

UMA REFLEXÃO SOBRE A INFLUÊNCIA DO ASOBAT E APB 4 PARA A ESTRUTURA CONCEITUAL DO IASB

Mayara Bezerra Barbosa

Universidade De Brasília/Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte

Jorge Katsumi Niyama

Universidade De Brasília

Agradecimentos

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, pela contribuição na formação acadêmica, e a Universidade Federal do Maranhão, pela contribuição profissional.

Resumo

O estudo tem como objetivo analisar os pronunciamentos do ASOBAT e APB 4, identificando seus elementos que contribuíram para estrutura conceitual do IASB e a evolução da Teoria da Contabilidade. A metodologia adotada foi um levantamento teórico mediante abordagem histórica interpretativa, buscando realizar uma análise comparativa do conteúdo dos referidos documentos. Os resultados evidenciam que o ASOBAT e APB 4 tiveram influência na adoção da abordagem da utilidade da decisão nas demonstrações contábeis, com foco no usuário externo. Identificou-se ainda que, as características qualitativas da informação contábil útil tiveram sua origem a partir destes trabalhos e do empenho institucional da AAA e AICPA, além da definição dos elementos das demonstrações contábeis e do desenvolvimento de técnicas de mensuração. Desta forma, é possível inferir que a pesquisa contribui para o conhecimento técnico-científico da evolução da Conceptual Framework e suas bases conceituais e, sobretudo, para o estudo da história da Teoria da Contabilidade.

Palavras-chave: Teoria da Contabilidade; ASOBAT; APB 4; Estrutura Conceitual do IASB.

UMA REFLEXÃO SOBRE A INFLUÊNCIA DO ASOBAT E APB 4 PARA A
ESTRUTURA CONCEITUAL DO IASB**RESUMO:**

O estudo tem como objetivo analisar os pronunciamentos do ASOBAT e APB 4, identificando seus elementos que contribuíram para estrutura conceitual do IASB e a evolução da Teoria da Contabilidade. A metodologia adotada foi um levantamento teórico mediante abordagem histórica interpretativa, buscando realizar uma análise comparativa do conteúdo dos referidos documentos. Os resultados evidenciam que o ASOBAT e APB 4 tiveram influência na adoção da abordagem da utilidade da decisão nas demonstrações contábeis, com foco no usuário externo. Identificou-se ainda que, as características qualitativas da informação contábil útil tiveram sua origem a partir destes trabalhos e do empenho institucional da AAA e AICPA, além da definição dos elementos das demonstrações contábeis e do desenvolvimento de técnicas de mensuração. Desta forma, é possível inferir que a pesquisa contribui para o conhecimento técnico-científico da evolução da *Conceptual Framework* e suas bases conceituais e, sobretudo, para o estudo da história da Teoria da Contabilidade.

Palavras-chaves: Teoria da Contabilidade; ASOBAT; APB 4; Estrutura Conceitual do IASB.

1. INTRODUÇÃO

Os primeiros ensaios de pronunciamentos contábeis tiveram sua origem nos trabalhos produzidos pela *American Accounting Association* (AAA) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Observa-se que, ainda na década de 1920, teses como as de William A. Patton (1922), William A. Patton e Ananias C. Littleton (1940), Moonitz (1961); Sprouse e Moonitz (1962), *A Statement of Basic Accounting Theory* (1966); e o *Accounting Principles Board 4 - APB 4* (1970), marcaram os esforços institucionais nos Estados Unidos para elaboração de uma Estrutura Conceitual (Zeff, 1999).

Destaca-se que, neste período, o desenvolvimento da Teoria da Contabilidade concentrava-se em princípios e postulados contábeis, e na busca de se estabelecer conceitos e objetivos da contabilidade, considerados fundamentais para a contabilidade (Hendriksen & Van Breda, 1999).

O estudo intitulado como *A Statement of Basic Accounting Theory* (ASOBAT), monografia produzida pela AAA em 1966, priorizou a importância da informação contábil para os usuários, em detrimento dos preparadores, considerando a utilidade da decisão das demonstrações contábeis (Zeff, 1999). Apesar de não mencionar de maneira direta as características qualitativas, o ASOBAT tratava de padrões desejáveis que a informação contábil deveria apresentar aos usuários.

O *Accounting Principles Board* n.º 4 (APB 4), de 1970, foi um trabalho elaborado por profissionais práticos do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que teve a finalidade de estabelecer objetivos e descrever princípios contábeis a serem aceitos e adotados pelas entidades contábeis. O mesmo reafirmou a posição do ASOBAT, de que as informações para serem úteis aos usuários na tomada de decisões devem atingir objetivos gerais e qualitativos (Paulo, 2002).

A busca por uma estrutura conceitual continuava após o desenvolvimento destes trabalhos, e a história constata que, a criação do FASB foi influenciada pelos mesmos. Como resultado dos esforços empreendidos, observa-se que a Estrutura Conceitual do IASB incorpora partes importantes destes documentos, como a utilidade da informação e as características qualitativas da informação contábil (Gordon et al., 2015).

Assim, diante da importância de se conhecer as origens e desenvolvimento da teoria contábil e da evolução da estrutura conceitual da contabilidade, faz-se o seguinte questionamento: Qual a contribuição do ASOBAT e APB 4 presentes na Estrutura Conceitual do IASB?

Para cumprir ao problema de pesquisa proposto, define-se como objetivo analisar os pronunciamentos do ASOBAT e APB 4, identificando seus elementos que contribuíram para estrutura conceitual do IASB.

Pesquisas anteriores demonstraram interesse no estudo da Estrutura Conceitual e a evolução da Teoria Contábil de maneira genérica, com destaque para o que foi realizado, suas contribuições e críticas, desde 1922 até a presente EC (Gordon et al., 2015; Mendes, Pereira, Noriller & Silva, 2018; Zeff, 1999, 2013, 2018).

Observa-se que, esses estudos tiveram interesse de investigar a busca por princípios, o impacto das normas, ou a aplicação prática da EC, sem especificar ou detalhar sobre as bases conceituais que alicerçaram o arcabouço teórico atual, e a relevância e contribuição realizada por estudo de acadêmicos e técnicos ao longo dos anos, como o foi o caso do ASOBAT e APB 4.

A presente pesquisa diferencia-se das demais identificadas até o momento, por buscar de maneira específica, identificar as contribuições dos pronunciamentos da ASOBAT e do APB 4 na evolução da estrutura conceitual do IASB ou que influenciaram direta ou indiretamente a linha de pensamento da estrutura conceitual.

A motivação para realização deste trabalho é evidenciar a importância desses pronunciamentos na história da contabilidade e a influência na evolução da teoria contábil. Com isso, espera-se contribuir com a literatura, uma vez que não foi identificado estudo anterior que tenha analisado a contribuição destes pronunciamentos, e demonstrar a acadêmicos, pesquisadores, profissionais e normatizadores a relevância de se desenvolver discussões e reflexões acerca das bases teóricas que contribuíram para o estágio atual da contabilidade, que visa satisfazer as necessidades dos usuários da informação contábil útil para tomada de decisão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A participação crescente de investidores individuais no mercado de ações, com a expansão pós guerra, provocou um aumento da demanda por uniformidade de procedimentos contábeis que permitisse comparações, considerada até então ausente (Hendriksen & Van Breda, 1999).

Essa busca por uniformidade e comparabilidade das informações dos relatórios financeiros, a partir deste período, é considerada como um dos aspectos importantes no desenvolvimento da Teoria Contábil.

O período compreendido entre a década de 1920 e 1960 foi marcado pelo crescimento da regulação do mercado de capitais, principalmente em virtude da quebra da NYSE e devido à pressão da SEC sobre a classe contábil para que fossem criados os Princípios Contábeis que dessem suporte à elaboração de demonstrações contábeis (Silva, 2018).

A história da Teoria Contábil está marcada pelas tentativas de se construir e publicar uma estrutura conceitual a ser aceita de maneira geral, por acadêmicos e profissionais.

Neste contexto, o primeiro trabalho considerado na busca por princípios é livro “Accounting Theory” de William Paton, em 1922. Este trabalho demonstra-se como uma tentativa de apresentar uma reafirmação da teoria da contabilidade consistente com as condições e necessidades da empresa, com foco nos conceitos e princípios subjacentes, e não nos procedimentos de escrituração contábil (Paton, 1922).

A *Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*, em 1936, elaborado pelo comitê executivo da AAA, liderado por Kohler, Paton e Littleton tinha a intenção de ser um guia para a SEC no desenvolvimento dos Princípios Contábeis, e que as demonstrações contábeis tinham por finalidade revelar a utilização dos recursos econômicos da empresa, as mudanças resultantes e a posição dos interesses dos credores e investidores (Zeff, 1999).

Paton e Littleton (1940) publicaram, em seguida, uma monografia sob o título de *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Esta obra foi uma continuidade da iniciativa da AAA em participar do processo de desenvolvimento de princípios contábeis, em 1935 (Bedford & Zeigler, 1975; Ijiri, 1980). Inicia-se essa preocupação maior aos usuários da contabilidade, destacando credores e investidores como principais usuários. Paton e Littleton (1940) afirmam que o objetivo da contabilidade é produzir dados financeiros sobre uma empresa, compilados e apresentados para atender às necessidades da administração, dos investidores e do público. Portanto, a função da contabilidade não se limita ao mero registro, mas sua interpretação e análise, para fins de compreensão e controle, com o uso da contabilidade a custo histórico e destaque para o uso do custo corrente e receitas.

Um pensamento prevalecente à época era que uma estrutura conceitual era necessária para base de julgamento sobre a construção e interpretação das demonstrações contábeis, e esta monografia representou, em grande parte, uma explicação e defesa da contabilidade ao custo histórico, acreditando-se que tenha influenciado significativamente tanto a prática contábil quanto a educação (Zeff, 2018). Todavia, mesmo com a atuação da AAA e do AICPA, a busca por princípios contábeis nos EUA continuava devido à falta de uniformidade que persistia nos relatórios financeiros das empresas.

O AICPA, descontente com suas tentativas anteriores de estabelecer uma teoria, decidiu criar o *Accounting Principles Board* (APB), em 1959. Este comitê técnico tinha como recomendação estabelecer os objetivos da contabilidade, enumerar e descrever conceitos básicos e os princípios de contabilidade, e definir termos e expressões usados na contabilidade.

Quando da criação do APB questionava-se quem tinha por objetivo examinar e estabelecer premissas contábeis. Seus membros eram técnicos, escolhidos entre contadores profissionais e representantes das empresas, academia e governo (Pederiva, Morgan & Niyama, 2004).

Em 1961, Moonitz foi indicado como o diretor do departamento de pesquisa do APB, e publicou “Os Postulados Básicos da Contabilidade” - Estudo de Pesquisa em Contabilidade nº 1 (ARS 1) tratando do ambiente, o campo da contabilidade e os imperativos (objetividade, consistência, unidade monetária, materialidade e conservadorismo). Em parceria com Sprouse, em 1962, elaboram um conjunto provisório de princípios contábeis amplos para empresas de negócios, no qual a contabilidade deveria atender as necessidades de todos os grupos interessados.

Em seguida, William Vatter (1963) elaborou seu estudo “Postulados e princípios”, publicado no *Journal of Accounting Research*, com fortes críticas ao enfoque de postulados e princípios, embasado pelo argumento de que antes de discutir qualquer tema em contabilidade, era preciso fixar meta ou finalidade, ou seja, os objetivos são fundamentais na construção de uma teoria da contabilidade, e os princípios são meios para atingirmos.

Nesse contexto histórico, o Comitê de Princípios Contábeis (CAP) e o APB não conseguiram desenvolver um conjunto normativo de conceitos e princípios contábeis que atendesse a necessidade teórica da contabilidade. Assim, surgem os esforços de acadêmicos na elaboração do ASOBAT e, em seguida do APB, com os esforços de práticos da contabilidade na elaboração do APB nº 4.

2.1 A *Statement of Basic Accounting Theory* – ASOBAT

Em 1966, após as críticas de Vatter, a *American Accounting Association* (AAA) publicou uma monografia intitulada de *A Statement of Basic Accounting Theory*, conhecida como ASOBAT.

O ASOBAT foi elaborado por nove membros (oito acadêmicos e um profissional) participantes de um Comitê da AAA presidido por Charles T. Zlatkovich, e estes visavam desenvolver um documento que servisse de guia para educadores, praticantes e outros interessados na contabilidade.

O pronunciamento descreveu a Teoria como um conjunto coeso de princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos, formando uma estrutura ampla que pode ser utilizada como referência para um campo de estudo. Em seu desenvolvimento buscou: identificar o campo da contabilidade para que possam ser feitas generalizações úteis e a teoria possa se desenvolver; estabelecer padrões pelos quais a informação contábil possa ser julgada; apontar possíveis melhorias na prática contábil; e apresentar um quadro útil para pesquisadores contábeis que buscam ampliar os usos da contabilidade e o escopo do objeto contábil conforme as necessidades da sociedade (AAA, 1966).

A ausência de uma teoria contábil aceita levou muitos contadores a igualar “Teoria Contábil” ao somatório das práticas contábeis em uso, o que foi considerado um equívoco.

A abordagem evidenciada pelo Comitê destaca o uso de informação útil para a economicidade, os padrões são necessários para a informação contábil e para a comunicação através de relatórios externos e internos, e a discussão da ampliação do escopo da contabilidade, dentro do escopo de mensuração e comunicação de dados econômicos (AAA, 1966).

Este foi considerado o primeiro sinal de aceitação institucional do objetivo da utilidade de decisão, critério básico pelo qual as informações e os relatórios financeiros externos da contabilidade são julgados (Zeff, 2013).

Os usuários não demonstravam serem competentes para determinar que informação é útil para eles, tampouco capazes de expressar suas necessidades. Assim, foram definidos diversos usuários externos, como: atuais e potenciais investidores, credores, empregados, bolsas de valores, unidades governamentais, clientes, bem como representantes desses usuários, como os analistas, associações comerciais, agências de classificação de crédito e sindical, dentre outros.

O tomador de decisão nem sempre reconhece a complexidade da informação apropriada para decisão. Quando há conflito entre partes envolvidas numa decisão, a experiência e habilidade, ou seja, o aspecto de julgamento do contador é essencial na aplicação dos padrões e das leis.

A ênfase na tomada de decisões, função idiossincrática, teria implicações significativas no *design* conceitual para: o futuro da Contabilidade; a busca de orientações e o desenvolvimento de novas estruturas (Previts & Flesher, 2015). A demanda de informações contábeis deve ter orientação para o futuro e não, somente, para o passado, visto que a contabilidade deve contribuir para previsões acerca da companhia, objetivando reduzir as incertezas dos usuários.

É interessante mencionar que o ASOBAT destacou a abordagem da orientação para o usuário e o uso de objetivos na contabilidade, que continuam a dominar o estabelecimento de padrões de contabilidade, todavia, essa foi considerada uma das últimas tentativas da Associação de participar do processo de estabelecimento de padrões para uma estrutura conceitual (Hendriksen & Van Breda, 1999), possibilitando que o AICPA e, posteriormente, o FASB dessem continuidade a esse trabalho.

2.2 *Accounting Principles Board n° 4*

O *Accounting Principles Board* produziu, entre 1962 e 1973, 31 pareceres e 04 APB *Statements*, dentre estes o APB 4, considerado um estudo conceitual sobre Contabilidade, sendo uma das mais notáveis colaborações para a Teoria da Contabilidade (Schmidt, 2000, p. 95).

Somente em 1970, quando da emissão desse pronunciamento de n° 4 – Conceitos Básicos e Princípios Contábeis subjacentes às Demonstrações Financeiras das Empresas, o Conselho manifestou interesse em estabelecer objetivos da contabilidade. A literatura dos EUA sobre objetivos enfatiza a perspectiva da utilidade da decisão (Zeff, 2013).

Tal pronunciamento adotou a orientação do ASOBAT, de que as informações para serem úteis aos seus usuários para a tomada de decisões devem atingir objetivos gerais e qualitativos, além de observar aspectos básicos descritos neste trabalho (Paulo, 2002).

Destaca-se que esse é o primeiro reconhecimento, por um Comitê da AICPA, da validação institucional do objetivo de utilidade da decisão, já levantada pelo ASOBAT em 1966 (Zeff, 2013).

O principal embasamento teórico do APB 4 repousa sobre um núcleo contábil de princípios, sendo estes vistos como axiomas, verdades fundamentais, em oposição às práticas geralmente aceitas. (Pederiva et al., 2004).

Os princípios foram classificados em três categorias: gerais, operacionais amplos e detalhados. Na visão de Paulo (2002) os objetivos gerais das demonstrações financeiras são razoavelmente presentes e de conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, posição financeira, resultados das operações e outras alterações nas posições financeiras.

Assim, compreende-se pelo APB 4 (1970) que os princípios gerais estão relacionados à contabilidade financeira como um todo, sendo base para a implementação da contabilidade por competência; os princípios operacionais amplos orientam uma série de operações que são realizadas sistematicamente em cada período contábil, voltados ao registro, mensuração e comunicação; e os princípios detalhados estão relacionados a um conjunto de práticas e procedimentos que prescrevem definitivamente como as transações e outros eventos devem ser registrados, classificados, resumidos e apresentados.

É importante lembrar a contribuição do APB para a evolução e o desenvolvimento do pensamento contábil, e o referencial teórico e conceitual do APB 4 contempla, entre outros, diversos aspectos e princípios que estão consagrados até hoje na literatura contábil (Niyama & Silva, 2013).

Entretanto, muitas foram às críticas aos trabalhos do APB, em especial ao APB 4. Dentre essas, pode-se destacar a de ser um documento descritivo, e não normativo, sem fornecer base para julgamento; as definições dos elementos das Demonstrações Contábeis careciam de conteúdo semântico, não eram feitas em termos de objetos e eventos reais; presença de afirmações não justificadas; e ausência de relação clara entre objetivos, elementos básicos e os princípios gerais e detalhados, sendo estes muito aquém dos objetivos da contabilidade (Schattke, 1972).

Em 1971, em resposta a essas críticas e devido à falta de trabalho conceitual e ao crescimento da demanda de normas contábeis pelas instituições financeiras, o AICPA formou dois grupos de estudos, que ficaram conhecidos pelo nome de seus presidentes: Trueblood Committee, que tratou dos objetivos das demonstrações financeiras, e Wheat Committee (Niyama & Silva, 2013).

O Wheat Committee publicou, em 1972, seu parecer propondo uma nova estrutura para o estabelecimento de normas e padrões contábeis, com a extinção da APB e a criação do *Financial Accounting Standards Board* (Fasb) como sucessor do APB.

2.3 *Conceptual framework for financial reporting*

O FASB, criado em 1973, como órgão normatizador, emite pronunciamentos a serem adotados pela SEC para as companhias abertas dos EUA. O mesmo estabeleceu seu projeto do “Quadro Conceitual”, visando uma declaração sobre os objetivos das demonstrações contábeis tendo como sustentáculo o Relatório Trueblood (Zeff, 1999).

A ideia do FASB em desenvolver uma Estrutura Conceitual teve seu início em 1974, com o projeto *Conceptual Framework for Accounting and Reporting*, tratando dos objetivos dos relatórios financeiros e as características qualitativas da informação financeira (Zeff, 2013). Em seguida, um conjunto de seis Pronunciamentos foram elaborados, conhecidos como *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC), formando um Referencial Conceitual.

Também em 1973, foi criado o *International Accounting Standards Committee* (IASC) com o objetivo de promover a harmonização internacional das normas contábeis para diminuir as diferenças de práticas contábeis entre os países, e em 2001, o IASC transformou-se no *International Accounting Standards Board* (IASB) responsável pela emissão das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Zeff, 2012).

A primeira Estrutura Conceitual (EC) é datada de 1989, com objetivo de estabelecer os conceitos necessários à elaboração e à apresentação de demonstrações contábeis para usuários externos, e recebeu influência de diversas partes, sobretudo do normatizador dos EUA, o FASB, por meio do quadro conceitual, resultante da busca por princípios contábeis nos EUA, e dos pensadores contábeis do Reino Unido (Silva, 2018).

Um projeto conjunto do IASB e FASB para revisão da Estrutura Conceitual foi iniciado em 2004. O resultado deste trabalho foi gerado em 2010, abrangendo o conceito do objetivo dos Relatórios Financeiros de Propósitos Gerais (RFPG) e das características qualitativas da informação financeira útil. Logo em seguida, os dois órgãos resolveram priorizar outros projetos individualmente.

Por iniciativa do IASB, em 2013, foi publicado o *Discussion Paper* (DP), para revisão da Estrutura Conceitual, com o intuito de obter manifestações de toda e qualquer parte interessada, com comentários favoráveis ou não, na busca de consolidar um entendimento que fosse aplicável à maioria dos países, mesmo que de forma genérica, em algumas situações. O resultado deste trabalho foi apresentado no *Exposure Draft – ED/2015/3*, em 2015, correspondente a uma minuta de exposição referente ao entendimento sobre os temas discutidos (Mendes et al., 2018).

Findadas as discussões anteriores, o IASB emitiu em 2018 a Estrutura Conceitual, vigente para períodos anuais iniciados em ou após 1 de janeiro de 2020 para os preparadores que desenvolvem uma política contábil baseada na Estrutura Conceitual, e imediatamente para o Conselho e o Comitê de Interpretação das IFRS.

A atual estrutura conceitual aborda temas ainda não contemplados nas anteriores, como o capítulo 3 – da entidade que relata, capítulo 5 – quanto ao desconhecimento, além do capítulo 7 – da apresentação e divulgação. Além desses, outras alterações são observadas quanto ao conceito de mensuração; revisão da definição dos elementos das demonstrações contábeis; e esclarecimentos sobre a prudência, *Stewardship*, mensuração sob incerteza e a essência sobre a forma (IASB, 2018).

É perceptível que o desenvolvimento das Estruturas Conceituais ocorreu em consequência de revisões e colaboração de muitos. A EC vigente deve ser compreendida como o efeito de muitos fatos passados, entre os quais se destacam a produção teórica dos pesquisadores em Teoria da Contabilidade e o ambiente que a contabilidade estava envolvida (Silva, 2018).

A história mostra como se chegou às definições atuais, em especial à estrutura conceitual vigente, em comparação e diante do desenvolvimento e evolução dos pronunciamentos anteriores.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa constitui um levantamento teórico do tipo histórico, utilizando-se dos métodos bibliográfico e documental, buscando realizar uma análise comparativa dos documentos *A Statement of Basic Accounting Theory*, *Accounting Principles Board* nº 4 e *Conceptual Framework for Financial Reporting* do IASB.

A escolha da abordagem histórica para o estudo da contabilidade é necessária para entender as mudanças ocorridas na prática contábil, sendo a contabilidade percebida como uma prática social e que deve ser entendida no contexto em que se insere (Funnell, 1996; Carnegie & Napier, 1996).

A análise do conteúdo das informações constantes nos referidos documentos visa extrair as relações e fatos relacionados que contribuíram com evolução da teoria da contabilidade, permitindo identificar itens comuns.

Após a análise dos pronunciamentos e da estrutura conceitual, optou-se pela abordagem história interpretativa, que para Previts, Parker e Coffman (1990) diferencia-se da história narrativa, por ser caracterizada como uma explicação mediante os métodos de investigação científica e o rigor a ela relacionado.

Ainda segundo os autores, a história apoia a contabilidade contemporânea na formulação e na prática de políticas e no estabelecimento de padrões, possibilitando melhor compreensão dos indivíduos, das ideias, dos experimentos e das lições que constituem nossa herança, possibilitando assim fortalecer o conhecimento contábil e o desenvolvimento da teoria inerente à contabilidade (Previts, et al., 1990).

4. PRINCIPAIS REFLEXÕES SOBRE A INFLUÊNCIA DA ASOBAT E APB 4 NA ELABORAÇÃO DA ESTRUTURA CONCEITUAL DO IASB

A análise do presente estudo será realizada considerando os aspectos relacionados ao conteúdo comparativo do objetivo dos relatórios financeiros, das características qualitativas, dos elementos das demonstrações financeiras e das bases de mensuração.

4.1 Conceituação da contabilidade e objetivos do relatório financeiro

No contexto do ASOBAT (1966) a Contabilidade é o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos bem informados e a tomada de decisões por usuários da informação.

Observa-se que o aspecto econômico deve ser considerado na escolha que envolve recursos em qualquer situação, bem como destaque à mensuração dos elementos, que inclui escolha contábil e julgamentos para decisão de usuários, evidenciando a subjetividade e conhecimentos a serem empregados.

Para o APB 4 (1970) a contabilidade financeira tem a função de fornecer informações quantitativas sobre entidades econômicas, que se destinam a ser úteis na tomada de decisões econômicas, concentrando-se nos relatórios de uso geral sobre a posição financeira e os resultados das operações conhecidas como demonstrações financeiras (AICPA, 1970).

Schattke (1972) argumenta que uma das contribuições do APB 4 para a estrutura Conceitual do IASB foi a definição da contabilidade, seu escopo e os objetivos qualitativos abordados para que este escopo fosse atingido.

Na estrutura conceitual do IASB de 2018 o objetivo das demonstrações contábeis foi estabelecido para fornecer informações financeiras sobre os ativos, passivos, patrimônio, receitas e despesas da entidade que relata para que sejam úteis para os usuários das demonstrações contábeis ao avaliar as perspectivas futuras de entradas líquidas de caixa à entidade que reporta e avaliar a eficiência da administração na gestão dos recursos econômicos da entidade (IASB, 2018).

Em suma, observa-se que as definições anteriores de utilidade da informação ao usuário e a relevância e atenção aos recursos econômicos das entidades presentes no ASOBAT e APB 4 permanecem na Estrutura Conceitual do IASB de 2018, demonstrando assim a importância destas definições ao longo dos anos. É oportuno enfatizar ainda que, esses pronunciamentos alteraram a abordagem dos objetivos da contabilidade, antes voltados à escrituração e agora para a informação, privilegiando o usuário da contabilidade (beneficiário) e não mais o contador (preparador).

4.2 Características qualitativas da informação financeira útil

As características qualitativas presentes na estrutura conceitual do IASB decorrem de um processo evolutivo da Teoria da Contabilidade, em especial das contribuições do ASOBAT e APB 4.

O ASOBAT (1966) foi a gênese das características qualitativas que se tornaram elementos básicos em futuras estruturas conceituais, uma vez que, ao invés de aplicar imediatamente os objetivos da contabilidade para se pronunciar sobre a propriedade de métodos e práticas contábeis, o comitê identificou e discutiu padrões da informação contábil para que a comunicação de informações fosse empregada como critério para implementar os objetivos (Silva, 2018).

Como mencionado, o ASOBAT foi o primeiro pronunciamento da teoria da contabilidade a orientar-se ao usuário, e a necessidade de que os desejos dos usuários fossem considerados prioritários. O relatório ASOBAT representou uma mudança importante no pensamento sobre as teorias contábeis ao dar maior ênfase às normas qualitativas (Marques, 2017). Para que fosse atingido esse propósito sugeriu que a informação contábil ficasse subordinada a quatro padrões e cinco diretrizes, conforme apresentados na Tabela 01.

Tabela 01 – Padrões Contábeis e Diretrizes da comunicação da informação

PADRÕES – Critérios para Avaliar o Potencial de uma Informação Contábil	
RELEVÂNCIA	Útil para a ação a ser adotada ou para o resultado a ser obtido
VERIFICABILIDADE	Medidas ou conclusões similares serão alcançadas se duas ou mais pessoas qualificadas examinarem os mesmos dados
LIVRE DE ERRO	Fatos são determinados e relatados de forma imparcial
QUANTIFICÁVEL	Expressar atividades econômicas em termos monetários (<i>valuation</i>) acrescenta utilidade à informação
DIRETRIZES - Orientações para Comunicação da Informação Contábil	
Expectativa apropriada de uso	Identificar claramente o escopo do relatório e a necessidade do usuário
Evidenciação das relações significativas	Permitir ao usuário interpretar e avaliar a informação
Inclusão de informação do contexto	Esclarecer as condições em que os dados foram coletados, ex.: GAAP x regulado
Uniformidade de práticas internas e entre entidades	Permitir a comparabilidade, portanto, precisão na classificação, terminologia e mensuração
Consistência de práticas no tempo	Maior utilidade quando se analisa séries de relatórios

Fonte: Elaboração própria, 2019.

Podemos observar que, os padrões estabelecidos pelo ASOBAT representam, ainda hoje, parte das características qualitativas da EC do IASB 2018, evidenciando a influência dos trabalhos anteriores aqui estudados à EC e a visão dos pesquisadores à época, que contribuíram para evolução da teoria contábil.

A produção teórica subsequente, o Pronunciamento n. 4 do APB, descreveu sobre outras características qualitativas da informação contábil, chamada a época de “objetivos qualitativos”. Na visão de Silva (2018) estes se tratavam de atributos da informação.

No APB 4 foram definidas 7 (sete) qualidades ou características que tornam as informações financeiras úteis, tendo como objetivo ajudar a determinar quais recursos, obrigações e mudanças devem ser mensurados e relatados e como fazer. O referido pronunciamento define que estas qualidades são generalizações que requerem julgamento ao usá-las para avaliar e aprimorar os princípios contábeis (AICPA, 1970). Observa-se que, foi neste pronunciamento que foi inserido e dado ênfase ao julgamento, largamente consagrado pelo IASB.

Para melhor compreensão, apresentam-se os objetivos qualitativos e suas descrições:

- a. Relevância – significa selecionar a melhor informação para auxiliar os usuários nas decisões econômicas;
- b. Compreensibilidade – implica não somente que a informação selecionada seja mais inteligível, mas também que os usuários possam entender;
- c. Verificabilidade – implica que os resultados contábeis possam ser corroborados pelas mensurações independentes, usando o mesmo método de mensuração;
- d. Neutralidade – implica que as informações contábeis são dirigidas para as necessidades comuns de usuários, em lugar da informação particular dos usuários específicos;
- e. Oportunidade – implica uma comunicação antecipada da informação, para evitar atrasos nas tomadas de decisão;
- f. Comparabilidade – implica que as diferenças não devem ser os resultados dos diferentes tratamentos da Contabilidade Financeira; e
- g. Integridade – implica que todas as informações cumpram razoavelmente os requisitos dos outros objetivos qualitativos que deverão ser informados (PAULO, 2002).

Em sua maioria, as características qualitativas da EC do IASB são decorrentes de discussões teóricas do APB 4.

Ao compararmos as características qualitativas da informação financeira útil na Tabela 02 a seguir, identificamos aspectos comuns nos documentos elaborados no ASOBAT, APB 4 e EC 2018.

Tabela 02 – Comparação das características qualitativas da informação contábil quanto à fonte

ASOBAT	APB 4	EC 2018
• Relevância	• Relevância	• Relevância
• Verificabilidade	• Compreensibilidade	• Representação Fiel
• Livre de erro	• Verificabilidade	• Comparabilidade
• Quantificável	• Neutralidade	• Verificabilidade
	• Tempestividade	• Tempestividade
	• Comparabilidade	• Compreensibilidade
	• Integridade	

Fonte: Elaboração própria, 2019.

É possível inferir que os dois trabalhos tiveram contribuições relevantes nas definições sobre as atuais características qualitativas da informação contábil propostas pelo IASB na EC, demonstrando a evolução das características e conceitos adotados desde a elaboração destas produções e revisões.

Quanto à contribuição do ASOBAT, evidencia-se que os padrões da relevância, como característica fundamental direta constante na EC do IASB, e o padrão livre de erros que é

parte da Representação Fiel, se legitimaram ao longo da evolução teórica das estruturas. Em relação às características qualitativas de melhoria identifica-se que o ASOBAT preocupou-se com validação da Verificabilidade, já discutida no trabalho de Paton e Littleton (1940).

A presença dos objetivos qualitativos do APB 4 na EC do IASB demonstra que, este pronunciamento teve maior contribuição às características qualitativas em geral. Podendo-se destacar que todos ainda pertencem à EC, seja como requisito fundamental ou de melhoria da informação contábil útil.

Foram ainda incorporadas na elaboração da EC, as características da compreensibilidade, tempestividade e, principalmente, da comparabilidade. Destaca-se ainda que, a neutralidade e integridade compõem a característica fundamental da representação fiel da informação contábil.

Na Tabela 03 apresenta-se o contexto das origens das características qualitativas, corroborando a influência e perpetuidade dos trabalhos produzidos pelo ASOBAT e APB 4.

Tabela 03 – Origem das características qualitativas da informação contábil da EC do IASB

Característica	Origem
Relevância (materialidade)	ASOBAT (1966)
Representação Fiel (completa, neutra - prudente e livre de erros)	ASOBAT (1966) e APB 4 (1970)
Compreensibilidade	APB 4
Verificabilidade	Paton e Littleton (1940)
Tempestividade	APB 4 (1970)
Comparabilidade	APB 4 (1970)

Fonte: Adaptado Silva, 2018.

A Estrutura Conceitual também aborda na representação fiel a substância sobre a forma, a neutralidade, a prudência e a integralidade, ou seja, livre de erros como aspectos da representação fiel. É importante destacar que a comparabilidade almejada pelos acadêmicos e técnicos que buscavam desenvolver uma estrutura aceitável foi desenvolvida no APB 4.

O FASB adotou, praticamente na íntegra, as características qualitativas da contabilidade a partir dos objetivos qualitativos constantes no APB 4 de 1970 (Hendriksen & Van Breda, 1999).

Enquanto isso, o IASB desenvolveu sua estrutura conceitual com base nestas características, e vem revisando as mesmas visando o melhoramento das informações no reconhecimento, mensuração e divulgação. Para Niyama e Silva (2013) existe uma distinção entre características fundamentais e de melhoria, sendo as primeiras mais importantes, enquanto que as de melhoria são apenas complementares à qualidade da informação contábil divulgada.

Evidenciou-se com a presente pesquisa que, a origem e desenvolvimento destes objetivos e padrões resultaram na existência das subseqüentes “características qualitativas da informação contábil” presentes na estrutura conceitual do IASB vigente, demonstrando a influência do ASOBAT e APB 4.

4.3 Elementos das demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras compreendidas pelo APB 4 (1970) são, quanto à posição financeira, o Balanço Patrimonial, e quanto às mudanças na posição financeira, a Demonstração de Resultados; de Lucros Acumulados e outras Mudanças no Patrimônio Líquido; além da Demonstração de Origem e Aplicação de Fundos.

As definições atribuídas aos elementos das demonstrações contábeis pelo APB são apoiadas pelas características básicas, considerando fatores adicionais para determinar quais elementos econômicos e mudanças são reconhecidos e mensurados. Assim, na Tabela 04 é

possível verificar as semelhanças e distinções na definição dos elementos patrimoniais no decorrer do processo teórico.

Tabela 04 – Definição dos elementos das demonstrações contábeis

	APB 4	EC 2018
ATIVO	Recursos econômicos de uma empresa que são reconhecidos e mensurados em conformidade com os GAAP's.	Um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade
PASSIVO	Obrigações econômicas de uma empresa que são reconhecidos e mensurados em conformidade com os GAAP's	Uma obrigação presente da entidade resultante de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte numa saída da entidade de recursos que incorporem benefícios econômicos.
RECEITA	Aumento bruto de ativos ou diminuições brutas em passivos reconhecidos e mensurados em conformidade com os GAAP's, direcionados aos lucros que pode alterar o Patrimônio Líquido.	Aumentos nos ativos, ou reduções no passivo, que resultam em aumentos no patrimônio, além daqueles relacionados a contribuições de detentores de reivindicações de patrimônio.
DESPESA	Reduções brutas de ativos ou aumentos brutos em passivos reconhecidos e mensurados em conformidade com os GAAP's, direcionados aos lucros que pode alterar o P.L.	Reduções nos ativos, ou aumentos no passivo, que resultem em reduções no patrimônio, além daquelas relativas a distribuições para detentores de reivindicações de patrimônio.

Fonte: Elaboração própria, 2019.

Na Estrutura Conceitual vigente do IASB destaca-se a separação na abordagem de recurso econômico das definições dos elementos das demonstrações, como do ativo e do passivo. Destaca-se ainda que, a evolução dos conceitos estabeleceu a temporalidade para eventos passados que se espera resultar em benefícios futuros para as empresas. E a supressão do termo “GAAP's”, sendo este um elemento intrínseco no novo objetivo da EC, de fornecer informações financeiras sobre os ativos, passivos, patrimônio, receitas e despesas da entidade que relata para que sejam úteis para os usuários das demonstrações contábeis (IASB, 2018).

Neste período histórico, o ASOBAT deu ênfase à propriedade legal, respaldando a abordagem do planejamento e controle, reservando parte da discussão aos aspectos da Contabilidade Gerencial. Estabelece ainda o *stewardship*, ao qual relaciona aos diversos usuários que a entidade deve ter atenção, sendo esse contexto reintegrado na EC de 2018. Todavia, o ASOBAT não discute diretamente os elementos das demonstrações contábeis, resguardando aspectos quando da abordagem da mensuração e comunicação.

Compreende-se assim que, a evolução na definição dos elementos dos demonstrativos contábeis, na sua mensuração e divulgação nos referidos demonstrativos contábeis são uma contribuição dos trabalhos do ASOBAT e do APB 4 à estrutura conceitual, em especial a sua destinação e foco nos usuários da informação contábil.

4.4 Bases de mensuração e critérios de reconhecimento

A contabilidade é vista como um sistema de informação-mensuração. Segundo o ASOBAT (1966) podem ser utilizadas diferentes bases de mensuração, desde que sejam úteis e tragam informações relevantes, ex. custo histórico e custo corrente. A comissão concluiu que as informações de custo histórico são relevantes, mas não adequadas para todos os elementos, e recomendou que tanto informações ao custo histórico e ao custo corrente devam ser relatadas em colunas adjacentes nas demonstrações contábeis.

Nesse contexto, o custo histórico revela as transações do mercado, e o custo corrente reflete as transações do mercado mais as influências desse “não realizadas”.

A Tabela 05 demonstra as bases adotadas por cada etapa do estudo na evolução da estrutura conceitual, conforme segue:

Tabela 05 – Comparação das bases de mensuração

ASOBAT	APB 4	EC 2018
<ul style="list-style-type: none"> • Custo Histórico • Custo Corrente 	<ul style="list-style-type: none"> • Custo histórico; • Preço de troca atual • Preço de venda atual • Preço de mercado futuro 	<ul style="list-style-type: none"> • Custo Histórico • Valor Corrente ✓ Valor Justo ✓ Valor em Uso e de Realização ✓ Custo Corrente

Fonte: Elaboração própria, 2019.

Observa-se que, o custo histórico esteve presente no decorrer da origem das estruturas conceituais, mesmo considerando suas limitações. Destaque, todavia, deve ser dado ao custo corrente que, é considerado menos verificável, entretanto mais relevante como informação para tomada de decisão.

O ASOBAT (1966) destaca que certos itens, como caixa e bancos, são sempre reportados em termos correntes e alguns itens são imateriais, como fornecedores e outros itens correntes pré-pagos. Em outras circunstâncias, a discussão é restrita simplesmente porque a prática de custos correntes persegue uma mensuração que é também uma expressão corrente do significado econômico dos itens envolvidos, verdadeiro para contas e títulos recebíveis e para uma variedade de passivos de curto prazo.

O APB 4 defini os princípios abrangentes de mensuração, que estabelecem a base para a implementação da contabilidade por competência, bem como múltiplas avaliações de um ativo, abordando os eventos futuros e julgamentos. Para o referido pronunciamento é necessária à aplicação do julgamento pela profissão contábil como um todo, sendo necessário conhecimento e experiência para julgamento do contador individual, em modificar tratamentos em áreas problemáticas e controversas.

Cabe destacar que, nestes pronunciamentos surge o valor justo como uma técnica de mensuração dos elementos patrimoniais, apesar de já existir o Fair Value, em especial, nos Estados Unidos desde a década de 70.

Limitações eram apontadas pelo uso do custo corrente, como o problema de inflação, reconhecimento de Impostos Diferidos e a acurácia da depreciação e obsolescência.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve por escopo analisar os pronunciamentos ASOBAT e APB 4, na busca pela comparabilidade e reflexões sobre sua influência na estrutura conceitual de 2018 do IASB.

Considera-se assim que, a teoria da contabilidade, através do ASOBAT e do APB 4, teve contribuições importantes na teoria da utilidade da informação do relatório financeiro, na origem das características qualitativas, nos elementos das demonstrações contábeis e na mensuração evidenciados da Estrutura Conceitual do IASB.

O Asobat deu origem à relevância, uma das características fundamentais da Estrutura Conceitual do IASB, além do aspecto livre de erros e de dar continuidade à característica da tempestividade, e serviu como referência para o desenvolvimento de trabalhos posteriores que buscavam os mesmos propósitos.

O APB 4 possui diversos aspectos e princípios que estão consagrados até hoje na literatura contábil, em especial a origem dos objetivos qualitativos da Contabilidade: compreensibilidade, tempestividade, e comparabilidade, bem como estabeleceu que a

informação contábil deveria ser neutra e possuir integridade, que significa ser completa de todas as demais características.

O referido pronunciamento buscou desenvolver uma estrutura teórica consistente e abrangente da contabilidade financeira. Um passo importante na identificação de informações financeiras mais úteis que refletiu os princípios contábeis geralmente aceitos à época, resultantes de um consenso dos profissionais contábeis, no qual os princípios podem mudar e evoluir a depender do contexto em que estão inseridos.

Destaque para a mudança de enfoque proporcionada pelos pronunciamentos do ASOBAT e do APB 4, saindo-se do foco da escrituração contábil para a informação ao usuário, tendo o ASOBAT contribuído ainda para a separação entre usuários internos e externos da contabilidade, o que impulsionou a discussão da contabilidade gerencial.

Como sugestões de pesquisas futuras sugere-se proceder a uma análise do desenvolvimento da teoria da contabilidade e estrutura conceitual a partir de outros trabalhos históricos, como Paton (1922), sugerindo-se elaborar um mapa conceitual com todas as obras, datas históricas e suas contribuições para a evolução da estrutura conceitual.

REFERÊNCIAS

Accounting Principles Board. (1970). *Statement of the Accounting Principles Board 4: Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises* (APB 4), American Institute of Certified Public Accountants – AICPA.

American Accounting Association. (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory – ASOBAT*. Florida: AAA.

Bedford, N. M., & Zeigler, R. E. (1975) The Contributions of A. C. Littleton to Accounting Thought and Practice. *Accounting Review*, 50(3), 435-443.

Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (1996) Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(3), 7–39.

Funnell, W. (1996). Preserving history accounting: seeking common ground between “new” and “old” accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(4), 38–64.

Gordon, E. A., Bischof, J., Daske, H., Munter, P., Saka, C., Smith, K. J., & Venter, E. R. (2015). The IASB's Discussion Paper on the Conceptual Framework for Financial Reporting: A Commentary and Research Review. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 26(1), 72-110.

Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. trad. Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas.

International Accounting Standard Board. (2018). *Conceptual framework for financial reporting*. London: IFRS Foundation.

Ijiri, Y. (1980). An Introduction to Corporate Accounting Standards: A Review. *Accounting Review*, 55(4), 620–628.

Marques, T. O. (2017). *Informações a valor justo: o atendimento às características qualitativas das estruturas conceituais da contabilidade na perspectiva dos resultados de estudos empíricos*. (Tese de doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.

Mendes, N. C. F., Pereira, J. M., Noriller, R. M. & Silva, J. P. (2018). Objetivo e Características Qualitativas da Informação Contábil: Uma Análise Comparativa do SATTA e Estrutura Conceitual para o Relatório Financeiro (ED/2015/3). *Revista Mineira de Contabilidade*, 19(3), p. 41-51.

Niyama, J. K., & Silva, César. A. T. (2013). *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Paulo, E. (2002). *Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional*. (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multi-institucional da Universidade de Brasília/ Universidade Federal da Paraíba/ Universidade Federal de Pernambuco/ Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa, PB, Brasil.

Paton, W. A. (1922). *Accounting Theory*. New York: The Ronald Press Company.

Paton, W. A., & Littleton, A. C. (1940). An introduction to corporate accounting standards (Monograph No. 3). *American Accounting Association*. 1-156.

Pederiva, J. H., Morgan, B. F., & Niyama, J. K. (2004). Passado, Presente e Futuro dos Princípios Contábeis Norte-Americanos (US GAAP): Lições para a Contabilidade Brasileira. *Revista UnB Contábil*, 7(1), 63-84.

Previts, G. J., Parker, L. D., & Coffman, E. N. (1990), Accounting history: definition and relevance, *Abacus*, 26(1), 1-16.

Previts, G. J., & Flesher, D. L. (2015). Financial accounting and reporting in the United States of America – 1820 to 2010. *The Routledge Companion to Financial Accounting Theory* Routledge. Recuperado de: <https://www.routledgehandbooks.com/doi/10.4324/9780203074251.ch3>

Schattke, R. W. (1972). An analysis of Accounting Principles Board statement no. 4. *The Accounting Review*, 47(2), 233-244.

Schmidt, P. (2000) *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman.

Silva, J. P. da. (2018). *Influência da Teoria da Contabilidade na Estrutura Conceitual do IASB: uma análise histórica, comparativa e interpretativa*. (Tese de Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.

Vatter, W. J. (1963). Postulates and principles. *Journal of Accounting Research*, 1(2), 179-197.

Zeff, S. A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *The Accounting Historians Journal*, 26(2), 89-131.

Zeff, S. A. (2012). The evolution of the IASC into the IASB, and the challenges it faces. *The Accounting Review*, 87(3), 807–837.

Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, 43(4), 262-327.

Zeff, S. A. (2018). An Introduction to Corporate Accounting Standards: Detecting Paton's and Littleton's Influences. *Accounting Historians Journal*, 45(1), 45–67.