



UNIVERSIDADE
CANDIDO MENDES

UNIDADE CENTRO

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ISAQUE DE CASTRO VASCONCELOS

DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS
Conferência com as normas brasileiras de contabilidade

RIO DE JANEIRO

2017.2

ISAQUE DE CASTRO VASCONCELOS

MATRÍCULA Nº 17211003

DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS
Conferência com as normas brasileiras de contabilidade

Trabalho Acadêmico apresentado à disciplina do curso de ciências contábeis da Universidade Candido Mendes como pré-requisito a obtenção de grau de Bacharel em ciências contábeis.

Orientador: Prof. Marcos Tavares Pedro, Ms.

RIO DE JANEIRO

2017.2

RESUMO

Devido ao grande crescimento dos mercados, inclusive de capitais, as empresas vislumbraram a oportunidade de expandir seus negócios ao redor do mundo dando início ao processo de globalização. Em pouco tempo ficou evidenciada a dificuldade quanto á assimetria das informações contábeis de cada país expondo a necessidade de uma padronização contábil internacional. Primeiramente a IASC que deu lugar a IASB foram as responsáveis por este processo de harmonização através das IAS. A partir de 2007 o Brasil se viu incluso a estes padrões internacionais dando início a seu processo de convergência.

Palavras-chave: Consolidação. Demonstrações financeiras. Normas de contabilidade.

ABSTRACT

Due to the great growth of markets, including capital, companies saw the opportunity to expand their business around the world, starting the process of globalization. In a short time, the difficulty regarding the asymmetry of the accounting information of each country was evidenced, exposing the need for an international accounting standardization. First, the IASC that gave rise to the IASB was responsible for this process of harmonization through the IAS. As of 2007, Brazil has been included in these international standards, initiating its process of convergence.

Keywords: Consolidation. Financial Statements. Accounting standards.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Países que adotaram ou parcialmente adotaram a convergência contábil em 2007.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas

APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

BACEN - Banco Central do Brasil

BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

FASB - *Financial Accounting Standards Board*

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS - *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IASC - *International Accounting Standards Committee*

IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

RFB - Receita Federal do Brasil

SUSEP - Superintendência dos Seguros Privados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Tema	8
1.2 Problema	9
1.3 Objetivo	10
1.3.1 Objetivo geral	10
1.3.2 Objetivos específicos	10
1.4. Justificativa	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	11
REFERÊNCIAS	12

1 INTRODUÇÃO

A globalização ocorrida na transição do século XX para o XXI proporcionou as empresas a oportunidade de se expandirem e ultrapassarem as fronteiras podendo gerar uma quantidade quase que infinita de escritórios pelo mundo.

Deve-se levar em conta que a Contabilidade enquanto ciência social está sujeita às grandes influências do ambiente em que atua, sendo que as práticas contábeis são fortemente afetadas pelos valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social. Dessa forma, os sistemas contábeis se diferenciam de acordo com o conjunto de leis, filosofias, procedimentos e objetivos de cada país (NIYAMA, 2007).

Inicialmente houve uma série de dificuldades contábeis que se tornariam o maior desafio das companhias devido a contabilidade ter se desenvolvido de forma diferente em cada país e levantando o seguinte questionamento: Como adequar as demonstrações contábeis de vários locais diferentes pelo mundo e como poder ter a real dimensão de seu faturamento atual?

Diante de tais diferenças, percebe-se a existência de critérios divergentes e próprios para reconhecer e mensurar um mesmo fato. Assim, a ausência de uniformidade das normas e procedimentos contábeis compromete a comparabilidade das informações apresentadas através das demonstrações financeiras (AVELINO *et al.*, 2010).

Para Niyama e Silva (2008), a expansão das relações comerciais e internacionais no cenário globalizado, a necessidade de investimento e o avanço tecnológico que permite fácil acesso à informação, exige uma linguagem em comum entre os países estabelecendo padrões contábeis uniformes.

Com o movimento de internacionalização das empresas, inclusive do mercado de capitais tornou-se fundamental adotar um padrão único no mundo

Leite (2002) menciona que diante da globalização dos mercados torna-se inevitável a padronização contábil entre os países, de modo que sejam utilizadas normas transparentes e comparáveis em todo o mundo.

Em 1973 foi estabelecido o IASC - Comitê Internacional de Normas de contabilidade (*Internacional Accounting Standards Committe*) que teria a função de emitir as normas contábeis chamadas de IAS - Padrões Internacionais de Contabilidade (*Internacional Accounting Standards*) como meio para harmonização das demonstrações contábeis internacionais. Em 2001 o IASC deixou de existir dando lugar para a formação de um novo órgão chamado IASB - Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting*

Standards Board) que agora possui a função de emitir as IFRS - Normas Internacionais de Relato Financeiro (*Internacional financial Reporting Standards*).

O IASB (*International Accounting Standard Board*), sucessor do IASC (*International Accounting Standards Committee*), é o órgão que tem papel de grande importância no processo de harmonização, sendo uma de suas atribuições a promoção da convergência das normas contábeis a nível internacional. Composto por membros de vários países, o IASB é um organismo independente que tem como competência o desenvolvimento de normas compreensíveis e de alta qualidade através de informações que vão de encontro aos padrões da contabilidade (LEMES; SILVA, 2007).

No Brasil, em 2005 foi criado o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) onde tornou-se o único órgão brasileiro emissor de normas contábeis agindo de forma alinhada com as normas contábeis emitidas pelo IASB.

O Brasil vem participando do desenvolvimento da contabilidade no cenário mundial a caminho da convergência para as normas do IASB buscando minimizar as diferenças internacionais (LEMES; SILVA, 2007).

O CPC é um comitê composto por seis entidades: ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), APIMEC (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais), BOVESPA (Bolsa de Valores de São Paulo), CFC (Conselho Federal de Contabilidade), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) e IBRACON (Instituto de Auditores Independentes do Brasil), acompanhada de quatro entidades convidadas, são elas BACEN (Banco Central do Brasil), CVM (Comissão de Valores Mobiliários), RFB (Receita Federal do Brasil) e SUSEP (Superintendência dos Seguros Privados).

Com a adoção do padrão internacional para as companhias brasileiras a contabilidade passa a ser vista mais de caráter gerencial apresentando melhor a realidade atual do período, dando relevância aos valores contábeis. Atualmente no Brasil existem o total de 50 CPC's, do 00 ao 48 mais CPC PME voltada para pequenas e médias empresas. De forma mais direta abordaremos sobre a CPC nº36 Demonstrações Consolidadas.

1.1 Tema

Analogia sobre as demonstrações consolidadas, comparabilidade, impacto e benefícios.

1.2 Problema

O Brasil antes da adoção do padrão internacional a contabilidade era destinada ao fisco, ou seja, as empresas brasileiras agindo dentro das normas existentes do período procuravam minimizar o lucro com a finalidade de pagar menos impostos. No início o primeiro projeto de lei que fez o Brasil adotar as IFRS foi a lei nº 3.471, em seguida a lei nº 11.638/07 colocou o Brasil na era da contabilidade internacional, a lei exigia que as companhias de capital aberto negociadas em bolsa de valores deveriam elaborar seus balanços de acordo com as IFRS e de caráter opcional para as companhias fechadas.

A figura abaixo demonstra a situação dos países em 2007 que aderiram de forma completa ou parcial a convergência contábil.

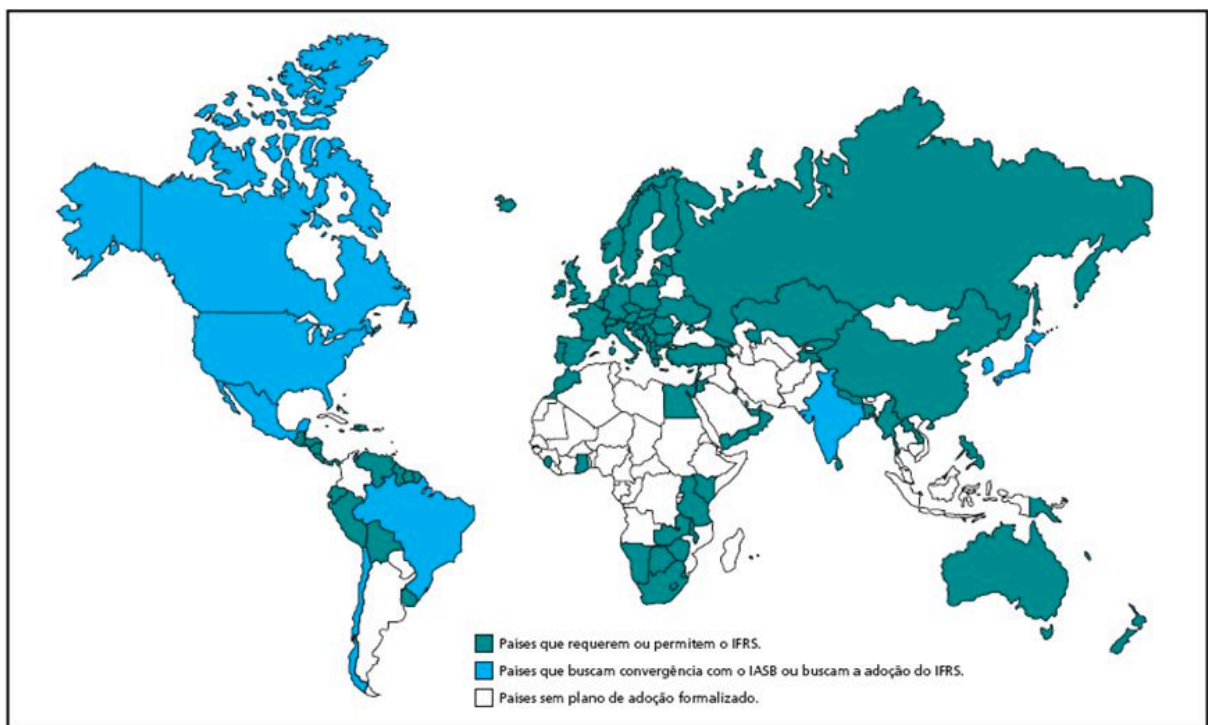


Figura 1: Países que adotaram ou parcialmente adotaram a convergência contábil em 2007.

Fonte: The journal of the IASB and the IASC foundation – INSIGHT Q3 e Q4, 2007.

Em dezembro de 2008 as companhias abertas negociadas em bolsa se viram obrigadas por lei a publicarem no ano seguinte suas demonstrações contábeis baseando-se nas normas contábeis emitidas pelo CPC, e com isso levantamos a seguinte questão: Como as empresas conseguiram se ajustar às novas regras nos balanços futuros atendendo as normas do CPC nº36?

Diante do contexto apresentado, percebe-se que novos desafios estão a caminho, sendo necessário que pesquisadores, estudiosos, profissionais e usuários da Contabilidade assumam com compromisso e responsabilidade seu papel no processo de harmonização das normas contábeis (SANTOS *et al.*, 2010).

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Analisar as demonstrações financeiras consolidadas sob a conformidade do pronunciamento técnico nº36 e a adoção das normas de consolidação.

1.3.2 Objetivos específicos

Indicar os pontos técnicos e legais referente à consolidação das demonstrações financeiras fundamentada em IFRS.

Análises das práticas utilizadas e sua harmonia com as normas contábeis.

Comparar as demonstrações financeiras consolidadas que têm de ser consolidadas.

Analisar os efeitos atingidos.

1.4 Justificativa

O crescimento ininterrupto dos mercados compreendendo a obrigação de novas práticas contábeis torna-se mais que essencial a necessidade da convergência contábil no cenário nacional para que haja melhor compreensão e transparência nos dados financeiros fornecidos para os usuários interno e externo.

Niyama e Silva (2008) apontam outros benefícios que podem ser percebidos com o advento da harmonização contábil. Através desse processo, a divulgação das informações deverá seguir um padrão de acordo com a norma estabelecida, fazendo com que os usuários tenham acesso às mesmas informações. Tal situação possibilita aos interessados a análise e comparação de dados entre as empresas, evitando, assim, a chamada “assimetria da informação”.

As demonstrações consolidadas são de suma importância não somente por serem obrigatórias, mas também por serem uma excelente ferramenta para a obtenção de

informações de modo completo sobre a realidade financeira e patrimonial da empresa, servindo como apoio na tomada de decisão dos gestores, atração de capital externo por investidores e melhores condições para negociar empréstimos ou financiamentos.

O autor Watanabe (2009) em sua dissertação destaca a importância de utilizar as informações das demonstrações contábeis, que diz:

“Hoje, é objetivo da Contabilidade oferecer informações e orientações aos usuários das demonstrações contábeis, para tomada de decisão, o que a faz ser considerada, merecidamente “A linguagem universal dos negócios e das atividades econômicas”. ”.

A monografia em questão que poderia colaborar como fonte de consulta para pesquisas futuras devido a carência do determinado tema até hoje.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os conteúdos desenvolvidos têm em vista apresentar as referências relevantes para a elaboração do estudo baseando-se em conceitos sobre a internacionalização, harmonização, e demonstrações consolidadas. Mostraremos dentre os temas abordados o papel da legislação de acordo com a Comissão de Valores Mobiliários – CVM e Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. A grande parte deste estudo se aplica as demonstrações financeiras e suas definições mostrando modelos e exemplos de consolidação seguindo a linha de pensamento de autores e livros conhecidos sobre o tema como José Hernandez Perez Junior e Luis Martins de Oliveira publicado em Contabilidade avançada (2012), Sergio de Iudicibus em Manual de contabilidade (2010), e Silvério das Neves e Paulo Eduardo Viceconti em Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras (2002), e outros.

2.1 Pontos relevantes sobre a contabilidade internacional

A origem da contabilidade está relacionada à necessidade de registros financeiros e do comércio. Alguns dos registros mais antigos sobre o assunto datam do ano 2000 a.c como registros ligados á cobrança de impostos na Babilônia ou a contabilização de negócios efetuados por um escriba egípcio, mesmo que de forma rudimentar fica o registro do controle sobre a entrada e saída de recursos, e patrimônio.

Pode-se, entretanto, afirmar que a Contabilidade é tão antiga quanto a existência da humanidade, visto que seu surgimento ocorreu de forma rudimentar antes mesmo da moeda, da escrita e do número (IUDÍCIBUS; MARION, 2002).

O quadro abaixo mostra de forma resumida a evolução da ciência contábil ao longo do período segundo Oliveira *et al* (2008, p. 5).

Período	Principais aspectos da contabilidade
Até 1500	Primórdios da era do pensamento científico da contabilidade, com a publicação da obra de Frei Luca Pacioli. Primeiras demonstrações contábeis preparadas para fins de prestação de contas aos financiadores das expedições marítimas.
1501 a 1900	Ênfase nos balancetes financeiros. Sistema de partidas dobradas para os registros contábeis preparados quase que exclusivamente para os proprietários do capital. Surgimento da auditoria interna e arrecadadores de impostos
1901 a 1930	Primórdios da auditoria externa e dos contadores públicos certificados. Surgimento das grandes corporações transnacionais americanas e aprimoramento das demonstrações contábeis para atender às finalidades tributárias e Imposto de Renda.
1931 a 1950	Surgimento da contabilidade de custos e dos primeiros relatórios da contabilidade gerencial.
1951 a 1970	Aprimoramento da contabilidade de custos. Surgimento das técnicas e procedimentos para análise de custos, estatística de produção, custo-padrão, contabilidade pública, contabilidade e planejamento tributário.
1971 a 1990	Aprimoramento da contabilidade gerencial, custeio por atividade, custo-padrão, orçamento e planejamento estratégico. Primórdios da contabilidade social e ambiental. Neste período, a contabilidade já assume as características como um sistema de informação à disposição dos gestores para as tomadas de decisões, com o uso mais intensivo da informática. São discutidas as primeiras tentativas da padronização dos procedimentos contábeis em nível internacional.
1991 a 2000	Surgimento do <i>balanced scorecard</i> e disseminação da controladoria estratégica. Surgem no Brasil as primeiras dissertações e teses sobre capital intelectual. Globalização crescente da economia, dos investimentos internacionais e do uso de instrumentos financeiros.
2001 em diante	Fortalecimento das práticas de governança corporativa e da tentativa para a harmonização dos padrões de contabilidade internacional

Quadro 1: Evolução da Contabilidade Internacional

Fonte: Oliveira et al (2008, p. 5)

2.2 Pontos relevantes sobre a contabilidade no Brasil

No Brasil a história da contabilidade teve início no período colonial por volta de 1530 devido a necessidade de controle contábil para o desenvolvimento das primeiras alfândegas.

A contabilidade brasileira através da doutrina patrimonialista influência da Itália apontada como o berço da contabilidade em referência a criação do método das partidas dobradas. Essa doutrina prevaleceu no Brasil até a década de 50, dando lugar a escola norte-americana com o neopatrimonialismo devido a vinda de empresas estrangeiras para o país.

Com o empenho de pessoas como Francisco D'Auria, Raul Vaz, Frederico Hermann Júnior e João Lyra, patrono da classe contábil, em 1946 com a criação dos conselhos federal de contabilidade pelo decreto-lei 9.295 se deu início a regulamentação da profissão contábil no país.

Outro marco da história da contabilidade brasileira ocorreu em 27 de maio de 1946, ao ser promulgado o Decreto-lei nº 9.295, que determinava a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos conselhos regionais de Contabilidade (CRCs), destinados a fiscalizar o exercício das profissões de contador (bacharel em ciências contábeis) e de guardalivros (técnico em contabilidade) (HERMES, 1986).

Em 1976 foi aprovada a lei nº 6.404 chamada Lei das sociedades por ações devido a necessidade de aperfeiçoar as informações contábeis e sua difusão para facilitar o estudo e a análise da dimensão da empresa e seu desempenho.

O autor, Bacci (2002, p.134) destaca a importância da implementação da nova lei:

“A nova lei veio consagrar a adoção do sistema contábil americano com algumas contribuições brasileiras de relevância, sendo algumas práticas essencialmente nacionais como a correção monetária”. Dentre as contribuições da nova lei, destacam-se: a) introdução da reavaliação a valor de mercado; b) criação da reserva de lucros a realizar; c) separação entre contabilidade comercial e contabilidade fiscal; d) aperfeiçoamento da classificação das contas do balanço; e) consolidação das demonstrações financeiras de um mesmo grupo, ou de investimentos em empresas consideradas controladas; e f) criação das demonstrações das mutações patrimoniais e das origens e aplicações de recursos.

Segundo a lei 6.404/76, o balanço geral das empresas deve apresentar uma quantidade específica de peças, vide o quadro abaixo:

Quantidade de peças	Descrição	Segundo o artigo
2 Relatórios	<ul style="list-style-type: none"> • Relatório do conselho de administração ou relatório da diretoria. • Notas explicativas. 	Art. 133 Art. 176, §§ 4º e 5º
4 ou 5 Demonstrações financeiras	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial • Demonstração do Resultado do Exercício • Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos • Demonstração de Lucros ou Prejuízos • Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido 	Arts. 178 a 182 Art. 186 Art. 186 Art. 188 Art. 186
2 Pareceres	<ul style="list-style-type: none"> • Parecer do Conselho Fiscal • Parecer dos Auditores Independentes, se for o caso 	Art. 188 Art. 133

Quadro 2: – Relatórios, demonstrações e pareceres pela Lei das Sociedades por Ações.
Fonte: Teles (1989, p.52).

Os anos seguintes se deram por ajustes necessários e pontuais devido as atualizações que o período exigia como por exemplo a retirada da correção monetária do ativo permanente e do patrimônio líquido das empresas pela lei pela Lei nº 9.249, neste período o Brasil havia implantado o plano real ocasionando a queda da inflação.

A partir do século XXI a contabilidade brasileira passa por uma grande transformação, procurando se ajustar ao mundo globalizado.

Dessa forma, em 2001 foi promulgada a Lei nº 10.303, que altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.385/1976 e na Lei nº 6.404/1976, visando, principalmente, assegurar certos direitos dos acionistas e atrair investimentos para o mercado de capitais. Dentre as mudanças inseridas pela Lei nº 10.303, destacam-se as seguintes: a) somente os valores mobiliários de emissão de companhia registrada na CVM podem ser negociados no mercado de valores mobiliários; b) nenhuma distribuição pública de valores mobiliários será efetivada no mercado sem prévio registro na CVM; c) o acionista controlador ou a sociedade controladora que adquirir ações da companhia aberta sob seu controle que elevem sua participação que impeça a liquidez de mercado das ações remanescentes será obrigado a fazer oferta pública para aquisição da totalidade das ações remanescentes no mercado; d) o número de ações preferenciais sem

direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar 50% do total das ações emitidas; e e) é vedado às companhias abertas emitir partes beneficiárias (FREIRE FILHO, 2008).

Em 2007 através da Lei nº 11.638 visando melhorar a qualidade das informações contábeis e maior transparência o Brasil deu a entrada no processo de convergência as normas internacionais tornando-o harmonizado e moderno.

Por processo de convergência, entende-se a alteração das normas contábeis brasileiras, mediante adoção gradativa dos padrões emitidos pelo International Accounting Standard Board (IASB), conhecidos como International Finance Report Standards (IFRS), que vêm sendo adotados por mais de 100 países, incluindo todas as nações da Comunidade Europeia (ALMEIDA; BRAGA, 2008).

2.3 A consolidação

Consolidar as demonstrações financeiras quer dizer essencialmente agrupar, reunir, unir os dados financeiros de variadas empresas como um todo.

Na visão do CPC 36 as demonstrações consolidadas são:

“Demonstrações contábeis de grupo econômico, em que os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica”.

Os demonstrativos consolidados busca apresentar principalmente aos acionistas e credores uma visão ampla dos rendimentos das operações e a posição financeira do grupo econômico.

Seguindo a mesma linha de pensamento a FIPECAFI diz:

“O objetivo da consolidação é apresentar aos leitores, principalmente acionistas e credores, os resultados das operações e a posição financeira da sociedade controladora e suas controladas, como se o grupo fosse uma única empresa que tivesse uma ou mais filiais ou divisões. Isso permite uma visão mais geral e abrangente e melhor compreensão, do que inúmeros balanços isolados de cada empresa.”.

A consolidação visa apresentar os resultados das operações e a posição patrimonial-financeira da sociedade controladora e das suas controladas como se o grupo fosse uma única empresa, ou seja, como se as controladas fossem filiais ou divisões da controladora (NEVES E VICECONTI, 2002).

Os Estados Unidos por se tratar de modelo político capitalista buscou sofisticar a forma contábil para que haja maior eficiência e clareza nas informações divulgadas sobre os grupos empresariais tornando a sua escola pioneira em empregar as demonstrações consolidadas.

Esse tipo de demonstração é utilizado, nos Estados Unidos há cerca de um século. Em outros países iniciou-se bem mais tarde, aparecendo na legislação inglesa apenas em 1947, na alemã em 1965, no Japão em 1976 e na francesa em 1985 (MACHADO E SANTOS, 2004).

2.3.1. Quando obrigado as demonstrações consolidadas

As companhias de capital aberto e que possuírem 30% (trinta por cento) ou mais no valor de seu patrimônio líquido estabelecido por investimentos em sociedades econômicas devem por obrigatoriedade elaborar as demonstrações contábeis de forma consolidada de acordo com o artigo 249 da lei 6.404/76, Lei das Sociedades por ações.

O mesmo artigo cede a CVM a autonomia para expedir normas sobre as sociedades de qual as demonstrações devem constar na consolidação.

A CVM por intermédio dessa autonomia estabelece pela instrução normativa 247/96, em seu artigo 21 determina as entidades condicionadas a obrigatoriedade de consolidação e divulgação as demonstrações financeiras:

1. Companhia aberta que possuir investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto referidas no artigo 32.
2. Sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.

Portanto, a partir de 1996 independente do percentual dos investimentos em sociedades econômicas que façam parte do patrimônio líquido, as companhias abertas devem consolidar suas demonstrações contábeis.

2.3.2. Quando dispensado as demonstrações consolidadas

De acordo com o CPC 36 (R3) toda entidade controladora deve apresentar as demonstrações consolidadas, porém há exceções de conforme o item 4 desde que atenda as condições:

- (a) a controladora pode deixar de apresentar as demonstrações consolidadas somente se satisfizer todas as condições a seguir, além do permitido legalmente:
 - (i) a controladora é ela própria uma controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais proprietários, incluindo aqueles sem direito a voto, foram

- consultados e não fizeram objeção quanto à não apresentação das demonstrações consolidadas pela controladora;
- (ii) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais não são negociados publicamente (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);
 - (iii) ela não tiver arquivado nem estiver em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis junto a uma Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando à distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumento no mercado de capitais; e
 - (iv) a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, disponibiliza ao público suas demonstrações em conformidade com os Pronunciamentos do CPC, em que as controladas são consolidadas ou são mensuradas ao valor justo por meio do resultado de acordo com este pronunciamento; (Alterada pela Revisão CPC 08).

2.4. Requisitos contábeis

A consolidação das demonstrações financeiras no Brasil são apresentadas no formato de:

- Balando patrimonial;
- Demonstração do resultado do exercício;
- Fluxo de caixa.

E deve respeitar os procedimentos de consolidação de acordo com o CPC36 apêndice B86:

B86. Demonstrações consolidadas devem:

- (a) combinar itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora com os de suas controladas;
- (b) compensar (eliminar) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parcela da controladora no patrimônio líquido de cada controlada;
- (c) eliminar integralmente ativos e passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa intragrupo relacionados a transações entre entidades do grupo (resultados decorrentes de transações intragrupo que sejam reconhecidos em ativos, tais como estoques e ativos fixos, são eliminados integralmente). Os prejuízos

intragrupo podem indicar uma redução no valor recuperável de ativos, que exige o seu reconhecimento nas demonstrações consolidadas.

2.4.1 Balanço patrimonial

É um relatório contábil elaborado, contendo informações dos lançamentos das movimentações financeiras realizadas pela empresa no período. O balanço patrimonial procura evidenciar de forma quantitativa e qualitativa os bens, direitos e obrigações dentro do período em exercício a situação patrimonial e financeira da empresa. A composição do BP é realizada por um conjunto de contas do ativo, passivo e patrimônio líquido com o objetivo, segundo Iudícibus (2010, p.2), “apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática”.

Segundo a Lei 6.404/76, seção III, artigo 178:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

O quadro 3 apresenta de forma precisa a elaboração do balanço patrimonial:

Ativos	Passivos
<p>Ativos circulantes</p> <ul style="list-style-type: none"> - Caixa e equivalentes de caixa - Outros ativos financeiros - Contas a receber de clientes e outras - Estoques - Valores a receber de arrendamento financeiro - Valores a receber de clientes relativos a contratos de construção - Impostos correntes - Outros ativos - Ativos classificados como mantidos para venda <p>Total dos ativos circulantes</p> <p>Ativos não circulantes</p> <ul style="list-style-type: none"> - Outros ativos financeiros - Valores a receber de arrendamento financeiro - Impostos diferidos ativos - Outros ativos - Investimentos em coligadas - Investimentos em empreendimentos em conjunto - Investimentos em controladas - Imobilizado - Propriedades para investimento - Ágio - Outros ativos intangíveis <p>Total dos ativos não circulantes</p>	<p>Passivos não circulantes</p> <ul style="list-style-type: none"> - Contas a pagar a fornecedores e outros - Valores a pagar para clientes relativos a contratos de construção - Empréstimos - Outros passivos financeiros - Impostos correntes a pagar - Provisões - Outros passivos - Passivos diretamente associados a ativos mantidos para venda <p>Total dos passivos circulantes</p> <p>Passivos não circulantes</p> <ul style="list-style-type: none"> - Empréstimos - Outros passivos financeiros - Impostos diferidos passivos - Provisões - Outros passivos <p>Total dos passivos não circulantes</p> <p>Total dos passivos</p> <p>Capital e reservas</p> <ul style="list-style-type: none"> - Capital social - Reserva de lucros - Ajuste de avaliação patrimonial - Patrimônio líquido atribuível a proprietários da controladora

Total dos ativos	- Participações não controladoras Total do patrimônio líquido Total do patrimônio líquido e passivos
-------------------------	--

Quadro 3 - Modelo de balanço patrimonial

Fonte: Deloitte (2012), adaptado

Tudo a que se refere ao ativo encontram-se classificados ao lado esquerdo do balanço patrimonial, respeitando a ordem decrescente de liquidez dos elementos patrimoniais, ou seja, trata-se da facilidade que possui para transformar em dinheiro, vide as contas do “Caixa e equivalentes” ser mais simples para converter em dinheiro do que a conta do “Imobilizado”. De mesma forma aplica-se as contas do Passivo classificadas ao lado direito seguindo a mesma ordem decrescente, porém referente ao grau de exigibilidade, ou seja, a ordem das contas do passivo segue de acordo com o prazo de vencimento, do curto prazo para o longo prazo. Em seguida acompanha-se as contas do PL, refere-se aos recursos próprios, este indica uma informação importante sobre a situação da empresa, a diferença nos saldos para maior ou menor em relação ao ano anterior mostra o quanto a empresa enriqueceu ou empobreceu no ano em exercício.

2.4.2 Demonstração do Resultado do Exercício – DRE

Instituída pela Lei 6.404/76, a DRE é um demonstrativo contábil que atua em conjunto com o balanço patrimonial, e apresenta de forma resumida as operações realizadas na empresa para obter o resultado líquido do período em exercício.

Para Iudícibus (2004, p.194) “A Demonstração do Resultado do Exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período. É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo) ”.

A Lei das Sociedades por ações na seção V do artigo 187 define o que deve ser classificado na DRE:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

O quadro 4 demonstra as determinadas características da DRE:

Operações continuadas

- Receita
- Custo das vendas

Lucro bruto

- Receita de investimentos
- Outros ganhos e perdas
- Despesas de distribuição
- Despesas de comercialização
- Despesas administrativas
- Outras despesas
- Custos de financiamento
- Participação nos lucros de coligadas
- Ganho reconhecido na alienação de participação em coligada

Lucro antes de impostos

- Imposto de renda e contribuição social

Lucro do exercício proveniente de operações continuadas

Operações descontinuadas

- Lucro do exercício proveniente de operações descontinuadas

Lucro do exercício

- Lucro atribuível a:
- Proprietários da controladora
- Participações não controladoras

Lucro por ação

- Proveniente de operações continuadas e descontinuadas:
- Básico (centavos por ação)

- Diluído (centavos por ação)
- Proveniente de operações continuadas:
- Básico (centavos por ação)
- Diluído (centavos por ação)

Quadro 4 - Modelo de DRE

Fonte: Deloitte (2012), adaptado

Na DRE, inicialmente obtido a receita bruta e posteriormente o lucro bruto, este passa por uma série de deduções ocorridas no período até que seja alcançado o saldo final que pode resultar em lucro ou prejuízo.

2.4.3 Demonstração dos fluxos de caixa – DFC

A DFC é um relatório contábil que mostram os fluxos de entradas e saídas de dinheiro do caixa da empresa durante o período contábil e seu resultado final.

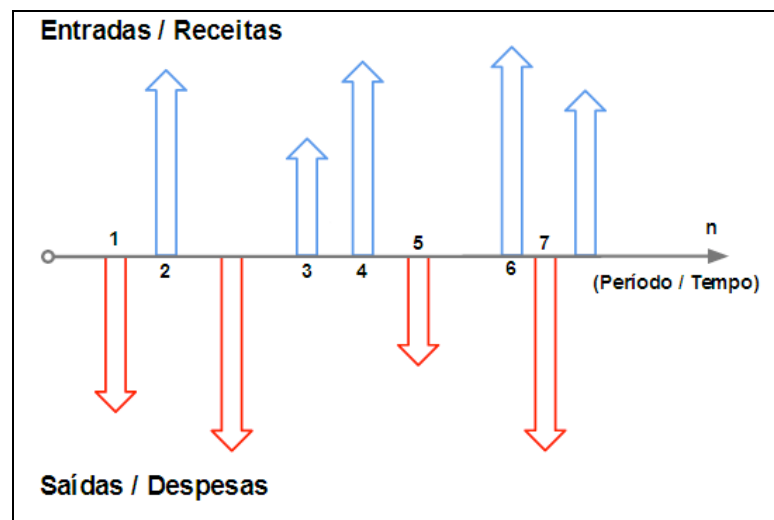


Figura 2 - Ilustração de fluxo de caixa

Fonte: Treasy – Planejamento e consultoria

Desde 2008 conforme a Lei 11.638/07 torna-se obrigatório a sua publicação para todas as empresas de capital aberto e que possua patrimônio líquido superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Existem dois tipos de métodos para apresentação da DFC, elas são pelo método direto e indireto.

O método direto é usado como instrumento de gestão, é o controle de entrada e saída de recursos da empresa, ou seja, recebimentos e pagamentos brutos.

Conforme o item 21 a deliberação da CVM nº 547, de 13 de agosto de 2008 as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos podem ser obtidas:

(a) dos registros contábeis da entidade; ou

(b) ajustando as vendas, os custos das vendas (no caso de instituições financeiras, os componentes formadores da margem financeira, juntamente com as receitas com serviços e tarifas) e outros itens da demonstração do resultado referentes a:

(i) mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar; (ii) outros itens que não envolvem caixa; e

(iii) outros itens cujos efeitos no caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento e de investimento.

Fluxos de caixa de atividades operacionais

- Recebimentos de clientes
- Pagamentos a fornecedores e empregados
- Caixa gerado pelas (aplicado nas) operações
- Juros pagos
- Juros recebidos
- Dividendos recebidos de coligadas
- Outros dividendos recebidos
- Imposto de renda e contribuição social pagos

Caixa líquido gerado pelas (aplicado nas) atividades operacionais

Fluxos de caixa de atividades de investimento

- Pagamentos para aquisição de ativos financeiros
- Recebimentos relativos à venda de ativos financeiros
- “Royalties” e outras receitas de investimentos recebidas
- Adiantamentos a partes relacionadas
- Recebimentos de partes relacionadas
- Pagamentos na aquisição de imobilizado
- Valores recebidos na alienação de imobilizado
- Pagamentos na aquisição de propriedades para investimento
- Valores recebidos na alienação de propriedades para investimento
- Pagamentos relacionados a ativos intangíveis
- Fluxo de caixa líquido na aquisição de controladas
- Fluxo de caixa líquido na alienação de controlada
- Fluxo de caixa líquido na alienação de coligada

Caixa líquido gerado pelas (aplicado nas) atividades de investimento

Fluxos de caixa de atividades de financiamento

- Proventos de caixa da emissão de ações de instrumentos de patrimônio da Companhia
- Valores recebidos na emissão de notas conversíveis
- Custos na emissão de ações
- Pagamento pela recompra de ações
- Custos pela recompra de ações
- Valores recebidos na emissão de ações preferenciais resgatáveis
- Valores recebidos na emissão de notas perpétuas
- Custos para emissão de dívida

- Valores recebidos de empréstimos
 - Amortização de empréstimos
 - Valores recebidos de empréstimos governamentais
 - Dividendos pagos às ações preferenciais resgatáveis
 - Dividendos pagos aos proprietários da Companhia
- Caixa líquido gerado pelas (aplicado nas) atividades de financiamento**
- Aumento (Diminuição) líquido no caixa e equivalentes de caixa**
- Caixa e equivalentes de caixa no início do exercício
 - Efeitos das mudanças de câmbio sobre o saldo de caixa mantido em moedas estrangeiras
- Caixa e equivalentes de caixa no fim do exercício**

Quadro 5 - Modelo de DFC direto

Fonte: Deloitte, adaptado

O método indireto é utilizado como um instrumento de análise empresarial, se baseia dos valores das atividades operacionais oriundo do lucro líquido e que são ajustados nas contas patrimoniais como amortização, depreciação ou exaustão, mas que não altera o caixa da empresa.

O item 22 da deliberação da CVM nº 547 diz que é ajustado o lucro líquido ou prejuízo quanto aos efeitos de:

- (a) mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;
- (b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, impostos diferidos, variações cambiais não realizadas, resultado de equivalência patrimonial em investimentos e participação de minoritários, quando aplicável; e
- (c) todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento

Fluxos de caixa de atividades operacionais

Lucro do exercício

Ajustes em:

- Despesa de imposto de renda e contribuição social reconhecida no resultado do exercício
- Participação nos lucros de coligadas
- Custos de financiamento reconhecidos no resultado
- Renda de investimento reconhecida no resultado
- Ganho na alienação de imobilizado
- Ganho nas mudanças no valor justo sobre propriedade para investimento
- Ganho na alienação de controlada
- Ganho na alienação de participação em coligada
- (Ganho) Perda líquida originada de passivos financeiros designados como pelo valor justo por meio

do resultado

- (Ganho) Perda líquida originada de ativos financeiros classificados como mantidos para negociação
Perda (ganho) líquida dos passivos financeiros classificados como mantidos para negociação
Inefetividade em “hedge” de fluxo de caixa

- Perda (ganho) líquido na alienação dos ativos financeiros disponíveis para venda

- Perda por redução ao valor recuperável de contas a receber de clientes

- Reversão de perda por redução ao valor recuperável de contas a receber de clientes

- Depreciação e amortização

- Redução ao valor recuperável de ativo imobilizado

- (Ganho) perda com variação cambial, líquida

- Amortização de contratos de garantia financeira

- Variação no capital circulante:

- Redução (Aumento) de contas a receber de clientes e outras

- (Aumento) Redução dos valores a receber de clientes relativos a contratos de construção

- (Aumento) Redução de estoques

- Redução (Aumento) de outros ativos

- Redução de contas a pagar a fornecedores e outras

- Aumento (Redução) dos valores a pagar a clientes relativos a contratos de construção

- Aumento (Redução) de provisões

- (Redução) Aumento de receita diferida

- (Redução) Aumento de outros passivos

- Caixa gerado pelas (aplicado) nas operações:

- Juros pagos

- Juros recebidos

- Dividendos recebidos de coligadas

- Outros dividendos recebidos

- Imposto de renda e contribuição social pagos

Caixa líquido gerado pelas (aplicado nas) atividades operacionais

Fluxos de caixa de atividades de investimento

- Pagamentos para aquisição de ativos financeiros

- Recebimentos relativos à venda de ativos financeiros

- Royalties” e outras receitas de investimentos recebidos

- Adiantamentos a partes relacionadas

- Recebimentos de partes relacionadas

- Pagamentos na aquisição de imobilizado

- Valores recebidos na alienação de imobilizado

- Pagamentos na aquisição de propriedades para investimento

- Valores recebidos na alienação de propriedades para investimento
- Pagamentos relacionados a ativos intangíveis
- Fluxo de caixa líquido na aquisição de controladas
- Fluxo de caixa líquido na alienação de controlada
- Fluxo de caixa líquido na alienação de coligada

Caixa líquido gerado pelas (aplicado nas) atividades de investimento

Fluxos de caixa de atividades de financiamento

- Proventos de caixa da emissão de instrumentos de patrimônio da Companhia
- Valores recebidos na emissão de notas conversíveis
- Custos na emissão de ações
- Pagamento pela recompra de ações
- Custos pela recompra de ações
- Valores recebidos na emissão de ações preferenciais resgatáveis
- Valores recebidos na emissão de notas perpétuas
- Custos para emissão de dívida
- Valores recebidos de empréstimos
- Amortização de empréstimos
- Valores recebidos de empréstimos governamentais
- Dividendos pagos às ações preferenciais resgatáveis
- Dividendos pagos aos proprietários da Companhia

Caixa líquido gerado pelas (aplicado nas) atividades de financiamento

Aumento (Diminuição) líquido no caixa e equivalentes de caixa

- Caixa e equivalentes de caixa no início do exercício
- Efeitos das mudanças de câmbio sobre o saldo de caixa mantido em moedas estrangeiras

Caixa e equivalentes de caixa no fim do exercício

Quadro 6 - Modelo de DFC indireto

Fonte: Deloitte, adaptado

2.4.4 Demonstração do Resultado Abrangente – DRA

A DRA demonstra o resultado abrangente da empresa, possui representação pelo CPC 26, e é uma demonstração contábil que não existia antes do surgimento dos CPC's, porém é considerada obrigatória conforme a resolução CFC nº 1.185/09 mesmo não estando mencionada na Lei nº 6.404/76.

Para Iudícibus (2010, p. 4) a DRA “é o resultado do exercício acrescido de ganhos ou perdas que eram reconhecidos direta e temporariamente na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido”.

O item 82 do CPC 26 menciona o que deve ser incluso no mínimo quanto á elaboração da DRA:

82. Além dos itens requeridos em outros Pronunciamentos do CPC, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

- (a) receitas;
- (aa) ganhos e perdas decorrentes de baixa de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;
- (b) custos de financiamento;
- (c) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método da equivalência patrimonial;
- (d) tributos sobre o lucro;
- (e) (eliminada);
- (ea) um único valor para o total de operações descontinuadas (ver Pronunciamento Técnico CPC 31);
- (f) em atendimento à legislação societária brasileira vigente na data da emissão deste Pronunciamento, a demonstração do resultado deve incluir ainda as seguintes rubricas:
 - (i) custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos;
 - (ii) lucro bruto;
 - (iii) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
 - (iv) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
 - (v) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
 - (vi) resultado líquido do período. (Item alterado pela Revisão CPC 06)

Lucro do exercício

Outros resultados abrangentes

- Diferença de câmbio na conversão de operações no exterior:
- Diferenças de câmbio originadas no exercício
- Perda com instrumentos de “hedge” sobre operações no exterior
- Ajustes de reclassificação referente à operação no exterior alienada no exercício
- Ajustes de reclassificação referente a “hedges” sobre operações no exterior alienadas no exercício
- Ativos financeiros disponíveis para venda:
- Ganho líquido originado de reavaliação de ativos financeiros disponíveis para venda no exercício
- Ajustes de reclassificação referente a ativos financeiros disponíveis para venda alienados no exercício
- “Hedges” de fluxo de caixa:

<ul style="list-style-type: none"> - Ganhos originados no exercício - Ajustes de reclassificação para valores reconhecidos no resultado - Ajustes para valores transferidos para o saldo inicial de itens objeto de “hedge” - Parcela de outros resultados abrangentes de coligadas - Imposto de renda e contribuição social relacionados a componentes de outros resultados abrangentes <p>Resultado abrangente total do exercício</p> <ul style="list-style-type: none"> - Resultado abrangente total atribuído a: - Proprietários da controladora - Participações não controladoras

Quadro 7 - Modelo de DRA

Fonte: Deloitte, adaptado

2.4.4 Demonstração das mutações do patrimônio líquido – DMPL

A DMPL é o registro contábil que evidencia em vários pontos todos os eventos ocorridos dentro do patrimônio líquido da empresa e possui a finalidade de evidenciar as alterações ocorridas durante o período dentro do patrimônio líquido.

Segundo o item 106 do CPC 26, a Demonstração das mutações do patrimônio líquido deve conter:

- (a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
- (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- (c) (eliminada);
- (d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes:
 - (i) do resultado líquido;
 - (ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e
 - (iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle. Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas.

Ajustes de Avaliação Patrimonial											
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	L
Saldo em 1º de janeiro de 2011											
- Lucro do exercício											
- Outros resultados abrangentes											
Resultado abrangente total do exercício											
- Pagamento de dividendos											
- Reconhecimento de pagamentos baseados em ações											
- Emissão de ações ordinárias conforme plano de opções de compra de ações de empregados											
Saldo em 31 de dezembro de 2011											
- Lucro do exercício											
- Outros resultados abrangentes											
Resultado abrangente total do exercício											
- Pagamento de dividendos											
- Participações não controladoras adicionais relacionadas às operações de pagamento baseadas em ações em circulação da empresa											
- Reconhecimento de pagamentos baseados em ações											
- Emissão de ações ordinárias conforme plano de opções de compra de ações de empregados											
- Emissão de ações ordinárias por serviços de consultoria											
- Efetuados Emissão de ações preferenciais conversíveis e não participativas											
- Emissão de notas conversíveis											
- Custos na emissão de ações											
- Recompra de ações ordinárias											
- Custos na recompra de ações											
- Transferência para lucros acumulados											
- Imposto de renda e contribuição social relacionados a transações com acionistas											
Saldo em 31 de dezembro de 2012											

Quadro 8 - Modelo de DMPL

Fonte: Deloitte, adaptado

Legendas:

A) Capital Social

B) Reserva de capital

C) Reserva legal

D) Reserva de “hedge” de fluxo de caixa

- E) Reserva de conversão de moeda estrangeira
- F) Custo atribuído do imobilizado
- G) Prêmio na opção sobre notas conversíveis
- H) Lucros acumulados
- I) atribuível à proprietários da controladora
- J) Participações não controladoras
- L) Total (consolidado)

REFERÊNCIAS

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional. 1. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007. 165p.

AVELINO, Bruna Camargos et al. Análise do perfil dos estudantes em Ciências Contábeis e sua relação com o processo de convergência das normas contábeis. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 182, p. 63-77, março/abril 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2008. 309p.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Normas Contábeis Internacionais - uma visão para o futuro. Cadernos da FACECA, Campinas, v. 11, n. 1, p. 51-65, janeiro/junho 2002.

LEMES, Sirlei; SILVA, Miriã Gonçalves e. A experiência de empresas brasileiras na adoção das IFRS. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 18, n. 3, p. 37-58, julho/setembro 2007.

SANTOS, José Luiz dos et al. Estudo comparativo do tratamento contábil dos prejuízos não realizados intercompanhias na consolidação nas normas brasileiras, internacionais e nos US-GAAP. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 183, p. 95-109, maio/junho 2010.

WATANABE, Léo. A Primeira Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: ensaio nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras do setor da construção civil e incorporação imobiliária. 2009. 202p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuarias) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

Part 2:

<https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-origem-e-historia-da-contabilidade/>

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. In trodução à Teoria da Contabilidade

para o nível de graduação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 288p.

OLIVEIRA, Alexandre Martins Silva de, et al. **Contabilidade Internacional: gestão de risco, governança corporativa e contabilidade de derivativos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HERMES, Gabriel. O Bacharel em Ciências Contábeis. Brasília: Senado Federal. Centro Gráfico, 1986.

BACCI, João. Estudo Exploratório sobre o Desenvolvimento Contábil Brasileiro - uma Contribuição ao Registro de sua Evolução Histórica. 2002. 134p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica)–Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

TELES, Odenildo de Sá. O aperfeiçoamento da contabilidade frente ao desenvolvimento da economia brasileira. Revista brasileira de contabilidade, Brasília, n.68, 1989

FREIRE FILHO, Marcelo Rossas. **Evidenciação dos conceitos e práticas de Governança Corporativa e Responsabilidade Social nas empresas mais antigas do Novo Mercado**. 2008. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2008.

ALMEIDA, M. C.; BRAGA, H. da R. **Mudanças Contábeis na Lei Societária – Lei nº 11.638, de 28/12/2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) – Demonstrações Consolidadas**. Brasília – DF, 2011

FIPECAFI - USP. Manual de contabilidade das sociedades por ações. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 11. ed. São Paulo: Frase, 2002.

DELOITTE. **Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs) e Práticas Contábeis Adotadas no Brasil (BR GAAP): Modelo de demonstrações financeiras para 2012**. Disponível em: <<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Guias/ModeloDFs2012%20pdf.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2013.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 07 nov. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos, [Contabilidade](#) Comercial. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de ET al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília – DF, 2011.