
Entidade e Continuidade: reflexões sobre a base conceitual e a estrutura hierárquica dos Postulados e Princípios da Contabilidade

Entity and Continuity: reflections on the conceptual framework and the hierarchical structure of Accounting Postulates and Principles

Renato Ferreira Leitão Azevedo

Doutorando em Human Resource Education na University of Illinois at Urbana-Champaign (UIUC).

Mestre e Bacharel em Ciências Contábeis na FEA/USP

Bacharel em Sistemas de Informação na Universidade Anhembi Morumbi

Instrutor do MBA Controller FIPECAFI

Pesquisador Associado - EAC-FEA-USP

Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908

CEP: 05508-010 - São Paulo/SP - Brasil

E-mail: renatofazevedo@usp.br / razeved2@illinois.edu

Telefone: (+1 217) 979-8957

Artigo recebido em 08/08/2010. Revisado por pares em 01/12/2010. Recomendado para publicação em 20/12/2010 por Sandra Rolim Ensslin (Editora Científica). Publicado em 07/01/2011.

Resumo

Neste artigo apresenta-se, de forma sucinta e introdutória, uma crítica ao posicionamento hierárquico dos Postulados e Princípios da Teoria Contábil, analisando a relação entre os conceitos de Entidade e Continuidade. Optou-se por esses dois conceitos, pois são esses os mais importantes, como evidenciado nas palavras de Iudícibus (2006, p.51): “os dois postulados mais importantes para a Contabilidade, conforme referidos por muitos autores, são: o postulado da entidade contábil e o postulado da continuidade” e por vezes são os únicos apresentados nos livros textos. Para analisar como esses dois conceitos são posicionados pelos autores de Teoria da Contabilidade, algumas reflexões e argumentos embasados na Filosofia das Ciências, na Teoria dos Conjuntos e na Prática Contábil foram conduzidos. Por meio desses argumentos, entende-se que o posicionamento dessa reflexão atinge a base de toda Estrutura Conceitual da Teoria Contábil e é de vital importância para o entendimento das discussões que serão realizadas na Ciência Contábil. Parece-nos que ao longo da história da Teoria da Contabilidade esse questionamento não é recorrente, para não dizer que não foi documentado enquanto formulação, sendo assim, uma contribuição para repensar a teoria e prática da ciência e profissão.

Palavras-chave: Teoria da contabilidade. Entidade. Continuidade. Postulados Pontábeis. Princípios contábeis.

Abstract

In this paper it is presented, in a succinct and introductory manner, a criticism of the hierarchical structure of the Postulates and Principles in Accounting Theory, analyzing the relation between the concepts of Entity and Continuity over the literature. These two concepts were chosen, because these are the most important, as evidenced in the words of Iudícibus (2006, p.51): “The two most important postulates for accounting, as reported by many authors, are: the postulate of accounting entity and the postulate of continuity “, and often times the only two appearing over textbooks. To analyze, arguments based in Philosophy of Science, Set Theory and Accounting Practice were made. After that, the common grounded understanding is that the position of this critique and reflection reaches the base of the whole conceptual framework of accounting theory and is of vital importance for the understanding of the discussions to be held in Accounting Science. It seems that throughout history the Accounting Theory this question was not recurrent, not to say it was not documented as a problem formulation, therefore, it is a contribution to rethink the theory and practice of accounting science and profession practice.

Keywords: Accounting theory. Entity. Continuity. Accounting postulates; Accounting principles.

1 Introdução

Neste artigo apresenta-se, de forma sucinta e introdutória, uma crítica ao posicionamento hierárquico dos Postulados e Princípios da Teoria Contábil, usando como exemplo a Entidade e a Continuidade. Optou-se por esses dois conceitos, pois são esses os mais importantes, como evidenciado nas palavras de Iudícibus (2006, p.51): “os dois postulados mais importantes para a Contabilidade, conforme referidos por muitos autores, são: o postulado da entidade contábil e o postulado da continuidade”. Analisaremos como esses dois conceitos são posicionados pelos autores de Teoria da Contabilidade e introduziremos algumas reflexões embasadas na Filosofia das Ciências, na Teoria dos Conjuntos e na Prática Contábil. Entendemos que o posicionamento dessa reflexão atinge a base de toda Estrutura

Conceitual da Teoria Contábil e é de vital importância para o entendimento das discussões que serão realizadas na Ciência Contábil. Parece-nos que ao longo da história da Teoria da Contabilidade esse questionamento não é recorrente, para não dizer que não foi documentado enquanto formulação, sendo assim, uma contribuição para repensar a teoria e prática da ciência e profissão.

2 Referencial Teórico

2.1 O Posicionamento dos Conceitos da Entidade e Continuidade na Teoria Contábil

Veremos ao longo da definição dos vários organismos e pensadores da Contabilidade que a utilização de uma classificação para os Conceitos da Entidade e da Continuidade estão longe de serem consensuais.

Segundo Lopes e Martins (2005, p. 127)

os postulados da contabilidade se propõem a delimitar o espaço de atuação da contabilidade e impor as situações básicas nas quais esta se aplica. Assim, estabelecem-se as condições institucionais, econômicas e sociais nas quais a contabilidade irá se firmar como provedora de informações econômicas.

Para Iudícibus (2006, p. 50) os postulados na Contabilidade são pensados como parte da estrutura conceitual de cúpula, que uma vez tendo pensado os objetivos da Contabilidade, favorece para alcançá-los.

Para Lopes e Martins (2005, p.127) os postulados apresentam outra característica, que se refere à capacidade destes de estabelecer os pontos básicos que não serão discutidos na análise subsequente. É, portanto, idêntica nesse sentido, a visão matemática dos axiomas, que são sentenças ou proposições que não são provadas ou demonstradas, mas sim consideradas como passíveis de serem intuídas, ou ainda, como consensuais, que inicialmente são necessárias para a construção ou aceitação de uma teoria.

Lopes e Martins (2005, p. 127) salientam que é por meio dos postulados que estão estabelecidas as premissas orientadoras da teoria da contabilidade.

E em síntese, Iudícibus (2006, p. 50) apresenta que:

Um postulado pode ser definido como uma proposição ou observação de certa realidade que pode ser considerada não sujeita a verificação, ou axiomática. Normalmente, a categoria de postulado, em Contabilidade, abarca uma área de atração mais ampla do que a da própria disciplina e relaciona-se com certos aspectos “ambientais” ou que cercam o campo e as condições em que a Contabilidade deve atuar.

No entanto, Chauí (2008)¹ caracteriza uma diferença filosófica entre “Axioma” e “Postulado”, uma vez que, um axioma é uma verdade exclusivamente intelectual e um postulado uma verdade na qual se considera conhecimentos por experiência ou confirmados por experiência. Em exemplo cartesiano, se tomamos um triângulo e pensamos: “um triângulo tem três lados” caracterizar-se-ia uma verdade axiomática, pois se poderia intelectualmente e sem qualquer consideração prévia imaginar três lados inter-relacionados formando três ângulos, que denominamos triângulo. Talvez não estivesse, portanto, adequado caracterizar a Entidade e a Continuidade como axiomas, mas de fato como postulados ou princípios, uma vez que parecem ser conceitos complexos o bastante, requerendo algum nível de conhecimento prévio, seja por experiência, ou confirmados por tal.

Caberia também ressaltar que as considerações de Lopes e Martins (2005, p.128) de que a hierarquização entre postulados e princípios poderia não ter sentido em termos de aplicação prática para a Contabilidade, na medida em que todos eles devem estar adequadamente dimensionados. No entanto, os mesmos autores salientam que ao se delimitar o campo de atuação de uma ciência, a definição adequada de seus postulados é fundamental, pois norteia o restante da análise, sob pena de que grandes inconsistências lógicas acabem por ser cometidas. Em todas as ciências sociais, e a contabilidade não é uma exceção, o correto estabelecimento de conceitos é importante para que se possa caminhar de forma adequada, metodologicamente falando. (LOPES; MARTINS, 2005, p.128).

2.1.1 Entidade: Abstração Contábil Multidisciplinar.

Hendriksen e Van Breda (2007, p. 104) salientam que a “definição da entidade contábil é importante porque define o campo de interesse e delimita, assim, os objetivos e atividades possíveis e os atributos correspondentes que podem ser escolhidos para inclusão nos relatórios financeiros”. Nesse sentido, o conceito de entidade poderia ainda ajudar a determinar a melhor maneira de apresentar informações que lhe dizem respeito.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008, p.35) enunciam o postulado da Entidade Contábil como sendo: “A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas...”

Já Moonitz (1961 apud Iudícibus, 2006, p. 51) visualiza a abordagem do Postulado da Entidade Contábil como a unidade econômica que tem controle sobre recursos, aceita a responsabilidade por tarefas e conduz a atividade econômica.

Um enfoque à definição da entidade contábil consiste em determinar, portanto, qual seria esta unidade econômica que exerce controle sobre recursos, aceita responsabilidade por assumir e cumprir compromissos e conduz a atividade econômica.

Tendo em vista a extensão da abstração expressa pela entidade, esta pode ser definida, conforme Hendriksen e Van Breda (2007, p. 104), como sendo um indivíduo, uma sociedade por quotas ou uma sociedade por ações, ou um grupo consolidado.

Já Iudícibus (2006, p.51) afirma que para a Contabilidade, qualquer indivíduo, empresa, grupo de empresas ou entidades, setor ou divisão, desde que efetue atividade econômica, e que seja tão importante, a critério dos stakeholders (segmentos de pessoas interessadas, como acionistas, donos, credores, empregados, etc.), que justifique um relatório separado e individualizado de receitas e despesas, de investimentos e de retornos, de metas e realizações, pode tornar-se uma entidade contábil. Dessa forma, em uma abordagem mais analítica e sistêmica, Iudícibus (2006, p.51) caracteriza que a entidade contábil também pode ser vista como sendo uma parte do que tradicionalmente encaramos como uma entidade, uma vez que um setor da entidade, uma divisão, um departamento pode também compartilhar recursos escassos comuns e contribuir para o resultado conjunto do empreendimento.

Dessa forma pode-se considerar na abstração da Entidade, ampliando-a em uma visão mais macroscópica ou reduzindo-a em uma visão mais microscópica, variando conforme os interesses da Contabilidade e a definição do sistema que se pretende observar.

Essa visão da abstração contábil, da definição sistêmica de quais elementos se pretende examinar será retomada no presente artigo, com a exposição de conceitos da Teoria dos Conjuntos.

O que se pode já caracterizar é que o conceito da Entidade vai além da sua caracterização jurídica e que, como salienta Iudícibus (2006, p. 52), é a dimensão econômica da entidade, como “comandante” de recursos, base da prevalência da essência sobre a forma.

Dessa forma, para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008, p.35) as “Entidades são conjunto de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio e como fim”.

E nesse sentido, a caracterização da entidade vai além da esfera jurídica e também da estrita esfera econômica, onde estas duas apenas não são suficientes para contemplar os vários sentidos da abstração com que a Contabilidade se debruça. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008, p.35) apresentam quatro dimensões complementares que formam o conceito da Entidade Contábil: a) dimensão jurídica; b) dimensão econômica; c) dimensão organizacional; e d) dimensão social.

A Entidade, em sua dimensão jurídica é caracterizada pela distinção dos sócios ou quotistas em relação à própria entidade-alvo, onde não se confundem, portanto, os interesses e contabilizações, formalizando uma grande abstração contábil.

A Entidade, em sua dimensão econômica, caracteriza-se como massa patrimonial, cujo evoluir, quantitativo e qualitativo, a Contabilidade precisa acompanhar.

A Entidade, em sua dimensão organizacional, pode ser encarada como grupo de pessoas ou pessoa exercendo controle sobre receitas e despesas, sobre investimentos e distribuições.

A Entidade, em seu sentido social, pode ser examinada em suas transfigurações sociais, no sentido de que a entidade pode ser avaliada não só pela utilidade que a si acresce, mas também pelo que contribui no campo social, em termos de benefícios sociais.

Altamente refinada, a abstração expressa no conceito da Entidade, confere multidisciplinaridade ao exercício científico e profissional das Ciências Contábeis.

2.1.2 O Precursor Paton e seus Postulados

Paton (1922 apud Hendriksen e Van Breda, 2007, p. 75) dizia que somente se “o contador puder visualizar a base na qual está se apoiando” evitará “aplicações incorretas e conclusões gerais errôneas” e para atender essa idéia foi um dos pioneiros em enumerar postulados para embasar a Teoria Contábil, até onde se tem registro, no trabalho intitulado: Teoria Contábil (Accounting Theory).

O trabalho precursor de Paton apresentava: 1 - a existência da entidade empresarial distinta; 2 - a continuidade dessa entidade; 3 - A equação do balanço; 4- O postulado monetário; 5 - O postulado do custo; e 6 - O postulado do reconhecimento de receitas.

A existência da entidade empresarial distinta, segundo Paton (1922 apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007, p.75) poderia ser universalmente presumida, sendo apenas uma figura de linguagem. Já a “continuidade dessa entidade” seria uma suposição de empresa em funcionamento, que em grande parte representaria uma questão de conveniência.

Criticamente percebe-se que desde a origem da formulação teórica da Contabilidade em termos de postulados, a Entidade foi caracterizada no mesmo nível hierárquico do conceito de Continuidade. Nesse caso, ainda mais problemático, no rigor da definição, pois o postulado posto em mesmo nível se refere expressamente já em definição do título. Ou seja, se expressa por se tratar da continuidade da própria entidade elencada (“dessa” entidade). Alguns dos ditos Postulados de Paton são atualmente tratados em níveis abaixo da classificação teórica, seja como Princípio ou como Convenção. Todavia, a revisão entre Entidade e Continuidade parece não ter sido ainda questionada, mesmo que o próprio Paton tenha reconhecido que a continuidade, como suposição, pode ser uma questão de

conveniência.

2.1.3 Estruturação para o IASB²

A Estruturação Conceitual do IASB apresenta um olhar mais voltado para as características qualitativas da Informação contábil, expressas principalmente na elaboração e na utilização das Demonstrações Contábeis. Dessa forma, o documento não apresenta formalmente uma definição do que seria a abstração da Entidade, valendo-se dessa no interior do objetivo do Pronunciamento e das definições, apresentando também o pressuposto comum da Continuidade.

“O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico – “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, bem como na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócios”. (CPC, 2010). (grifos nossos).

Nesse olhar voltado para as Demonstrações Contábeis se pode considerar o relacionamento das várias demonstrações em função das informações patrimoniais e financeiras da entidade. A entidade, portanto, continua sendo um conceito central, como não poderia deixar de ser, do campo de atuação das Ciências Contábeis.

Segundo o CPC (2010), “Esta Estrutura Conceitual define que o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade (Balanço Patrimonial), sobre seu desempenho em um determinado período (Demonstração do Resultado) e sobre as modificações na sua posição financeira (Demonstração dos Fluxos de Caixa, no Brasil, a partir de 2008), informações essas que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica”.

Tais demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que entidade está em continuidade (going concern), onde o CPC (2010) salienta que se tal pressuposto não estiver presente, os conceitos básicos estipulados por esta Estrutura precisam ser modificados e a devida divulgação precisa ser dada. Pois bem, independente da mudança de olhar conferida, que se volta para as Demonstrações Contábeis, temos que reconhecer, como visto, que as demonstrações fornecem informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e que se alguma divulgação, ainda que modificada, existe nos casos que a continuidade não estiver presente, então pode-se pensar que para o IASB (e também para o CPC) não figuram a Entidade e a Continuidade no mesmo nível conceitual.

2.1.4 Estruturação para o FASB

Para o FASB, segundo Hendriksen e Van Breda (2007, p. 104), a utilização se dá em termos de Fundamentos e utiliza-se a nomenclatura: “Entidade” e “Empresa em Funcionamento”.

Lopes e Martins (2005, pp. 119-120) caracterizam os conceitos de reconhecimento e mensuração para o FASB, onde quatro seriam as Premissas: Entidade Econômica, Continuidade, Unidade Monetária e Periodicidade.

Para os autores, a Entidade Econômica “estabelece a unidade dentro da qual se dará todo o processo contábil de identificação, mensuração, acumulação e evidenciação. Vários conceitos podem ser utilizados na definição de entidade, podendo ser empregados os enfoques legal, econômico e também a consideração dos interessados nos recursos sendo administrados”.

Já a Continuidade, para o FASB, nas palavras de Lopes e Martins (2005, p. 120) “está diretamente relacionada com a intenção da empresa de manter suas operações por um período indeterminado. Esse aspecto está relacionado com a intenção da empresa, uma vez que a maioria das atividades comerciais terá, inevitavelmente, um fim em uma data não estabelecida.”

Para o FASB, a “Entidade” e a “Empresa em Funcionamento” são alinhadas, desde os SFAC 3 e SFAC 5, sendo o SFAC 3 substituído pelo SFAC 6³. Hendriksen e Van Breda (2007, p. 104) apresentam a caracterização do Fundamento da “Empresa em Funcionamento” como uma suposição geralmente feita “onde algumas pessoas argumentam que, já que os compromissos precisarão ser assumidos continuamente no futuro para que todos sejam cumpridos, o que, efetivamente, transforma a hipótese de continuidade numa suposição de duração indefinida.”

Para outros a empresa em funcionamento, segundo Hendriksen e Van Breda (2007, p. 104), evidencia que “a empresa está se adaptando a si mesma, pela venda de ativos no curso normal de seus negócios, ou seja, um processo ordinário de liquidação, em lugar de uma liquidação forçada”. Essa perspectiva tornaria a caracterização da continuidade, como uma série de descontinuidades, que se apresentam para a empresa de modo ordenado e conduzido pela atividade de gestão.

Hendriksen e Van Breda (2007, p.105) defendem que o postulado da Continuidade não deve ser interpretado como uma premissa de manutenção de procedimentos, ou uma justificativa para o uso do custo histórico, ou mesmo do conceito de benefícios, na avaliação de ativos, mas sim uma premissa relevante que conduz a apresentação de informações relativas a recursos, compromissos e atividades operacionais, podendo facilitar a predição de atividades operacionais futuras. E dessa forma, a Continuidade teria um caráter preditivo, uma vez, que pressupõe que o futuro tenha alguma ligação com o passado, embora não seja

apenas uma repetição deste.

2.1.5 Modelo IPECAFI/IBRACON/CVM – Postulados Ambientais

A deliberação da CVM nº 29/86 aprovou e referendou o pronunciamento do Ibracon intitulado “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, que fora preparado em conjunto com o IPECAFI (Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, dos professores da USP). (IUDÍCIBUS, 2006, p. 120).

De acordo com Lopes e Martins (2006, pp. 127-128) o modelo proposto pelo IPECAFI/IBRACON/CVM se baseia em dois Postulados Ambientais da Contabilidade, a saber: A Entidade Contábil e A Continuidade das Entidades.

Neste documento a definição dos dois postulados ambientais, conforme Iudícibus (2006, p.120), é a seguinte:

Entidade: “A Contabilidade é mantida para as entidades: os sócios ou quotistas não se confundem, para efeito contábil, com as entidades”.

Continuidade: “Para a Contabilidade, a entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário”.

Iudícibus (2006, p. 111) apresenta que Princípio da Continuidade é também conhecido pela denominação “Entidade em Marcha” (Going concern), e que esta é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e na literatura contábil estrangeira, dizendo respeito ao pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente no tempo.

No entanto, o motivo dessa consideração, que pressupõe que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente, é extremamente singelo, segundo Iudícibus (2006, p.111), pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio.

Oras, então, não estaríamos lidando com um universo de situações, as quais a Contabilidade considera a Entidade em seus aspectos patrimoniais, mesmo quando reduzida ou suspensa a Continuidade? Qual o motivo, então de considerá-los do ponto de vista teórico-científico em mesmo nível hierárquico-conceitual, se a prática contábil, e até mesmo a formulação do conceito em suas explicações, evidenciam outro tratamento?

Iudícibus (2006, p. 111) continua evidenciando que: “A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcança o objeto da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-somente, sua composição e valor,

isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações”. O autor também apresenta que nem sempre a geração de riqueza no sentido material é fundamentada pela idéia de Entidade em movimento.

2.1.6 Modelo CFC – 7 Princípios

Lopes e Martins (2006, p. 133) salientam que no modelo proposto pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) os conceitos da Entidade e da Continuidade são tratados como Princípios, no mesmo nível estrutural de outros cinco Princípios Fundamentais. Para o CFC, os Princípios seriam: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

Formulado na Resolução n.º 750 – dez/2003, para o CFC, a Entidade e a Continuidade, fazem parte dos chamados Princípios Fundamentais e também apresentadas em mesmo nível conceitual-hierárquico.

Concebido em texto legal os referidos conceitos aparecem, da seguinte forma:

Art. 4º - O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

§ único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Art. 5º - A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º - A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º - A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado. (CFC, 2003)

Ainda mais carente, por eliminar a diferenciação da base de Postulados, a concepção do CFC em termos de Princípios Fundamentais repete as mesmas considerações e problemáticas oriundas do nivelamento da Entidade e da Continuidade.

2.1.7 Contraponto de Moonitz

Nos chamados Postulados de Moonitz encontra-se uma definição para o conceito de Entidade que figura em duas partes de sua estrutura conceitual. Na primeira, é a Entidade é classificada enquanto postulado de fato, ao lado de conceitos também “axiomáticos”, como os conceitos de Quantificação, de Troca, de Período de Tempo e de Unidade de Mensuração. Nesse sentido, Moonitz (apud Iudícibus, 2006, p.97) caracteriza: “A atividade econômica é exercida através de unidades específicas ou entidades. Qualquer relatório sobre a atividade precisa identificar claramente a unidade ou atividade especificamente envolvida:”. Na segunda, “os resultados do processo contábil são expressos em termos de unidades ou entidades específicas”.

Curiosamente em outro nível, em uma espécie de particularização do postulado, Moonitz (apud Iudícibus, 2006, p. 98) define a continuidade como sendo: “Na ausência de evidência em contrário, a entidade deveria ser encarada como operando indefinidamente. Na presença de evidência de que a entidade tem uma vida limitada, não deveria ser considerada como operando indefinidamente”.

Dessa forma, parece que na classificação do referido teórico a continuidade é vista como uma particularização da vida da entidade e suas operações, que não é forte o suficiente para eliminar um tipo de tratamento das Ciências Contábeis, para com a entidade-alvo em casos de descontinuidade, uma vez que, ainda caberia alguma consideração: “não deveria ser considerada como operando indefinidamente”, que talvez, ainda pudesse ser logicamente formulada como: “deveria ser considerada como operando definidamente”.

2.2 Dependência Conceitual – Hierarquias na Filosofia das Ciências

Não se pretende propor uma reflexão do tipo “Quem veio primeiro: o ovo ou a galinha?” em uma regressão ao infinito, mas ainda que formulemos “Quem veio primeiro a Entidade ou a Continuidade da Entidade” algo parece um tanto

diferente e um pouco mais estranho nessa última indagação. Ignorando os aspectos de precedência temporal, se precisaríamos da definição ou não de uma galinha para conseguir definir o que seria um ovo, e vice-versa, nota-se a diferença. Em geral, na Teoria Contábil o conceito da Continuidade é muitas vezes posto como sendo da “Continuidade da Entidade”. Como, então, a “Entidade” e a “Continuidade da Entidade” poderiam figurar no mesmo nível hierárquico da conceituação básica da Teoria Contábil se a própria entidade não estivesse definida e assumida como um postulado, anteriormente ao pensamento de sua própria continuidade? Chega a ser intuitivo quando se pensa na continuidade de algo, que este algo deve, pela ordem das idéias, ter sido definido anteriormente. Todavia, como vimos, ao longo da Teoria Contábil não tem sido dessa forma que comumente verificamos a estruturação dos postulados básicos dessa Ciência.

Descartes (2007, p.29) enuncia o preceito da ordem das idéias, dizendo que: “o método consiste na ordem e na organização dos objetos sobre os quais se deve fazer incidir a penetração da inteligência para descobrir alguma verdade. Nós lhe ficaremos ciosamente fiéis, se reduzirmos gradualmente as proposições mais simples, e, em seguida, se, partindo da intuição daquelas que são as mais simples de todas, procuramos elevar-nos pelas mesmas etapas ao conhecimento de todas as outras”.

Nesse sentido, para que possamos conduzir o pensamento para idéia de “Continuidade da Entidade”, teríamos antes que reduzir gradualmente essa noção composta, para que fosse possível por intuição, entender o conceito de Entidade isoladamente e o conceito de Continuidade para qualquer objeto do pensamento. Pode soar paradoxal, mas a Teoria da Contabilidade não tem feito a correta diferença entre “Continuidade da Entidade” e da “Continuidade” em termos metafísicos, que valeria para qualquer objeto.

Em outras palavras, compreendendo primeiro a noção de tempo (contínuo-descontínuo, infinito-finito, ou nas palavras de Moonitz, a noção de Período de Tempo) e o que seria o conceito da Entidade, pode-se, e somente em um segundo momento, compor estas duas idéias, resultando o conceito da “Continuidade da Entidade”.

Dessa forma, nota-se que por se tratar de um conceito composto pela própria idéia de Entidade, somando-se a idéia metafísica de tempo, a “Continuidade da Entidade” não pode figurar no mesmo nível hierárquico conceitual da primeira, na Teoria Contábil. Se a Entidade é mesmo um Postulado da Contabilidade, e assim parece, por seu aspecto de “verdade formada por experiência e abstração”, talvez, seja mais adequado tratar a Continuidade como um princípio que pode particularizar determinadas situações da Entidade-alvo.

2.3 Axiomas da Extensão e da Especificação: Contribuições da Teoria dos Conjuntos

“Uma matilha de lobos, um cacho de uvas, ou um bando de pombos são todos exemplos de conjunto de coisas. O conceito matemático de um conjunto pode ser usado como o fundamento para todo conhecimento matemático.” (HALMOS, 2001, p.1). De maneira análoga, poderíamos agrupar os recebíveis de uma empresa em uma conta chamada “Contas a Receber”, as contas contábeis em um plano contábil, entidades que constituem a estrutura para as ações econômicas em um conjunto chamado Entidade, dentre muitos outros exemplos. Mattessich (1964 apud Iudicibus, 2006, p.94), por exemplo, define suas premissas básicas, em termos de conjuntos de elementos contábeis.

Uma definição que o desenvolvimento desse artigo não incluirá é a definição de conjuntos. A situação é análoga à familiar abordagem axiomática da geometria Euclidiana. Halmos (2001, p. 2) salienta que a abordagem não oferece uma definição de pontos e retas; em vez disto descreve o que se pode fazer com aqueles objetos. O ponto de vista semi-axiomático é também aqui adotado, assumindo que o leitor tem a usual, humana, intuitiva (e freqüentemente equivocada) compreensão do que são conjuntos, entidades e continuidade das entidades. O propósito da exposição é delinear contribuições que o axioma da extensão e o axioma da especificação podem ter para a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

Halmos (2001, p.2) nos ensina que “conjuntos, como são usualmente concebidos, possuem elementos ou membros. Um elemento de um conjunto pode ser um lobo, uma uva, um pombo.” Na geometria euclidiana teríamos uma reta, por exemplo, como sendo um conjunto de pontos e poderíamos pensar que as diversas entidades-alvo das ações econômico-contábeis podem ser igualmente reunidas em um conjunto, que usualmente é conhecido como Postulado da Entidade, ou Fundamento da Entidade, ou ainda Princípio da Entidade. Halmos (2001, p.2) diz que é importante saber que mesmo um conjunto pode ser também um elemento de outro conjunto. Nesse sentido, a revisão do relacionamento entre Entidade e Continuidade diz respeito ao entendimento de como se pensa o “campo” propício das transações econômico-financeiras com que a Contabilidade lida enquanto Ciência.

Segundo Halmos (2001, p. 3) o principal conceito da teoria dos conjuntos, termo primitivo (não definido), é o que fala de pertinência. Esse conceito pode ser expresso em uma sentença do tipo:

“Se x pertence a A (x é um elemento de A , x está contido em A) escrevemos: $x \in A$ ”.

Poderíamos enunciar frases como: “Caixa, Bancos, Estoque e Contas a Receber” são elementos do conjunto “Ativo Circulante”; “Capital, Reservas e Lucros ou Prejuízos Acumulados” são elementos do conjunto “Patrimônio Líquido”; e tantas outras convenções, expressas nos recortes dos conjuntos pensados.

Outra possível relação entre conjuntos, mais elementar do que a da pertinência, segundo Halmos (2001, p. 4) é o conceito da igualdade. A igualdade de dois conjuntos A e B é universalmente denotada pelo símbolo:

$$A = B^4$$

Já a desigualdade é comumente expressada com a negação da afirmação anterior, utilizando-se uma barra, tal como sem placas de proibido fumar:

$$A \neq B$$

Tais propriedades básicas da pertinência e sua relação com a igualdade podem ser formuladas pelo Axioma da Extensão:

“Dois conjuntos são iguais se e somente se eles têm os mesmos elementos”.

Poderíamos conceber pelo Axioma da Extensão que para possuir o mesmo nível hierárquico, na ordem da classificação teórico-científica, os Postulados da Entidade e Continuidade deveriam possuir igual extensão de elementos. No entanto, podemos claramente encontrar situações, e aqui as descreveremos no horizonte da práxis contábil, em que a Entidade é preservada mesmo em Descontinuidade. Já o contrário parece não ser possível, não ocorrendo casos de Continuidade sem a existência de um conjunto que define(m) a(s) Entidade(s). Dessa forma, a extensão parece não ser a mesma para os dois conceitos e se a Entidade possui maior extensão deve figurar em nível hierárquico superior, comparativamente ao conceito da Continuidade, na Estrutura Conceitual Básica da Teoria Contábil.

É valioso entender, segundo Halmos (2001, p. 4), que o axioma da extensão não é só uma propriedade logicamente necessária de igualdade, mas uma proposição não trivial sobre pertinência. Uma forma de entender a questão, segundo o autor, é considerar uma situação parcialmente análoga, em que o equivalente axioma da extensão não é válido. Suponha, por exemplo, que consideremos seres humanos em vez de conjuntos, e que, se x e A são seres humanos, e escreveremos x e A sempre que x é um ancestral de A. (Os ancestrais de um ser humano sendo seus pais, os pais de seus pais, os países destes últimos, e assim por diante). O análogo do axioma da extensão poderíamos dizer que se dois seres humanos são iguais, então eles têm os mesmos ancestrais (esta é a parte “somente se”, e é verdade), e também que se dois seres humanos têm os mesmos ancestrais, então eles são iguais (esta é a parte “se”, e é falso).

Duas empresas em Continuidade, claramente atendem ao Postulado da Entidade. Agora, imaginemos uma empresa em processo falimentar e outra empresa em processo normal de operação. Essas duas empresas atendem ao

Postulado da Entidade, mas não é verdade que ambas atendam ao que se espera da Continuidade.

A relação entre a “Continuidade” e a “Entidade”, portanto, guardam essa condição de “Somente se = verdadeira” e “Se = falsa”.

Esse seria mais um argumento que levaria a pensar que o conjunto “Entidade” possui maior extensão do que o conjunto “Continuidade da Entidade”. Será que poderíamos, então, pensar que o segundo está contido no primeiro, enquanto conjunto?

A Teoria dos Conjuntos nos diz que: se A e B são conjuntos e se todo elemento de A é um elemento de B, dizemos que A é um subconjunto de B, ou B contém A, e escrevemos?

$$A \subset B$$

$$\text{Ou } B \supset A$$

A formulação da definição implica que todo conjunto deve ser considerado como contendo a si mesmo (A contém A); este fato é descrito por dizer que a inclusão é reflexiva. Se A e B são conjuntos tais que $A \subset B$ e A diferente de B, a palavra próprio é utilizada, indicando um subconjunto. Se A, B e C são conjuntos tais que $A \subset B$ e $B \subset C$, este fato é descrito dizendo que a inclusão é transitiva.

Se A e B são conjuntos tais que $A \subset B$ e $B \subset A$, então A e B têm os mesmos elementos e, portanto, pelo axioma da extensão, $A = B$. Este fato é descrito pela simetria da igualdade e da relação assimétrica da desigualdade (HALMOS, 2001, p.5).

O Axioma da Especificação pode ser pensado em termos heurísticos: “Seja A o conjunto de todos os homens. A sentença “x é casado” é verdade para alguns elementos x de A e falsa para outros. O princípio que estamos ilustrando é o que justifica a passagem de um dado conjunto a A para o subconjunto (ou seja, o conjunto de todos os homens casados) especificado pela dada sentença”. (HALMOS, 2001, p.6).

A sentença “x é casado” representa uma condição do conjunto, podendo ser formulada por S(x). E essa relação de subconjuntos pode ser definida por:

$$\{x \in A: x \text{ é casado}\}$$

$$\text{Analogamente: } \{x \notin A: x \text{ não é casado}\}$$

Poderíamos também formular através do Axioma da Especificação⁵: “Para todo conjunto A e toda condição S(x) corresponde um conjunto B cujos elementos são exatamente aqueles elementos x de A para os quais S(x) é válida. (HALMOS, 2001, p. 10).

Nessas condições podemos repensar a Estrutura Conceitual Básica da Teoria Contábil da seguinte forma:

$S(x) = \text{Conceito da Continuidade.}$

$A = \text{Conjunto das Entidades.}$

Resultam os subconjuntos da Entidade:

$\{x \in A: x \text{ é uma Entidade em Continuidade}\}$

E analogamente: $\{x \in A: x \text{ é uma Entidade em Descontinuidade}\}$ ⁶.

3 Práxis Contábil: Da Teoria para a Contabilização

Se é verdade que a prática da Contabilidade deve estar inter-relacionada com a Teoria Contábil, intimamente refletindo seus modelos e também retroalimentando o corpo teórico, é de se esperar que os exemplos práticos e situações do chamado “mundo real” sirvam como reflexão para questionarmos o posicionamento dos conceitos Entidade e Continuidade. A seguir, apresentam-se algumas situações, com a finalidade de corroborar com que anteriormente foi enunciado.

3.1 ARO – *Asset Retirement Obligations*

Uma das situações de contabilização que usaremos como exemplo da práxis contábil, para evidenciar a diferença conceitual, em termos de posição lógica, entre a Entidade e a Continuidade é o tema conhecido como ARO (*Asset Retirement Obligations*).

Assumiremos uma seguinte situação⁷:

A Cia. Descontinuidade atua no ramo industrial e, durante o início de X0, comprou uma máquina por \$300.000, à vista. Além disso, a companhia estimou que a vida útil desta máquina seria de 3 anos, com valor residual de \$30.000.

No final do 3º ano, esta companhia previa retirar de serviço essa máquina e, para tanto, utilizava a técnica do fluxo de caixa de série única, descontando pela taxa de juros livre de risco, ajustada pelo risco de crédito da companhia.

O fluxo de caixa projeto para a retirada dessa máquina de serviço, ou seja, desse ativo, é de \$80.000 e a taxa de juros livre de risco, ajustada pelo risco de crédito, é de 8% ao ano.

Pensem agora em quais seriam os cálculos necessários para a contabilização e controle da retirada desse ativo durante os 3 próximos anos:

1) Cálculo do valor justo, considerando a projeção do fluxo de caixa:

Fluxo de caixa previsto: \$80.000

Taxa de juros: 8% a.a.

n = 3 anos

Valor presente = \$63.507

2) Controle do ativo durante os 3 anos em que foi utilizado:

| | Custo do Ativo | Depreciação Acumulada | Valor Líquido | Despesa de Depreciação | Passivo ARO | Despesa de Juros |
|--------------|-----------------------|------------------------------|----------------------|-------------------------------|--------------------|-------------------------|
| Ano 1 | \$ 363.507 | \$ 111.169 | \$ 252.338 | \$ 111.169 | \$ 68.587 | \$ 5.080 |
| Ano 2 | \$ 363.507 | \$ 222.338 | \$ 141.169 | \$ 111.169 | \$ 74.074 | \$ 5.487 |
| Ano 3 | \$ 363.507 | \$ 333.507 | \$ 30.000 | \$ 111.169 | \$ 80.000 | \$ 5.926 |

As contabilizações da máquina ao longo desse período seriam:

1) No primeiro ano - Ativação da máquina:

D – Máquinas - \$ 363.507

C – Caixa - \$ 300.000

C – Passivo ARO - \$ 63.507

2) Contabilizações das despesas de depreciação e despesas de juros, ao longo dos três anos:

| | Ano 1 | Ano 2 | Ano 3 |
|-----------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| D – Despesa de Depreciação C – Depreciação Acumulada | \$ 111.169 | \$ 111.169 | \$ 111.169 |
| D – Despesa de Juros C – Passivo ARO | \$ 5.080 | \$ 5.487 | \$ 5.926 |

3) No final do terceiro ano - Retirada de serviço do ativo:

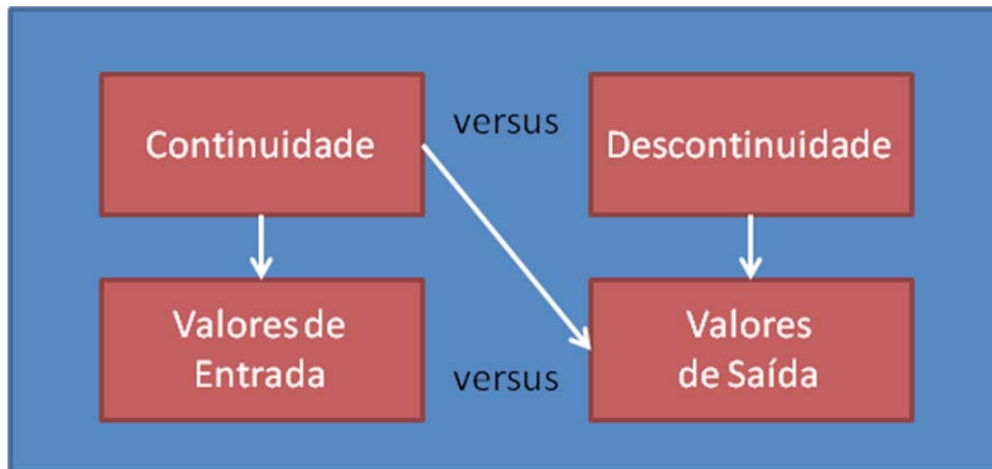
D – Passivo ARO - \$ 80.000

C – Caixa - \$ 50.000

C – Máquinas - \$ 30.000

3.2 Contabilidade por Valores de Entrada e Valores de Saída

Iudicibus (2006, p.62) enuncia que: “os contadores precisam, no que se refere aos princípios contábeis para usuários externos (...) tomar ou escolher opções que talvez não servirão igualmente bem para todos os usuários em todas as circunstâncias, mas que, pelo menos, servirão razoavelmente à maioria deles em um bom número de circunstâncias”. Em seguida, Iudibus (2006, p.63) apresenta que as opções básicas para tal escolha poderiam ser resumidas em dois grupos, a saber: da Contabilidade em valores de entrada e da Contabilidade em valores de saída, que estariam intimamente relacionadas com o conceito da Continuidade.

Figura 1 – Contabilidade em Continuidade e Descontinuidade.

Fonte: (IUDÍCIBUS, 2006, p.62)

Se assim é, temos um campo de atuação da Contabilidade, na qual, a Descontinuidade existe e a contabilização é feita em termos de valores de saída.

Iudícibus (2006, p. 214-215) exemplifica esta possibilidade quando pensamos nos estoques. Estes aparecem no balanço patrimonial em vários estágios, estando em alguma das vezes na forma inacabada de materiais que necessitam de transformação para tornarem ventáveis, ou na forma de produtos semi-acabados que necessitam de um esforço apreciável, ou ainda no caso de produtos acabados que muitas vezes necessitam poucas atividades e esforços. No último caso, seria justificável supor um valor de saída.

Se pensarmos em uma empresa que decide descontinuar toda uma linha de produtos, um determinado tipo de prestação de serviço, um programa de televisão, uma coleção de vestuário no varejo, no limite um departamento de uma empresa ou a própria empresa, dentre outros, não poderíamos pensar no tratamento contábil dessas entidades, mesmo em descontinuidade, nesses valores de saída?

3.3 Gerenciamento de Projetos – Etapa de Encerramento

Outro exemplo comumente encontrado na prática contábil é o da previsão de descontinuidade de um determinado projeto. (Pode-se considerar os exemplos anteriores como sendo também projetos, dessa forma este exemplo seria uma repetição, em diferente olhar ao fenômeno) Frezatti (2008, p. 45) caracteriza o ciclo dos projetos nas seguintes fases: conceitual, planejamento, seleção, implementação, pós-implementação e encerramento.

Segundo Frezatti (2008, p.45) “um projeto deve ser encerrado quando a sua missão for atingida, quando a razão pela qual foi iniciado foi obtida e ele pode

também deixar de ser um projeto para fazer parte da rotina da organização”. Dessa forma, existem casos, representados pelos projetos que são descontinuados em que a Entidade continua preservada, mas que de antemão assumimos em alguma etapa do ciclo econômico do projeto a sua descontinuidade.

Dirá-nos Frezatti (2008, p.45), que “o encerramento de um projeto é uma etapa a ser prevista, sendo importante pelas conseqüências em termos de liberação de recursos e de entrada do projeto em atividade operacional”.

Usualmente alguns projetos apresentam características de término delimitadas, ou apresentam suposições de descontinuidade quando se efetuam análises utilizando métodos de avaliação de investimentos. Se o projeto deve ser previsto no que tange ao seu encerramento estamos assumindo que a Ciência Contábil atua prevendo descontinuidades na avaliação de projetos. O próprio investimento em um ativo (e.g. máquinas e equipamentos), como exposto anteriormente pode ser visto como um projeto de investimento, que apresentaria uma previsão de descontinuidade, implicando obrigações de retirada do ativo e possuindo um valor residual para sua liquidação.

Se o projeto tiver características temporárias, ou seja, se tiver seu tempo de duração previamente determinado, temos inquestionavelmente outro exemplo de contabilização que existirá respeitando o conceito da Entidade, mas que não assumirá as características da Continuidade da Entidade projeto. Ou, ainda que o projeto continue comumente as decisões de liberação de recursos e de entrada do projeto em atividade operacional assumem o pressuposto da descontinuidade, fixando o período de retorno esperado para o projeto. Para esses tipos de análise, que se utilizam dos métodos de avaliação de investimentos, existe uma previsão de descontinuidade que será analisada frente aos riscos do investimento.

Tomemos os exemplos dos métodos baseados em fluxo de caixa (Payback e Valor Presente Líquido), utilizando os seguintes dados:

Investimento de \$100 no momento 0.

Entradas de Caixa nos momentos (anos) 1, 2, 3, 4 de \$50.

Taxa de Custo de Capital = 15% a.a.

Tabela 1: Exemplificação de métodos baseados em fluxo de caixa e a descontinuidade implícita

| Ano | Fluxo de Caixa | Saldo Payback | Valor Presente | Valor Presente Líquido |
|-----|----------------|---------------|----------------|------------------------|
| 0 | -100 | -100 | -100 | -100 |
| 1 | 50 | -50 | 43 | -57 |
| 2 | 50 | 0 | 38 | -19 |
| 3 | 50 | 50 | 33 | 14 |
| 4 | 50 | 100 | 29 | 43 |

Fonte: Adaptado de Frezatti (2008, pp. 74-79).

Poderíamos formular pelo menos dois questionamentos que apresentam o conceito da Entidade respeitado, todavia supondo uma descontinuidade:

1) Valendo-se da técnica de Payback⁹: Quantos anos são necessários para que o projeto seja viável? Ou em outras palavras, o projeto agregará valor para a Entidade se for descontinuado nesse período?

A resposta 2 anos poderia ser, portanto, lida como o período em que se aceita a descontinuidade do investimento, frente aos riscos e em termos de liberação de recursos e de entrada do projeto em atividade operacional.

2) Valendo-se da técnica do Valor Presente Líquido (VPL): Se o projeto for descontinuado após 4 anos, qual será o acréscimo de valor para a Entidade após recuperar o investimento?

A resposta §43 indica uma situação de análise contábil em que tratamos a descontinuidade, ainda que do projeto, do investimento. Este projeto eventualmente poderá ser continuado após os 4 anos analisados, mas o que importou demonstrar é que existem análises contábeis que assumem uma descontinuidade em seu horizonte e campo de atuação, preservando os preceitos da entidade que gere recursos e agrega valor.

4 Conclusões

Este texto pretende concluir que apesar da literatura existente em Teoria da Contabilidade considerar os conceitos da Entidade e da Continuidade (da Entidade) como sendo hierarquicamente equivalentes, na Estrutura Básica da Teoria Contábil, essa consideração apresenta alguns problemas conceituais.

Quando quero saber o valor atual de uma ação na bolsa de valores, posso pensar em termos da descontinuidade, por exemplo, da liquidação desse ativo. Por sinal, talvez para o mercado financeiro seja bastante relevante pensar na entidade, levando em consideração não a sua continuidade, mas sim esse suposto descontinuar, representado pelos valores de liquidação.

Poderíamos, de maneira análoga, no limite, pensar na própria liquidação da entidade, sejam por concordatas e falências ou por processos de avaliação para fusões, incorporações, aquisições, cisões, associações, dentre outras combinações entre entidades. Poderíamos então pensar sempre em conceitos como a abstração multidisciplinar da Entidade e a Continuidade desta, como figurando em mesmo nível de complexidade teórico-científica? Pretendeu-se defender que não, apresentando argumentos da própria teoria e prática contábil, bem como de conceitos filosóficos e matemáticos.

Referências

CHAUÍ, Marilena. Anotações de aula. Introdução a Filosofia – Disciplina do

Bacharelado em Filosofia. São Paulo: FFLCH/USP, 2008.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º. 750 – dezembro de 2003.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Sumário do Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/sumario_estrutura-conceitual.pdf. Acesso: 5 de julho de 2010.

DESCARTES, René. Regras para orientação do espírito. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FREZATTI, Fábio. Gestão da Viabilidade Econômico-Financeiras dos Projetos de Investimento. São Paulo: Atlas, 2008.

HALMOS, Paul R. Teoria Ingênua dos Conjuntos. São Paulo: Ed. Ciência Moderna, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Teoria da Contabilidade: Uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

SALOTTI, Bruno; SANTOS, Ariovaldo dos. Exercícios – Contabilização do ARO. Contabilidade Societária. Disciplina do mestrado. FEA/USP, 2008.

Notas

1 Informação fornecida pela filósofa Profa. Dra. Marilena Chauí, em aula de Introdução a Filosofia, na Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas (FFLCH) da Universidade de São Paulo (USP), primeiro semestre de 2008.

2 A estrutura proposta pelo International Accounting Standards Board (IASB) é a que está sendo também adotada no Brasil, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC): http://www.cpc.org.br/pdf/sumario_estrutura-conceitual.pdf

3 SFAC é a sigla para Statement of Financial Accounting Concepts, que são documentos propostos pelo Financial Accounting Standards Board (FASB) cobrindo aspectos conceituais para as demonstrações contábil-financeiras.

4 Segundo Halmos (2001, p. 4) o sinal de igualdade “=” foi criado em 1557 pelo inglês Robert Record. O matemático justificou a adoção desse símbolo, como representação de um par de segmentos de reta paralelos, dizendo “não poder haver duas coisas mais iguais”.

5 Este axioma é conhecido também pelo nome alemão Aussonderungsaxiom, em função de ter sido o matemático alemão Georg Cantor, conhecido como

pai da teoria dos conjuntos, que assim o formulou pela primeira vez. (HALMOS, 2001, p. 10).

6 Veremos adiante o exemplo de Iudicibus (2006, p. 62)

7 Exemplo adaptado de Salotti e Santos (2008)

8 Exemplos adaptados de Frezatti (2008, pp. 74-79).

⁹ Não objetiva-se apresentar as limitações de cada método de avaliação de investimentos no presente trabalho, mas apenas ilustrar exemplos da prática contábil, em que certas suposições de descontinuidade estão implícitas no cotidiano profissional.