta é atribuído não necessariamente a uma instituição legalmente reconhecida, mas a qualquer organização, parte dela ou grupo de organizações que divulgam demonstrações financeiras (IASB(c), 2018). Os elementos constituintes das demonstrações financeiras e a relação entre eles são definidos em 72 parágrafos no capítulo 4, divididos entre os que reportam a posição financeira (ativos, passivos e PL) e os que reportam a performance financeira (receita e despesas). Os elementos, suas interrelações e conceitos constituintes (unidade de conta, contratos executórios, direitos, benefícios econômicos, controle, obrigação, transferência de recursos etc) são também definidos. Em relação à edição 2010 da EC, as definições de ativo e passivo foram refinadas e as definições de receita e despesas foram atualizadas apenas para refletir esse refinamento, conforme Quadro 1. Manteve-se a definição de PL da EC 2010 como a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. Especificidades como *goodwill* e intangíveis não foram abordadas pela EC 2018, ficando a cargo das normas (*standards*) e, portanto, não abordadas como princípios (*principles*) (IASB(b), 2018). O processo de reconhecimento (desreconhecimento) foi apresentado no capítulo 5 em 33 parágrafos e trata da inclusão (remoção) no (do) BP/DRE de item ou parte desse que se enquadra (deixou de se enquadrar) na definição de um dos elementos das DFPG. Nos critérios de reconhecimento anteriores (EC 1989/2010), a

entidade reconheceria um item apenas por atender à definição de um elemento (ativo, passivo, receita ou despesa) se fosse provável que os benefícios econômicos fluiriam para ela e se o item tivesse um custo ou valor determinável de forma confiável. Nos critérios atuais, há uma referência explícita às características qualitativas da informação útil no desenvolvimento dos critérios de reconhecimento/desreconhecimento. O processo de reconhecimento (desreconhecimento) e seu link com as DFPG é descrito de forma alinhada ao uso da mecânica contábil (partidas dobradas-*double entry*) e referenciado aos princípios e conceitos consagrados pela literatura contábil e dispostos nos capítulos anteriores da própria EC 2018. Dessa forma, o processo de reconhecimento/desreconhecimento, acentua a coerência interna da própria EC ao referenciá-lo aos conceitos de confrontação entre receita e despesa (*matching*), relevância, representação fidedigna, relação custo-benefício na produção da informação (*cost constraint*), baixa probabilidade de fruição/entrega de benefícios econômicos e incerteza na mensuração (IASB(c), 2018).

O capítulo 6 dedica-se à mensuração e discorre em 95 parágrafos sobre as bases (custo histórico ou valor corrente) e fatores (relevância, e representação fidedigna) a serem considerados no processo de quantificar em termos monetários os elementos das DFPG (IASB(c), 2018). A EC revisada descreve as bases de medição e explica os fatores a serem considerados ao selecioná-las. Ao selecionar uma base de mensuração, é necessário considerar a natureza das informações tanto nas demonstrações da posição financeira e do desempenho financeiro. A importância relativa de cada fator depende das circunstâncias de cada caso (transação, evento, situação etc) e aliada à restrição de custos, provavelmente, resultará na seleção de diferentes bases para diferentes ativos, passivos, receitas e despesas (IASB (a), 2018). O custo histórico provê informação monetária derivada, pelo menos em parte, do preço da transação ou outro evento que lhe deu origem (incluídos os custos de transação) e não reflete as mudanças de valor, exceto na extensão das mudanças advindas do processo de *impairment*. Por outra via, o valor corrente (valor justo, valor de uso/cumprimento e custo corrente) não se utiliza, pelo menos em parte, do preço de transação, e provê informação monetária usando dados atualizados para refletir as condições na data da mensuração. O Quadro 2 resume as bases de mensuração da EC 2018. O custo histórico é interessante para os usuários das demonstrações financeiras por ser uma informação derivada, pelo menos em parte, do evento/transação original. Por outro lado, a informação originada com base no valor justo reflete as expectativas atuais dos participantes do mercado acerca do montante, tempo e incerteza na realização dos fluxos de caixa futuros. Da mesma forma, a informação com base no valor de uso/cumprimento possui valor preditivo em função de prever a realização de fluxos de caixa futuros. O custo corrente, assim como o custo histórico, provê informações sobre o custo de um ativo consumido ou receita obtida a partir do cumprimento de uma obrigação; no entanto, diferencia-se desse por refletir preços vigentes no momento do consumo ou do cumprimento da obrigação (IASB (c), 2018). O capítulo 7 constitui-se de 22 parágrafos e tem por objetivo melhorar a comunicação com os usuários das demonstrações financeiras. Traz conceitos sobre apresentação e divulgação e orienta acerca da inclusão de receitas e despesas nas demonstrações de resultado do exercício (DRE) e abrangente (DRA). O capítulo realça a importância de focar em objetivos e princípios em relação às regras, à agregação da informação em grupos similares, evitando detalhamento desnecessário ou agregação excessiva. A apresentação e divulgação deve levar em conta as características qualitativas fundamentais e de melhoria e o conceito de unidade de conta. O capítulo 8 possui dez parágrafos e foi originalmente concebido no documento Estrutura para Preparação e Apresentação e das Demonstrações Financeiras editado em 1989. O conceito de capital, usado na preparação das demonstrações financeiras, remete às ações tangíveis (aumento da capacidade operacional) e intangíveis (capital financeiro, poder de compra do capital) da empresa que variam conforme a necessidade (IASB(c), 2018). A manutenção do capital físico requer a adoção da mensuração em bases de custo corrente; enquanto que a opção pela manutenção do capital financeiro não requer um tipo específico de

base de mensuração, dependendo do tipo de capital financeiro que a entidade deseja manter. A principal diferença entre os dois conceitos é o tratamento dado aos efeitos da variação de preço dos ativos e passivos da entidade. Por fim, encerra-se a seção trazendo a especulação de que a primeira tentativa institucional de estabelecimento de uma estrutura conceitual foi feita pela AAA em 1936 (*Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*) foi incipiente e com baixa adoção (ZEFF, 2018).

PATON E LITTLETON (1940): A Monografia N° 3 da AAA é dividida em sete capítulos assim distribuídos: I- Padrões (*Standards*), II-Conceitos, III- Custo, IV- Receita, V-Resultado, VI- Lucro e VII- Interpretação. O prólogo da obra, redigido por Howard C. Greer, alerta acerca da necessidade de a contabilidade acompanhar as mudanças econômicas que passavam a exigir um contador já não mais voltado apenas para alimentar os proprietários com informações sobre seus negócios, mas capaz de reconhecer sua missão em um escopo amplo de responsabilidade social. Tal evolução, acompanhada de inúmeros métodos de tratamento contábil, gerou equívocos que demandam por um esforço no sentido de se criar princípios contábeis capazes de guiar a construção de padrões (*standards*) que servem como guia aceitável das práticas em contabilidade (PATON E LITTLETON, 1940). Antes de se abordar a obra, cabe esclarecer acerca da opção pelo uso do termo '*standard*' e não do termo 'princípio' na Monografia N° 3. Littleton (1941) esclarece que onde importantes aspectos da teoria contábil estão cristalizados em uma sentença significa que provavelmente está estabelecido um princípio. Para o autor, regras e princípios não resolvem o problema de estabelecerem um ideário contábil estável, exigindo padrões (*standards*) por proverem uma base comparativa desejável entre várias linhas de ação" (Littleton, 1941). No prefácio da Monografia N° 3, os autores afirmam que a obra apresenta a teoria contábil de maneira coerente, coordenada e consistente com a doutrina na forma compacta de *standards* (Paton e Littleton, 1940). Dessa forma, os autores tentaram defender o uso do termo '*standard*', argumentando que a construção de tais padrões tem base em princípios e cujo emprego facilita a operacionalização da contabilidade (PATON E LITTLETON, 1940).

Nesse espírito, o capítulo I trata da necessidade de se reportar aos investidores ausentes da gestão, especialmente em função do caráter quase público das grandes companhias abertas, o que aumenta a demanda por padrões contábeis. Para os autores, o papel de divulgar tem na profissão contábil um ator primordial com a função de expressar fatos financeiros do negócio de maneira significante para gestores, investidores, governo e o público em geral (PATON E LITTLETON, 1940). O capítulo II aprofunda o conceito de padrão e apregoa que esse tenha uma função ampla e relevante e baseada em premissas subjacentes à contabilidade, conforme descritas no Quadro 3. Para Zeff (2018), o capítulo II foi a parte filosófica da monografia, sendo os conceitos básicos ou pressupostos nele resumidos uma base adequada para a discussão dos padrões contábeis que se seguem ao longo da obra. Embora a evidência objetiva e verificável seja discutida na obra como o último dos seis pressupostos básicos da contabilidade, ela parece estar em primeiro lugar dentre os seis em termos de significância na orientação do conteúdo da monografia. As outras cinco hipóteses parecem ser fornecidas para apoiar essa sexta suposição chave. A justificativa para o princípio do custo histórico provém em grande parte da necessidade de evidência objetiva e verificável (IJIRI, 1980). Nesse sentido, a cientificidade na contabilidade somente está adaptada para funcionar sob a ótica do longo prazo e o período do ano fiscal não é suficiente para tal. O prazo é afetado pela premissa da objetividade e verificabilidade da evidência que contém um elemento de variabilidade ligado à objetividade. Quanto mais curto o período considerado, menor a objetividade em função de maior viés na informação (PATON; LITTLETON, 1940). Uma determinação justa de renda para períodos contábeis sucessivos é o propósito único mais importante dos relatórios contábeis gerais de uma corporação. A DRE, portanto, é o relatório contábil mais importante". Ijiri (1980) observou que, por causa da orientação da *income statement*, os ativos e passivos desempenham apenas um papel secundário na monografia.

Quadro 1. Elementos das demonstrações financeiras na EC 2018

ELEMENTO	EC 2010	EC 2018	CAUSA DA ALTERAÇÃO
Ativo	Um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade.	Um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Um recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.	A ideia de fluxo de caixa esperado desconsidera itens que são ativos; A incerteza sobre o fluxo de caixa é melhor abordada pelos critérios de reconhecimento e mensuração em outro capítulo da EC 2018; A definição do DP 2013 contrasta com a definição de ativo 2010, sob a qual um ativo era essencialmente um fluxo esperado de benefícios (SCOTT, 2015).
Passivo	Uma obrigação presente da entidade resultante de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte numa saída da entidade de recursos que incorporem benefícios econômicos.	Uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade que a entidade não tem capacidade prática de evitar.	Definição separada de um recurso econômico - para esclarecer que um passivo é a obrigação de transferir o recurso econômico, não o fluxo final de benefícios econômicos. Supressão do “fluxo esperado”. Introdução do critério ‘não há capacidade prática de evitar. Redundância no uso da expressão ‘resulte em um desembolso de recursos pela entidade’. A expressão ‘se espera’ é desnecessária em função do conceito já ser orientada para o futuro (NIYAMA; SILVA, 2013).
Receita	São aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.	São aumentos nos ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.	Manter as definições de receitas e despesas consistentes com as definições revisadas de um ativo e um passivo.
Despesa	São decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a distribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais.	São diminuição de ativos ou aumento de passivos que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a distribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais.	

Quadro 2. Bases de mensuração da EC 2018

BASES DE MENSURAÇÃO		DESCRIÇÃO	OBSERVAÇÕES
Custo Histórico	Custo Histórico	O custo histórico de um ativo adquirido ou criado é o valor dos custos incorridos na sua aquisição ou criação e compreende a contraprestação paga para adquiri-lo ou cria-lo mais os custos de transação. O custo histórico de um passivo incorrido ou assumido é o valor da contraprestação recebida para nele incorrer ou assumi-lo menos os custos de transação.	O custo histórico de um ativo é atualizado pela depreciação ou amortização; pelos pagamentos recebidos que extingam parte ou todo o ativo; pelo efeito de eventos que fazem com que parte ou todo o custo histórico do ativo não seja mais recuperável (impairment); pela incidência de juros para refletir qualquer componente de financiamento do ativo. O custo histórico de um passivo é atualizado para representar o cumprimento de parte ou totalidade do passivo (e.g.: pagamentos que o extingam total ou parcialmente satisfazendo uma obrigação de entrega de bens); pelo efeito de eventos que aumentem o valor da obrigação de transferir os recursos econômicos necessários para cumprir o passivo de tal forma que o passivo se torne oneroso; e pela incidência de juros que refletem componentes de financiamento do passivo. Uma forma de aplicar uma base histórica de mensuração de custos aos ativos e passivos financeiros é mensurá-los pelo custo amortizado.
Valor Corrente	Valor Justo	Valor justo é o preço que seria recebido para vender um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação entre participantes do mercado ao qual a entidade tem acesso na data de mensuração. O ativo ou passivo é mensurado usando as mesmas premissas que os participantes do mercado usariam ao precificar o ativo ou passivo se esses participantes do mercado atuassem em seu melhor interesse econômico.	Quando o valor justo não pode ser determinado diretamente pela observação de preços em um mercado ativo, pode-se usar técnicas para determinação indireta baseadas no fluxo de caixa. O valor justo não é derivado, mesmo que parcialmente, do preço da transação que deu causa, gerou aumento ou redução do ativo ou passivo e, nem mesmo, da venda dos despojos finais do ativo ou conjunto de passivos em liquidação.
	Valor de Uso/Cumprimento	Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa ou benefícios futuros esperados pela entidade derivados do uso do ativo ou da venda de seus despojos finais. Valor de cumprimento é o valor presente em dinheiro, ou de outros recursos econômicos, que uma entidade espera ser obrigada a transferir quando cumpre uma obrigação.	Nem o valor em uso e nem o valor de cumprimento incluem os custos de transação incorridos na aquisição de um ativo ou no recebimento de um passivo. No entanto, incluem o valor presente de quaisquer custos de transação que uma entidade espera incorrer na alienação final do ativo ou no cumprimento do passivo. Esses valores de caixa ou outros recursos econômicos incluem não apenas os valores a serem transferidos para o credor, mas também os valores que a entidade espera ser obrigada a transferir para outras partes para permitir que ela cumpra a obrigação
	Custo Corrente	O custo corrente de um ativo é o custo de um ativo equivalente na data de mensuração, compreendendo a contraprestação que seria paga na data de mensuração mais os custos de transação que seriam incorridos naquela data. O custo corrente de um passivo é a contraprestação que seria recebida por um passivo equivalente na data de mensuração menos os custos de transação que seriam incorridos naquela data.	Em alguns casos, o custo corrente não pode ser determinado diretamente pela observação de preços em um mercado ativo e deve ser determinado indiretamente por outros meios. Por exemplo, se os preços estiverem disponíveis apenas para novos ativos, o custo corrente de um ativo usado pode precisar ser estimado ajustando o preço atual de um novo ativo para refletir a idade e a condição atual do ativo mantido pela entidade. O custo corrente, como o custo histórico, é um valor de entrada e reflete os preços no mercado em que a entidade iria adquirir o ativo ou incorreria no passivo. Por isso, é diferente do valor justo e valor em uso/ de cumprimento que são valores de saída. No entanto, diferentemente do custo histórico, o custo corrente reflete as condições econômicas na data da medição

Fonte: IASB(c) (2018)

Quadro 3: Premissas subjacentes à contabilidade

PREMISSA	DESCRIÇÃO
Entidade	A empresa é geralmente concebida como uma entidade ou instituição em seu próprio direito, separada e distinta das partes que fornecem os fundos, e tornou-se quase axiomático que as contas e as demonstrações financeiras das empresas sejam os da entidade e não os da empresa. proprietário, sócios, investidores ou partes ou grupos interessados
Continuidade	Negócios em geral não consistem em empreendimentos de curto prazo e sua liquidação não é normalmente esperada, mas a continuidade. A premissa de que a entidade está em continuidade é conveniente desde que não seja possível prever com precisão o curso dos eventos.
Contraprestação Medida	Montante da contraprestação (aqui chamado de preço-agregado), expresso quantitativamente, referente às transações entre empresas, contabilizados no momento exato em que ambos (comprador e vendedor) fazem a troca. A escrituração por este exato montante representa maior homogeneidade no registro das transações e representa a premissa.
Custos Incorridos	União de produtos e serviços em um processo produtivo com a intenção de se gerar um novo bem ou serviço cujo valor de aceitação no mercado é maior do que a simples soma do preço-agregado separado de cada um desses produtos e serviços consumidos. A diferença entre o preço aceito pelo mercado e o custo incorrido na produção desse novo bem ou serviço é o valor agregado gerador do lucro (compensação pelo risco). Os preços agregados levam em consideração materiais básicos, mão-de-obra, trabalho de máquinas e devem ser apropriados adequadamente pela contabilidade para que se tenha a mais precisa informação de custos incorridos.
Esforço e Realização	Processo de medição periódica em que são contrapostos custos incorridos (esforço) e receita de venda (realização), chamado de <i>matching</i> . Nesse princípio, a contabilidade não contrapõe desembolsos e entradas de dinheiro, mas esforços e realizações, serviços adquiridos e contratados, tudo em termos de preço-agregado. Para isso, o emprego de capital fixo (planta industrial, máquinas e equipamentos) na produção é medido por meio do método de depreciação, sob o conceito de contabilidade por competência (<i>accrual accounting</i>).
Evidência Verificável e Objetiva	Evidência objetiva e verificável deve suportar o registro das transações, sendo a receita registrada com base na venda legítima (de boa-fé) entre partes independentes, e a despesa baseada em documentos negociais autênticos. A evidência verificável permite, por si só, estabelecer a verdade, enquanto a objetiva possibilita a expressão dos fatos livre de viés.

Fonte: Paton e Littleton (1940), tradução livre.

Quadro 4. Termos (conceitos/construtos) que comungam do mesmo significado e figuram em ambas as obras com o mesmo significante

Termo (Tradução Livre)	EC IASB (2018)	Paton & Littleton (1940)
Going Concern (Continuidade)	As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade que reporta está operando e continuará em operação no futuro previsível. Assim, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação ou cessar a negociação.	Negócios em geral não consistem em empreendimentos de curto prazo e sua liquidação não é normalmente esperada, mas a continuidade. A premissa de que a entidade está em continuidade é conveniente desde que não seja possível prever com precisão o curso dos eventos.
Revenue (Receita) e	São aumentos nos ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais	É o produto da empresa, medida pela quantidade de novos ativos recebidos dos clientes. A receita é obtida por todo o processo de operação, pelo esforço comercial total, é realizada pela conversão do produto em dinheiro ou outros ativos válidos
Cost (Despesa)	São diminuição de ativos ou aumento de passivos que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a distribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais	É o montante representado em preço negociado de bens e serviços recebidos ou títulos emitidos em transações entre partes independentes

Fonte: Paton e Littleton (1940); IASB(c),(2018).

Quadro 5. Termos que comungam do mesmo significado ou apresentam pontos comuns e figuram em ambas as obras com nomenclaturas distintas

Termo (Tradução livre) e significado em EC IASB (2018)	Termo (Tradução livre) e significado em Paton e Littleton (1940)
Faithful Representation (Representação Fidedigna) Necessário representar a substância do fenômeno. Para ser uma representação perfeitamente fiel, a representação deve ter três características: ser completa, neutra e livre de erros.	<i>Verifiable, Objective Evidence</i> (Evidência Objetivamente Verificável)
Verifiability (Verificabilidade) Diferentes observadores conhecedores e independentes (e.g.: auditores) podem chegar a um consenso, embora não necessariamente completo, de que uma representação particular é uma representação fiel. A verificação pode ser direta ou indireta. Verificação direta significa verificar uma quantia ou outra representação através de observação direta, por exemplo, contando dinheiro. Verificação indireta significa verificar as entradas por um modelo, fórmula ou outra técnica e recalculas as saídas usando a mesma metodologia	Evidência objetivamente verificável deve suportar o registro das transações, sendo a receita registrada com base na venda legítima (de boa-fé) entre partes independentes, e a despesa baseada em documentos negociais autênticos. A evidência verificável permite, por si só, estabelecer a verdade, enquanto a objetividade possibilita a expressão dos fatos livre de viés.
Historical Cost (Custo Histórico) O custo histórico de um ativo adquirido ou criado é o valor dos custos incorridos na sua aquisição ou criação e compreende a contraprestação paga para adquiri-lo ou cria-lo mais os custos de transação. O custo histórico de um passivo incorrido ou assumido é o valor da contraprestação recebida para nele incorrer ou assumi-lo menos os custos de transação	<i>Measured Consideration</i> (Contraprestação Medida) Montante da contraprestação (aqui chamado de preço-agregado), expresso quantitativamente, referente às transações entre empresas, contabilizados no momento exato em que ambos (comprador e vendedor) fazem a troca. A escrituração por este exato montante representa maior homogeneidade no registro das transações e representa a premissa.

	<i>Costs Attach</i> (Custos Incorridos) União de produtos e serviços em um processo produtivo com a intenção de se gerar um novo bem ou serviço cujo valor de aceitação no mercado é maior do que a simples soma do preço-agregado separado de cada um desses produtos e serviços consumidos. A diferença entre o preço aceito pelo mercado e o custo incorrido na produção desse novo bem ou serviço é o valor agregado gerador do lucro (compensação pelo risco). Os preços agregados levam em consideração materiais básicos, mão-de-obra, trabalho de máquinas e devem ser apropriados adequadamente pela contabilidade para que se tenha a mais precisa informação de custos incorridos.
<i>Cost Constraint On Useful Financial Reporting</i> (Restrição de Custos da Informação Financeira Útil) O <i>report</i> de informações financeiras impõe custos e é importante que esses sejam justificados pelos benefícios de relatar essas informações. Os provedores de informações financeiras gastam a maior parte do esforço envolvido na coleta, processamento, verificação e disseminação de informações financeiras, mas os usuários acabam arcando com esses custos na forma de retornos reduzidos. Os usuários de informações financeiras também incorrem em custos de análise e interpretação das informações fornecidas. Se as informações necessárias não forem fornecidas, os usuários incorrerão em custos adicionais para obter essas informações em outro local ou para estimá-las	<i>Cost Classification and Control</i> (Custo de Classificação e Controle) Custos internos da firma para gerir e controlar custos indiretos na produção de bens e serviços para venda.
<i>Reporting Entity</i> (Entidade que Reporta) É entidade que prepara as demonstrações financeiras. Uma entidade que reporta pode ser uma entidade única ou uma parte de uma entidade ou pode incluir mais do que uma entidade. Uma entidade que reporta não é necessariamente uma entidade legal.	<i>Business Entity</i> (Princípio da Entidade) A empresa é geralmente concebida como uma entidade ou instituição em seu próprio direito, separada e distinta das partes que fornecem os fundos, e tornou-se quase axiomático que as contas e as demonstrações financeiras das empresas sejam os da entidade e não os da empresa. proprietário, sócios, investidores ou partes ou grupos interessados

Fonte: Paton e Littleton (1940); IASB(c),(2018).

Quadro 6. Termos que figuram em uma obra e não figuram na outra

Termo (Tradução livre)	Significado em EC IASB (2018)	Significado em Paton e Littleton (1940)
<i>Relevance</i> (Relevância)	Informações financeiras relevantes são capazes de fazer a diferença nas decisões (possuem valor preditivo e/ou confirmatório) tomadas pelos usuários. As informações podem ser capazes de fazer a diferença em uma decisão, mesmo que alguns usuários optem por não aproveitá-la ou já tenham conhecimento dela por outras fontes.	Não figura
<i>Comparability</i> (Comparabilidade)	As informações sobre uma entidade que reporta são mais úteis se puderem ser comparadas com informações semelhantes sobre outras entidades e com informações semelhantes sobre a mesma entidade para outro período ou outros usuários de datas úteis para identificar e entender semelhanças e diferenças entre itens	Não figura
<i>Timeliness</i> (Tempestividade)	Informações disponíveis para os tomadores de decisão a tempo de serem capazes de influenciar suas decisões. Geralmente, quanto mais antiga a informação, menos útil ela é. No entanto, algumas informações podem continuar a ser oportunas por muito tempo após o final de um período de relatório porque, por exemplo, alguns usuários podem precisar identificar e avaliar tendências	Não figura
<i>Understandability</i> (Compreensibilidade)	Classificar, caracterizar e apresentar informações de forma clara e concisa a tornam compreensível.	Não figura
<i>Unit of Account</i> (Unidade de Conta)	A unidade de conta é o direito ou o grupo de direitos, a obrigação ou o grupo de obrigações, ou o grupo de direitos e obrigações, ao qual critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração são aplicados. Uma unidade de conta é selecionada para um ativo ou passivo ao considerar como os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração serão aplicados a esse ativo ou passivo e às respectivas receitas e despesas.	Não figura
<i>Executory Contracts</i> (Contrato Executório)	Direitos e obrigações combinados em instrumento único com a finalidade de se trocar recursos econômicos. Estabelece que tais direitos e obrigações são interdependentes e inseparáveis e conjuntamente constituem um simples ativo ou passivo. Transações/ eventos fixados em cláusulas acionam ao longo da execução contratual o momento da transferência do recurso econômico (deslocamento de direitos)	Não figura
<i>Effort and Accomplishment</i> (Esforço e Realização)	Não figura	Processo de medição periódica em que são contrapostos custos incorridos (esforço) e receita de venda (realização), chamado de <i>matching</i> . Nesse princípio, a contabilidade não contrapõe desembolsos e entradas de dinheiro, mas esforços e realizações, serviços adquiridos e contratados, tudo em termos de preço-agregado. Para isso, o emprego de capital fixo (planta industrial, máquinas e equipamentos) na produção é medido por meio do método de depreciação, sob o conceito de contabilidade por competência (<i>accrual accounting</i>).

Fonte: Paton e Littleton (1940); IASB(c),(2018).

Os custos são tratados no capítulo III e definidos amplamente como o montante em preço negociado de bens e serviços recebidos ou de títulos transacionados entre partes independentes. Tais custos devem ser primeiramente classificados e contrapostos às receitas que contribuíram para a geração na medida da contraprestação paga, valor do crédito obtido, propriedade ou título estimados em equivalente médio de caixa (PATON E LITTLETON, 1940). Para os autores, a base fundamental de mensuração deve ser o custo histórico, por eliminar os resultados heterogêneos encontrados com frequência na contabilidade das empresas. O valor de face ou o valor nominal do passivo nem sempre é uma representação justa do custo de caixa imediato ou preço-agregado negociado (como com contas a pagar, que pode ser liquidado com um valor descontado para pagamento imediato) (PATON; LITTLETON, 1940).

Os autores sugerem que em situações extremas pode ser necessário estabelecer formalmente um novo ponto de partida em bases do *implied cash cost* – a quantidade de dinheiro que seria inquestionavelmente necessária para adquirir o recurso em seu status comercial estabelecido – em vez do preço real negociado. Por sua vez, em situações complexas, os custos de reposição são nada mais do que estimativas, e se não houver um critério de avaliação, tal estimativa pode não ser confiável (PATON; LITTLETON, 1940). O capítulo IV trata da receita que é o produto do empreendimento, medida pelo montante de novos ativos recebidos dos clientes em cujo excedente em relação aos custos totais incorridos representa o lucro. A receita é ‘ganha’ durante todo o processo de operação, pela totalidade dos esforços de negócios e é ‘realizada’ pela conversão do produto em dinheiro ou outros ativos válidos (PATON; LITTLETON, 1940). A preocupação primordial da Contabilidade é o *matching* (confrontação) periódico entre custos e receitas como uma conferência para a avaliação do efeito dos esforços consumidos. Nesse mister, o reconhecimento das receitas em termos de progresso da produção não é injustificado no caso de produção sob encomenda, sob contrato vinculatório, particularmente para longo prazo, mesmo sem a respectiva entrada de caixa (PATON; LITTLETON, 1940).

Dessa forma, crescimento não corresponde à receita, assim como reavaliação não significa resultado e nem tampouco descontos e subsídios são receitas. No entanto aquele (crescimento) deve ser considerado e reportado em notas explicativas ao longo do período e carregados os correspondentes custos incorridos em contas específica, enquanto esse (reavaliação) não costuma ser reportado em divulgação suplementar (PATON; LITTLETON, 1940). O resultado, abordado no capítulo V, é considerado, na visão dos autores, uma questão de associação entre custos e receitas em bases satisfatória. Assim, todos os custos incorridos que possam ser razoavelmente associados à produção futura estão sujeitos a diferimento. Os autores ao tratarem dos custos incorridos, abordam os conceitos de Custo Médio, FIFO e LIFO, e Custo ou Mercado, dos dois o menor (prudência). Os custos intangíveis também são abordados na modalidade *Goodwill* ao se considerar que os gastos necessários à sua constituição sejam absorvidos na geração da receita em alguns (poucos) anos. Os autores destacam a falsa impressão passada pelo resultado líquido que desconsidera todos os custos incorridos na produção dos bens e serviços vendidos (PATON; LITTLETON, 1940). Acerca desse problema, Zeff (2018) salienta que Paton nunca gostou do termo ‘lucro bruto’ por entender tratar-se de uma relíquia do início da história das preocupações mercantis e que já deveria ter sido relegada ao limbo de procedimentos desgastados.

Expedientes como esse levam aos cálculos de curto prazo do lucro líquido que incentivam o desenvolvimento de demonstrativos mensais e trimestrais (PATON; LITTLETON, 1940). O Capítulo VI trata do lucro que, na opinião dos autores, deve ser abordado com a visão de se chegar ao “lucro limpo” ou, em outras palavras, em uma demonstração de resultado “*all-inclusive*”, registrando, inclusive, custos e receitas não recorrentes na demonstração da performance financeira (DRE). Todo lucro deve ser visto como margem ou amortecedor e há pouco a ser ganho em classifica-lo em títulos que refletem condições especiais, como reserva de contingência. Um déficit em um BP não deve ser absorvido por recursos advindos do

capital, fazendo-se necessário o *disclosure* das origens de tal déficit. A absorção de perdas pelo capital gera equívocos na interpretação de usuários acerca das demonstrações. Assim, alterações nos ativos em função de arranjos nas fontes de capital não devem ser associados com a demonstração da performance (PATON; LITTLETON, 1940). Os autores delinham o conteúdo e o formato da demonstração da performance, afirmando acerca da necessidade de se ter seções separadas para itens recorrentes e não recorrentes. Assim, em ajustes de capital, os autores recomendam a não inclusão no superávit de quaisquer ganhos obtidos com a reemissão de ações da própria companhia. Também argumentaram que as ações readquiridas (ações em tesouraria) deveriam ser registradas na seção de capital do balanço, não como um ativo (PATON; LITTLETON, 1940). Por fim, o capítulo VII (Interpretação) discute as implicações práticas de alguns dos padrões introduzidos pela monografia e incentiva a apresentação de informações financeiras interpretativas fora do corpo principal das demonstrações. Na perspectiva dos autores, a função da contabilidade não se limita ao mero registro, estando a análise para fins de compreensão e controle envolvida por toda parte. Nesse viés, para os autores, os custos registrados (custo histórico) são dados determinados objetivamente; enquanto que os valores correntes estimados são, em grande parte, subjetivos e, em alguns casos, são visivelmente duvidosos (PATON; LITTLETON, 1940).

A questão da perda de valor da moeda no tempo e consequente necessidade de reconhecê-la nas demonstrações financeiras foi tratada por Paton no capítulo VII, no entanto não foi proposta uma metodologia para tal (Zeff, 2018). Para os autores, a regra de ‘custo ou mercado’ deveria ser substituída pela prática de reportar perdas em ativos correntes na DRE somente quando realizados e no balanço com a respectiva diferença reportada em paralelo à informação (PATON; LITTLETON, 1940). Na seção final do capítulo (Análise das Demonstrações Financeira), Paton recomendou o uso de demonstrações: (i) comparativas, (ii) cumulativas, (iii) de médias, (iv) de fundos, (v) gráficas, (vi) em formato percentual e (vii) de discussão; e o uso da análise de proporção (ZEFF, 2018).

PERCURSO METODOLÓGICO: Para atingir o objetivo proposto na pesquisa, utilizou-se da análise de conteúdo. Trata-se de um conjunto de técnicas de análise das comunicações que por meio de uma descrição objetiva, sistemática e quantitativa busca interpretar a mensagem comunicada (Bardin, 2011). Os materiais analisados foram a EC 2018 IASB e a Monografia nº 3 da American Accounting Association (AAA) de Paton e Littleton (1940), tendo como unidade de codificação termos (conceitos e construtos), buscados manualmente, que remetem aos princípios de uma teoria contábil.

A seleção dos textos (pré-análise) foi sendo consolidada ao longo de curso de Teoria Avançada da Contabilidade realizado em curso de doutoramento em Ciências Contábeis em que foram estudadas obras seminais e o estado da arte da teoria contábil. Dentre inúmeros trabalhos e estudos com foco na teoria contábil, a seleção de duas obras foi feita com base em critérios descritos na forma de perguntas e respostas a seguir.

Por que se estabelecer este corte temporal (1940-2018)? : Porque, de acordo com Zeff (1999), entende-se que esta monografia foi a primeira tentativa organizada e efetiva de se tentar estabelecer princípios contábeis. Ainda, conforme Howard C. Greer coloca no prefácio da Monografia nº 3, até aquele momento havia uma série de métodos criados por vários líderes contábeis com vistas a se lidar com transações econômicas que conflitavam entre si, gerando-se o caos e a insegurança no público, nos negócios e nos gestores. Portanto, na visão de Greer, a Monografia nº 3 trazia uma nova perspectiva para a contabilidade (Paton e Littleton, 1940). A EC 2018 é a última formulação do órgão internacional da contabilidade com maior número de países participantes e, portanto, com maior representatividade.

Por que não incluir outras tentativas de se estabelecer uma EC entre estes dois períodos (e.g.: dois estudos de Moonitz e Sprouse - 1962 e 1963, ASOBAT 1966, APB4 1970, IASC 1989 e IASB

2010)? Porque não se busca avaliar a evolução dos princípios, mas as diferenças de posicionamento entre os extremos (primeiro e atual estrutura conceitual baseada em princípios). Ainda, pesquisa realizada por Zeff (1984) concluiu acerca da dificuldade em se estabelecer uma coerência linear para o processo histórico de desenvolvimento de princípios contábeis, tendo sido identificado como fator comum impulsionador de tal iniciativa o receio dos contadores de haver intervenção governamental no processo de produção de princípios, normas e regras. Portanto, o objetivo do estudo não é traçar uma descrição histórica da EC desde o trabalho de Paton e Littleton (1940) até os dias atuais, mas pontuar a manutenção e mudanças de princípios em momentos temporais extremos (primeiro e último trabalho de produção de uma EC). Com isso, espera-se ter indícios do que realmente é estrutural para a contabilidade por ter sobrevivido ao tempo e ao processo de evolução tecnológica que impacta a economia.

Por que não comparar a monografia de Paton e Littleton (1940) com a EC do FASB, uma vez que se tratam ambas de produções norte-americanas? A escolha justifica-se pelo fato de a Monografia nº 3 ter sido confeccionada com base em padrões construídos sobre princípios assim como a EC 2018, diferentemente dos USGAAP que regulam o modelo contábil do FASB. Benston, Bromwich e Wagenhofer (2006) e Paulo et. al. (2016) comprovam em seus estudos a linha preponderantemente principiológica do IASB e a baseada em regras do FASB. Para a análise de conteúdo, identificaram-se os termos, classificando-os e buscando-se correspondência entre os dois textos analisados. As divergências e ausências (presença em um dos textos, mas não no outro) também foram objeto de análise. Com base no material coletado e comparando-o aos critérios advogados pela literatura (metodologia científica) buscou-se inferências acerca da presença ou não de uma estrutura conceitual da contabilidade baseada em uma teoria madura. Dessa forma, selecionado o *corpus*, os termos foram identificados separadamente em cada um dos textos conforme a compatibilidade de sua estrutura com a definição e características exigidas aos conceitos, construtos e termos teóricos de acordo com o trabalho de Marconi e Lakatos (2007). Conforme Marconi e Lakatos (2007, p. 115), “um conceito expressa uma abstração, formada mediante a generalização de observações particulares”, enquanto que o “construto é um conceito consciente e deliberadamente inventado ou adotado com um propósito científico, formado, geralmente, utilizando conceitos de nível inferior de abstração”.

Em seguida, os termos (conceitos e construtos) foram dispostos em quatro quadros distintos, categorizando-os, conforme instrui Bardin (2011), de forma a possibilitar a realização das inferências propostas nessa pesquisa. A classificação em quatro grupos baseou-se nas principais limitações encontradas no emprego dos conceitos e construtos, conforme Marconi e Lakatos (2007): (i) os termos possuem significados distintos em outros quadros de referência; (ii) um mesmo termo refere-se a fenômenos diferentes ou termos diferentes referem-se a um mesmo fenômeno; e (iii) o significado dos conceitos muda com o tempo. Pela distância de 78 anos, a contraposição entre os conceitos expressos nas duas obras analisadas tem o potencial de indicar inconsistências próprias do desenvolvimento científico (MARCONI E LAKATOS, 2007).

RESULTADO E DISCUSSÃO

Os quadros 4, 5 e 6 apresentam os resultados da análise de conteúdo realizada nas duas obras, dispostos em formatos que facilitem a inferência acerca das causas da evolução ou manutenção dos conceitos contábeis nela abordados. O quadro 4, ao contrapor as definições do mesmo conceito construídas em épocas distantes 80 anos, possibilita verificar a ocorrência de alterações e (ou) manutenção da essência conceitual. O *Going Concern* (Continuidade), figura nos dois trabalhos e o conteúdo de ambas tem em comum a ideia de que a entidade não planeja encerrar suas atividades. A intenção premeditada de encerrar as atividades traria ao negócio condições de previsibilidade precisa no curto prazo o que

geraria assimetria informacional e vantagens em transações com outras partes. Isso demandaria um tratamento contábil em bases de mensuração distintas. Apesar de pequenas diferenças no uso de vocábulos entre as duas definições, a essência do conceito foi preservada no tempo. Questiona-se a causa de a manutenção da definição conceitual no tempo ser a robustez do conceito ou incapacidade da ciência contábil em acompanhar o desenvolvimento da contabilidade.

Os termos *Asset* (Ativo), *Liability* (Passivo) e *Equity* (Patrimônio Líquido) figuram em ambas as obras. No entanto, Paton e Littleton (1940) não se preocuparam em precisar as definições de *Asset*, *Liability* e *Equity*, abordando-os diretamente. Infere-se, nesses casos, que os autores entendiam não haver dificuldades em ligar a nomenclatura aos objetos. A EC 2018 buscou precisar melhor esses termos, especialmente ao tratar de passivos financeiros com características de patrimônio líquido. A necessidade de se definir melhor os conceitos de ativo, passivo e patrimônio líquido pode ter origem no aumento do escopo abrangido por estes elementos em função da evolução da economia que criou inúmeros instrumentos financeiros e bens intangíveis (grifo nosso). Os conceitos de *Revenue* (Receita) e *Cost* (Despesa) mantiveram sua essência, porém tornaram-se mais filosóficos (amplos) e conectaram-se a outros conceitos (*Asset*, *Liability* e *Equity*) o que em relação aos constructos e termos teóricos, conforme Marconi e Lakatos (2007) é uma característica desejável. No caso específico da despesa, há uma evolução maior em função da necessidade de distingui-la de compromissos com os sócios.

O quadro 5 identifica termos diferentes referindo-se a um mesmo fenômeno o que poderia retratar, conforme Marconi e Lakatos (2007), uma inconsistência no emprego de conceitos. No entanto, a proposta de nova nomenclatura com base em dois vocábulos aparenta ser uma evolução no caso da Evidência Objetivamente Verificável (*Verifiable Objective Evidence*) da Monografia N° 3. A EC 2018 expressa em dois conceitos o que a Monografia nº 3 expressa em apenas um. Ao enfatizar (dar destaque) a precisão da informação (completeza, neutralidade e ausência de erros) e a verificabilidade, a EC 2018 parece tornar mais claro um dos principais conceitos da contabilidade e, conforme Ijiri (1980), um argumento chave para o emprego do custo histórico. No que se refere ao conceito de Custo Histórico (EC 2018), sua definição reproduz a mesma intenção da combinação entre os conceitos de *Measured Consideration* e de *Costs Attach* da Monografia N° 3. A diferença entre os dois trabalhos se encontra na forma enfática como Paton e Littleton (1940) defendem o custo histórico como medida homogênea de registro (Ijiri, 1980). A EC 2018 traz as outras bases de mensuração em que é necessário considerar as circunstâncias de cada caso aliada à restrição de custos na seleção (IASB(a), 2018). Em relação ao custo-benefício de produção da informação contábil, a EC 2018 mostra grande evolução em relação à Monografia nº 3. Essa apenas tangencia o conceito, preocupada apenas em tratar da dificuldade em se alocar custos indiretos aos produtos, ação de gestão que na visão dos autores é custosa e sujeita a erros. Aquela (EC 2018) aprofunda tal conceito, tratando-o como um ponto restritivo à produção da informação contábil. Tal evolução conceitual é consequência direta do aumento da complexidade nos processos produtivos o que passou a demandar a criação de modelos de gestão e controle. No que concerne ao consagrado princípio da Entidade (*Business Entity*) destacado na Monografia N° 3, a EC 2018 não faz qualquer menção. É possível perceber que a EC 2018 utiliza deliberadamente o conceito de *Reporting Entity* (Entidade que reporta) e que o conceito de separar o patrimônio de proprietários e gestores do patrimônio da empresa já estaria implícito em sua definição. Questiona-se se houve uma regressão no conceito ou se o desenvolvimento científico considera tal definição como incorporada. O quadro 6 apresenta um comparativo que facilita a verificação antigos conceitos (Monografia nº 3) que deixaram de figurar na nova estrutura conceitual (EC 2018). Nesse sentido, a intenção é buscar no desenvolvimento da ciência contábil as causas do abandono de antigos conceitos e da formulação de novos (MARCONI; LAKATOS, 2007). Os conceitos de Relevância (*Relevance*), Comparabilidade (*Comparability*),

Tempestividade (*Timeliness*) e *Understandability* (Compreensibilidade) foram instituídos como características da informação contábil, trazendo maior precisão na preparação e divulgação da informação, reduzindo a incidência de interpretações erradas. Novos conceitos foram instituídos pela EC 2018 com objetivo de atender à necessidade de se lidar com fenômenos mais complexos surgidos após a época da edição da Monografia nº 3: *Unit of Account* (Unidade de Conta) e *Executory Contracts* (Contratos Executórios). A Teoria da Firma (feixe de contratos) e a Teoria dos Contratos foram criadas pela observação do ambiente econômico o que necessariamente demandaria da contabilidade novos conceitos capazes de lidar com tais evoluções teóricas.

Conceitos instituídos na Monografia nº 3 foram dispensados pela EC 2018 por terem sido absorvidos por outros conceitos. É o caso do conceito *Effort and Accomplishment* (Esforço e Realização) que trata da necessidade de contraposição entre as receitas realizadas e todos os esforços incorridos para sua geração (*matching*). A EC 2018 justifica a ausência do uso de uma nomenclatura específica para esse fenômeno por considerar que o conceito se encontra presente na definição dos elementos das demonstrações financeiras (IASB(c), 2018). Por fim, não foram encontrados termos cujo objeto para o qual foram concebidos abordam a mesma questão, mas que divergem no significado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou estabelecer uma relação entre os conceitos e construtos definidos para a contabilidade por Paton e Littleton (1940) na Monografia Nº 3 AAA e os estabelecidos pela Estrutura Conceitual IASB 2018. Considerando que a evolução conceitual é uma característica do desenvolvimento das ciências (Marconi e Lakatos, 2007) e que se passaram 78 anos entre a edição das duas obras, é plausível supor acerca do surgimento de novos conceitos contábeis capazes de lidar com a evolução econômica. Para isso, os textos das obras passaram por análise de conteúdo com vistas a se montar um *framework* capaz de facilitar a retirada de conclusões acerca da evolução conceitual sofrida pela contabilidade. O resultado encontrado confirma a tendência de evolução conceitual pelo aprimoramento de conceitos já existentes, pela criação de novos conceitos e pelo abandono de conceitos defasados. Foram selecionados nove conceitos, considerados os mais relevantes, na Monografia Nº 3, dos quais três mantiveram a mesma nomenclatura e significado (Continuidade, Receita e Despesa), cinco foram contemplados parcialmente ou absorvidos (Evidência Objetivamente Verificável, Contraprestação Medida, Custos Incorridos, Custo de Classificação e Controle e Entidade) um não figurou (Esforço e Realização) na EC 2018. Além dos nove conceitos selecionados na Monografia Nº 3, a EC 2018 instituiu seis outros conceitos, considerados mais relevantes nessa pesquisa, não contidos naquela obra: Relevância, Comparabilidade, Tempestividade, Compreensibilidade, Unidade de Conta e Contratos Executórios. A pesquisa inferiu serem as seguintes causas para o desenvolvimento conceitual encontrado na pesquisa: (i) ineficiência do conceito em expressar sua definição; (ii) pouca profundidade conceitual; e (iii) aumento da complexidade dos fenômenos econômicos. Importante notar que as causas (i) e (ii) são uma consequência do aumento da complexidade dos fenômenos econômicos, pois, à época em que foi editada a Monografia Nº 3, os conceitos, provavelmente, eram eficientes e possuíam adequada profundidade.

Como limitação dessa pesquisa, aponta-se certo grau de subjetividade do método utilizado na seleção dos conceitos estudados. Pode-se questionar o motivo de alguns conceitos não terem sido selecionados ao contrário de outros. Outra limitação encontrada se refere ao fato de os conceitos e respectivas definições serem expressas em língua inglesa e a tradução livre está sujeita a algum viés. Espera-se que a pesquisa tenha o potencial de contribuir com a teoria da contabilidade ao focar na necessidade constante de se revisar os conceitos contábeis adequando-os aos fenômenos econômicos da época que retratam. Ainda, acena para a necessidade de se trabalhar a teoria da contabilidade juntamente com as premissas metodológico-científicas.

Por outro lado, contribui com a história do pensamento contábil ao traçar um paralelo entre uma obra produzida na época em que se iniciou a sistematização da Ciência Contábil e uma obra atual. Por fim, contribui com a contabilidade por apresentar resumidamente os principais pontos da EC 2018. Como sugestão de pesquisas futuras, sugere-se estudos similares contemplando a EC 2018 comparada a outras obras seminais (estudos de Moonitz e Sprouse 1962 e 1963, ASOBAT 1966 e APB4 1970). O agregado dos achados em tais pesquisas tem o potencial de indicar e confirmar cientificamente a existência de uma estrutura conceitual teórica robusta na contabilidade.

REFERÊNCIAS

- Bardin, L. 2011. Análise de conteúdo. São Paulo: Edições, 70.
- Benston, G. J., Bromwich, M., Wagenhofer, A. 2006. Principles-versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy. *Abacus*, 422, 165–188.
- Bryman, A. *Social research methods*. Oxford university press, 2016.
- Dantas, J. A., Rodrigues, F. F., Niyama, J. K., Mendes, P. C. M. 2010. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras?: Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 49, 3-29.
- Gore, R. 2007. Zimmerman, D. Building the foundations of financial reporting: The conceptual framework. *The CPA Journal*, 778, 30.
- Hendriksen, E. S., Van Breda, M. F. 2009. Teoria da Contabilidade. 5ª Ed. São Paulo: Atlas.
- IASB a. 2018. Conceptual Framework – Project Summary. London: IFRS Foundation. Acesso em: 10/08/2018. Disponível em: <<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>>.
- IASB b. Conceptual Framework - Basis for Conclusions. London: IFRS Foundation, 2018.
- IASB c. Conceptual Framework for Financial Reporting. London: IFRS Foundation. 2018. Acesso em 08/07/2018. Disponível em: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>
- IASB d. 2018. Financial Instruments with Characteristics of Equity - Discussion Paper. London: IFRS Foundation Acesso em: 10/08/2018. Disponível em: <<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/fice/discussion-paper/published-documents/fice-dp-spanish.pdf>>
- Ijiri, Y. An Introduction to Corporate Accounting Standards: A Review. *Accounting Review*, 554, 620–628, 1980.
- Littleton, A. C. Questions on Accounting Standards. *Accounting Review*, 165, 330, 1941.
- Marconi, M. D. A.; Lakatos, E. M. Metodologia científica Vol. 4. São Paulo: Atlas, 2011.
- Mattessich, R. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting. *The Accounting Review*, v. 47, n. 3, p. 469-487, 1972.
- Meyer, J. W.; Rowan, B. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.
- Niyama, J. K.; Silva, C.A.T. Teoria da contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- Rezende, A. 2004. Org.. Curso de filosofia para professores e alunos dos cursos de segundo grau e de graduação. 12. Ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora, 311 p.
- Watts, R. L.; Zimmerman, J. L. 1979. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *Accounting Review*, 273-305.
- Zeff, S. A. 1984. Some Junctures in the Evolution of the Process of Establishing Accounting Principles in the USA: 1917-1972. *Accounting Review*, 447-468.
- Zeff, S. A. 1999. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, 262, 89-131.
- Zeff, S. A. 2018. An Introduction to Corporate Accounting Standards: Detecting Paton's and Littleton's Influences. *Accounting Historians Journal*, 451, 45-67.