

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DAS CRIPTOMOEDAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE EMPRESAS LISTADAS NA NYSE E NASDAQ

RECOGNITION AND MEASUREMENT OF CRYPTOCURRENCIES IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF COMPANIES LISTED ON NYSE AND NASDAQ

Bianca Cristina Vardiero Prado¹, Ana Carolina Vasconcelos Colares²,
Cassia de Oliveira Ferreira³

Resumo: O estudo teve como objetivo identificar como as criptomoedas tem sido reconhecidas e mensuradas nas demonstrações financeiras das empresas que realizam transações com esse tipo de moeda. Foram analisadas as características das criptomoedas em conjunto com as notas explicativas e demonstrações financeiras de quatro empresas identificadas. Como resultado, identificou-se que as empresas estão reconhecendo as criptomoedas como ativo intangível de vida útil indefinida e mensurando pelo seu valor de custo e, posteriormente, ajustando ao valor recuperável. Adicionalmente, foi aplicado um questionário a 27 auditores independentes (amostra por conveniência) a fim de verificar percepções quanto ao reconhecimento e mensuração das criptomoedas. Os resultados evidenciam que a falta de regulamentos contábeis referentes a adoção dessas criptomoedas em transações que as empresas realizam, deixam dúvidas para os auditores sobre o tratamento contábil desses ativos, desde a definição da rubrica contábil adequada até o valor a ser considerado na sua mensuração. Ademais, constatou-se que a espera pela legislação brasileira sobre criptomoedas reflete a importância de um ambiente regulatório estável e seguro. As empresas têm buscado orientação com base em diretrizes existentes, enquanto a implementação de uma legislação específica traria clareza e consistência contábil. Destaca-se que o diálogo entre as partes interessadas é essencial para preencher a lacuna regulatória e promover melhores práticas, além de que a autorregulação pode ser buscada por empresas, estabelecendo padrões e códigos de conduta voluntários. Cabe ressaltar que o investimento em educação sobre criptomoedas pode auxiliar na compreensão dos desafios contábeis e melhores práticas.

Palavras-chave: Criptomoedas, Reconhecimento, Mensuração, Demonstrações Financeiras.

Abstract: The study aimed to identify how cryptocurrencies have been recognized and measured in the financial statements of companies that carry out transactions with this type of currency. The characteristics of cryptocurrencies were analyzed together with the explanatory notes and financial statements of four identified companies. As a result, it was identified that companies are recognizing cryptocurrencies as an intangible asset with an indefinite useful life

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela PUC Minas. E-mail: biancavardiero@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-6105-9953>

² Doutora em Controladoria e Contabilidade pela UFMG. E-mail: carolinacolares@pucminas.br, ORCID: <https://orcid.org/0000.0001-8317-752X>

³ Mestra em Controladoria e Contabilidade pela UFMG. E-mail: cassiaoliveiraf26@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0003-4779-8497>

Artigo recebido em 21/02/2023, revisões requeridas em 26/04/2023, aceito para publicação em 25/10/2023, Editor responsável: Edivaldo do Nascimento Duda.

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

and measuring them at cost and subsequently adjusting them to recoverable value. Additionally, a questionnaire was applied to 27 independent auditors (convenience sample) in order to verify perceptions regarding the recognition and measurement of cryptocurrencies. The results show that the lack of accounting regulations regarding the adoption of these cryptocurrencies in transactions that companies carry out leaves doubts for auditors about the accounting treatment of these assets, from the definition of the appropriate accounting item to the value to be considered in its measurement. Furthermore, it was found that the wait for Brazilian legislation on cryptocurrencies reflects the importance of a stable and secure regulatory environment. Companies have been seeking guidance based on existing guidelines, while the implementation of specific legislation would bring accounting clarity and consistency. It is noteworthy that dialogue between stakeholders is essential to fill the regulatory gap and promote best practices, in addition to the fact that self-regulation can be pursued by companies, establishing voluntary standards and codes of conduct. It should be noted that investing in cryptocurrency education can help in understanding accounting challenges and best practices.

Keywords: Cryptocurrencies, Recognition, Measurement, Financial Statements.

1. INTRODUÇÃO

Cada vez mais avanços na tecnologia impulsionam o desenvolvimento de ferramentas que impactam diretamente a sociedade e as empresas, levando às chamadas revoluções tecnológicas. Dentre as revoluções tecnológicas mais recentes, tem-se a criação das criptomoedas que são consideradas um tipo de moeda virtual, que não possui um emissor, é emitida pelos usuários que a adquire a partir de uma tecnologia chamada *Blockchain* (Laurence, 2019). Dentre as criptomoedas mais famosas do mundo, tem-se o *Ethereum*, que a partir do sucesso ao longo dos anos como ativo digital, inspirou a criação de outros ativos digitais, contudo, com propostas diferentes.

Com o avanço das criptomoedas no mercado, várias empresas começaram a aceitar essa moeda virtual, chegando a 29 mil estabelecimentos no mundo (Coinmap, 2022). Pesquisa realizada pela *Sherlock Communications* no Brasil aponta que 48% das pessoas concordam que o *Bitcoin* deve ser adotado como moeda oficial a fim de que os brasileiros possam diversificar seus investimentos, fugir da inflação e instabilidade financeira existentes no país (Campos, 2021). Recentemente, *El Salvador* se tornou o primeiro país a reconhecer o *Bitcoin* como moeda oficial, apesar de especialistas ainda divergirem sobre o uso desse ativo. Com esse reconhecimento, as unidades das empresas *McDonald's* e *Panda Express*, localizadas em *El Salvador*, informaram que irão aceitar o *Ethereum* como forma de pagamento de seus clientes (Mcevoy, 2021). Portanto, essas e outras empresas que aceitarem o *Ethereum* como forma de pagamento deverão registrar em suas demonstrações financeiras as transações realizadas com esta criptomoeda.

Apesar do visível estabelecimento das criptomoedas no mercado, até o momento não existem leis que discorram sobre seu uso, uma vez que não se enquadram nas definições de moeda e nem de instrumentos financeiros para serem submetidas ao que rege as leis destinadas a moedas convencionais. Além disso, não existe norma contábil sobre ativos digitais que oriente o modo que devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras e por qual valor devem ser mensurados. Ademais, as criptomoedas não podem ser lastreadas e seu valor não é comparado a nenhum ativo, sendo então avaliada conforme a variação da demanda.

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

Embora ainda não exista uma norma contábil específica para o tratamento de criptomoedas, as discussões sobre a classificação contábil das transações envolvendo essa inovação têm se tornado cada vez mais relevantes. Seguindo a estrutura conceitual, as criptomoedas podem ser classificadas como ativos conforme apresentado no CPC 00 (R2) (CPC, 2019). Entretanto, o debate principal concentra-se em como as criptomoedas devem ser contabilizadas. A este respeito, Botelho e Nakao (2020), realizaram um estudo a partir do qual foram apontadas três possíveis formas de tratamento contábil para criptomoedas: como instrumentos financeiros, estoque ou ativo intangível. Contudo, os autores argumentam que todas elas apresentam limitações em relação às normas contábeis.

Na pesquisa realizada por Silva (2017) a respeito da contabilização dos *Ethereums*, o autor identificou diferentes possibilidades de registro, como a inclusão nas contas de Disponibilidades Caixa e Equivalentes de Caixa e Estoque no Ativo Circulante, além de Investimento e Intangíveis no Ativo Não Circulante. Um dos principais desafios apontados é a definição da cotação a ser utilizada para a mensuração das transações em reais, o que pode impactar a comparabilidade das informações fornecidas. Em um estudo posterior, realizado por Lima (2019) sobre o reconhecimento contábil dos Bitcoins no Brasil, reafirma-se a ausência de regulamentação ou normas específicas para lidar com essa questão. Como resultado, o autor evidencia que cabe às empresas definir suas próprias práticas contábeis, o que acarreta divergências e falta de uniformidade na apresentação das demonstrações contábeis.

Dado às incertezas do tratamento contábil para as criptomoedas, a presente pesquisa visou responder ao seguinte questionamento: como as criptomoedas têm sido reconhecidas e mensuradas nas demonstrações financeiras das empresas que realizam transações com esse tipo de moeda? Para responder esta questão, estabeleceu-se os seguintes objetivos de pesquisa: (i) descrever as características das criptomoedas e de suas operações para entendimento dos fatos contábeis gerados nas entidades as quais as utilizam; (ii) analisar o tratamento contábil do uso de criptomoedas por empresas listadas na NYSE e NASDAQ para referência ao contexto brasileiro; (iii) analisar as normas contábeis que as empresas tomam como base, para verificar a possibilidade de adequação do reconhecimento e mensuração das criptomoedas; e (iv) identificar a opinião dos profissionais de auditoria contábil sobre o reconhecimento contábil das criptomoedas.

Destaca-se que a razão subjacente a este estudo é o notável avanço das criptomoedas no mercado e de suas transações no Brasil. Com o aumento da adoção das criptomoedas, é crucial compreender como elas são tratadas nas demonstrações financeiras das empresas, a fim de garantir sua adequada divulgação e mensuração, assim como promover maior transparência e prestação de contas visto as demonstrações financeiras serem um elemento fundamental para a prestação de contas das empresas e fornecerem informações importantes para investidores, acionistas e outras partes interessadas.

Portanto, a relevância da presente pesquisa consiste em proporcionar às entidades maior conhecimento sobre a temática a fim de que possam reconhecer e mensurar de maneira adequada o uso das criptomoedas. À medida que mais empresas adotam as criptomoedas em suas transações, elas precisam de orientações claras sobre como reconhecer e mensurar esses ativos nas demonstrações financeiras. Dessa forma, um estudo detalhado sobre as práticas existentes pode fornecer diretrizes úteis e recomendações para as empresas que estão

enfrentando desafios contábeis relacionados às criptomoedas. Cabe destacar ainda, que ao se identificar e analisar diferentes abordagens adotadas pelas empresas para reconhecer e mensurar as criptomoedas, é possível identificar as melhores práticas e auxiliar as empresas a estabelecerem diretrizes internas e aprimorar suas políticas contábeis, garantindo uma abordagem mais consistente e eficiente para lidar com os desafios contábeis relacionados às criptomoedas.

Destaca-se ainda, o preenchimento de uma lacuna no conhecimento, visto as criptomoedas caracterizarem um fenômeno relativamente novo, existe uma falta de compreensão clara sobre como elas devem ser contabilizadas nas demonstrações financeiras. Um estudo nesse sentido pode ajudar a preencher essa lacuna de conhecimento, fornecendo *insights* valiosos sobre as práticas atuais e as melhores abordagens contábeis.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Criptomoedas: definição e características

As criptomoedas são moedas digitais criadas a partir da tecnologia *blockchain*, na qual os donos desses ativos fazem as suas transações, sem precisar de um intermediador. Na definição de Martins e Val (2016), as criptomoedas são moedas virtuais que operam em um sistema descentralizado, por meio da rede *peer-to-peer*, entre os computadores dos próprios usuários, não necessitando de um intermediador e possibilitando um custo quase nulo nas transações. Laurence (2019) corrobora com esta definição ao afirmar que, “o *blockchain* é um sistema ponto a ponto (*peer-to-peer*), sem nenhuma autoridade central gerenciando o fluxo de dados. Dessa forma, a ausência de autoridade central se torna atrativo para os usuários, uma vez que eles são os responsáveis por controlarem as suas transações e não possuem custos para efetivá-las.

Nesse contexto, Leite (2020) enfatiza que as criptomoedas exibem atributos que conferem maior apelo aos seus usuários, dentre elas a intangibilidade; a descentralização, uma vez que não possui um responsável que controla as criptomoedas; segurança, devido as criptomoedas necessitarem da criptografia para poder serem usadas; a transparência, visto que as transações ocorrem por meio da tecnologia *blockchain*, e qualquer pessoa pode ter acesso; divisível, sendo permitido dividir as criptomoedas em frações; e transferibilidade, uma vez que é possível passar as criptomoedas para outra pessoa. Destaca-se ainda, que as criptomoedas não possuem lastro, não são baseadas em algum metal ou moeda fiduciária e quem determina o custo são os usuários do mercado e a sua valorização ocorre conforme a demanda. Isso faz com que as criptomoedas estejam sujeitas a volatilidade, fazendo o seu preço sofrer constantes variações (Leite, 2020).

Em suma, a compreensão da definição e das características das criptomoedas é essencial para analisar seu papel emergente no cenário financeiro. E se torna relevante explorar como essas moedas digitais estão sendo reconhecidas e mensuradas nas demonstrações financeiras das empresas. Assim, a próxima seção abordará especificamente o processo de reconhecimento dessas criptomoedas, destacando as práticas relevantes que orientam a divulgação adequada dos ativos e passivos relacionados às transações com criptomoedas.

2.2 Reconhecimento nas Demonstrações Financeiras

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

As criptomoedas têm se consolidado como uma força emergente e significativa no mercado financeiro, caracterizando-se por uma tendência em ascensão. Apesar da ausência de uma regulamentação governamental formal, esses ativos têm experimentado uma valorização considerável, conquistando ampla aceitação tanto entre os indivíduos quanto nas entidades corporativas (Silva & Cia, 2018).

Dessa forma, a crescente movimentação financeira gerada com criptomoedas requer que as empresas reconheçam essas transações em suas demonstrações financeiras, visto que tais transações constituem informação relevante aos usuários da informação, auxiliando-os na tomada de decisão (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2019). Logo, as criptomoedas devem ser reconhecidas no Balanço Patrimonial como ativo, uma vez que foram adquiridas no passado, representam um direito da empresa quanto ao seu uso e estas, por sua vez, podem trazer benefícios em sua adoção. (Santos Neto e Constancio, 2020). Sabe-se que o ativo possui diversas contas e, uma das divergências sobre o reconhecimento das criptomoedas é em relação a qual conta do ativo ela deverá ser reconhecida. Conforme estudo anterior realizado por Silva e Cia (2021), existem quatro contas em que há possibilidade de reconhecimento desse ativo digital, quais sejam: Caixas e Equivalentes de Caixa, Estoques, Instrumentos Financeiros e Intangível.

A conta Caixas e Equivalente de Caixa possui o objetivo de atender aos compromissos de curto prazo da empresa, portanto ele precisa ser prontamente conversível em moeda e não estar sujeito a um risco significativo de mudança. Conforme Pronunciamento Técnico 03 (R2), “caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL, 2010a). Portanto, se faz necessário compreender a intenção de uso da empresa referente às criptomoedas, para então identificar se o registro como Caixas e Equivalentes de Caixa é o mais adequado.

Quanto a conta de Estoques, esta se refere aos produtos que as empresas adquirem para a venda ou revenda, além de incluir produtos em processo e produtos acabados em indústrias. Conforme Pronunciamento Técnico 16 (R1), Estoques são ativos: (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios; (b) em processo de produção para venda; ou (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009a). Diante disso, as criptomoedas podem ser consideradas como estoque caso a empresa seja uma *exchange* de criptomoedas e os estoques devem ser reconhecidos no Balanço Patrimonial e mensurados conforme o seu valor de custo.

Conforme mencionado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2009b), os Instrumentos Financeiros são definidos como contratos nos quais um ativo financeiro é gerado para uma das partes e um passivo financeiro é gerado para a outra parte. Portanto, para classificar as criptomoedas como Instrumentos Financeiros, é necessário não apenas analisar as normas contábeis aplicáveis, mas também identificar a forma pela qual esses ativos são adquiridos, a fim de determinar se resultam de contratos e avaliar o impacto dessa aquisição na empresa, verificando se ela gera um ativo ou um passivo financeiro para a entidade.

Referente aos Ativos Intangíveis, estes são considerados bens incorpóreos. O Pronunciamento Técnico 04 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2010b), define ativo intangível

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

como um ativo não monetário identificável que não possui substância física. Considerando que as criptomoedas são bens incorpóreos, existindo apenas na forma digital, é necessário que elas atendam aos critérios de identificação e reconhecimento estabelecidos no Pronunciamento Técnico 04 (R1) para serem classificadas como ativo intangível. Ademais, a mensuração inicial desses ativos deve ser realizada com base em seu valor de custo, seguindo as diretrizes desse pronunciamento.

Apesar de não existir normas relacionadas às criptomoedas, estudos foram realizados com objetivo de identificar aspectos relacionados ao seu reconhecimento nas demonstrações financeiras. Silva e Cia (2018) desenvolveram uma pesquisa com o objetivo de averiguar o reconhecimento, mensuração e contabilização das moedas digitais com base em quatro normas contábeis: Demonstração dos Fluxos de Caixa, Instrumentos Financeiros, Ativo Intangível e Estoques. Após análises, Silva e Cia (2018) concluíram que as criptomoedas, com base nas normas já existentes, deveriam ser enquadradas em estoques ou ativo intangível, porém ressalta a necessidade de uma norma específica a esse tipo de ativo, uma vez que ao enquadrar nessas contas não irá representar uma informação fidedigna.

Pelucio-Grecco, Santos Neto e Constancio (2020) elaboraram uma pesquisa referente a contabilização das operações com Bitcoins e os seus aspectos tributários. Após as análises, os autores concluíram que o melhor seria classificar o *Bitcoin* como moeda estrangeira devido a sua essência e o objetivo de sua criação. Santos e Leal (2020) desenvolveram uma pesquisa a fim de analisar as vantagens e os desafios do uso do *Bitcoin* e qual o seu comportamento na Contabilidade. Por meio de uma pesquisa bibliográfica, os autores concluíram que o *Bitcoin* é tratado como criptoativo, portanto pode ser reconhecido nas contas de Ativo Circulante e Não Circulante, e pode ter a incidência dos impostos ISSQN, ICMS, ITCD e IR, a depender da transação que for realizada.

Com base na presente discussão sobre o reconhecimento das criptomoedas nas demonstrações financeiras, torna-se imperativo examinar as perspectivas de regulamentação no mercado financeiro das criptomoedas. A próxima seção, apresentará as atuais iniciativas em andamento, os debates regulatórios em diferentes jurisdições e as propostas visando estabelecer diretrizes claras e abrangentes, a fim de suprir as deficiências existentes.

2.3 Criptomoedas no Mercado Financeiro: Perspectivas de regulamentação

Conforme Rosa; Pinto; Magalhães e Garica (2021), esse tipo de ativo chegou para conquistar o mercado brasileiro e são oferecidos atualmente três investimentos que envolvem as criptomoedas: compra diretamente de corretoras ou casas de câmbio que possuem esse tipo de ativo disponível para venda; fundos de investimentos que possuem alocação nas criptomoedas, ofertados por corretoras de investimentos; e o *Exchange Traded Fund* (ETF), que são parecidos com fundos de investimento, porém são negociados na bolsa de valores e seguem um determinado índice. Ressalta-se que os fundos de investimentos e os ETF's são regulamentados pela CVM, uma vez que é ela quem determina as normas de investimentos no Brasil. Porém, quem adquire diretamente as criptomoedas não estão sujeitas a nenhum regulamento devido à inexistência de um.

A falta de regulação no Brasil está se aproximando de seu desfecho, com medidas sendo tomadas para finalmente abordar essa questão. Conforme apontado por Nicoceli (2021),

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

atualmente existem seis projetos de lei tramitando no Senado e na Câmara dos deputados, a fim de criar uma lei sobre as criptomoedas e buscando formas para que sejam aceitas no mercado. Esses projetos envolvem questões como prestação de contas à Receita Federal, necessidade de aval do Banco Central para utilização das criptomoedas e obter o controle delas, criação de um comitê para acompanhar as atividades de criptomoedas, entre outros.

A adoção das criptomoedas nos mercados financeiros internacionais não está diferente do cenário brasileiro. É possível encontrar projetos visando a regulamentação desses ativos que ainda estão em fases de tramitação, além de algumas possibilidades de investimentos. Porém, destaca-se que alguns países já passaram para a fase final da regulamentação e adotaram a moeda como moeda oficial do país, como Cuba e El Salvador (CNN Brasil, 2021).

Nos Estados Unidos, existem 18 projetos no congresso que discutem a regulamentação das criptomoedas, propondo desde a criação de um grupo específico para fornecer informações sobre esse ativo, até em qual definição ele se encaixaria e quais seriam as regras a serem seguidas. Além disso, o governo americano está estudando a possibilidade da criação de uma versão digital do dólar, o que pode ser visto como uma forma de driblar o uso das criptomoedas oferecendo aos cidadãos uma moeda digital, porém emitida pelo banco central (Brett, 2021). Por fim, é possível investir em criptomoedas através de ETF, sendo que o mesmo é regulamentado pela *U.S Securities and Exchange Commission* (SEC), órgão responsável pela regulamentação do mercado americano.

O país El Salvador foi o primeiro país a reconhecer o *Bitcoin* como moeda oficial, e as empresas situadas dentro do território salvadorenho e os cidadãos já estão autorizados a realizarem transações com esse tipo de moeda. O uso dessa moeda no país é de forma opcional e ela terá a sua conversão em dólar quando as transações forem realizadas (CNN Brasil, 2021). Portanto, é possível utilizá-la como pagamento ao efetuar uma compra, e até mesmo realizar o pagamento das contribuições fiscais com Bitcoins, uma vez que o governo dá aos cidadãos essa possibilidade.

Cuba foi outro país que recentemente reconheceu as criptomoedas, permitindo que transações comerciais e investimentos possam ser realizados por quem se interessar. Conforme Resolução 215/2021 do Banco Central de Cuba, o banco poderá autorizar o uso das criptomoedas em transações devido a motivos socioeconômicos e conceder licenças a provedores de serviços virtuais a realizarem operações de câmbio, pagamento e recebimento. Por outro lado, a China fez uma declaração em que proibia o uso de criptomoedas dentro de seu território, ou seja, os chineses não podem realizar transações e nem investimentos que envolvem criptomoedas, sendo submetidos a investigação por responsabilidade penal em caso de uso (Presse, 2021).

3. METODOLOGIA

A classificação da pesquisa quanto aos objetivos de sua realização é exploratória, tendo em vista que se trata de um assunto novo e pouco discutido na literatura quanto à mensuração de ativos digitais. É também descritiva, visto que descreve as características das criptomoedas a fim de verificar o seu enquadramento nas demonstrações contábeis e identifica a forma que essas criptomoedas tem sido reconhecidas nas empresas localizadas nos países que já adotaram o seu uso. Quanto a abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa, devido

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

a não em relação aos procedimentos adotados para a sua realização é classificada como bibliográfica, documental, pesquisa de campo.

No que se refere aos documentos utilizados, destaca-se o uso das notas explicativas das demonstrações financeiras das empresas *Block*, *Coinbase Global*, *Marathon Digital Holdings* e *Tesla*, do quarto trimestre de 2021 que tratam sobre as criptomoedas, a fim de verificar como foi feito o tratamento contábil desse tipo de ativo. Também foi aplicado um questionário a 27 auditores (amostra por conveniência), por meio da plataforma de formulário do *Google* e enviado pelo *Linkedin*, a fim de verificar o seu nível de conhecimento acerca das criptomoedas, bem como a frequência com que esses profissionais lidam com esse tipo de ativo e qual seria o tratamento adequado que as empresas deveriam dar para as criptomoedas, ou seja, em qual rubrica contábil deveriam ser reconhecidas as criptomoedas nos caso de recebimentos/pagamentos ou investimentos. Essa abordagem permite complementar a análise sobre o assunto, uma vez que se observa pouca discussão a respeito do tratamento contábil das criptomoedas e os profissionais de auditoria independente seriam aqueles cuja formação técnica e profissional os deixariam mais bem preparados para lidar com questões mais complexas na contabilidade.

Portanto, para alcançar os objetivos da presente pesquisa foram analisadas as características das criptomoedas e as normas contábeis, identificando a conta contábil que se aplicaria melhor no reconhecimento e mensuração das criptomoedas. Além disso, foram analisadas as demonstrações financeiras das empresas *Block*, *Coinbase Global*, *Marathon Digital Holdings* e *Tesla* que realizam transações com as criptomoedas, verificando como elas estão reconhecendo e divulgando esse ativo e se está de acordo com as normas contábeis. Por fim, foi analisado se as opiniões dos auditores estão de acordo com o que as empresas estão divulgando de fato e propostas soluções para que esse ativo digital, cada vez mais presente, seja reconhecido e mensurado de forma padronizada.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Análise das características e processo das criptomoedas

As criptomoedas, a título de exemplo, o *Ethereum* que é a criptomoeda mais utilizada, está cada vez mais presente entre empresas e pessoas. As criptomoedas possuem diversas características que as diferem das moedas normais e que as tornam atrativas para as pessoas e as empresas adotarem o seu uso. Sabe-se que as criptomoedas são ativos digitais intangíveis, utilizadas como investimento e como forma de pagamento. Porém, uma das características mais relevantes das criptomoedas é a sua alta volatilidade.

A análise dessa característica é fundamental para o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras, possibilitando também verificar a melhor forma de mensurá-las devido as mudanças de preço que ocorrem. Conforme dados divulgados pela Cointelegraph Brasil (2022), o *Bitcoin* é o mais valorizado no mercado, visto que o seu valor chegar a aproximadamente 41 vezes mais que o valor do *Ethereum*. Em maio de 2021, houve uma evolução anual expressiva nos preços, principalmente no preço do *Ethereum*, que valorizou 1.318,78%, enquanto o *Bitcoin* valorizou 548,71%. Ao analisar a evolução de maio de 2018 a maio de 2022, verifica-se que o *Bitcoin*, valorizou aproximadamente 493%, enquanto que a *Ethereum* valorizou aproximadamente 491%.

Diante disso, ao realizar transações com criptomoedas, é preciso se atentar às suas características para fazer o seu reconhecimento e mensuração de forma adequada pois, essas constantes variações impedem de as criptomoedas sejam classificadas em algumas rubricas contábeis, a depender da intenção da empresa quanto a seu uso.

4.2 Análise das demonstrações financeiras das empresas

4.2.1 Block

A *Block Inc.* antes conhecida como *Square Inc.*, é uma entidade de capital aberto, listada na bolsa de Nova York (NYSE) que oferece serviços financeiros para as empresas com o objetivo de ajudá-las a expandir os negócios, através de soluções para pagamentos e ofertas de softwares ligados aos serviços bancários. Além disso, oferece as pessoas a possibilidade de administrar os seus recursos e a facilidade de pagar ou receber dinheiro e de investir em ações e Bitcoin. A partir de 2020, a *Block Inc.* começou a ofertar *Bitcoin* para seus clientes, realizando uma compra de U\$ 50 milhões em *Bitcoin* em 2020, e de U\$ 170 milhões em 2021. Através desse serviço “*Cash App*”, os seus usuários podem realizar transações de compra e venda de *Bitcoin*, além de poder administrar o dinheiro que possuem.

Conforme informado em suas demonstrações financeiras, a *Block Inc.* reconhece o *Bitcoin* como um ativo intangível de vida útil indefinida, devido a sua falta de forma física, e por não existir limite em sua vida útil, estando assim sujeito ao teste de valor recuperável do ativo. Inicialmente, a empresa reconhece essa criptomoeda pelo seu preço de aquisição, porém, a empresa realiza testes de redução à valor recuperável diariamente ao decorrer do tempo. Caso o valor justo do *Bitcoin* seja menor que o valor contabilizado pela empresa, é reconhecida uma taxa de *impairment*, sendo que, caso o valor justo tenha reduções sucessivas em um determinado período, é reconhecida uma perda e o valor contábil é ajustado. Essas perdas de valor recuperável que ocorrem são registradas em despesas operacionais, e uma possível reversão da perda só pode ser realizada quando ocorrer a venda do ativo. Por fim, quando ocorre a venda do ativo, a receita de *Bitcoin* é reconhecida como receita bruta no momento em que o *Bitcoin* é transferido para a conta do cliente.

4.2.2 Coinbase Global

A Coinbase é uma entidade de capital aberto, listada na bolsa norte americana (NASDAQ), que atua no setor da criptoeconomia, oferecendo a seus clientes a possibilidade de adquirir, pegar emprestado ou investir em criptomoedas, além de oferecer às empresas uma plataforma para que possam aceitar esse tipo de moeda como pagamento. É uma empresa que opera a nível mundial, sendo fundada em 2012. As pessoas e empresas, que desejam ter acesso a esses serviços oferecidos, precisam criar uma conta na Coinbase para que possam realizar as transações. Ela oferece a possibilidade a seus clientes de adquirir diversas criptomoedas, como o *Bitcoin*, *Ethereum*, *Cardano*, *Dogecoin*, entre outras.

Ao analisar suas demonstrações financeiras, verifica-se que a Coinbase reconhece os ativos criptográficos como ativo intangível de vida útil indefinida. Os ativos para fins de compra, venda e investimento, são mensurados pelo seu valor de custo e estão sujeitos ao teste de *impairment*, sendo reconhecido uma perda caso o valor justo seja menor que o valor contábil.

As perdas são contabilizadas em outras despesas operacionais e eventual recuperação da perda só pode ser realizada após a sua venda. Além disso, a sua receita é reconhecida somente quando o controle dos bens ou serviços prometidos são transferidos aos clientes, e contabilizada pelo valor acordado com o cliente.

Em outra vertente, para os ativos criptográficos adquiridos por empréstimo, a empresa os considera como ativo intangível com vida útil indefinida, porém contabiliza como instrumentos híbridos. Como o empréstimo não se refere a um passivo financeiro, sua contrapartida é um contrato principal na conta de passivo “Empréstimos de ativos criptográficos”, com um derivativo embutido com base nas mudanças de preço através do hedge de valor justo. O derivativo embutido é contabilizado como um contrato a termo para que, no dia do vencimento, o valor a ser pago seja o valor determinado no contrato. É contabilizado pelo seu valor justo, sendo que as variações ocorridas em seu valor são registradas em outras despesas operacionais.

4.2.3 Marathon Digital Holdings

A Marathon Digital Holdings é uma empresa do setor de tecnologia de criptoativos, que possui como atividade principal a mineração de Bitcoin, com foco no sistema blockchain e na geração de ativos digitais. Além disso, a empresa adquire *Bitcoin* quando seu caixa e equivalentes de caixa excedem os requisitos de seu capital de giro, a fim de manter esse criptoativo como reserva de valor, uma vez que acreditam na valorização do Bitcoin. Para a sua atividade, a empresa investe em *hardwares* para que possam solucionar os problemas criptográficos propostos pelo sistema Bitcoin, com o objetivo de adicionar blocos a tecnologia *blockchain* e receber como recompensa os Bitcoins.

De acordo com as demonstrações financeiras da empresa, as criptomoedas são reconhecidas em seu ativo circulante, porém como ativo intangível de vida útil indefinida, devido à falta de instruções dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Estados Unidos (US GAAP). Além disso, esse tipo de ativo é submetido ao teste de *impairment*, a fim de identificar se houve uma perda por valor recuperável. Portanto, a Marathon reconhece esses ativos pelo valor de custo menos o valor recuperável, tendo como base os preços informados no site da Coindesk, uma empresa de notícias especializadas em moedas digitais. Inicialmente, é reconhecido por seu valor justo e, trimestralmente, é realizado o teste de *impairment* para verificar se houve uma perda em seu valor recuperável.

Quando ocorre alteração em seu valor justo, é registrado uma perda de valor recuperável e o seu valor contábil é alterado. Quando não ocorre perda, o valor é mantido o valor de custo. É importante ressaltar que a empresa não realiza a reversão das perdas registradas, portanto as perdas registradas são contabilizadas em outras despesas, enquanto que os ganhos obtidos pela sua valorização são contabilizados em outras receitas, sem alterar o valor contábil. A principal receita obtida pela empresa é decorrente da mineração de Bitcoin, sendo registrado em sua demonstração de resultado como Receita de mineração de criptomoeda.

4.2.4 Tesla

A Tesla é uma empresa do setor automotivo cuja atividade principal é a fabricação e venda de carros elétricos. Além disso, a empresa possui como atividade secundária a geração e

armazenamento de energia, incluindo o projeto, a fabricação, instalação, venda e locação dos equipamentos de geração e armazenamento de energia solar. A partir de janeiro de 2021, a empresa começou a investir Bitcoin, além de aceitar essa criptomoeda como pagamento para a venda de seus produtos. Essa prática adotada pela empresa foi suspensa em maio, restando então somente o investimento em criptoativos.

Conforme analisado em suas demonstrações financeiras, a Tesla reconhece o *Bitcoin* como ativo intangível de vida útil indefinida, sendo mensurados pelo seu valor de custo e sujeitos ao teste de redução ao valor recuperável. O teste é realizado trimestralmente para identificar se houve mudanças nos preços cotados desses ativos no mercado. Caso o valor justo apresente um valor menor do que está contabilizado, é registrado uma perda por redução ao valor recuperável e contabilizado em reestruturações e outras despesas. Caso ocorra uma valorização em seu valor justo, a empresa reconhece somente após realizada a venda, revertendo a perda contabilizada em reestruturações e outras despesas. Por fim, as receitas decorrentes das transações de venda com criptomoedas foram registradas em Receita de Contratos com Clientes.

4.3 Análise das normas contábeis

Após análises das demonstrações financeiras das empresas *Block*, *Coinbase*, *MarathonDigital* e *Tesla*, verificou-se que as 4 empresas obtiveram o mesmo entendimento em relação a contabilização e mensuração das criptomoedas. Todas as empresas analisadas classificaram as criptomoedas como ativo intangível de vida útil indefinida, sendo mensurados pelo seu valor de custo menos a perda pelo valor recuperável, se houver. De acordo com o Pronunciamento Contábil 04 – Ativo Intangível (CPC, 2010), um ativo é considerado intangível quando for um ativo não monetário identificável, não apresentar forma física, ser separável da entidade ou resultar de direitos contratuais ou legais. Além disso, ele deverá ser reconhecido somente se for provável que trará para a empresa futuros benefícios econômicos e se o seu custo puder ser mensurado com confiabilidade.

Todas as empresas classificaram as criptomoedas como ativo intangível de vida útil indefinida, sendo mensurados pelo seu valor de custo menos a perda pelo valor recuperável, se houver. De acordo com o Pronunciamento Contábil 04 – Ativo Intangível (CPC, 2010), um ativo é considerado intangível quando for um ativo não monetário identificável, não apresentar forma física, ser separável da entidade ou resultar de direitos contratuais ou legais. Além disso, ele deverá ser reconhecido somente se for provável que trará para a empresa futuros benefícios econômicos e se o seu custo puder ser mensurado com confiabilidade.

Após realizar o confronto das características de ativo intangível com as características das criptomoedas, verificou-se que as criptomoedas atendem aos requisitos de não possuir forma física, de ser um ativo não monetário identificável, de poder ser separável da entidade ou resultar de direitos contratuais ou legais, e de ser provável que irá trazer futuros benefícios econômicos para a entidade, apesar da sua volatilidade. Por fim, foi atendido o requisito de poder ser mensurado com confiabilidade, pois todas as empresas realizam o teste de *impairment* para acompanhar o valor justo das criptomoedas.

É possível verificar que a classificação considerada pelas empresas em suas demonstrações financeiras vai em desacordo de forma parcial com os resultados encontrados em pesquisas

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

que foram realizadas anteriormente. Pelucio-Grecco et al. (2020), elaboraram uma pesquisa referente a contabilização das operações com Bitcoins e concluíram que o melhor seria classificar o *Bitcoin* como moeda estrangeira devido a sua essência e o objetivo de sua criação. Santos e Leal (2020) identificaram em sua pesquisa que o reconhecimento e mensuração das criptomoedas irão depender da forma que a empresa irá utilizar as criptomoedas em seus negócios, podendo ser classificada como disponibilidades caso a empresa receba Bitcoins decorrente de uma venda efetuada, como estoques caso a empresa opte por revender criptomoedas, como investimento em caso de manter para fins de valorização desse ativo digital e como ativo intangível, caso a empresa seja uma mineradora de criptomoeda e não possui intenção de vender. Por fim, Silva e Cia (2018) verificaram em sua pesquisa que as classificações mais cabíveis para o reconhecimento das criptomoedas seriam nas contas de estoque para as empresas que possuem a intenção de vender as moedas digitais e como ativo intangível, caso a empresa adquira criptomoedas e não tenha a intenção de vender.

4.4 Análise das opiniões dos auditores

Em complemento a análise sobre o reconhecimento e mensuração das criptomoedas nas demonstrações financeiras, foi aplicado um questionário no período de 5 a 27 de maio de 2022, para os profissionais de auditoria contábil. O questionário possuía como público-alvo os auditores que estavam em cargos entre Sênior e Sócio, devido possuírem maior grau de ceticismo profissional. Foram obtidas 27 respostas com sua aplicação. Com base nos resultados apresentados, verifica-se que a maioria dos respondentes é do gênero masculino, representando 63%, enquanto o gênero feminino representou 37% dos respondentes. Além disso, é possível identificar que mais da metade dos auditores possui de 26 até 35 anos (63%). Por fim, quase metade dos respondentes trabalha com auditoria independente entre 3 e 6 anos (48,2%) e ocupam o cargo de Sênior (48,2%), seguido do cargo de gerente (29,06%).

Posteriormente, foi questionado aos auditores o grau de conhecimento que possuem referente às criptomoedas, sendo adotado o critério de escala de 1 a 5, onde 1 corresponde a muito pouco e 5 é expert no assunto. Verificou-se que 44,4% dos respondentes possui um conhecimento nível 3 do assunto, seguido de um conhecimento nível 4, respondido por 6 auditores (22,2%). Por fim, verifica-se que 5 respondentes informaram que conhece muito pouco do assunto e apenas 1 informou que possui um conhecimento de nível 5, considerado como expert no assunto.

Além disso, uma outra questão levantada aos auditores foi se eles investem e/ou conhecem pessoas que investem em criptomoedas. Constatou-se que 51,9% dos auditores não realizam nenhum tipo de investimento, porém conhecem pessoas que investem em criptomoedas, seguido de 37% respondentes que informaram que investem em criptomoedas e conhece pessoas que investem. Apenas 11,1% afirmou não investir e nem conhecer pessoas que investem nesse tipo de ativo.

Devido as criptomoedas ainda serem recentes, não terem um futuro definido, porém estar cada vez mais sendo usada, foi questionado se eles consideram as criptomoedas como temporárias ou se irão fazer parte do cotidiano das pessoas, bem como questionados se já se depararam, em sua carreira, com alguma empresa que realiza transações com essas criptomoedas. Verificou-se que 88,9% dos respondentes acreditam que as criptomoedas irão se tornar parte do cotidiano das pessoas, enquanto apenas 11,1% acreditam que serão temporárias.

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

Além disso, é possível verificar que apenas 7,4% informou que se depararam com empresas que adotam as criptomoedas como forma de investimento, o que corresponde a 2 auditores. Diante disso é possível perceber que, apesar das criptomoedas serem mais utilizadas, é difícil achar empresas que adotam esse ativo em seus negócios. Para os auditores que responderam que se depararam com empresas que adotam as criptomoedas, foi questionado em qual rubrica contábil foi realizado o seu reconhecimento, sendo que um respondente afirmou que foi reconhecida na rubrica de investimento e o outro informou que foi reconhecido na rubrica de ativo intangível.

Uma outra questão levantada foi em qual rubrica contábil os auditores acreditam que deve ser realizado o reconhecimento das criptomoedas, tanto para as empresas que utiliza esse ativo como forma de pagamento/recebimento, quanto para as empresas que adotam para fins de investimento. Os resultados são evidenciados a partir da Tabela 1.

Tabela 1.

Rubrica contábil que devem ser reconhecidas as criptomoedas

Fins de pagamento/recebimento	Quantidade (n°)	%
Caixas e Equivalentes de Caixa	8	29,6%
Estoques	1	3,7%
Ativo Intangível	4	14,8%
Instrumentos Financeiros	7	25,9%
Deve ser criada conta específica para esse tipo de ativo	7	25,9%
Fins de investimento	Quantidade (n°)	%
Caixas e Equivalentes de Caixa	1	3,7%
Ativo Intangível	7	25,9%
Instrumentos Financeiros	13	48,2%
Deve ser criada conta específica para esse tipo de ativo	5	18,5%
Investimento	1	3,7%

Fonte: Resultados da pesquisa (2022)

Verificou-se que 29,6% dos auditores acham que as empresas que adotam as criptomoedas para fins de pagamento e recebimento devem reconhecer esse ativo na rubrica de caixas e equivalentes de caixa, seguido de instrumentos financeiros com 25,9% e que deve ser criada uma conta específica para esse ativo, também com 25,9%. Em contrapartida, para as empresas que utilizam as criptomoedas para fins de investimentos, quase a metade dos respondentes acreditam que as criptomoedas devem ser reconhecidas em instrumentos financeiros (48,2%), seguido de ativo intangível (25,9%) e que deve ser criada uma conta específica para esse tipo de ativo (18,5%).

Posteriormente, foi questionado aos auditores como as empresas devem mensurar as criptomoedas em seu reconhecimento. Verificou-se que 4,37% dos respondentes informaram que a entidade deve mensurar as criptomoedas pelo seu valor justo, e 33,4% informaram que a entidade deve reconhecer pelo valor de custo e, após, reavaliar conforme o valor justo.

Por fim, foi levantada a questão de quais informações as empresas deveriam informar em suas notas explicativas e foi informado pelos respondentes que a empresa deveria divulgar os seguintes itens: Definição das criptomoedas, qual tipo de criptomoeda, qual a finalidade e o tipo de transação que a empresa possui, valor de aquisição, quantidade adquirida, base para mensuração, adições e baixas ocorridas, variações do seu preço, possibilidades de perdas, fatores de risco associadas as criptomoedas e a expectativa de utilização dos saldos.

Diante disso, percebe-se que a falta de uma norma para esse tipo de ativo interfere no julgamento dos auditores pois, conforme as respostas obtidas do questionário, houve dúvidas quanto ao reconhecimento e mensuração das criptomoedas nas demonstrações financeiras.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As criptomoedas ganharam espaço no mercado atual e, à medida que as pessoas e empresas conhecem mais sobre o assunto, começam a utilizá-las e as tornam mais comum. Sabe-se que as criptomoedas são moedas digitais, descentralizadas e não possuem leis e normas que regulamentam o seu uso, o que dificulta para as empresas realizarem o seu reconhecimento de forma correta nas demonstrações financeiras. Portanto, a presente pesquisa buscou identificar a forma que as empresas estão reconhecendo e mensurando esse ativo em suas demonstrações financeiras, bem como verificar as características que impactam esse reconhecimento, e a opinião dos auditores no que tange a esse assunto.

Foram analisadas as características das criptomoedas e identificado que o principal fator que interfere em seu reconhecimento é a questão de sua volatilidade. Durante a pesquisa foi verificado que os preços das criptomoedas variaram de uma forma desproporcional, sendo que em 5 anos, o *Bitcoin* que é a criptomoeda mais conhecida, teve uma valorização de aproximadamente 548%. Além disso, foi possível perceber que as criptomoedas estão sujeitas a uma queda de preço bem expressiva, conforme análise dos preços nos últimos 5 anos.

No que tange a forma que as empresas estão realizando o reconhecimento em suas demonstrações financeiras, verificou-se que todas as empresas analisadas reconheceram como ativo intangível de vida útil indefinida. A sua mensuração foi realizada pelo seu valor de custo, porém foram sujeitas ao teste de *impairment*, sendo reconhecido uma perda quando o valor contábil supera o valor justo. Ao pensar sobre o reconhecimento das criptomoedas como ativo intangível é possível concluir que, devido à falta de regulamentação, as melhores contas a se fazer esse reconhecimento seriam no ativo intangível, como as empresas estão divulgando, ou como instrumentos financeiros caso a finalidade seja investimento. Porém, é importante ressaltar que, mesmo que essas contas sejam as mais adequadas, não é a forma correta, uma vez que as criptomoedas possuem uma alta volatilidade que podem impactar no valor que é reconhecido e conseqüentemente a empresa repassar informações de forma errônea a seus usuários da informação. Portanto, o melhor jeito para que seja de fato realizado a divulgação correta das criptomoedas, seria criar uma norma contábil específica para as empresas reconhecerem e mensurarem as criptomoedas.

Referente a opinião dos auditores verificou-se dúvidas quanto ao reconhecimento e mensuração das criptomoedas como forma de pagamento, sendo que 8 auditores acreditam que devem ser reconhecidas como caixas e equivalentes de caixa, 7 consideram que devem ser reconhecidas como instrumentos financeiros e 7 consideram que deverá ser criado uma conta específica para o seu reconhecimento. Em relação a mensuração, 10 auditores acreditam que devem ser mensurados pelo valor justo, enquanto 9 acreditam que devem ser mensurados pelo valor de custo e ir reavaliando conforme o valor justo vai alterando.

Diante dos resultados obtidos, foi possível perceber a necessidade de se ter uma norma contábil aplicado as criptomoedas, para que o seu reconhecimento e mensuração possa ser realizada

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

de forma correta e padronizada. É esperado que a legislação estabeleça uma norma específica que oriente as empresas quanto ao reconhecimento e mensuração das criptomoedas em suas atividades. No contexto da legislação brasileira, atualmente aguarda-se a promulgação de uma legislação abrangente e direcionada que aborde especificamente a questão das criptomoedas.

A espera pela legislação brasileira referente às criptomoedas reflete a importância reconhecida pelo governo e pelos órgãos reguladores em criar um ambiente regulatório estável e seguro para o mercado das criptomoedas. Essa legislação também tem o objetivo de proteger os investidores e promover a transparência nos negócios envolvendo esses ativos digitais. Enquanto aguarda-se a legislação específica, as empresas estão buscando orientação com base em interpretações e diretrizes existentes, como as emitidas por órgãos reguladores ou entidades contábeis. No entanto, a implementação de uma legislação específica forneceria uma base legal sólida para a contabilização das criptomoedas e traria maior clareza e consistência para as empresas em suas práticas contábeis relacionadas a esses ativos.

É importante ressaltar que durante o período de espera pela legislação específica, o estabelecimento de um diálogo e colaboração entre as partes interessadas é fundamental para desenvolver diretrizes e melhores práticas que preencham a lacuna regulatória no reconhecimento adequado das criptomoedas. Essa abordagem coletiva permite compartilhar conhecimentos, promover a transparência e a uniformidade, além de impulsionar a inovação e a adaptabilidade em face das mudanças no mercado das criptomoedas.

Menciona-se ainda que as empresas que já aderiram às criptomoedas podem buscar a autorregulação, estabelecendo padrões e códigos de conduta voluntários que regulem o reconhecimento e a contabilização desses ativos digitais. Essa autorregulação pode ser implementada por meio de organizações setoriais ou grupos de trabalho formados por empresas e especialistas relevantes, visando garantir a consistência e a transparência nas práticas contábeis relacionadas às criptomoedas.

Ademais, investir em programas de educação e capacitação sobre criptomoedas e suas implicações contábeis pode ajudar as empresas a entender melhor os desafios e as melhores práticas nesse campo. Isso inclui treinamento para contadores e profissionais financeiros, bem como programas de conscientização para os gestores e executivos das empresas, a fim de promover uma compreensão mais ampla e atualizada das questões contábeis relacionadas às criptomoedas.

Ademais, o presente estudo contribui para a proposta de investigações futuras sobre as práticas adotadas pelas empresas em relação ao reconhecimento e mensuração de transações envolvendo criptomoedas, uma vez que tais transações estão ganhando crescente utilização no ambiente empresarial. Essa abordagem permitiria abranger um maior número de empresas, facilitando a comparação das divulgações realizadas em suas demonstrações financeiras.

Além disso, a condução de um novo estudo nesse âmbito proporcionaria insights adicionais sobre as estratégias adotadas pelas empresas para lidar com os desafios contábeis e regulatórios relacionados às criptomoedas. Com uma amostra ampliada, seria possível examinar mais detalhadamente as práticas de reconhecimento, mensuração e divulgação adotadas pelas empresas, bem como identificar possíveis lacunas ou inconsistências na forma como essas transações são tratadas.

REFERÊNCIAS

- Boff, Salette Oro; & Ferreira, Natasha Alves. (2016). Análise dos benefícios sociais da *Bitcoin* como moeda. *Anuário Mexicano de Derecho Internacional*, vol. 16, p. 499-523, jan. – dez.
- Botelho, Marcelo; Nakao, Sílvio Hiroshi. Contabilidade e Novas Moedas. YouTube, 18 Maio 2023. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Dc6PT38jhYc>. Acesso em: 23 nov. 2021.
- Brett, Jason. (2021). *Congresso dos EUA discute 18 projetos de lei para regulamentação das criptomoedas e blockchain*, 26 de agosto de 2021. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/08/congresso-dos-eua-discute-18-projetos-de-leipara-regulamentacao-das-criptomoedas-e-blockchain/>. Acesso em 28 de outubro de 2021.
- Campos, Álvaro. (2021). *Para 48% da população, Brasil deveria adotar o Ethereum como moeda oficial*. São Paulo, 10 de setembro de 2021. Disponível em: <https://valorinveste.globo.com/mercados/cripto/noticia/2021/09/10/para-48-ontospercentuais-da-populao-brasil-deveria-adotar-o-Bitcoin-como-moeda-oficial-dizpesquisa.ghtml>. Acesso em 21 de setembro de 2021.
- CNN Brasil. *El Salvador se torna o primeiro país a adotar o Ethereum como moeda legal*. (2021). Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/el-salvador-setorna-o-primeiro-pais-a-adotar-o-Bitcoin-como-moeda-legal/>. Acesso em 28 de outubro de 2021.
- Coinmap. (2022). *All the cryptocurrency merchants and ATMs of the world in one map*. Disponível em: <https://coinmap.org/view/#/world/-12.38292834/-85.42968750/2>. Acesso em 20 de setembro de 2021.
- Cointelegraph Brasil. (2022a). *Índice de preço Ethereum.*, disponível em <https://cointelegraph.com.br/Bitcoin-price>. Acesso em 22 de maio de 2022.
- Cointelegraph Brasil. (2022b). *Índice de preço Ethereum.*, disponível em <https://cointelegraph.com.br/Ethereum-price>. Acesso em 22 de maio de 2022
- Fleck, Dinara Regina; Scherer, Oscar Luiz da Silveira. (2018). Procedimentos Operacionais e Contábeis de uma Corretora de Criptomoedas. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, vol. 7, n.º. 2, p. 285-313, maio
- Laurence, Tiana. (2019). *Blockchain para leigos*. Rio de Janeiro: Alta Books, 2019, 1 recurso online. (Para leigos). E-book. ISBN 9788550808024.
- Leite, Vitor. (2020). *O que é criptomoeda?*. 23 de abril de 2020. Disponível em: <https://blog.nubank.com.br/o-que-e-criptomoeda/>. Acesso em 18 de setembro de 2021.
- Martins, Armando Nogueira da Gama Lamela; & Val, Eduardo Manuel. (2016). Criptomoedas: Apontamentos sobre seu funcionamento e perspectivas institucionais no Brasil e Mercosul. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 11, n. 1, p. 227 – 252, jan. – jun.
- Mcevoy, Jemina. (2021). *McDonalds começa a aceitar Ethereum como pagamento*, 07 de setembro de 2021. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/09/mcdonalds-comeca-aceitar-Bitcoin-como-pagamento/>. Acesso em 22 de novembro de 2021.
- Nicoceli, Artur. (2021). *Conheça 6 projetos de lei criados para regulamentar criptomoedas no Brasil*, 26 de outubro de 2021. Disponível em:

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------

- <https://forbes.com.br/forbesmoney/2021/10/conheca-6-projetos-de-lei-criados-para-regulamentar-criptomoedas-nobrasil/>. Acesso em 27 de outubro de 2021
- Pelucio-Grecco, Marta Cristina; Santos Neto, Jacinto Pedro dos; & Constâncio, Diego. Contabilização de Bitcoins à luz das IFRS e aspectos tributários. *Revista de Contabilidade e Finanças*, vol. 31, ed. 83, p. 275-282, mai – ago 2020.
- Pinheiro, Juliano Lima. *Mercado de capitais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2019. E-book. ISBN 9788597021752.
- Presse, France. (2021). *Banco Central da China declara ilegais todas as transações com criptomoedas*, 24 de setembro de 2021. Disponível em <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/09/24/banco-central-da-china-declara-ilegais-todas-as-transacoes-com-criptomoedas.ghtml>. Acesso em 28 de outubro de 2021
- Santos, Isabela Gomes dos; & Leal, Paulo Célio de Souza. (2020). *Bitcoin nos Registros Contábeis*. *Revista Gestão & Tecnologia*, vol. 2, n°. 31, p. 28-55, dez.
- Silva, L. G. D.(2017). A regulação do uso de criptomoedas no Brasil.Dissertação (Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. Disponível em <http://dspace.mackenzie.br/handle/10899/24050>, Acesso em 18 de maio de 2023.
- Silva, Dean Ribeiro da; & Cia, Joanília Neide de Sales. (2018). Bitcoin: Reconhecimento, Mensuração e Contabilização da Moeda Digital. *XV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018.

RIC- Revista de Informação Contábil -ISSN 1982-3967	v.17	e-023014	1-17	2023
---	------	----------	------	------