

**CONTABILIDADE INTERNACIONAL APLICADA ÀS DEMONSTRAÇÕES
CONTABEIS: A NOVA ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL**

AUTORA: ALEXANDRA MARIA DA COSTA SANTOS

ORIENTADOR: PROF. PAULO CEZAR FERREIRA DE SOUZA- MSC

RESUMO

As modificações ocorridas com a padronização das normas internacionais de contabilidade tiveram como foco assegurar seus benefícios adquiridos, bem como auxiliar no processo de decisão dos usuários, reduzindo incertezas, garantindo maior credibilidade e transmitindo confiança através das informações fornecidas nos relatórios gerenciais. Em vista do exposto, esta pesquisa teve como objetivo analisar os benefícios das alterações ocorridas no Balanço Patrimonial após a implantação das normas internacionais, comparando o que havia antes com o que passou a existir. Para tanto, foi utilizado o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica sendo examinados livros, artigos, teses e demais textos sobre o assunto. Foram analisadas algumas alterações introduzidas na legislação brasileira para elaboração do Balanço Patrimonial, bem como a adequação da classe contábil à universalização das normas contábeis, de forma que possam contribuir em bases seguras para um bom desempenho das organizações, sua evolução, riscos e oportunidades. Os resultados demonstraram que houve melhorias nas informações apresentadas pelo Balanço Patrimonial após a harmonização.

Palavras chave: Normas internacionais; Contabilidade Internacional; balanço patrimonial.

1. INTRODUÇÃO

Sob a nova ótica exigida pelo mercado, a contabilidade passou a ser vista a partir da perspectiva da informação contida nas demonstrações contábeis. Houve então, a necessidade de padronização destas informações para que contribuísse na tomada de decisão dos usuários das informações contidas nas demonstrações. Diante dessa nova abordagem, emerge a convergência das normas de contabilidade.

A necessidade de harmonização das normas internacionais, os organismos internacionais como o *International Accounting Standards Committee* (IASC) trouxe as novas adequações através de pronunciamentos com o intuito de promover a aceitação e o cumprimento destas normas. Da mesma forma, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão norte americano, entendeu que seria imprescindível a uniformização da linguagem. Embora haja conflito de interesses entre estes órgãos, sob o contexto normativo e regulatório, a união destes organismos se deu a partir da junção do conjunto de normas, que se voltaram à apenas um único objetivo: a padronização das normas de contabilidade.

A introdução destas normas objetivou internacionalizar as práticas contábeis de forma a proporcionar maior confiabilidade e a possibilidade de comparação com maior exatidão nas análises das demonstrações contábeis. Isso se deu através de uma linguagem universal, necessárias para relatar o desempenho das empresas, de modo que trouxesse maior segurança e estabilidade no mercado. Sendo assim, quais seriam os benefícios gerados a partir da convergência das normas internacionais em relação à nova estrutura do Balanço Patrimonial?

O objetivo deste trabalho foi analisar os benefícios das alterações ocorridas no Balanço Patrimonial após a implantação das normas internacionais, comparando o que havia antes com o que passou a existir.

2. A HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS

2.1.PRINCIPAIS CONFLITOS NA IMPLANTAÇÃO DO IFRS

Os procedimentos a serem seguidos através das mudanças ocorridas com o conjunto de normas que compõe o IFRS, levaram a classe contábil ao desespero profissional. O principal objetivo dessas alterações seria o de certificar que as informações contidas nas demonstrações contábeis fossem da mais alta qualidade, podendo ser elaboradas de forma transparente, com comparativo com os períodos apresentados e passível de entendimento pelos usuários, podendo ser produzida a um custo inferior aos benefícios.

Segundo Weffort (2005, p. 19), “a contabilidade é moldada pelo ambiente no qual opera”. Os diversos ambientes, especificidades culturais, econômicas e as diversas leis que regem cada país, foram os principais obstáculos enfrentados pelos organismos, na universalização das normas contábeis. Esta diversidade deve-se ao fato de a contabilidade ser sensível aos aspectos do ambiente em que se pratica. Isso se dá visto que “as práticas contábeis encontram-se enraizadas nas regiões onde se desenvolvem e devem ser respeitadas, pois não se podem deixar subitamente as normas locais, apesar das razões significativas para uma harmonização contábil internacional”. (Weffort, 2005, p. 217).

Com as alterações promovidas, pode ser observado que algumas das mudanças, como a exigência para a apresentação das demonstrações contábeis de Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado e as alterações da nomenclatura dos grupos de contas patrimoniais foram de grande relevância para a execução das atividades diárias dos contabilistas, introduzidas através da Lei 11.638/07. Segundo Sallotti e Yamamoto (2008), a Demonstração de Fluxo de caixa serve como complemento de informações necessárias à tomada de decisão e sua relevância está voltada para observação da capacidade de cumprimento de obrigações, avaliação da posição financeira no longo prazo, bem como a avaliação do valor da empresa baseado em fluxos de caixa futuros.

Martins e Lisboa (2005) afirmam que a dificuldade maior na adequação do Brasil às normas se deu pelo fato de que as peculiaridades culturais em conjunto com a presença do sistema jurídico revelam a complexidade dessa estrutura. As diferentes culturas e doutrinas revelam diferentes contabilidades e isso faz com que seja demorado o processo de adequação às normas, visto que a forte influencia jurídica revela uma

necessidade de reformulação legislativa para que passe a ser visto como obrigatória esta mudança no país.

Carvalho, Lemes e Costa (2006) afirmam que a harmonização das normas tem por finalidade a elaboração de demonstrações contábeis uniformes e comparáveis em qualquer país. Empresas da Europa, por exemplo, que teriam os balanços comparados a diferentes margens, retornos, custo de oportunidade, estruturas patrimoniais e desempenhos, se tornando um desperdício de tempo, passando a exigir agora, apenas a tradução do idioma, não mais às práticas contábeis. A viabilização da comparabilidade das informações contábeis, é um dos principais benefícios esperados pelos órgãos responsáveis pela implantação das IFRS, além do uso de normas contábeis aceitas internacionalmente, práticas de gestões mais transparentes, que refletem em um aumento da liquidez do mercado e melhores avaliações de crédito.

3. METODOLOGIA

Em função dos objetivos deste trabalho, foi utilizado o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica sendo examinados livros, artigos, teses e demais textos sobre o assunto.

Para tanto, fez-se um estudo voltado à análise documental, que, segundo Cellard (2008) diz-se que está relacionado ao favorecimento da observação do processo de evolução de grupos, conceitos, conhecimentos, etc. A pesquisa documental tem seu conceito demonstrado na obra de Oliveira (2007), onde o autor busca conceituar a pesquisa bibliográfica como uma modalidade de estudo e análise de documentos de domínio científico, utilizando documentos de cunho científico, como livros, periódicos, encyclopédias, ensaios críticos, dicionários e artigos científicos, proporcionando aos pesquisadores o contato direto com documentos que tratem do tema do estudo.

Se diferenciando da pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental tem seu conceito demonstrado, segundo Apolinário (2009, p. 27):

Conjunto de técnicas de investigação científicas utilizadas em ciências humanas, caracterizadas pela análise de dados lingüísticos. [...] Normalmente, nesse tipo de análise, os elementos fundamentais da comunicação são identificados, numerados e categorizados. Posteriormente, as categorias

encontradas são analisadas face a uma teoria específica.

Segundo Chiazzotti (2006), a análise documental busca a extração de significados temáticos a partir da adoção de normas sistemáticas, através do intermédio de elementos mais simples do texto. Isso se dá ao fato de que ser possível relacionar a freqüência da citação de alguns temas, de forma que revelem sutilezas contidas no texto, com o objetivo de medir o peso relativo atribuído a determinado autor, na forma de palavras, termos ou frases significativas de uma mensagem.

3.1.O BALANÇO PATRIMONIAL E AS ALTERAÇÕES SOFRIDAS NA LEI 6.404/76

As modificações ocorridas pela atualização da Lei 6.404/76 trouxeram significativas modificações à legislação brasileira, tendo como objetivos principais: a adaptação ao mercado global, a harmonização e modernização das normas, e melhores práticas contábeis.

A respeito disso, Ribeiro (1999) conceitua o Balanço Patrimonial como uma “demonstração financeira que evidencia, resumidamente, a situação patrimonial e financeira da entidade, quantitativa e qualitativamente”. É composta por Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, onde as contas são classificadas de forma ordenada e uniforme, facilitando a compreensão, interpretação e análise dos usuários em relação à situação econômica e financeira da entidade.

Os grupos de contas do Ativo eram classificados obedecendo ao grau de liquidez decrescente, subdividindo-se nos subgrupos: Ativo Circulante, o qual não houve alteração; Ativo realizável ao longo prazo; e Permanente, que subdividia-se em: Investimento, Imobilizado e Diferido.

Este ultimo subgrupo, o Permanente, correspondeu ao subgrupo que mais sofreu alterações no Ativo. Investimentos são recursos aplicados de forma a possibilitar a geração de resultados positivos para a organização, como participação permanente em outras empresas. No Imobilizado, classificam-se bens corpóreos tangíveis, utilizados para o funcionamento e manutenção da atividade da entidade. Já no Diferido, seriam classificadas as despesas pré-operacionais ou gastos com reestruturação que resulte aumento no exercício social.

No Passivo, existiam os seguintes subgrupos de contas: Circulante; Exigível a longo prazo, onde se classificavam as obrigações cuja liquidação ultrapassava o ciclo operacional da empresa; e Resultados de Exercícios Futuros, cujo objetivo era o de classificar receitas já recebidas que efetivamente deveriam ser reconhecidas em anos futuros, sendo revogado com a introdução da Lei 11.941/09.

No grupo Patrimônio Líquido, eram abrigados os subgrupos: Capital Social; Reservas de Reavaliação, na qual eram classificadas as derivações de aumentos ou diminuições decorrentes de suas avaliações; Reservas de Lucros, onde são destinados parte dos resultados à critério da Administração; e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Contudo, a partir de 2007, começaram a ser introduzidas as modificações na legislação societária, com o intuito de ficar de acordo com as normas internacionais de contabilidade, como mostradas a seguir.

BALANÇO PATRIMONIAL

Figura 1 – Ativo, Passivo e seus sub-grupos de acordo com a Lei 6.404/76.

ATIVO	PASSIVO E PL
Circulante (normalmente até 365 dias)	Circulante (normalmente até 365 dias)
Realizável a Longo Prazo (normalmente após 365 dias)	Exigível a Longo Prazo (normalmente após 365 dias)
Permanente Investimentos Imobilizado Diferido	Resultado de Exercícios Futuros Patrimônio Líquido Capital Lucros Acumulados

Fonte: adaptado: José Carlos Marion. Contabilidade Empresarial. 2005, p.68.

3.2AS MUDANÇAS OCORRIDAS COM A INTRODUÇÃO DAS LEIS 11.638/07 E 11.941/09

Quando adotados os primeiros procedimentos para adequação das normas, foi necessário: reconhecer todos os ativos e passivos ao padrão IFRS, baixar os ativos e

passivos contra o patrimônio líquido, cujo reconhecimento não é permitido pela norma, reclassificação de itens reconhecidos anteriormente pelo entendimento dos princípios contábeis, mas que possuem classificação diferente da norma, além de reconhecer todos os ativos e passivos de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Os ajustes no balanço de abertura, em decorrência da conversão das políticas contábeis, foram registrados no patrimônio líquido.

Iudícibus; Martins (2013) afirmam que a internacionalização das normas contábeis, proporcionou uma mudança de filosofia, postura e pensamento podem ser verificados, principalmente com a evidência de alguns conceitos, como a primazia da essência sobre a forma, análise de riscos, benefícios sobre a propriedade jurídica. Afirmam, também, que, dentre as mudanças ocorridas, alguns conceitos, como o de Valor Justo e a Proposta de Pagamento de Dividendos, ficaram mais precisos e unificados, passando a ser tratados de forma mais abrangente do que a original.

Segundo a Lei 11.638/2007, que regulamenta as mudanças ocorridas com a padronização das práticas contábeis, define os critérios de contabilização dos elementos que compõem o balanço patrimonial. Dentre eles, o tratamento dado ao patrimônio líquido, que em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, serão classificados com ajustes de avaliação patrimonial, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

Ainda em conformidade com a legislação anteriormente citada, definem-se, também, os critérios de avaliação do ativo, pelo seu valor de mercado, pelo seu valor de aquisição, como é o caso das aplicações financeiras, além da companhia ter o dever de efetuar periodicamente a análise sobre a recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado, no intangível e no diferido, registrando as perdas de capital e revisando e ajustando os critérios utilizados na determinação da vida útil econômica estimada e para o cálculo da depreciação, amortização e exaustão. O método de mensuração de ativos a valor justo, política adotada para reavaliação de ativos, é aplicado para investimentos em propriedades, para os ativos intangíveis, bem como na reavaliação do ativo permanente e depreciações.

Por conseguinte, a mesma Lei, afirma que as obrigações, os encargos e riscos, classificados no exigível a longo prazo, serão ajustados a valor presente, sendo este o critério de avaliação do passivo. A Lei define ainda, as principais demonstrações contábeis obrigatórias, como as Demonstrações do Resultado do Exercício, de Fluxos de Caixa, do Valor Adicionado e das Mutações do Patrimônio Líquido.

Conforme afirma Nannini; Salotti (2009), a relação entre as provisões e as contingências passivas, devem ser reconhecidas por se tratarem de obrigações presentes em que o desembolso para a devida liquidação, é estimadamente esperada e confiável. Nas notas explicativas, devem ser reconhecidas as obrigações possíveis, condicionadas a ocorrência de eventos futuros incertos, cujo controle da entidade não pode ser caracterizado como provável ou confiadamente estimável. Já as contingências prováveis ou remotas, devem ser reconhecidas apenas nas notas explicativas, não sendo necessário o seu reconhecimento em contas patrimoniais. Eles afirmam também, que para ser reconhecida uma provisão, é necessário que a entidade tenha uma obrigação presente, que seja provável que um desembolso ocorra e que possa ser feita a partir de uma estimativa confiável em relação à quantia que representa a obrigação.

Contudo, Santos (2010), utilizando dados de algumas empresas brasileiras, concluiu algumas especificidades de sua pesquisa com relação ao impacto causado com a implementação do IFRS em 2008. Dentre elas, podem-se destacar umas que foram responsáveis pela diminuição dos lucros, como é o caso da redução ao valor recuperável de um ativo e o fim da capitalização de receitas. Em contra partida, nos casos em que o lucro teve seu valor aumentado, a proibição da reavaliação de ativos, o arrendamento mercantil financeiro e a exclusão dos custos de transação na emissão de títulos, podem ser considerados como fatores de relevância no âmbito dos benefícios com a padronização das normas.

As modificações citadas acima não contemplam questões pouco mais extensas e complexas, as quais também sofreram mudanças, como a aplicação de testes de recuperabilidade dos ativos ao final de cada exercício social; critérios de avaliação de ativos e passivos; proibição da prática de reavaliação espontânea de ativos, etc.

Balanço Patrimonial com adjunto da lei 11.638/2007

ATIVO	PASSIVO
Circulante disponível	Circulante
Não Circulante	Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Inveatimentos	Capital Social
Imobilizado	Reservas de Capital
Intangível	Reservas de lucro
	Ajuste de avaliação patrimonial
	Ações em tesouraria
	Prejuízos acumulados

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

4. ANALISE DOS DADOS

4. ESTRUTURA APLICADA AO BALANÇO PATRIMONIAL EM CONFORMIDADE COM A CONTABILIDADE INTERNACIONAL

A NBCT 1, Normas Brasileiras de Contabilidade, que trata da elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, tem com objetivo proporcionar informações aos usuários interessados, de modo que sejam úteis à tomada de decisão. Tais informações contribuem para necessidades específicas, a depender do grupo a que está analisando. É possível decidir, avaliar, determinar, preparar e regulamentar as diretrizes de um negócio, aplicando conceitos de manutenção de capital.

Por conseguinte, a NBCT completa que as demonstrações necessitam seguir alguns pressupostos básicos na sua elaboração, tais como: Regime de competência, Continuidade, Características qualitativas (Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade), Reapresentação adequada, Essência sobre a forma, Neutralidade, Prudência, Integridade e Tempestividade. Com esses conceitos, é imprescindível que informações de relevância tenham seu espaço nas demonstrações, uma vez que estas podem ser fator determinante para o tipo de negócio a que tenha sido encaminhada.

Conforme Iudícibus; Martins (2013): a finalidade do Balanço Patrimonial é representar a situação patrimonial e financeira da entidade, se tratando, portanto, de uma posição estática. Nesta posição, as contas estarão classificadas e agrupadas de modo a facilitar o entendimento e análise da situação financeira da companhia. Com a nova estrutura, segundo os mesmos autores citados acima, os grupos de contas deverão estar da seguinte forma:

1 – O Ativo – compreenderá os recursos controlados por uma organização, onde se espera a geração de benefícios econômicos futuros. Seus subgrupos, deverão obedecer a estrutura abaixo:

- a) Ativo circulante – contas na devida ordem de liquidez, de forma que seja possível sua conversão rápida em disponibilidade. A exemplo disso podem-se citar: Disponibilidades, contas a receber e estoques.
- b) Ativo não circulante – compreenderá contas (direitos realizáveis a partir de um exercício) como: Realizável a longo prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

2 – Passivo – compreenderão contas, seguindo o critério de exibibilidade. Em seus subgrupos, deverão seguir:

- a) Passivo circulante – constarão contas com exigibilidade até um exercício, como: Fornecedores, Encargos e tributos, Empréstimos e financiamentos, etc.
- b) Passivo não circulante – compreenderão contas com exigibilidade para pagamento a partir de um exercício.
- c) Patrimônio Líquido – serão encontradas contas relacionadas ao quadro de sócios, como: Capital social, Reservas, Ajustes de avaliação patrimonial, Prejuízos acumulados, Ações em tesouraria.

Desta forma, foi possível demonstrar o que foi introduzido com as normas internacionais de contabilidade, assim como com a introdução da legislação no país, de modo a influenciar na aceitação das novas atribuições e visões do profissional contábil no Brasil e sua contribuição ativa na questão da evolução e ascensão do mercado.

4.2. ESTRUTURA APLICADA A DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS EM CONFORMIDADE COM A CONTABILIDADE INTERNACIONAL

A Demonstração de Resultados trata-se de um tipo de demonstração contábil que busca a evidenciação do resultado líquido relativo a um período, o qual também sofreu algumas modificações. Sua apuração se dá a partir de um conjunto de operações realizadas em um determinado período, confrontando receitas, custos e despesas.

As principais mudanças ocorreram no art. 187 Lei 11.638/07, o qual se refere às “participações e debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa”. Além disso, as classificações em “receitas não operacionais” e “despesas não operacionais”, passaram a serem classificadas, agora, como “outras receitas” e “outras despesas”.

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO

Antes	Depois
DRE	DR
Receita Bruta de Vendas (-) Deduções	Receita Líquida de Vendas (-) CMV
Receita Líquida de Vendas (-) CMV	Lucro Operacional Bruto (-) Despesas
Receita Operacional Bruta (-) Despesas	Resultado Operacional Líquido (+) Outras Receitas (-) Outras Despesas
Lucro ou Prejuizo Operacional (+) Outras Receitas (-) Outras Despesas	Resultado Financeiro (+/-) Receita Financeira - Despesa Financeira
Lucro antes da CSLL (-) Contribuição Social	Resultado antes da CSLL (-) Contribuição Social
Resultado Antes do IR (-) Imposto de Renda	Resultado Antes do IR (-) Imposto de Renda
Lucros ou Prejuizo Líquido	Lucros ou Prejuizo Líquido

Fonte: elaborado pelo próprio autor.

5. CONCLUSÃO

A proposta deste trabalho foi de demonstrar o que mudou no Brasil, com a convergência às normas internacionais de contabilidade, analisando a nova composição

estrutural do balanço patrimonial, bem como o esclarecimento de alguns conceitos de mensuração para a correta elaboração desta demonstração. Foram utilizadas algumas literaturas de autores distintos, os quais buscavam evidenciar as modificações ocorridas com a internacionalização e a forma como foi introduzida no país legalmente, evidenciando, principalmente, a relevância destas alterações.

Alem disso, com os resultados foi possível demonstrar os benefícios da padronização das informações, como a facilidade de investimentos no exterior, possibilidade de comparação com períodos anteriores e uniformização das análises, já que houve uma uniformização de conceitos com as convergências.

Por intermédio da atuação dos órgãos, é possível verificar, ainda, que existe bastante trabalho a ser feito e as empresas permanecem em adequação às normas, embora boa parte das esferas de porte empresarial estejam buscando à adequação ao IFRS. Esta pesquisa, também, limitou-se a evidenciar conceitualmente as mudanças e a nova forma de elaboração do balanço patrimonial, através de literaturas disponíveis.

Este artigo buscou esclarecer a nova forma de elaboração do balanço patrimonial em conformidade com a convergência internacional das normas de contabilidade, além de direcionar maiores atenções em relação à complexidade do tema. Como sugestão de novas pesquisas, propõe-se questões à globalização e padronização das informações contábeis e ascensão do mercado financeiro no atual contexto, onde sua característica principal está voltada à facilitação das operações no mercado mundial.

REFERENCIAS

APPOLINÁRIO, F. **Dicionário de metodologia científica:** um guia para a produção do conhecimento científico. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Lei nº 6.404/76. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/6404consol.htm>. Acesso em 07 out. 2014.

_____. Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007. Altera, revoga e introduz novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2007/lei11638.htm>> Acesso em: 14 ago. 2014.

CARVALHO, L. Nelson, LEMES, Sirlei, COSTA, Fabio Moraes. **Contabilidade Internacional Aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2006.

CELLARD, A. A análise documental. In: POUPART, J. et al. **A pesquisa qualitativa: enfoque epistemológicos e metodológicos**. Petrópolis: Vozes, 2008.

CHIAZZOTTI, A. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis: Vozes, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Instruções e Deliberações. Disponível em <<http://www.cpc.org.br>> Acesso em: 18 ago. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariosvaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2013.

_____, Sergio de. **Análise de Balanços**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 11^a ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Eliseu e LISBOA, Lázaro Plácido. **Ensaio sobre Cultura e Diversidade Contábil**. Revista Brasileira de Contabilidade Novembro/Dezembro 2004.

NANNINI, L. C.; SALOTTI, B. M. **IAS 37 – Provisões, contingências passivas e contingências ativas**. In: ERNST & YOUNG, FIPECAFI. Manual das normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009.

NBCT 19.31 – Benefícios a empregados

OLIVEIRA, M. M. Como fazer pesquisa qualitativa. Petrópolis: Vozes, 2007. SANTOS, Edilene Santana. **Análise dos impactos dos CPCs da primeira fase de transição para o IFRS nas empresas abertas: um exame censitário dos ajustes ao resultado nas DFPs de 2008**. In: ENANPAD, 34, 2010, Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Básica**. 3^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. *Divulgação voluntária da Demonstração dos Fluxos de Caixa no mercado de capitais brasileiro*. Revista Contabilidade & Finanças – USP. São Paulo, v. 19, n. 48, p. 37-49, setembro/dezembro, 2008.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2013.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização Contábil Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.