

## ANÁLISE CRÍTICA DOS OBJETIVOS E METODOLOGIA DA CONTABILIDADE

**Guilherme Simões Crepaldi**

Graduado e Advogado da CREPALDI Assessoria e Consultoria Associada  
Rua Antonio de Souza Franqueiro, 247, B. Santa Mônica 38408-114 Uberlândia – MG  
Telefone (34) 3219 0289 - [guisc@uai.com.br](mailto:guisc@uai.com.br)

**Silvio Aparecido Crepaldi**

Mestre e Docente da FUMESC E FUOM  
Rua Antonio de Souza Franqueiro, 247, B. Santa Mônica 38408-114 Uberlândia – MG  
Telefone (34) 3219 0289 - [silviocrealdi@uaivip.com.br](mailto:silviocrealdi@uaivip.com.br)

### Resumo

**Palavras Chaves:** Contabilidade, Administração Financeira, Finanças.

Este trabalho não pretende esgotar o tema, mas, tão-somente, chamar a atenção para a crescente importância da metodologia da contabilidade, motivada pela pressão do dia-a-dia de quem tem de cumprir objetivos em diversas áreas. Nesta perspectiva, o posicionamento da contabilidade, numa visão atual do seu funcionamento, centra a sua atenção, não no atendimento aos órgãos de fiscalização, mas às atividades que esta exerce. Busca caracterizar os objetivos e a metodologia da contabilidade, principalmente no Brasil, em que se vive uma era de transformações econômicas e sociais, que vem influenciando e sendo influenciada pela contabilidade. Com esta realidade surge uma lacuna na bibliografia sobre os objetivos e metodologia da Contabilidade, que continua baseada na tradicional metodologia. Assim, a carência de bibliografias voltadas ao assunto que incluam o estudo de objetivos e metodologia da Contabilidade para o sistema de decisão empresarial motiva o estudo de novas metodologias visando sanar essas deficiências. Em consequência do cenário exposto, a problema pode ser sintetizado na seguinte questão: As metodologias de Contabilidade tradicionais estão devidamente estruturadas para fornecer informações para a gestão e para os acionistas? A observação dos aspectos metodológicos procura indicar os meios a serem utilizados para atingir os objetivos estabelecidos. As informações referentes ao tema “Metodologias da Contabilidade” foram obtidas mediante pesquisa bibliográfica. Do mesmo modo, foram obtidas as informações sobre a conceituação geral de objetivos contábeis e sua operacionalização. O conceito proposto destina-se a analisar as metodologias adequadas para a gestão e para os acionistas. Todavia, pode-se realizar e identificar as operações mais complexas e de maior incerteza e que justifiquem maior detalhamento dos conceitos de objetivos e metodologias contábeis, para a sua adequada aplicação. Foi abordado os três principais níveis de Teorias: Teorias que objetivam explicar as Práticas Contábeis atuais (correntes) e predizer como os Contadores reagiriam diante de certas

situações ou como eles relatariam eventos específicos. Essas Teorias relatam a Estrutura do processo de coleta de dados e do relatório financeiro.(Teorias Sintáticas); Teorias que se concentram no relacionamento entre um fenômeno (objeto ou evento) e o termo ou símbolo que o representa. Essas podem ser referidas como Teorias Interpretativas (Semânticas); e Teorias que enfatizam o comportamento ou os efeitos direcionados para a decisão, de Relatórios Contábeis e Demonstrativos. Essas referidas como Teorias Comportamentais (Behavioristas) - Pragmáticas. O aspecto mais crítico do objetivo da contabilidade é o que constitui a informação “útil”. A fim de decidir isto, deve-se primeiramente identificar os usuários, para então determinar o que eles desejam saber. Esta informação deve ser relevante e confiável para os usuários. Tradicionalmente, conclui-se que a informação relevante sobre uma firma comercial para usuários externos consiste em informações sobre a condição financeira e desempenhos financeiros da firma, que capacitarão os usuários a avaliar (taxar) a quantidade, ritmo e incerteza dos futuros fluxos de caixa para si, por causa de sua relação com a firma. Para satisfazer esta necessidade, fornece-se um balancete, um extrato de renda, e extrato de mudanças na posição financeira. Há uma pergunta sobre se estes extratos financeiros são suficientes para as necessidades de usuários. Há evidência de que os usuários preferam ter o extrato das mudanças na posição financeira com base no fluxo de caixa de preferência do que na base do capital produtivo (de trabalho).Infere-se que a Contabilidade ainda não incorporou predominantemente um método para o desenvolvimento de sua teoria. Sequer ainda persegue sistematicamente a lógica como uma premissa para seus postulados e princípios. Efetivamente, a que se vê é uma ampliação de objetivos, muito mais induzida da prática que da formulação de uma teoria seriamente discutida nos meios profissionais. Diante dessa constatação, conclui-se pela necessidade de que, cada vez mais, o Método Científico seja utilizado e adaptado na ciência contábil, embora que fique ao pesquisador ou cientista contábil a faculdade de enfatizar essa ou aquela abordagem na formulação de suas hipóteses teóricas. A tarefa de buscar alterar tal realidade caberia, primordialmente, aos meios acadêmicos, através da intensificação da pesquisa e sua necessária publicação com vistas a incentivar o debate. A interdependência de enfoques e raciocínios e a capacidade de reformulação do método científico abrem uma perspectiva bastante ampla aos teóricos da Contabilidade. Porém, essa rica perspectiva perderá seu potencial se os estudos ficarem restritos às comunidades científicas. Assim é que compete aos estudiosos dedicar-se a trabalhos que possam influenciar a divulgação dos objetivos e metodologias da Contabilidade, realizar pesquisas que se proponham alterar práticas, substituindo aquelas que se afigurarem como ilógicas e possibilitando um efeito multiplicador na adoção de princípios e postulados que logicamente hão de propiciar práticas corretas e adequadas capazes de fornecer informações para a gestão e para os acionistas. Este esforço pode se voltar aos cursos de graduação de forma que novos profissionais se conscientizem da maior ênfase que deve ser dada ao “porquê” em vez de ao “como”.

### Abstract

**Key words:** Accounting, Financial Administration, Finances.

This work doesn't intend to drain the theme, but, so-only, to call the attention for to growing importance of the methodology of the accounting, motivated by the pressure of the day by day of who has to accomplish objectives in several areas. In this perspective, the positioning of the accounting, in a current vision of your operation, centers your attention, not in the attendance to the focalizations organs, but to the activities that this exercises. Search to characterize the objectives and the methodology of the accounting, mainly in Brazil, in that one lives a time of economical and social transformations, that is influencing and being influenced by the accounting. With this reality a gap appears in the bibliography on the objectives and methodology of the Accounting, that it continues based on the traditional methodology. Like this, the lack of bibliographies returned to the subject that it include the study of objectives and methodology of the Accounting for the system of managerial decision it motivates the study of new methodologies seeking to heal those deficiencies. In consequence of the exposed scenery, to problem it can be synthesized in the following subject: Are the methodologies of accounting traditional properly structured to supply information for the administration and for the shareholders? The observation of the methodological aspects tries to indicate the means they be used it to reach the established objectives. The referring information to the theme " Methodologies of the Accounting " were obtained by researches bibliographical. In the same way, they were obtained the information on the general concepts of accounting objectives and your operacionalization. The proposed concept is destined to analyze the appropriate methodologies for the administration and for the shareholders. Though, it can take place and to identify the most complex operations and have larger uncertainty and that they justify larger details of the concepts of objectives and accounting methodologies, for your appropriate application. It was approached the three principal levels of Theories: Theories that aim at to explain the current Accounting Practices (currents) and to predict as the Accountants would react due to certain situations or like them they would tell specific events. Those Theories tell the Structure of the process of collection of data and of the financial report. (Syntactic Theories); Theories that concentrate on the relationship among a phenomenon (object or event) and the term or symbol that it represents it. Those can be referred as Interpretative Theories (Semantics); and Theories that emphasize the behavior or the effects addressed for the decision, of Accounting and Demonstrative Reports. Those referred the Theories Behaviators - Pragmatic. The aspect more critic of the objective of the accounting is what constitutes the useful " information ". in order to decide this, he is due firstly to identify the users, for then to determine what they want to know. This information should be important and reliable for the users. Traditionally, it is ended that the important information on a commercial firm for external users consists in information on the financial condition and financial acting of the firm, that will qualify the users to evaluate (to rate) the amount, rhythm and uncertainty of the futures cash flows for itself, because of your relationship with the firm. To satisfy this need, it is supplied a trial, an extract of income, and extract of changes in the financial position. There is a question on if these extracts financiers are enough for the users' needs. There is evidence that the users prefer preferably to have the extract of the changes in the financial position with base in the cash flow than in the base of the productive capital (of work). It is inferred that the Accounting didn't still incorporate predominantly a method for the development of your theory. It at least still pursues systematically the logic as a premise for your postulates and beginnings. Indeed, the one that one see it is an amplification of objectives, much induced of the practice that of the formulation of a theory seriously discussed in the professional means. Due to that verification, it is concluded by the need that, more and more, the Scientific Method is used and adapted in the accounting science, although that is the researcher or accounting scientist the university of emphasizing that

or that approach in the formulation of your theoretical hypotheses. The task of looking for to alter such reality would fit, primordial, to the academic means, through the intensification of the research and your necessary publication with views to motivate the debate. The interdependence of focuses and reasoning and the capacity of reformulation of the scientific method open a quite wide perspective to the theoretical of the Accounting. However, that rich perspective will lose your potential if the studies are restricted to the scientific communities. It is like this that it competes to the specialists to be devoted to works that can influence the popularization of the objectives and methodologies of the Accounting, to accomplish researches that she intend to alter practices, substituting those that if they figure as illogical and making possible an effect multiplier in the adoption of beginnings and postulates that logically must propitiate correct and appropriate practices capable to supply information for the administration and for the shareholders. This effort can return to the degree courses so that new professionals they become aware of the largest emphasis that should be given to the " reason " instead of to the " as ".

## 1.1- INTRODUÇÃO

O crescente fluxo comercial entre os indivíduos e entre as nações criou a necessidade de controle das transações que envolvem dinheiro e mercadorias. Registros numéricos dessas operações foram usados mesmo pelas civilizações mais antigas que alcançaram certo grau de desenvolvimento comercial.

Os objetivos e a metodologia da Contabilidade, principalmente no Brasil, que vive uma era de transformações econômicas e sociais que vem influenciando e sendo influenciada pela Contabilidade, merecem uma reflexão sobre os fatores determinantes na definição do modelo de informação adotado.

Com esta realidade surge uma lacuna na bibliografia sobre os objetivos e metodologia da Contabilidade, que continua baseada na tradicional metodologia. Assim, a carência de bibliografias voltadas ao assunto que incluam o estudo de objetivos e metodologia da Contabilidade para o sistema de decisão empresarial motiva o estudo de novas metodologias visando sanar essas deficiências.

Em consequência do cenário exposto, a problema pode ser sintetizado na seguinte questão: As metodologias de Contabilidade tradicionais estão devidamente estruturadas para fornecer informações para a gestão e para os acionistas?

A observação dos aspectos metodológicos procura indicar os meios a serem utilizados para atingir os objetivos estabelecidos. As informações referentes ao tema “Metodologias da Contabilidade” foram obtidas mediante pesquisa bibliográfica. Do mesmo modo, foram obtidas as informações sobre a conceituação geral de objetivos contábeis e sua operacionalização.

O conceito proposto destina-se a analisar as metodologias adequadas para a gestão e para os acionistas. Todavia, pode-se realizar e identificar as operações mais complexas e de maior incerteza e que justifiquem maior detalhamento dos conceitos de objetivos e metodologias contábeis, para a sua adequada aplicação.

## 1.2- Objetivos Contábeis

A ampliação do leque de usuários potenciais da contabilidade decorre da necessidade de uma empresa evidenciar suas realizações para a sociedade como um todo.

A FASB - *Financial Accounting Standards Board* - no conceito n.º 1 estabelece os objetivos básicos do relatório financeiro externo para empresários como segue:

- relatório financeiro deve fornecer informações que sejam úteis para investigadores potenciais presentes e credores e outros usuários do investimento racional, crédito, e decisões semelhantes;
- deve ser observado que o objetivo é manter a função histórica da contabilidade. Como se viu, toda a contabilidade tem sido receptiva às necessidades de seus usuários. Ela é, como a APB – *Accounting Principles Board* - observou, uma “atividade de serviço”. Fornecer informações aos usuários é a razão de ser da contabilidade. Como as condições econômicas e sociais mudam, e surgem novos conhecimentos e tecnologias, as demandas de usuários para informações “úteis” podem ser esperadas. Os contadores devem sempre estar amoldando a enxada, mantendo-se a par com as necessidades dos usuários, e lutando para aumentar a qualidade da informação fornecida. Se o conteúdo informacional dos dados da contabilidade estiver faltando, os usuários procurarão outras fontes.

- O objetivo é estabelecido em termos de três divisões que serão analisadas na seguinte ordem: informação para tomada de decisões, os usuários das informações, e informação que seja útil.

“O ponto de partida fundamental para qualquer disciplina ou campo de estudos é estabelecer os limites de sua atuação e seus objetivos”.<sup>1</sup>

A Contabilidade como ciência e disciplina também tem seus objetivos definidos. Desde os seus primórdios, quando os pastores começaram a desenvolver uma técnica rudimentar que se pode denominar do embrião da moderna ciência que se tem hoje, ela já possuía seus objetivos.

A Contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo. Existem diversos registros em que as civilizações antigas já possuíam um esboço de técnicas contábeis. Em termos de registro histórico é importante destacar a obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, do Frei Pacioli, publicado em Veneza em 1494 (pouco depois da invenção da imprensa e um dos primeiros impressos no mundo). Esta obra descreve, num dos seus capítulos, um método empregado por mercadores de Veneza no controle de suas operações, posteriormente denominado Método das Partidas Dobradas ou Método de Veneza.

Nos séculos seguintes ao livro de Pacioli, a contabilidade expandiu sua utilização para instituições como a Igreja e o Estado e foi um importante instrumento no desenvolvimento do capitalismo, conforme opinião de importantes estudiosos como o sociólogo Max Weber. No entanto as técnicas e as informações ficavam restritas ao dono do empreendimento, pois os livros contábeis eram considerados sigilosos. Isto limitou consideravelmente o desenvolvimento da ciência uma vez que não existia troca de idéias entre os profissionais. Mais recentemente, com o desenvolvimento do mercado acionário e o fortalecimento da sociedade anônima como forma de sociedade comercial, a contabilidade passou a ser considerada também como um importante instrumento para a sociedade. Diz-se que os usuários das informações contábeis já não são mais somente o proprietário: outros usuários hoje também têm interesse em saber sobre uma empresa: sindicatos, governo, fisco, investidores, credores, etc.

A história registrou todos os marcos da evolução desta ciência, desde os pastores no mercantilismo, seguindo-se a Revolução Industrial e, mais recentemente, a era da informática. Todas essas passagens sem dúvida marcaram a Contabilidade e todas estabeleceram novos limites de atuação e ampliação de seus objetivos. Particularmente no Brasil, a Contabilidade vive talvez a época mais importante de sua história. Pode-se destacar programas pioneiros como Empresas de Auditoria, Ibracon, e a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, que, através de estudos e pesquisas no campo contábil, estão contribuindo inestimavelmente para o desenvolvimento da Contabilidade.

Nos estudos realizados por estas instituições, por meio de seus profissionais, pode-se constatar o desenvolvimento da sistematização dos objetivos e uma ampliação dos limites de atuação da Contabilidade. O desenvolvimento econômico brasileiro pode contar, principalmente nos últimos anos, com um apoio total da Contabilidade que, se não se antecipou aos fatos econômicos, ao menos caminhou junto e auxiliou na tomada de decisões relevantes, reafirmando sua posição no contexto da economia brasileira.

Há anos atrás a Contabilidade no Brasil, com exceção feita às empresas multinacionais, tinha como objetivo principal o atendimento aos donos das empresas e ao fisco, sendo que os primeiros, na maioria, pouco entendiam de Contabilidade e das informações que esta lhes oferecia ou que poderia lhes oferecer. Um fato que sem dúvida marcou a Contabilidade no Brasil foi o advento da Lei das Sociedades Anônimas e suas modificações, que também contribuiu para uma ampliação dos limites da atuação da Contabilidade, criada a partir da necessidade de novas informações para os antigos usuários e para os que surgiam com novas necessidades e novas metas a maximizar.

---

<sup>1</sup> IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo. Editora Atlas, 1980, p. 25.

Pode-se dizer até que houve uma resistemização dos objetivos da Contabilidade. Não que o objetivo central tenha deixado de ser “fornecer aos usuários independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente a todos os tipos de usuário<sup>2</sup> pois este não se altera com o desenvolvimento da economia ou com a evolução do usuário, mas amplia-se pelos motivos já expostos”.

Deve a Contabilidade ir ao usuário ou este vir à Contabilidade?

Entende-se que ao usuário cabe solicitar e a Contabilidade informar, mas esta só se desenvolverá na medida em que aquele solicitar novas informações que tenham o objetivo de atender as suas necessidades como instrumento que o auxilie na tomada de decisões. Ressalte-se neste ponto a importância da “evidenciação”. A Contabilidade deve evidenciar em seus demonstrativos dados que facilitem a interpretação dos fenômenos registrados e conseqüentemente melhores decisões.

Esta evidenciação, caso venha atender a cada tipo específico de usuário, deverá destacar os dados que atendam as suas necessidades específicas. Um acionista minoritário terá preferência por um relatório que lhe ofereça dados capazes de analisar, por exemplo, o fluxo regular de dividendos, contrariamente aos credores em geral que estarão interessados na geração de caixa futuro que lhes garanta receber de volta o que estes emprestaram à empresa, mais os juros combinados entre ambos pelo empréstimo. Um exemplo de evidenciação, cuja necessidade vem sendo salientada pelos teóricos, é o que se poderia chamar de “Balanço Projetado” que supriria a ausência de informações econômico-financeiras das atividades futuras da empresa.

Poderá a Contabilidade atender simultaneamente a objetivos tão diversos como os citados?

É necessário que a Contabilidade se estruture de maneira a satisfazer simultaneamente em seus relatórios aos mais diversos usuários, e a oferecer-lhes dados tão bem evidenciados que possibilite àqueles com conhecimento para a análise dos relatórios a fim de obter as informações desejadas.

A era da informática permitiu que a Contabilidade como um sistema de informação tivesse condições de, funcionando como um banco de dados, atender a todos os usuários simultaneamente através de relatórios conforme as exigências dos mesmos. Entretanto, isto deveria levar em conta, além dos objetivos econômicos, uma análise comportamental do usuário, pois isto pode também influenciar no tipo de relatório solicitado, o que passaria a ser um complicador dos diversos relatórios.

Tem-se consciência da dificuldade de uma definição final sobre o assunto. Acredita-se, porém, que a pesquisa nesta área poderá encontrar um caminho que possa levar a uma Contabilidade ainda mais evidente e mais voltada para o usuário. As aspirações e o conhecimento mais aprimorado do usuário sobre a Contabilidade virão, sem dúvida, contribuir para o aprimoramento da ciência contábil.

### **1.3- A Metodologia da Contabilidade**

A teoria da contabilidade tem sido definida como um conjunto coerente de princípios lógicos que:

- oferece um referencial conceitual das práticas existentes a contadores, investidores, administradores e estudantes para a avaliação de práticas contábeis existentes;
- orienta o desenvolvimento de novas práticas e novos procedimentos.

Vários enfoques ao desenvolvimento de uma teoria como essa serão esboçados: fiscal, legal, ético, econômico, comportamental e estrutural. Cada um dos vários enfoques à teoria da

---

<sup>2</sup> IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 1980, p. 16.

contabilidade possui algum mérito no que diz respeito ao estabelecimento e à avaliação de princípios e procedimentos contábeis. Os enfoques econômico e comportamental ajudam a preparar o terreno para explicar o ambiente no qual opera a contabilidade e selecionar os dados que devem ser divulgados. O enfoque ético propõe objetivos fundamentais para o estabelecimento de padrões de contabilidade. Os enfoques social e macroeconômico ampliam as controvérsias a respeito do desenvolvimento e da aplicação da teoria, e assim por diante.

Três níveis de teoria – sintático, semântico e pragmático – foram constatados, e três maneiras de classificar as teorias foram discutidas: empíricas versus não-empíricas, indutivas versus dedutivas, e normativa versus positiva. Nenhum enfoque à teoria da contabilidade se apóia completamente num único método. Advoga-se um enfoque eclético que utilize os enfoques e níveis mais apropriados a cada instante. A meta é proporcionar aos leitores um conjunto coerente de princípios lógicos para a avaliação e o desenvolvimento de práticas contábeis sólidas em suas vidas profissionais.

Provavelmente, a mais relevante definição - a Teoria, como ela se aplica à Contabilidade, é que: Teoria representa o conjunto corrente de princípios hipotéticos, correntes e conceituais que formam o genérico sistema de referências de um campo de investigação.

Assim, Teoria Contábil pode ser definida como um raciocínio lógico na forma de um conjunto de amplos princípios que proporcione um sistema genérico (geral) de referência, através do qual a prática contábil pode ser avaliada, e que guie o desenvolvimento de novas práticas e procedimentos.

Teoria Contábil pode ser também usada para aplicar as práticas para se obter melhores entendimento delas. Porém, o mais importante objetivo da Teoria Contábil seria providenciar um coerente conjunto de princípios lógicos que formam o genérico referencial (sistema de referência) para a avaliação e desenvolvimento de práticas contábeis bem fundamentadas (corretas, saudáveis).

Uma única e genérica Teoria da Contabilidade pode ser desejável, mas a Contabilidade como ciência lógica e empírica está, ainda, em estágio demasiadamente primitivo de desenvolvimento, é um conjunto de teorias (modelos) e sub-teorias que podem ser complementares ou concorrentes. Por definição, cada Teoria consiste de um conjunto de afirmações ou proposições conectadas por regras de lógica ou de raciocínio inferencial.

As afirmações devem incluir hipóteses testáveis ou premissas e uma conclusão, mesmo que uma ou mais premissas possam estar baseadas em explícitos julgamentos de valor. O principal teste de uma Teoria, no entanto, é a sua “capacidade para explicar ou prever”. Porém, explicações no extrato (resumo) são raramente úteis por si mesmas; elas podem ser usadas para prever um evento, passado ou presente (corrente) e a verificação daquela predição (explicação) serve, no mínimo, como teste parcial da capacidade de a Teoria prever eventos ou condições futuras.

Todas as teorias estão sujeitas a modificações ou abandono, com o desenvolvimento de nova informação ou novas teorias que permitam melhores predições. A noção geral de que “o que sobe, desce” foi drasticamente modificada quando objetos foram projetados no espaço para nunca retornarem, embora as teorias refinadas de “impulso gravitacional” tivessem, muito antes, predito um evento semelhante.

Assim, a predicabilidade é sempre um termo “relativo”, sendo aperfeiçoado gradualmente com o desenvolvimento de melhores métodos de aplicação de teorias, operacionalmente. Mas a fidelidade de predições é freqüentemente para se medir, por causa das implicações comportamentais da própria predição. A predição de uma depressão econômica pode levar o estado a adotar ações para evitar a depressão, ou ela pode induzir os indivíduos a tomarem atitudes que podem criar ou aprofundar uma depressão (tais como a acumulação ou o pânico na venda de títulos).

Uma teoria que pudesse servir para a predição das deficiências (falhas) de um negócio poderia, realmente, ocasionar uma falha semelhante, se a pessoa acreditou na predição. Negando



fundos a uma firma com dificuldades, investidores e credores poderiam levar a firma à falência. Os Contadores não estão inconscientes dessa possibilidade com os tradicionais procedimentos contábeis, e predições mais acuradas poderiam, exatamente, multiplicar essas relações. Além do mais, a capacidade para predizer não é a única consideração no desenvolvimento de Teorias em Contabilidade. Na maioria das situações, uma consideração adicional é a capacidade da Teoria em “Medir o Risco”, ou a probabilidade de a predição ser uma afirmação exata de eventos futuros.

No Brasil, a exemplo de outros países, o estudo da Contabilidade tem se concentrado na relevância dos aspectos práticos, em detrimento de um maior aprofundamento em sua base teórica.

Persistindo a tendência atual, ter-se-á em breve, um caos geral na prática contábil no Brasil, pois, a prática não poderá ser correta se não fundamentada no conhecimento profundo da teoria. É necessário que seja assim, pois, a prática só evolui e se desenvolve, se fundamentada em princípios derivados da teoria. O profissional de Contabilidade conhecedor da Teoria Contábil terá condições de escolher a técnica mais apropriada. Esta escolha depende, entre outras coisas, da coerência que ela terá com os objetivos da Contabilidade. Portanto, um primeiro passo para o desenvolvimento da Teoria Contábil pode ser citado como uma clara definição dos objetivos da Contabilidade.

#### **1.4 - Níveis da Teoria Contábil**

Embora haja diversos modos de classificações das Teorias de Contabilidade, um sistema útil de referência é classificar as Teorias de acordo com os “níveis de predição”.

Três principais níveis de Teoria se seguem: Teorias que objetivam explicar as Práticas Contábeis atuais (correntes) e predizer como os Contadores reagiram diante de certas situações ou como eles relatariam eventos específicos. Essas Teorias relatam a Estrutura do processo de coleta de dados e do relatório financeiro.(Teorias Sintáticas); Teorias que se concentram no relacionamento entre um fenômeno (objeto ou evento) e o termo ou símbolo que o representa. Essas podem ser referidas como Teorias Interpretativas (Semânticas) e Teorias que enfatizam o comportamento ou os efeitos direcionados para a decisão, de Relatórios Contábeis e Demonstrativos. Essas referidas como Teorias Comportamentais (Behavioristas) - Pragmáticas.

Conforme observados anteriormente, os objetivos da Contabilidade permaneceram constantes na sua história, ocorrendo sim uma ampliação dos mesmos. Um estudo da evolução histórica da Contabilidade permitirá a compreensão dos objetivos e práticas atuais.

Freqüentemente faz-se distinção entre teoria prática. O que realmente é “teoria”? Parece haver diferentes significações ligadas a este termo. Algumas vezes ouve-se contadores dizer que uma dada proposta é “apenas teoria e, não, prática”. Eles sugerem que a teoria é abstração, um conceito, em contraste com alguma coisa que é operacional no mundo real. Ou pode-se ouvir contadores falarem da “teoria da depreciação” ou a “teoria do orçamento de capital”, ou uma outra teoria. Eles querem dizer com isso o racional ou explicação do tópico dado, tal como a depreciação e o orçamento de capital. Algumas pessoas falam da “teoria da contabilidade”. Elas parecem ter em mente um sistema compreensivo que incluiria postulados e teoremas.

Assim, o que é teoria?

Os significados acima mencionados são corretos, dependendo do contexto em que o termo é aplicado. A forma mais sofisticada da teoria é o sistema dedutivo. A teoria da contabilidade prefigurada ou imaginada aqui é um sistema dedutivo cuidadoso, constituído de três distintos níveis de afirmações decrescentes.

### **1.4.1 - Teorias Interpretativas**

Particularmente emprestando dos economistas, os contadores têm, há muito, atentado para descobrir uma correspondência entre as mensurações contábeis e os conceitos físicos ou econômicos de fenômenos do mundo real. Esta busca tem sido necessária a fim de dar algum significado à Teoria Contábil e à Prática Contábil.

Uma estrutura contábil, mesmo que logicamente formulada não transmite significativas interpretações, a menos que os símbolos e as palavras que representam descrições ou medidas sejam relacionados, empiricamente, a fenômenos do mundo-real. Sem esta relação, a Estrutura Contábil torna-se um exercício “de circularidade”, sem significado empírico. Particular cuidado (rigor) deve ser tomado para assegurar que as interpretações de conceitos pelos Contadores sejam as mesmas interpretações feitas pelos usuários dos Demonstrativos Contábeis. Portanto, as teorias relacionadas a interpretações (semânticas) são necessárias para proporcionarem significado às proposições contábeis.

Exemplos de tentativas para se interpretar conceitos contábeis, em termos de conceitos econômicos e observações empíricas, podem ser descobertos em Canning, Sprouse e Moonitz, e Edwards e Bell.

Embora a ênfase de Canning estivesse na providência de definições estabelecidas rigorosamente, ele não deu interpretações econômicas a suas definições. Sprouse e Moonitz sugeriram que a melhor interpretação de Avaliação de Ativo é aquela que representa o “valor dos serviços futuros”. Procedimentos alternativos são, então, julgados com respeito a quão bem eles medem esse conceito. Edwards e Bell deram interpretações econômicas aos conceitos de Valor e Lucro e sugeriram como isto pode ser medido operacionalmente. Subseqüentemente a esses estudos, diversos estudos de pesquisas empíricas têm sido conduzidos para mostrar a correspondência entre as interpretações econômicas e as mensurações obtidas dos dados reais.

Em geral, os conceitos contábeis são mal interpretados e não têm outro significado do que um resultado do seguimento de procedimentos contábeis específicos. Avaliação do Ativo, por exemplo, é genericamente uma cifra resultante da aplicação de tais procedimentos contábeis específicos, como “primeiro a entrar - primeiro a sair” ou da aplicação da “depreciação em linha reta” aos Custos Históricos. O lucro contábil é um conceito artificial que representa o excesso de Receitas sobre Despesas, depois de se seguir específicas regras para a mensuração dessas receitas e despesas. Ele é o “reino” da Teoria Contábil”, para dar significativas interpretações àqueles conceitos e avaliar procedimentos contábeis alternativos em termos dessas interpretações.

Conceitos genéricos, no entanto, freqüentemente, não podem ser interpretados e é dado diferente significado pelos diferentes pesquisadores. Valor, por exemplo, não tem interpretação específica. Se se especifica “Valor Corrente”, há um acordo mais restrito; no entanto, ainda nesse caso, deve-se mover aos “subconceitos”, antes que se possam proporcionar específicas regras de interpretação, de modo que haja um claro consenso na interpretação. Os conceitos de Valor Presente de Serviços Futuros; Fluxos de Caixa Descontados, Preço Corrente de Mercado, Valor Líquido Realizável, são todos “subconceitos” de “Valores Correntes” e a cada um podem, então, ser dadas específicas regras de interpretação.

Verificação das Teorias Interpretativas pode ser obtida de estudos de pesquisas feitos para determinar se os usuários da informação contábil entendem o significado dos produtores de informação, consistente com a Teoria.

Classificações e números contábeis variam com respeito ao grau de interpretação que pode ser inferido pelos leigos dos relatórios contábeis. Por exemplo, o item caixa no Demonstrativo Financeiro é facilmente bem entendido, por significar o que os Contadores pretendem que ele signifique. Por outro lado, a classificação de “Despesas Diferidas”, classificadas como “Intangíveis”, não tem qualquer interpretação específica, independente dos Processos Estruturais que deram relevância a esses montantes. Muitos itens relatados nos

Demonstrativos Financeiros situam-se entre os que “permitem boa interpretação” e os que “perdem interpretação”, por causa da ênfase no processo estrutural.

O papel das Teorias que enfatizam a interpretação é descobrir modos para aperfeiçoar a capacidade de a informação contábil ser interpretada, em termos de experiência e observações humanas.

#### **1.4.2 - Teorias Comportamentais**

Uma ênfase mais recente no desenvolvimento das Teorias Contábeis tem sido a aceitação de uma orientação para a “decisão-comunicação”.

O foco está na relevância da informação que está sendo comunicada aos “tomadores-de-decisão” e o comportamento de indivíduos ou grupos diferentes, como um resultado da apresentação da informação contábil.

Os mais importantes usuários dos Relatórios Contábeis apresentados àqueles “externos” à firma são geralmente considerados por incluir acionistas, outros investidores, credores, e autoridades governamentais. No entanto, as Teorias Comportamentais podem também levar em consideração o efeito de Relatórios Externos nas decisões da Administração e o efeito resultante das ações de contadores e auditores. Assim, as Teorias Comportamentais interessam-se em medir e avaliar os efeitos econômicos, psicológicos, e sociológicos dos alternativos procedimentos contábeis e a média dos relatórios.

A Abordagem Comportamental para a Teoria Contábil está já na sua infância, mas ela aparece para providenciar uma das melhores promessas do desenvolvimento de Teorias que guiará a Contabilidade além das suas finalidades mais úteis. Esta abordagem tem, anteriormente, estimulado uma busca, tanto entre contadores acadêmicos como práticos, de objetivos básicos de Contabilidade e de respostas para as seguintes questões: Quem são os usuários dos Demonstrativos Financeiros publicados? Qual é a natureza da informação específica almejada pelos diversos grupos de usuários? As necessidades comuns podem ser descobertas para a apresentação de Demonstrativos de propósitos genéricos, ou necessidades específicas seriam encontradas? Como os investidores, credores e administradores reagem a diferentes procedimentos e apresentações contábeis?

Esforços para derivar modelos de decisão de investimento normativos não têm sido bem-sucedidos, por causa da incapacidade para se testar os modelos. Os processos decisórios são subjetivos, para cada indivíduo, e único para cada tomador de decisão. Por isso, agregações e generalizações quanto aos processos decisórios do investidor são difíceis, senão, impossíveis, com a atual tecnologia da pesquisa. Em adição, os indivíduos não estão aptos para descreverem seus próprios processos de decisão, exceto em termos muitos genéricos. Uma alternativa é estudar o efeito da nova informação sobre os preços do mercado de títulos. Assim, a utilidade da informação contábil pode estar envolvida no comportamento do Mercado.

Estudos recentes na área do processamento de informação humana têm começado por descobrir os relacionamentos comportamentais para a tomada-de-decisão individual em um contexto de Contabilidade. Por exemplo, os indivíduos têm sido descoberto por estarem limitados nas suas capacidades para processarem informação em um contexto complexo. Para superarem a complexidade, eles procuraram simplificar a informação e reduzir a incerteza como eles a percebem. Também a presença de informação estranha aumenta a complexidade e a repetição da informação leva um indivíduo a dar peso indevido àquele item.

Outros tópicos da Pesquisa Comportamental incluem os efeitos “de feedback” da informação Contábil sobre as decisões gerenciais, as conseqüências econômicas e sociais de procedimentos contábeis alternativos e a interação entre Contabilidade, Organizações e Sociedade.

## 1.5 - Teorias que se relacionam à estrutura contábil

Teorias que expliquem a Prática Contábil Tradicional são desejáveis para se obter um maior entendimento dentro da prática atual, para permitir uma avaliação mais precisa da Teoria Tradicional, e para permitir uma avaliação das práticas existentes que não correspondem à Teoria Tradicional. Tais Teorias, relacionando-se à Estrutura de Contabilidade, podem ser testadas para consistência lógica interna, ou elas podem ser testadas para ver, ou não, se elas realmente podem prever o que os Contadores fazem.

Outras teorias não podem ser testadas, exceto para determinar se, ou não, os contadores seguem regras precisas. Isto é, as Regras podem ser testadas, mas os conceitos não podem, porque os conceitos não têm correspondência para a atividade de Contadores, mas são, pelo contrário, retificação de conceitos abstratos. Por exemplo, o termo custo é tratado se fosse um objeto material em frases tais como “Fluxo De Custo” e “Acometimento de Custos”.

O efeito no Demonstrativo de Resultado ou montantes do Balanço, no entanto, pode ser determinado seguindo-se através do modelo do Sistema. Por exemplo, a seguinte afirmação pode ser testada dentro do sistema: “Em períodos de elevação de preços, LIFO – *Last in, first out* (Último a entrar, primeiro a sair) tenderá a resultar em um lucro mais baixo do que o FIFO – *First in, first out* (Primeiro a entrar, primeiro a sair)”. Isto pode ser testado dentro do sistema que se segue: Exceto em circunstâncias muito não-usuais, quando os preços estão aumentando, o Estoque calculado pelo procedimento do LIFO será mais baixo do que se o LIFO for usado.

O Custo dos Produtos Vendidos é calculado pela subtração do montante do estoque final do Custo dos Produtos Disponíveis. Lucro é um produto do sistema e é calculado pela subtração do Custo dos Produtos Vendidos (CPV) e outras Despesas das Receitas. Portanto, se o Estoque Final é menor, o CPV é maior e, o Lucro, menor. Note-se, no entanto, que isto não diz nada sobre o “verdadeiro” Valor do Lucro, nem sobre os efeitos de se relatar um número de Lucro menor (exceto, possivelmente, para os efeitos de tributação).

## 1.6 - Raciocínio Dedutivo e Indutivo

Independentemente do nível de Teoria selecionada para estudo, todas as Teorias formais podem ser testadas e verificadas, devendo incluir elementos, tanto de Raciocínio Dedutivo, quanto de Raciocínio Indutivo.

No mínimo, algumas das proposições ou premissas em uma Teoria Dedutiva devem ser “individualmente” concebidas, e qualquer Teoria que seja primariamente orientada “indutivamente” deve conter algum Raciocínio Dedutivo ou seguir Regras de Lógica interconectivas.

### 1.6.1 - Raciocínio dedutivo

O Método Dedutivo de Raciocínio em Contabilidade é o processo de início com objetivos e postulados e, a partir deles, a derivação de princípios lógicos que proporcionam as bases para aplicações concretas e práticas.

Assim, as aplicações práticas e as regras são derivadas dos raciocínios lógicos; os postulados e logicamente os princípios derivados não dariam suporte para explicar “Convenções Contábeis” ou “Prática Corrente Aceita”.

Segundo HENDRIKSEN,<sup>3</sup> a estrutura do processo dedutivo deveria incluir os seguintes passos: 1. a formulação de objetivos gerais ou específicos dos relatórios contábeis; 2. a

---

<sup>3</sup> HENDRIKSEN, In IUDICIBUS. Teoria da Contabilidade. pp.25.

declaração dos postulados de contabilidade concernentes ao ambiente econômico, político ou sociológico no qual a contabilidade precisa operar; 3. um conjunto de restrições a fim de guiar o processo de raciocínio; 4. uma estrutura, um conjunto de símbolos ou frame-work (contexto), no qual as idéias podem ser expressas e sumariadas; 5. o desenvolvimento de um conjunto de definições; 6. a formulação de princípios ou declarações gerais de políticas, derivadas do processo lógico; 7. a aplicação dos princípios a situações específicas e o estabelecimento de métodos de procedimentos e normas.

A Contabilidade, não se pode esquecer, é influenciada pelos interesses sociais e econômicos de uma nação. Estes interesses geram necessidades e estas podem resultar na reformulação de seus objetivos que por sua vez geram princípios lógicos que regulamentam a prática. Deve-se ressaltar, a propósito, que postulados e premissas falsas irão refletir conclusões igualmente falsas.

No Processo Dedutivo, a formulação de objetivos é mais importante, porque os objetivos diferentes deviam requerer estruturas inteiramente diferentes e resultar em diferentes princípios. Esta é uma das principais razões por que as regras para a determinação do lucro tributável sejam diferentes em muitos aspectos da prática geralmente aceita para a determinação do lucro financeiro. Considerando-se que possa haver muitas vantagens na aplicação dos mesmos conceitos de lucro, tanto para a Contabilidade fiscal como financeira, os objetivos básicos são diferentes, e não é provável que os mesmos princípios e procedimentos irão ao encontro de diferentes objetivos, igualmente bem.

A freqüente proposta de um único conceito de lucro “all-pervasive”, totalmente difuso, tem, também, muitas vantagens, mas assume-se que um conceito semelhante pudesse servir a todos os objetivos da Contabilidade, igualmente bem. Muito embora isso não seria desejável, aprontar um conjunto de princípios inteiramente diferente para todo o propósito servido pela Contabilidade. Alguns “compromissos” devem ser feitos, mas também haveria alguma liberdade para servir diferentes Objetivos, tão bem quanto possíveis. Assim, a Teoria da Contabilidade seria flexível o suficiente para atender às necessidades de diferentes objetivos, mas rígida o suficiente, para proporcionar alguma uniformidade e consistência aos relatórios financeiros para os acionistas e o público em geral.

Os objetivos, os postulados, as restrições e o “Vigamento Estrutural” são essenciais para o processo dedutivo.

Os postulados não são necessariamente numerosos ou complicados; eles podem, ainda, parecer triviais ou óbvios. Mas é desejável, para fazê-los explícitos, proporcionar um “vigamento” para o raciocínio lógico subsequente.

As restrições são “limitações” (óbices) para o desenvolvimento de princípios derivados dos objetivos e postulados. Essas restrições são necessárias por causa de certas limitações do ambiente, particularmente, aquelas causadas pela incerteza quanto ao futuro e a mudanças no ambiente, tais como as flutuações no valor da unidade medida - dinheiro!

Símbolos são uma estrutura genérica de trabalho, necessários para providenciar um significado de comunicação de idéias. Em Contabilidade, a estrutura pode ser a “Equação Contábil” e os diversos demonstrativos financeiros. Nessa Estrutura, os demonstrativos articulam-se um ao outro, a fim de proporcionar consistência interna, apesar de a “articulação” não ser necessária em estruturas alternativas.

Um método mais preciso de formulação de símbolos, estrutura e restrições é encontrado na Abordagem Matemática ou Axiomática para a Teoria da Contabilidade. Nesse método, símbolos matemáticos são dados para certas idéias e conceitos. O “vigamento” é providenciado na forma de modelos matemáticos, utilizando-se álgebra matricial ou lógica simbólica.

As restrições podem ser aplicadas na forma de expressões matemáticas. Portanto, iniciando-se com os postulados básicos e regras de inferência lógica. Teoremas podem ser formulados e testados por meio de operações matemáticas. Assim, o Método Axiomático pode proporcionar uma aplicação rigorosa do Método Dedutivo.

As propriedades básicas do Método Axiomático são:

- que proposições são selecionadas e estabelecidas com a base de aceitação, sendo explícitas com, no mínimo, algumas das proposições capazes de serem verificadas empiricamente;
- que as relações entre as proposições estão claramente estabelecidas e podem ser examinadas, separadamente, das afirmações nas proposições;
- que o relacionamento básico entre as proposições incluem os conceitos de negação (não), conjugação (e), disjunção (um dois ou) e implicação (se então).

Assim, ele é julgado estar demasiadamente distante da realidade, para ser capaz de derivar princípios “trabalháveis” e realísticos ou para proporcionar as bases para regras práticas. Mas, essas práticas, geralmente derivam de um mal-entendimento do propósito e do significado (sentido) de teoria. Não é necessário que a teoria seja inteiramente prática, a fim de ser útil no estabelecimento de procedimentos “trabalháveis” (*workable* = exequíveis, manipuláveis, praticáveis).

O principal propósito de teoria é providenciar um “vigamento” para o desenvolvimento de novas idéias e novos procedimentos e para auxiliar na escolha entre procedimentos alternativos. Se esses objetivos são encontrados, não é necessário que a teoria seja baseada completamente em conceitos práticos ou que ela seja restrita ao desenvolvimento de procedimentos completamente manipuláveis e práticos, em termos da atual tecnologia conhecida. De fato, muitos dos princípios e procedimentos atualmente aceitos, são, mais exatamente, guias genéricos do que regras específicas que podem ser seguidas, precisamente, em todos os casos aplicáveis.

### 1.6.2- Raciocínio indutivo

“Este processo consiste em obter conclusões generalizantes a partir de observações e mensurações detalhadas.”<sup>4</sup> Portanto, quando se utiliza um processo indutivo, faz-se necessário que os fenômenos observados sejam testados, pois, poderão, caso não o sejam, levar a teorias falsas.

O uso do raciocínio indutivo deve colocar o pesquisador em Contabilidade atento para não se deixar influenciar por práticas atuais na observação dos dados financeiros, tornando o resultado da pesquisa enviesado o que levaria à conseqüência, já mencionada, de falsas teorias.

A aplicação do raciocínio indutivo na Contabilidade torna-se difícil, considerando-se a diversidade das empresas e, conseqüentemente, de seus dados financeiros. Esta situação dificulta as generalizações e princípios básicos. Como exemplo, pode-se citar a margem bruta de lucro. Nem toda empresa tem a mesma margem bruta de lucro e aquelas que a têm igual não têm necessariamente as mesmas características.

A vantagem da Abordagem Indutiva é que ela não necessariamente se restringe a modelo ou estrutura preconcebidos. Os pesquisadores estão livres para fazer quaisquer observações que lhes pareçam relevantes. Mas, uma vez formulados as generalizações ou princípios, eles seriam confirmados pelo Processo Lógico da Abordagem Dedutiva e pela verificação das conclusões. No entanto, a principal desvantagem do Processo Indutivo é que os observadores são passíveis de serem influenciados por idéias subconscientes a respeito do que as relações relevantes sejam e de que dados seriam observados.

Uma outra dificuldade com a Abordagem Indutiva é que, em Contabilidade, os dados primários são, provavelmente, diferentes para cada firma. As Relações também podem ser diferentes, tornando difícil para se extrair Generalizações e Princípios Básicos. Por exemplo, a Relação entre Receitas Totais e Custo dos Produtos Vendidos pode ser uma constante ao longo

---

<sup>4</sup> IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo, Editora Atlas, 1980. p. 25.

do tempo para algumas firmas, mas isto não necessariamente significa que o conceito de Margem Bruta Histórica seja necessariamente uma boa medida para Predição das futuras operações de uma firma em todos os casos.

Tanto a teoria Indutiva como a Dedutiva, podem ser “descritas” (positivas) ou “normativas”. As Teorias Descritivas atentam para organizar e explicar o que e como a informação financeira está apresentada e comunicada aos usuários dos dados contábeis. As Teorias Normativas atentam para prescrever quais dados devem ser comunicados e como eles deveriam ser apresentados; isto é, elas atentam para explicar o que seria ao contrário do que é. As Teorias Indutivas, por natureza, são normalmente Descritivas; mas não significa que as Teorias Dedutivas sejam necessariamente Normativas.

Generalizando-se as observações específicas pelo Processo Indutivo, as Conclusões Descritivas não seriam confundidas com um padrão “Normativo”. Isto é, o que existe não é necessariamente o que seria.

As Conclusões Normativas podem ser extraídas de teorias que contêm proposições “Indutivas” e Raciocínio “Dedutivo”, ou extraídas de teorias que contêm proposições de julgamentos de valor ou “Normativos” e Raciocínio Dedutivo. Quando as proposições Normativas são incluídas em uma Teoria, as bases sobre as quais elas (as proposições) deveriam ser aceitáveis estariam claramente estabelecidas. Outros podem, então, rejeitar as Conclusões Normativas recusando-se a aceitar as Proposições “Normativas”, mas a base do desacordo está, então, bem definida.

### **1.6.3- Método científico de pesquisa**

Inicialmente desenvolvido para ciências físicas e naturais, foi progressivamente incorporado pelas ciências sociais. Sua limitação, no caso das ciências sociais, reside nas dificuldades de abstração das interferências individuais e sociológicas.

O método consiste no encadeamento de cinco passos, quais sejam: a) identificação e especificação do problema a ser estudado; b) especificação das hipóteses a serem testadas; c) coleta de dados que se afigurem necessários ao teste; d) análise e avaliação dos dados em relação às hipóteses; e) formulação de uma conclusão experimental.<sup>5</sup>

Conforme adverte McCULLERS, embora seja, para fins didáticos, apresentados sequencialmente, na realidade o processo envolve idas e vindas, de forma que um passo subsequente pode exigir o retorno a uma etapa anterior para definições mais precisas ou claras. Essa capacidade de reformulação é que fortalece o método científico.

Por outro lado, pode-se concluir que o método intercala a utilização dos raciocínios indutivos e dedutivos, deixando ao pesquisador dar maior ênfase a um ou a outro a cada passo evolutivo do trabalho.

## **1.7 - Abordagens Comportamentais Alternativas**

Um dos primeiros passos no desenvolvimento de Teorias Contábeis é um claro estabelecimento dos Objetivos Comportamentais.

Em estatística Descritiva, uma descrição sumariada de uma População não pode ser feita, a menos que o Estatístico, primeiro, entenda o tipo de formulação que ele queira. Uma descrição do peso e da altura dos indivíduos em um dado país pode ser de pequeno valor para uma pessoa que esteja interessada em seu bem-estar econômico.

---

<sup>5</sup> McCULLERS, Levis D., et SCHROEDER, Richard G. “Accounting Theory - Text and Readings”. John Wiley & Sons, Inc. 1982.

Similarmente, o tipo de informação ao Administrador na tomada de decisões é necessariamente o mesmo que o tipo de informação necessária aos acionistas e prováveis investidores da firma. Administradores buscam informação que lhes auxiliarão a prever o efeito de decisões correntes sobre os Fluxos de Caixa futuros. Acionistas que tenham um eficaz controle da Administração necessitam de informação que os capacite para julgar a eficiência relativa da Administração. Acionistas, possíveis investidores, e credores necessitam de informação que lhes auxiliará a prever o rumo futuro da firma e a probabilidade de sucesso financeiro futuro permitirá pagamentos (recompensas) e distribuições de Caixa.

Enquanto esses objetivos podem conduzir a um único conjunto de Princípios Contábeis, diferentes conjuntos de Princípios podem ser exigidos para se ir ao encontro dos diversos objetivos (metas) possíveis da Contabilidade.

A principal ênfase desta obra é sobre o desenvolvimento de Teorias Contábil-Financeiras baseadas em Relatórios para Acionistas, Investidores, Credores e outros interessados externos, apesar de os Objetivos de Relatórios para a Administração serem levados em consideração em instantes específicos. Consideração também é dada à busca (encontro) dos Objetivos de Interesses econômicos e sociais gerais de uma nação geográfica.

Algumas Abordagens Comportamentais alternativas incluem o seguinte: 1. Teorias de Avaliação (valorização) de Investimento. 2. Processamento da Informação Humana. 3. Indicadores preditivos. 4. A Abordagem dos Eventos. 5. A Abordagem Ética. 6. O uso da Teoria da Comunicação. 7. Ênfase nos Fatores Sociológicos. 8. Uma Abordagem Macroeconômica. 9. A Abordagem Pragmática, e 10. Objetivos comportamentais não-específicos.

Essas Abordagens Comportamentais, no entanto, não são independentes umas das outras. Normalmente, mais do que uma deve ser usada, implícita e explicitamente, no desenvolvimento de Princípios Contábeis.

### ***1.7.1 - Teorias de Avaliação de Investimento***

Muitos dos escritores na área de Contabilidade Financeira assumem, explícita e/ou implicitamente, que o principal objetivo dos Relatórios da Contabilidade Financeira é apresentar informação para os Acionistas e Acionistas potenciais, a fim de assisti-los nas tomadas de decisões de comprar-vender-manter as Ações Ordinárias da firma.

Porque os Modelos de Decisão de Investimento bem-formulados não têm sido desenvolvidos para uso, em Teoria Contábil, diversos modelos têm sido "tomados emprestados", de tempos em tempos, da Literatura de Finanças.

Isso inclui as Teorias do "Valor Intrínseco", as Hipóteses dos Mercados Eficientes e a Teoria da Administração de Portfólio.

#### **1.7.1.1 Teorias do "Valor Intrínseco"**

Por causa de "incertezas" quanto às condições econômicas futuras e ao sucesso ou falha de qualquer firma específica, os Investidores têm diferentes expectativas quanto às conseqüências financeiras de se possuir ações da firma. Um Investidor comprará um Título quando ele ou ela acredita que o "Valor Intrínseco" do Título é maior do que possuir ações da firma.

O Valor Intrínseco é o que o Investidor considera ser o "valor real" do Título e o valor que será refletido em seus Preços de Mercado, quando outros Investidores chegarem às mesmas conclusões.

Dois Abordagens básicas para o "Valor Intrínseco" são a "Abordagem dos Dividendos Descontados" e a "Abordagem dos Lucros Descontados", embora diversas modificações em cada uma delas sejam apresentadas na literatura.



O mercado tem demonstrado que, entendidas apropriadamente, as duas Abordagens são idênticas.

Embora a Abordagem do "Valor Intrínseco" possa ter méritos nas explicações dos Preços dos Títulos, ela tem acrescentado pouco ao desenvolvimento das Teorias Contábeis. Não é suficiente se saber que "Dividendos Esperados" são importantes para os investidores. Um Modelo rigoroso e testado, mostrando como os Investidores determinam suas expectativas com referência aos Fluxos de Dividendos Futuros ou como eles determinariam tais Fluxos, não está disponível. Esta é uma importante área de pesquisa para a Teoria Contábil.

Por outro lado, a Abordagem dos Lucros é ainda menos útil para a Teoria Contábil, porque o Lucro (Resultado) é um produto do Modelo Contábil, e pequena, se qualquer significativa possa ser extraída dela.

Os Investidores estão acostumados a trabalhar (manipularem) com Demonstrativos Financeiros preparados de acordo com a prática corrente; pouco é conhecido a respeito de "como" eles reagiriam à informação contábil preparada sob diferentes conceitos e procedimentos alternativos.

### **1.7.2 - A hipótese dos Mercados Eficientes**

A Hipótese dos Mercados Eficientes estabelece que o Mercado de Títulos é "eficiente" se os Preços do Título refletirem, completa e prontamente, toda a informação disponível.

Três formas são, normalmente, reconhecidas: "Forma Fraca": os Preços do Título refletem informação implicada na "seqüência histórica dos Preços", plenamente; "Forma Semiforte": os Preços do Título refletem, plenamente, toda informação disponível publicamente sobre a firma; e "Forma Forte": os Preços do Título refletem, plenamente, até a informação privilegiada.

A relevância da "Forma Semiforte", particularmente, é que ela pode ser assumida porque a informação contida em dados contábeis pode ser avaliada com base nas reações do Mercado a essa informação. Embora essa associação proporcione uma base para pesquisa com respeito à relevância dos dados contábeis, diversas qualificações seriam consideradas.

Primeiro: ela reconheceria que essa associação não implica que os Procedimentos Contábeis resultariam em informação que seja ótima para o Processo de Decisão de Investimento. Segundo: essa associação não traz qualquer coisa sobre o esperado benefício à Sociedade, incluindo a "alocação ótima dos recursos". Terceiro: A associação não leva em conta, necessariamente, os "custos" da providência de Informação Contábil, comparados com as fontes alternativas da mesma informação.

A pesquisa contábil, no entanto, pode ser expandida para levar esses fatores em consideração.

### **1.7.3 - Teoria do Portifólio**

A Teoria do Portifólio estabelece que os Investidores "racionalistas" preferirão possuir Portifólios (Carteiras) que maximizam a Taxa de Retorno Esperada para um dado grau de Risco, ou minimizem o grau de Risco para uma dada Taxa de Retorno Esperada. Portifólios assim são chamados de "Eficientes".

Portanto, o nível relevante de interesse para o Tomador-de-decisão é o impacto esperado sobre o Portifólio, não a performance esperada de um Título específico. Assim, "a medida de Riscos" que é relevante não é a "variabilidade total" do Título Individual, mas, pelo contrário, sua "co-variabilidade" com os outros títulos em um Portifólio. Isto é: o "grau de Risco" de dois títulos pode ser alto, mas o Risco Total pode ser reduzido se a "variabilidade" do dois títulos for inversa, uma em relação ao outro.

A Teoria do Portfólio é "normativa", no que ela "descreve" como os Investidores reagiriam; o CAPM (*Capital Asset Pricing Model* - Modelo de Precificação de Ativos) descreve as relações do Mercado que resultariam em "equilíbrio", se os Investidores seguirem a Teoria do Portfólio.

A importância da Teoria do Portfólio é que ela aponta uma necessidade de uma distinção entre o Risco Sistemático ("variabilidade" associada com os movimentos do Mercado em geral) e o Risco Não-Sistemático (variabilidade da Taxa de Retorno de um Título que não está correlacionada com Taxas de Retorno do Mercado como um todo). Desde que a primeira forma de Risco (Sistemático) pode ser eliminada através da "diversificação", somente a última forma (Risco Não-sistemático) é relevante na seleção do Portfólio.

A Teoria Contábil que enfoca somente o Título Individual, sem considerar o "contexto do Portfólio", podia, portanto, estar errada. No entanto, isto não implica que as medidas de Risco Não-Sistemático não devam ser importantes para alguns Investidores que escolhem não-diversificar ou que podem estar ineptos para fazê-lo, mesmo que o Mercado não gratifique os Investidores pelos Riscos Não-Sistemáticos. Eles podem esperá-los.

### **1.7.4 - Processamento Humano da Informação**

Diversas técnicas de pesquisas psicológicas têm sido aplicadas à área da Contabilidade, a fim de ensinar mais a respeito do Processo de Decisão dos indivíduos.

Os objetivos desses estudos são: Aperfeiçoar a capacidade da Informação Financeira para retratar, acuradamente, os eventos reais ou objetos (a significação preditiva do conjunto de informação); obter um entendimento de como o montante, tipo e formato de Informação Contábil-Financeira afeta os julgamentos ou previsões dos usuários (sugestão de uso); obter um entendimento da capacidade do tomador de decisão para responder, acuradamente, à percepção do ambiente (resposta exata), e obter entendimento (conhecimento) de como os indivíduos lidam com a complexidade, na tomada-de-decisão.

### **1.7.5 - Indicadores Preditivos**

Um conceito derivado dos Modelos de Avaliação de Investimento é o da "capacidade preditiva". Se os dados contábeis existem para serem relevantes para as tomadas-de-decisão, eles devem proporcionar "input", "as entradas", aos Modelos de Decisão dos Investidores.

E, uma vez que somente expectativas de objetos e eventos são relevantes para esses Modelos de Decisão, eles devem providenciar ou permitir "previsões" de objetos ou eventos futuros. No entanto, a ênfase na "previsão" deixa uma série de questões não-respondidas: Que objetos ou eventos são ou seriam incluídos nos Modelos de Decisão dos Investidores? Que relações seriam assumidas ou exploradas entre os Dados Contábeis e os "inputs" nos Modelos de Decisão? Que conjuntos alternativos de Dados Contábeis e que Procedimentos Contábeis alternativos encontrariam o critério da "capacidade preditiva"?

Antes que o Teste da "capacidade preditiva" possa ser aplicado, deve haver algum conhecimento de que Modelos de Decisão estão em uso, ou que Modelos de Decisão os Investidores estariam usando. O anterior (os Modelos de Decisão que os Investidores estariam usando?) pode ser estudado através de Teorias Descritivas de reações de Investidores e Mercado aos Dados Contábeis. A principal dificuldade com o uso de Modelos Descritivos é que os Investidores estão limitados pela informação tornada disponível a eles. Por isso, é difícil de se avaliar os efeitos de Dados ou Procedimentos Contábeis Alternativos.

A Abordagem Normativa tem "vantagem" de permitir liberdade para selecionar Procedimentos Contábeis alternativos e Dados Contábeis não relatados previamente. As Teorias Normativas, no entanto, são sempre difíceis para avaliar e devem, sempre, estar sujeitas à mudança, quando "nova informação é obtida".

Uma Abordagem Normativa foi selecionada por Revsine, em seu estudo da Natureza Preditiva de Substituição da Contabilidade de Custo (The predictive of replacement cost accounting).

Como sugerido pelo "American Accounting Association Comitee on Corporate Financial Reporting", 1969-71, há no mínimo, quatro modos pelos quais os Dados Contábeis podem ser relatados para "inputs" aos Modelos de Decisão:

1. A "predição direta" pode ser feita por Contadores ou por Administradores, forma de "estimativas" (previssos, prognósticos), que pode ser avaliada por Contadores Independentes. Historicamente, os Contadores têm sido relutantes a ter qualquer coisa para fazer com "estimativas" por causa de seu mal uso e da responsabilidade potencial, no caso de estimativas não exatas.
2. "Predição indireta" é o conceito mais comum aplicado à "capacidade preditiva" de Dados Contábeis. Os dados "passados" são assumidos por terem "capacidade preditiva" se eles puderem ser usados para "previssos" ou "estimativas" de objetos ou eventos futuros, por extrapolação ou projeção do "passado" para o "futuro". Isto assume que há uma alta correlação entre eventos passados e eventos futuros, mesmo que mudanças no ambiente e fatores externos possam ser usados para alterar a forma da extrapolação.
3. O uso de "indicadores-chefes" enfatiza a capacidade dos Dados Contábeis para predizer pontos críticos, em vez de uma simples extrapolação de dados passados no futuro. Isto é, os Contadores buscariam dados cujos movimentos precedessem os movimentos dos objetos ou eventos que estivessem sendo "preditos". Um aumento no índice Patrimônio/Dívida, por exemplo, deveria preceder uma deterioração nos Fluxos de Caixa para a firma, disponíveis para os Dividendos.
4. "Comprovação de informação" pode, também, ser usada como "Indicadores Preditivos". Isto é, específicos Dados Contábeis podem não ser úteis sozinhos para se fazer predições, mas eles podem ser relevantes junto com outra informação, na avaliação das perspectivas (panoramas) futuras da firma.

Por exemplo, o índice (proporção) de Custo dos Produtos Vendidos para o toque Médio e as Margens de Lucro Bruto podem ser úteis na avaliação da eficiência administrativa e, assim, auxiliar na predição de futuros Fluxos de Caixa Operacionais e a capacidade da firma para pagar Dividendos, no futuro.

Os conceitos da "capacidade preditiva" tinham considerável potencial para desenvolvimento futuro de relevantes Relatórios Financeiros. No entanto, diversos obstáculos importantes apareceram no presente. O maior obstáculo é a falta de Modelos testados "Normativos" de Decisões do investidor (ou ainda "descritivo"), com uma descrição suficiente dos "inputs" do Modelo. O segundo obstáculo é a falta de conhecimento da relação entre os Dados Contábeis e os relevantes objetos ou eventos que podem ser "subsídios" (inputs) nos Modelos de Decisão. É impróprio assumir que um dado conceito de Lucro, por exemplo, seja um relevante "preditor", somente porque ele permite uma predição de futuros valores dele mesmo.

O Lucro Contábil é um artefato derivado da estrutura Contábil formal e é relevante para propósitos de predição, somente se ele for também um "substituto" (representante) de um relevante "input" dentro dos Modelos de Decisão.

Atualmente, as complexidades do ambiente dos negócios, a falta de conhecimento dos relacionamentos das mensurações (medidas) passadas e futuras de objetos e eventos, e a inabilidade para se formular Modelos Fidedignos de Decisão, normativos ou descritivos, tornam o teste da "capacidade preditiva" em dificuldade em si.

### 1.7.6 - A Abordagem de Eventos

Três conflitos básicos no desenvolvimento da Teoria Contábil: Seriam os Demonstrativos direcionados a usuários específicos e a suas necessidades ou a uma ampla variedade de usuários com necessidades não-específicas? Quanto de detalhes a respeito de tipos específicos de informação contábil seria apresentado? 3. Quais os tipos de informação que seriam selecionados para a apresentação?

Embora essas perguntas sejam inter-relacionadas, elas são discutidas, separadamente, com respeito à Teoria dos Eventos.

Enquanto não limitada à Teoria dos Eventos, uma premissa básica dessa Abordagem é que os usuários dos Demonstrativos Financeiros são muitos e variados e que os Contadores não se disporiam a dirigir os principais Relatórios Financeiros publicados a usuários assumidos "específicos".

Além do mais, assume-se que Modelos de Decisão não podem ser formulados, seja normativamente ou descritivamente, com suficiente precisão para ditar os tipos de informação contábil relevantes como "inputs" dentro desses Modelos de Decisão. No entanto, Sorter argumenta que, até quando é muito conhecido a respeito de Modelos de Decisão dos usuários, é possível que tais modelos possam ser mais consistentes com a Abordagem de Eventos do que com a Abordagem do Valor. Isto é, os Investidores podem estar dispostos a usar Dados Contábeis para prever eventos específicos (tais como Vendas por Linhas de Produto), e a usar suas próprias previsões desses eventos para formular muitos "inputs" específicos para seus Modelos de Decisão. Assim, haverá menos necessidade de serem conhecidos os Modelos de Decisão dos usuários, para determinar que Dados Contábeis podem ser relevantes para os Investidores.

Se os dados contábeis existem para ser relevantes para uma ampla série de Modelos de Decisão e se o objetivo é proporcionar uma ampla série de informação assumida por ser relevante para previsões específicas, conclui-se que deve haver uma expansão dos Dados Contábeis apresentados nos Relatórios Financeiros. Isto é, mais detalhe e menos agregação são assumidos por serem apropriados. Alguns Modelos de Decisão Normativos podem exigir dados desagregados, mas a Abordagem dos Eventos exige maior detalhamento, porque ela assume que o usuário seria capacitado para selecionar a informação desejada de uma lista de Dados Contábeis mais ampliada, para decidir o montante de "agregação". Um usuário pode, normalmente, agregar Dados Contábeis com suficiente detalhe, mas não pode desagregar dados sem detalhes.

Um evento é uma "ocorrência", um "fenômeno", ou uma "transação" que é assumida por ser observável e ter melhor interpretação semântica do que as medidas de Valor de Ativos e Passivos.

No entanto, somente certas características de Eventos podem ser medidas e relatadas; na Abordagem dos Eventos, para a Contabilidade, os Preços de Troca são assumidos por serem observáveis, verificáveis e relevantes. Como consequência, o Balanço é visto como uma "agregação de eventos" que ocorreu no passado.

A importância da Demonstração de Resultado está na apresentação das Atividades Operacionais da firma; a figura do Lucro Líquido tem pequena ou nenhuma significação. Os Demonstrativos de Recursos também enfocam as atividades da firma, mais exatamente do que uma "Mutação do Capital de Giro".

As desvantagens da Abordagem dos Eventos são as seguintes: O critério de seleção de que informa o seria apresentada   muito vago, e, portanto, ele não leva a uma Teoria de contabilidade completamente desenvolvida. A "expansão" dos dados pode resultar em uma sobrecarga de informa o sobre os usuários. Evidência dos estudos do Processamento da Informa o Humana indica, por exemplo, que há um limite para o volume de informa o que um indivíduo pode, eficientemente, manipular em um certo tempo. A falta de evidência de que a

medida de "eventos" seja mais verificável, necessariamente, do que a medida de "objetos" ou que a apresentação de Eventos caracterize, necessariamente, avanços para melhores predições do que a apresentação de Eventos e Objetos selecionados.

### 1.7.7 - A Abordagem Ética

Como indicado acima, as diversas abordagens da Teoria da Contabilidade não são independentes uma das outras. Isto é particularmente verdade para a Abordagem Ética; definindo-a como uma abordagem separada não significa, necessariamente, que as Teorias Éticas ignorem todos os outros conceitos, necessariamente.

O conceito ético como "primário" estabelece que em sua abordagem, seu padrão básico seja um "ético", seu método é lógico e coerente, e que o teste final das formulações fundamenta-se em sua aplicação ao mundo real.

A Abordagem Ética para a Teoria Contábil coloca ênfase nos conceitos de "justiça", "verdade" e "honestidade". A base para a determinação da Prática Contábil deve buscar a volta dos princípios, fundamentos das organizações sociais.

Os conceitos são: Os procedimentos Contábeis devem proporcionar tratamento "equitativo" para todas as partes interessadas. Os Relatórios Financeiros apresentariam uma afirmação (declaração) "verdadeira" e "acurada" sem falsificações, e Os Dados Contábeis seriam "positivos", "não-viesados" e "imparciais", sem servir a interesses especiais.

A esses Conceitos Básicos, incorporaram-se as exigências de que os Princípios Contábeis estariam sujeitos à revisão contínua, como necessária para levar em consideração as mudanças das condições e de que Princípios Contábeis seriam aplicados, consistentemente, sempre que possível.

Honestidade, justiça e imparcialidade referem-se a julgamentos que os Relatórios e os Demonstrativos Contábeis não estão sujeitos a indevida influência ou "viés". Eles não seriam preparados com o objetivo de servir a um particular indivíduo ou grupo, em detrimento de outros. Os interesses de todas as partes seriam levados em consideração em Balanço apropriado, particularmente, sem qualquer preferência pelos direitos de Administradores e Proprietários da firma, os quais podem ter a maior influência sobre a escolha dos Procedimentos Contábeis.

"Justiça", freqüentemente, refere-se a uma conformidade, a um padrão estabelecido, formal ou informalmente, como um "guia" para um tratamento equitativo. "Verdade", como está relacionada à Contabilidade, é provavelmente mais difícil para se definir e aplicar. Muitos parecem usar o termo para significar "de acordo com os fatos". No entanto, nem todos que se referem à Verdade em Contabilidade, têm em mente a mesma definição de "fatos". Alguns se referem a "fatos Contábeis" como os "dados" que sejam objetivos e verificáveis. Assim, usado para referir-se à avaliação de Ativos e Despesas, em termos econômicos correntes. Por exemplo, estabeleceu-se que os Demonstrativos Financeiros apresentam a "verdade", somente quando eles "explicam" o Valor Corrente dos Ativos e os Lucros e Perdas resultantes de mudanças em Valores, mesmo que os aumentos nos Valores fossem designados como "realizados" ou "não-realizados". "Verdade" é também usada para referir-se às proposições ou declarações (afirmações) que são, em geral, consideradas por serem Princípios "estabelecidos". Por exemplo, o reconhecimento de um ganho, ao tempo da venda de um Ativo é, normalmente, considerado por ser um relato de condições verdadeiras, enquanto que a informação de um apreciado aumento no valor de um Ativo, antes de sua venda, como um lucro (ordinário), é normalmente, julgado por falta de veracidade.

Assim, a regra estabelecida com respeito à Realização da Receita é o guia. Mas, a veracidade dos Relatórios Financeiros depende da validade fundamental das regras e princípios aceitos, sobre os quais os Demonstrativos são baseados. Regras e Procedimentos estabelecidos proporcionam um inadequado fundamento de medida da "veracidade".

Provavelmente a maior desvantagem de uma confiança primária sobre a Abordagem Ética para a Teoria da Contabilidade é que ela falha na providência de uma base saudável para o desenvolvimento de Princípios Contábeis ou para a avaliação dos Princípios correntemente aceitos.

Os Princípios devem ser avaliados sobre a base de julgamentos subjetivos ou, como normalmente ocorrem, as "práticas aceitas correntemente" tornam-se aceitas, sem avaliação, porque ele é um expediente normal.

### **1.7.8 - Abordagem da Contabilidade Social da Empresa**

As Abordagens da Teoria Contábil Tradicional fundamentam-se na visão da empresa como uma entidade econômica com suas atividades principais afetando a economia através de suas operações nos Mercados - Mercados de Capital e Fatores de Produção e Mercados para seus produtos e serviços. Na visão tradicional, assume-se que a firma maximizaria seus lucros e assim ela é julgada como sendo provedora de uma contribuição máxima à Sociedade.

Com as complexidades modernas das Sociedades e Políticas internacionais, e a expansão das organizações multinacionais, a visão tradicional não, necessariamente, vai ao encontro das demandas ou prioridades da Sociedade. A poluição ambiental, o desemprego, as condições de trabalhos não-saudáveis e outros problemas sociais não são, normalmente, relatados por uma firma, exceto para evidenciar que seus custos podem ser baixados, através de taxaço e regulamentação.

O propósito da Contabilidade Social é providenciar informação para permitir uma avaliação do efeito das atividades da firma sobre a Sociedade. Uma Teoria de Contabilidade Social exige uma declaração dos objetivos, um conjunto de relevantes conceitos sociais e métodos de mensuração, e uma estrutura para o relato e a comunicação da informação às partes interessadas.

Os Objetivos incluiriam o relatório da "contribuição social líquida" da firma, o qual incluiria, tanto os custos e benefícios da firma, quanto os custos e benefícios que afetam somente a sociedade.

Outros Objetivos deveriam incluir a realização de uma comparação das metas e atividades empresariais com as prioridades sociais e a providência de "responsabilidade" pública para contribuições às metas sociais.

A informação relatada incluiria tanto os dados de mercado como os não-mercadoológicos, e os seus efeitos sociais que não pudessem ser medidos, diretamente, em termos monetários. Uma vez que as Teorias de Contabilidade Social são recentes, atualmente, é difícil de se obter concordância sobre os conceitos ou os métodos de mensuração. Como estudos adicionais estão sendo feitos, esses obstáculos podem ser superados.

### **1.7.9 - Abordagem Macroeconômica**

A Abordagem Macroeconômica é similar à Abordagem da Contabilidade Social, no sentido de que ela pode ser tanto "descritiva" quanto "normativa". Como uma "abordagem Descritiva", ela se interessaria em explicar o efeito de Procedimentos de relatórios alternativos sobre as medidas econômicas e atividades econômicas.

Como a Abordagem "Normativa", um dos objetivos da Contabilidade seria dirigir o comportamento de firmas e indivíduos para a implementação de políticas econômicas nacionais específicas. Por exemplo, os Objetivos Econômicos Nacionais deviam exigir Relatórios Contábeis que permitissem e até encontrassem mais altos dividendos e maiores despesas de capital, durante períodos econômicos fracos e desencorajassem os Investimentos durante os períodos inflacionários. Enquanto muitos países implementam uma política semelhante através

de Políticas Monetária e Fiscal e controles diretos, alguns países, notavelmente a Suécia, atentam para basear os Conceitos e Práticas Contábeis na metas macroeconômicas.

Um dos principais aspectos dessa política é o objetivo de relatar lucros estáveis (constantes) de ano para ano. Assim, o uso de políticas de reservas e depreciação flexível são os exemplos da legítima regularidade do Lucro. Nos EUA, a política macroeconômica tem tido pequena influência sobre a Contabilidade. No entanto, a influência de administradores governamentais teve responsabilidade, parcialmente pelo aditamento de uma "Opinião" do *Accounting Principles Board of the AICPA*, em 1967.

#### **1.7.10 - Verificação das Teorias de Contabilidade**

Se as Teorias de Contabilidade existem para ser totalmente persuasivas no desenvolvimento de um entendimento de Contabilidade ou na influência da prática Contábil, elas devem estar sujeitas à verificação ou confirmação.

Tal confirmação, no entanto, deve ser aceitável em diversos níveis: premissas a respeito do mundo-real seriam baseadas numa correspondência entre a formação (o estabelecido) e o fenômeno observável. O inter-relacionamento das diversas afirmações na Teoria seriam testadas de consistência lógica. Se quaisquer das premissas forem baseadas em julgamentos de valor ou verificação empírica não-conclusiva, as conclusões da Teoria ou as hipóteses sendo testadas estariam sujeitas à verificação empírica independente.

Mas a questão ainda permanece, como para "quando" a premissa ou hipótese for confirmada. O espaço não permite uma completa discussão desse tópico aqui, mas um método é medir o Valor Verdadeiro Empírico da premissa ou hipótese sob dados níveis de significância estatística. O "nível de significância" selecionado, no entanto, introduz uma qualidade "normativa" ao Processo de Verificação. Notar-se-ia que uma importante característica de premissas ou hipóteses confirmadas empiricamente, é que elas estão sempre sujeitas à refutação subsequente. Isto não é somente verdadeiro porque as condições mudam ao longo do tempo nas Ciências Sociais, mas também porque se é impossível capturar em qualquer estudo, todas das variáveis relevantes. Amostragem e outros erros estatísticos podem também "rastejar" nisso.

A despeito da necessidade de verificação empírica, no entanto, hipóteses relevantes podem ser formuladas através do processo de investigação lógica.

#### **1.7.11 - Controvérsias no Desenvolvimento de Princípios e Procedimentos Contábeis**

A análise crítica dos Procedimentos e Princípios Contábeis está baseada num conceito eclético de Teoria Contábil. Cada uma dessas diversas abordagens para a Teoria Contábil tem algum mérito em auxiliar o estabelecimento e a avaliação dos Princípios e Procedimentos Contábeis.

O Raciocínio Indutivo permite entendimento de dados que proporcionam o fundamento para a Contabilidade. Teorias de Valor de Investimento e o conceito de Indicadores Preditivos ajudam a arranjar o estágio para a determinação dos objetivos da Contabilidade e para a seleção de que dados seriam relatados.

A Abordagem Ética pode também ser aplicada, em modo geral, como um objetivo básico no estabelecimento de Princípios Contábeis lógicos. Nenhuma delas tinha proposto que os Demonstrativos Contábeis refletissem as relações que não fossem "verdade, justiça e honestidade". As Abordagens da Contabilidade Social e Macroeconômica juntam-se às controvérsias de desenvolvimento e aplicação da Teoria.

Embora nenhuma das diversas abordagens à Teoria da Contabilidade sejam adequadas por si próprias, qualquer formulação de teoria completa deve ser acompanhada por algum "raciocínio dedutivo". Por isso, a Teoria da Contabilidade desenvolvida e aplicada, propõe-se a situar todas as abordagens à Teoria, em perspectiva apropriada, com especial ênfase no Processo

Dedutivo com discussão de Verificação Empírica, onde as descobertas das pesquisas forem relevantes.

A controvérsia no desenvolvimento dos Princípios e Procedimentos Contábeis não acaba com a "verificação" das Teorias de Contabilidade". Alguns métodos devem ser evitados por permitirem que os resultados de pesquisa teórica influenciem na escolha de alternativas contábeis na prática. Esta não é uma tarefa fácil, como os teoricistas são acusados de somente falarem cada um do outro, e os Contadores práticos preferem evitar mudança, porque mudança causa "stress" e a vida de um Contador é qualquer coisa, mas livre de "stress". Não obstante, mudança é inevitável e conflitos requerem resolução.

A Abordagem "laissez-faire", permitindo que Contadores ou clientes façam como eles querem, não é resposta, porque ela resulta tanto em uma proliferação de alternativas ou, segundo a Lei de Gresham, na seleção da mais fraca das diversas alternativas. Um segundo método é aquele da votação, direta ou indiretamente, por contadores ou por usuários dos Relatórios contábeis.

Quando os *Accounting Principles Board* confiaram somente na aceitação geral de seus pronunciamentos, isso era na essência um método de Votação pelos Contadores. Embora esse modelo seja considerado de valor, ele tem fraquezas específicas, particularmente no "represamento" de novos conceitos e procedimentos sugeridos pelas teorias desenvolvidas de modo novo e por estudos empíricos. Os Usuários são dispostos a preferir o costumeiro e o conhecido (compreendido) ao desconhecido. Mas, o Processo de Votação por si, seja por Contadores ou por Usuários, tem específicas desvantagens, que podem, ou não, ser coercivos. A imposição de Procedimentos Contábeis por um corpo oficial parece ser a direção na qual muitos países estão movendo, particularmente os EUA, com o *Financial Accounting Standards Board*.

As Teorias de Contabilidade não têm sempre se tornado explícitas, quando usadas como suporte de Procedimentos específicos, nem têm os Procedimentos Contábeis sempre sido concebidos logicamente. No entanto, uma perspectiva histórica permite um melhor entendimento das diversas Teorias correntemente propostas e por que a Contabilidade é o que é hoje. Um dos primeiros passos na avaliação da Abordagem Dedutiva Normativa para a Teoria da Contabilidade é examinar os Postulados básicos, Padrões, e Hipóteses sobre as quais ela está baseada.

## 1.8- Conclusão

A *Financial Accounting Standards Board* - FASB tem se envolvido num projeto para formular uma estrutura conceitual da contabilidade para empresas comerciais com relação aos usuários externos. Parece razoável esperar que esta estrutura deva ser baseada numa definição de contabilidade, mas, como se tem visto, tentativas passadas para definir contabilidade, embora dignas de mérito, não foram bem sucedidas no que se refere a estabelecer uma definição clara dos limites da contabilidade capaz de fornecer informações para a gestão e para os acionistas.

A estrutura conceitual pode ser vista como uma teoria geral de contabilidade com relação a firmas comerciais. Esta teoria é imaginada como um sistema dedutivo de extratos de generalidades decrescentes. A esperança é que tal teoria venha a proporcionar padrões consistentes e a recomendar procedimentos a serem utilizados se o objetivo da contabilidade for alcançado. Alguns contadores acreditam que a tentativa da FASB para construir uma estrutura teórica provará que é ineficaz, (ou seja, não será bem sucedida). Entretanto, é muito prematuro efetuar julgamentos. Os frutos (benefícios) do projeto, contudo, dependem da própria FASB. A questão é se ela considerará a sua estrutura conceitual com bastante seriedade a fim de utilizá-la ao desenvolver extratos autorizados (autoritários).

O teste da teoria tem um efeito sobre a formulação da teoria, porque os resultados do teste podem indicar a modificação necessária. São numerosos os estudos de pesquisa que,



indiretamente, testam a teoria da contabilidade, tentando averiguar a utilidade dos dados fornecidos pelos sistemas de contabilidade individual.

A inclusão das partes necessárias e suficientes de uma teoria global depende do que é objetivo da contabilidade. O pronunciamento (declaração) da FASB dos objetivos básicos do relatório externo para firmas comerciais é acompanhar a função histórica da contabilidade. A razão de ser da contabilidade é corresponder às necessidades do usuário. O objetivo tem a ver com o fornecimento útil dos recursos para a tomada de decisão econômica para certas partes interessadas sobre dadas empresas comerciais.

O aspecto mais crítico do objetivo da contabilidade é o que constitui a informação “útil”. A fim de decidir isto, deve-se primeiramente identificar os usuários, para então determinar o que eles desejam saber. Esta informação deve ser relevante e confiável para os usuários. Conclui-se que a informação relevante sobre uma firma para usuários externos consiste de informações sobre a condição financeira e desempenhos financeiros da firma, que capacitará os usuários a avaliar (taxar) a quantidade, ritmo e incerteza dos futuros fluxos de caixa para si, por causa de sua relação com a firma. Para satisfazer esta necessidade, fornece-se um balancete e análise de mudanças na posição financeira. Há uma pergunta quanto se estas análises financeiras são suficientes para as necessidades de usuários. Há evidência de que os usuários preferam ter a análise das mudanças na posição financeira com base no fluxo de caixa de preferência do que na base do capital produtivo (de trabalho).

Em termos de estrutura da teoria geral, vê-se que muitos objetivos subsidiários são originados do objetivo básico. Um outro objetivo subsidiário é que a informação deve ser sobre a condição financeira e o desempenho financeiro da firma.

Infere-se que a Contabilidade ainda não incorporou predominantemente um método para o desenvolvimento de sua teoria e sequer ainda persegue sistematicamente a lógica como uma premissa para seus postulados e princípios. Efetivamente, a que se vê é uma ampliação de objetivos, muito mais induzida da prática que da formulação de uma teoria seriamente discutida nos meios profissionais.

Diante dessa constatação, conclui-se pela necessidade de que, cada vez mais, o Método Científico seja utilizado e adaptado na ciência contábil, embora que fique ao pesquisador ou cientista contábil a faculdade de enfatizar essa ou aquela abordagem na formulação de suas hipóteses teóricas. A tarefa de buscar alterar tal realidade caberia, primordialmente, aos meios acadêmicos, através da intensificação da pesquisa e sua necessária publicação com vistas a incentivar o debate.

A interdependência de enfoques e raciocínios e a capacidade de reformulação do método científico abrem uma perspectiva bastante ampla aos teóricos da Contabilidade. Porém, essa rica perspectiva perderá seu potencial se os estudos ficarem restritos às comunidades científicas. Assim é que compete aos estudiosos dedicar-se a trabalhos que possam influenciar a divulgação dos objetivos e metodologias da Contabilidade, realizar pesquisas que se proponham alterar práticas, substituindo aquelas que se afigurarem como ilógicas e possibilitando um efeito multiplicador na adoção de princípios e postulados que logicamente não de propiciar práticas corretas e adequadas capazes de fornecer informações para a gestão e para os acionistas.

Este esforço pode se voltar aos cursos de graduação de forma que novos profissionais se conscientizem da maior ênfase que deve ser dada ao “porquê” em vez de ao “como”.

### 1.9 - Referências Bibliográficas

- BACKER, Morton. "Comments on the Value of the SEC's Accounting Disclosure Requirements". In: The Accounting Review. July 1969. pp. 533-538.
- BEDFORD, N. M., and DOPUCH, Nicholas. "Research Methodology and Accounting Theory - Another Perspective". in: Accounting Review, New York: July, 1961.
- BENSTON, George J. - "The Value of the SEC's Accounting Disclosure Requirements". In: The Accounting Review. July 1969. pp. 515-532.
- CHAMBERS, J. Accounting Evaluation and Economic Behavior. New York: Scholars Book Co, 1978.
- HENDRIKSEN, Eldon S. Accounting Theory. 4. ed. Illinois: Richard D. Irwin. Inc., 1982.
- McCULLERS, Levis D. et SCHROEDER, Richard G. Accounting Theory - text and readings. New York: John Wiley e Sons, Inc., 1982.
- MOST, Kenneth S. Accounting Theory. 2. ed. Columbus, Ohio: Grid Publishing, Inc., 1982.
- IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1986.

## **Sumário Executivo do Trabalho**

O posicionamento da contabilidade, numa visão atual do seu funcionamento, centra a sua atenção, não no atendimento aos órgãos de fiscalização, mas às atividades que esta exerce. Busca caracterizar os objetivos e a metodologia da contabilidade, principalmente no Brasil, em que se vive uma era de transformações econômicas e sociais, que vem influenciando e sendo influenciada pela contabilidade.

## **Público Alvo**

Docentes e Graduandos de Cursos de Administração, Pesquisadores e Consultores Empresariais.

## **Comentários**

A Contabilidade ainda não incorporou predominantemente um método para o desenvolvimento de sua teoria. Sequer ainda persegue sistematicamente a lógica como uma premissa para seus postulados e princípios. Efetivamente, o que se vê é uma ampliação de objetivos, muito mais induzida da prática que da formulação de uma teoria seriamente discutida nos meios acadêmicos e profissionais.