

Edilene Santana Santos

Mestranda em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP
Pesquisadora da FIPECAFI - Laboratório de Contabilidade Internacional
Professora e Pesquisadora do Centro Universitário Nove de Julho – UNINOVE
e das Faculdades Associadas de São Paulo - FASP

Introdução

Uma curiosa anedota parece ser bastante oportuna para iniciar este trabalho:

“Dois amigos, que estavam realizando uma volta ao mundo em um balão, se viram surpreendidos por intensa camada de nuvens justamente quando percorriam terras até então desconhecidas para eles. Após várias tentativas de modificar o curso do vôo para fugir do nevoeiro, terminaram por se perder e decidiram aterrissar para perguntar a alguém sua localização, com vista a prosseguir a viagem”.

Já em terra firme, dirigiram-se a um senhor que vinha caminhando no campo e pediram-lhe informações. O desconhecido, muito atencioso e decidido a ajudar, respondeu que eles estavam exatamente: (a) a uma hora de caminhada da granja do Sr. Silva, criador de gado da região, para quem trabalhava; (b) muito próximos da floresta de mata virgem conhecida na região como matinho, que pode, inclusive, ser avistada do ponto de onde conversavam; (c) nas terras do Sr. Soares, cuja filha casou com o sobrinho do Sr. Silva.

Atordoados pelas referências apresentadas pelo homem, agradeceram a atenção e continuaram em busca de outro tipo de informação. Um pouco mais adiante, um dos amigos reclamou: ‘— Mas que diabos, tínhamos de encontrar justo um contador para nos ajudar’. O outro, surpreso com a observação, visto que o informante não havia citado sua profissão, perguntou ao colega como é que ele sabia que o homem era contador. ‘— Simples’ respondeu. ‘— Ele nos deu uma INFORMAÇÃO ABSOLUTAMENTE PRECISA, DETALHADA E INQUESTIONÁVEL, MAS TAMBÉM, COMPLETAMENTE INÚTIL’(...)”.

Naturalmente, a maioria dos contadores já se sentiu constrangida ao presenciar colegas de outras profissões se deliciarem em gargalhadas ao ouvirem tal anedota. Poder-se-ia perguntar: Por que tal constrangimento? Não se trata apenas de uma piada?

Talvez esta brincadeira não tenha graça alguma para os contadores, por conter um desconcertante fundo de verdade...

Será que, no afã de atender às complexas e mutáveis normas societárias e fiscais não se está preocupando mais com os procedimentos e registros e menos com os Ativos, ou se fixando em demasia sobre a evidência documental em detrimento dos eventos físicos e econômicos que ocorrem a todo instante nas empresas? Será que agarrando-se excessivamente à objetividade e verificabilidade, a Contabilidade não se está distanciando perigosamente do seu objetivo principal de 'prover informações úteis para a tomada de decisões econômicas'?

Este artigo procura provocar uma reflexão sobre os fatores determinantes na definição do modelo de informação adotado pela contabilidade, cuja precisão e inquestionabilidade aparentemente inerentes ao método, não parecem suficientemente fortes ou relevantes para assegurar sua boa reputação entre seus usuários, os quais vêm manifestando com freqüência sua insatisfação quanto à utilidade da informação que lhes é fornecida.

Objetivos da Contabilidade

Como muito propriamente fala o Prof. Iudícibus (1997, p.19), "o ponto de partida para qualquer disciplina ou campo de estudos é estabelecer os limites de sua atuação e seus objetivos".

Segundo o Relatório Trueblood, citado por Most (1977, p.109), os objetivos da Contabilidade podem ser vistos como uma hierarquia, sendo o objetivo básico das demonstrações contábeis prover informações úteis para a tomada de decisões econômicas. Tais informações teriam que ser úteis para prever, comparar, avaliar a capacidade de uma empresa gerar riqueza futura e julgar a habilidade do administrador em utilizar os recursos da empresa com eficiência no atendimento de seu objetivo principal.

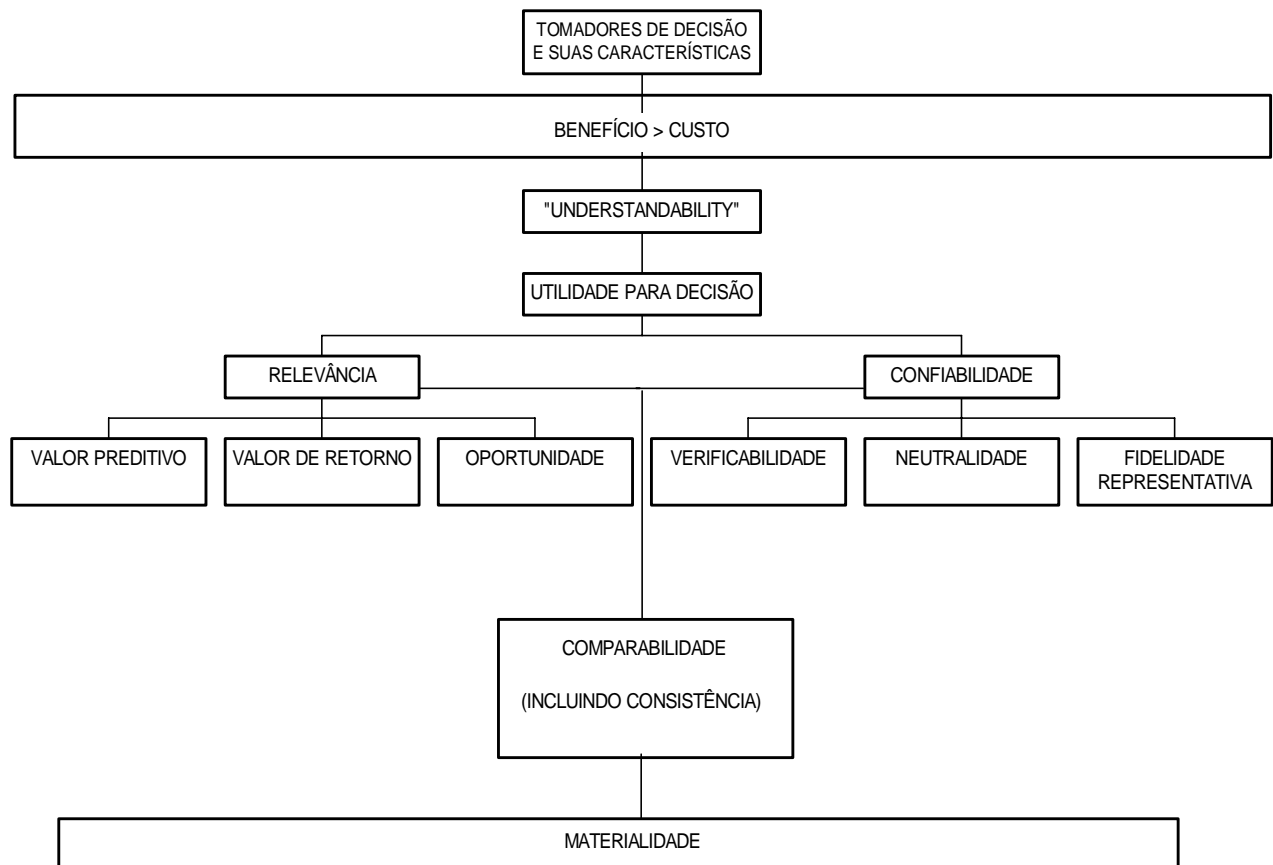
Para que a informação contábil atinja seu objetivo máximo de ter utilidade na tomada de decisões, terá que estar revestida de algumas qualidades, as quais serão definidas a seguir.

Características Qualitativas da Informação Contábil

O Financial Accounting Standards Board - FASB, em seu Statement N. 2, estabelece que as características da informação, que a tornam uma mercadoria desejável, podem ser vistas como uma hierarquia de qualidades, sendo a utilidade para a tomada de decisões de importância superior às demais, já que, sem utilidade, não haveria nenhum benefício para ser confrontado contra seus custos.

O fluxo apresentado a seguir sintetiza a posição do FASB sobre a importância relativa de tais qualidades.

A HIERARQUIA DAS QUALIDADES DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL



Esse fluxo ressalta, como qualidades principais para se produzir uma informação contábil útil, a relevância e a confiabilidade.

O termo relevância é definido pelo FASB (1990, p.33) como a capacidade de a informação fazer diferença numa decisão, auxiliando o usuário a realizar previsões sobre os efeitos de eventos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou corrigir expectativas anteriores; portanto, para ser relevante, a informação tem que ser oportuna e ter valor preditivo ou valor de feedback ou ambos.

A confiabilidade de uma mensuração é assegurada pela fidelidade ou exatidão com que ela representa o que se propõe a representar, assegurando ao usuário a inexistência de erros ou viés materiais; portanto, para ser confiável, a informação tem que ter fidelidade representativa (have representational faithfulness) e ser verificável e neutra.

Comparabilidade, incluindo consistência, é uma qualidade secundária que interage com a relevância e a confiabilidade para contribuir para a utilidade da informação.

A informação tem ainda que se submeter a duas restrições, mais de caráter quantitativo, quais sejam: gerar benefícios superiores aos custos dispendidos para produzi-la e se submeter aos limites da materialidade.

Tais qualidades secundárias e restrições quantitativas não serão aqui analisadas por fugirem ao escopo deste trabalho, que se concentrará sobre a análise da relevância e da confiabilidade, com destaque para a adoção do conceito de objetividade como 'garantia' ou teste da confiabilidade da informação.

Objetividade x Relevância

Embora a informação contábil tenha que ser simultaneamente confiável e relevante para ser útil, na maioria das vezes tais funções não podem ser igualmente maximizadas, já que possuem características intrínsecas, muitas vezes, conflitantes. Assim, a informação contábil terá que combinar tais qualidades em algum nível, sendo possíveis combinações em graus variados, mas não ao ponto de renunciar completamente a uma delas em favor da outra.

Tal conflito pode ser ilustrado pelo procedimento adotado para mensuração do goodwill, de relevância inquestionável na avaliação da capacidade de uma empresa gerar riqueza futura, mas, também, de caráter altamente subjetivo e não verificável, a menos que suportada numa transação comercial.

Como diferentes contextos podem requerer diferentes graus de confiabilidade e relevância, a definição do que constitui uma perda ou ganho materiais em cada uma dessas qualidades pode variar em função dos diversos usuários e suas necessidades de informação.

Os principais usuários da informação contábil e o tipo de informação por eles requerida pode ser visualizado pelo quadro abaixo:

Usuário da Informação Contábil	Meta que Desejaria Maximizar ou Tipo de Informação mais Importante
Acionista minoritário	fluxo regular de dividendos
Acionista majoritário ou com grande participação	fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação.
Acionista preferencial	fluxo de dividendos mínimos ou fixos.
Emprestadores em geral	geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros, com segurança.
Entidades governamentais	valor adicionado, produtividade, lucro tributável.
Empregados em geral, como assalariados	fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários, com segurança; liquidez.
Média e alta administração	retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis.

(Iudícibus, 1997, p.21)

Como a escolha da combinação satisfatória daquelas qualidades depende fundamentalmente do modelo de decisão do usuário a quem é destinada a informação, não se pode esperar um consenso sobre a importância relativa de tais qualidades em uma situação específica, já que diferentes usuários possuem diferentes necessidades, logo, diferentes preferências.

Esse é um problema do qual a Contabilidade em sua função de bem informar não pode fugir e, na sua incapacidade de atender às especificações de cada tipo de usuário, acaba por optar pelo fornecimento de um conjunto básico de informações, que pressupõe ser útil para a maioria dos usuários.

Estaria a informação contábil obtida a partir da estrutura atual realizando tal pressuposto de ser útil para a maioria dos usuários?

Considerando que, pela análise do quadro apresentado, a grande maioria desses usuários está muito mais interessada em fluxos de renda ou de caixa futuros, do que em dados sobre eventos passados, o pressuposto de estar sendo útil para a maioria dos usuários não pode ser confirmado com segurança.

Estarão as informações fornecidas pelo modelo atual da Contabilidade aptas à predição de eventos e tendências futuras? Serão tais informações fornecidas pela Contabilidade efetivamente importantes nessas predições?

A realidade é que, estruturada sobre os atuais 'princípios geralmente aceitos', a Contabilidade tem limitado sua função à realização de 'autopsias' e, ainda, precárias, já que é capaz de fornecer apenas a base para distribuição de dividendos e, mediante ajustes determinados pelo Fisco, para cálculo do Imposto sobre a Renda.

A esse respeito Hendriksen (1992, p.126) afirma que o grande problema da ênfase dada no processo contábil e da estrutura dos relatórios convencionais é que termos contábeis, como lucro líquido e receita, e métodos de mensuração, como o custo histórico, têm pouco ou nenhum significado em relação aos fenômenos do mundo real

Segundo Philips (1963b, p.697), a maioria dos problemas que os contadores têm para desenvolver práticas contábeis julgadas sólidas (soundness) está no inevitável conflito decorrente da necessidade por figuras que sejam ao mesmo tempo realísticas e objetivamente mensuráveis.

Tal conflito seria o principal problema na busca por uma mensuração satisfatória da riqueza e da renda, que pode ser ilustrado pela lista dos cinco conceitos de renda citados pelo autor e descritos a seguir:

Conceitos	Características
<i>Psychic income</i>	Puramente subjetiva. Renda é o que se acha que ela seja - baseado na 'utilidade' e inseparável do consumo.
<i>Economic present value income</i>	Ganha objetividade por omitir os fatores não econômicos. Valores dependem dos recebimentos futuros.
<i>Accretion income</i>	Renda é um aumento no poder econômico que pode ser verificado com razoável objetividade. Repousa principalmente no valor de mercado como medida do poder econômico.
<i>Accrual accounting income</i>	Misto. Alguns usam o valor de mercado para previsão, mas geralmente requer uma transação exterior antes de serem reconhecidas mudanças de valor.
<i>Cash basis accounting income</i>	Estritamente objetivo. Requer realização em dinheiro.

(Philips, 1963a, p.16)

Pode-se, portanto, depreender sobre a necessidade premente de se repensar o modelo adotado atualmente pelos contadores e a imagem de realidade da qual tal modelo é derivado, a fim de incluir na informação contábil a propriedade de facilitar a realização de diagnósticos e prognósticos sobre a situação econômica das empresas.

Tal conclusão é referendada por Philips (1963a, p.14), quando afirma o que a profissão contábil urgentemente precisa, e aparentemente acredita na possibilidade de obtenção de uma base estrutural capaz de determinar a boa reputação das práticas contábeis.

Para ampliar a compreensão do problema, os conceitos de relevância e objetividade serão melhor examinados.

Relevância

Segundo Hendriksen & Van Breda, informação relevante, em sua definição mais básica, diz respeito à informação capaz de dar suporte ao problema em questão. Tal suporte pode ser dado sob três formas, como apresentado a seguir:

	RELEVÂNCIA
<i>Goal relevance</i>	Alcançada quando a informação permite que os objetivos dos usuários sejam atingidos. É difícil de ser verificada, já que os objetivos ou metas são subjetivos.
<i>Semantic relevance</i>	Alcançada quando o receptor da informação compreende o pretendido pela informação reportada. Um requisito essencial, mas não o objetivo fundamental.
<i>Decision relevance</i>	Alcançada quando a informação facilita a decisão tomada pelos usuários. Este é o objetivo fundamental definido pelo FASB.

Hendriksen & Van Breda (1992, p.134)

Na definição do FASB, para ser relevante em situações de investimento, crédito e decisões similares, a informação contábil tem que ser capaz de fazer diferença na decisão, auxiliando o usuário a fazer um prognóstico sobre os efeitos de eventos passados, presentes ou futuros ou a confirmar ou corrigir expectativas previamente formadas. Uma informação é relevante para uma situação, se ela puder reduzir a incerteza sobre tal situação.

Assim, para ser relevante uma informação tem que ser oportuna, possuir valor como feedback, e apresentar valor preditivo.

A oportunidade da informação diz respeito a sua disponibilidade para o tomador de decisão antes que ela tenha perdido sua capacidade de influenciar tal decisão.

Uma informação tem valor de feedback, quando relata sobre os efeitos de uma decisão já tomada, o que geralmente é de grande valor para a próxima decisão a ser tomada.

O conceito de valor preditivo é definido pelo FASB (1990, p.33) como a qualidade da informação em auxiliar os usuários a aumentar a probabilidade realização de previsões corretas sobre os efeitos de eventos passados e presentes.

O American Accounting Association Committee - AAAC, citado por Hendriksen & Van Breda, sugere a existência de pelo menos quatro caminhos pelos quais a informação contábil apresentaria valor preditivo, os quais são sumarizados no quadro apresentado a seguir:

VALOR PREDITIVO	
Direto	<p>Fornecimento de previsões pelos administradores; por exemplo, fluxos de caixa projetados.</p> <p>Potencial má utilização e tendenciosidade, nos casos de previsões inexatas, restringem seu uso.</p>
Indireto	<p>Fornecimento de dados passados; por exemplo, fluxos de caixa passados para capacitar os usuários a preverem fluxos de caixa futuros.</p> <p>Pressupõe alta correlação entre eventos passados e futuros, o que pode não ser correto.</p>
Indicadores de orientação	<p>Fornecimento de dados cujo mecanismo precede o mecanismo dos objetos ou eventos a serem previstos; por exemplo, crescentes taxas de prejuízo podem preceder uma deterioração nos fluxos de caixa.</p> <p>Assume que indicadores que conduziram a <i>turning points</i> no passado irão continuar a fazê-lo no futuro.</p>
Informação comprovadora	<p>Fornecimento de dados contábeis que podem ser usados para prever outros dados; por exemplo, uma crescente taxa de retorno sobre o ativo pode refletir um aumento da eficiência gerencial, que pode anunciar um acréscimo nos fluxos de caixa.</p>

	Assume que o relacionamento entre dados contábeis e outros dados é conhecido.
--	---

Hendriksen & Van Breda (1992, p. 135)

Uma interessante analogia entre a informação contábil, que analistas e outros usuários utilizam para prever lucros ou posição financeira, e a informação que meteorologistas utilizam para realizar previsões sobre o tempo é realizada pelo FASB (1990, p.50).

Meteorologistas reúnem e mapeiam informações sobre as condições atuais - temperatura, pressão atmosférica, velocidade dos ventos às várias altitudes e outras - e formam suas conclusões a partir das relações e configurações que eles detectam. Quando um meteorologista seleciona, dentre fontes de informação e métodos de reunir informação alternativos (sobre as condições atuais), visto que as condições futuras não podem ser conhecidas, espera dispor dos recursos e métodos que possuem maior valor preditivo. De forma semelhante, é a partir de informações sobre o estado financeiro atual de uma companhia e mudanças observadas nesse estado que previsões de sucesso, fracasso, crescimento ou estagnação podem ser inferidas. Também os usuários da informação contábil preferem aquelas fontes de informação e métodos analíticos que tenham maior valor preditivo para atender a seus objetivos específicos. Valor preditivo, aqui, significa valor como *input* num processo preditivo, e não, valor diretamente como uma previsão.

Como exposto, os meteorologistas reúnem e analisam indicadores passados da situação do tempo, a partir dos quais realizam previsões e as informam a seus usuários. Seus usuários não têm, por si mesmos, que analisar tais indicadores e modelos específicos para terem acesso à previsão do tempo; nem querem saber como os meteorologistas o fizeram. Estão interessados apenas na informação de como ficará o tempo hoje, ou nos próximos dias.

Será que o objetivo básico da Contabilidade pode ser alcançado plenamente se esta se limitar a fornecer apenas dados representativos de eventos passados, quando, como foi visto, a maior parte de seus usuários requerer informações sobre o futuro? Ou se ela não deveria se atrever a realizar prognósticos, mesmo sujeitos a certa margem de erro, identificada e relatada juntamente com a informação, como já o fazem os meteorologistas?

Disso tudo, algo parece certo: previsões precisam ser realizadas, visto que na tomada de decisões são potencialidades, não atualidades, que realmente interessam.

Talvez a insatisfação manifestada pelos usuários decorra do fato de a Contabilidade, apesar de sua pretensão em fornecer informações de valor preditivo, acaba gerando apenas dados inúteis sobre o passado, que não conseguem ser, nem mesmo, indicadores da situação econômica atual.

Objetividade

Em condições de certeza, a função relevância poderia ser maximizada na informação produzida pela Contabilidade. Todos os itens relacionados com a riqueza e suas variações poderiam ser reportados com base no valor dos benefícios futuros esperados. Ativos e exibilidades, pelo menos no agregado, poderiam ser mensurados pelo fluxo descontado dos valores de troca futuros; a receita poderia ser reconhecida tão logo fosse sendo auferida, no seu sentido econômico, não havendo distinção entre receita realizada e não realizada.

No entanto, a praticabilidade da geração de tais informações, no ambiente real da incerteza sofre a limitação da confiabilidade dos dados fornecidos, roubando à informação dada na prática parte da relevância desejada no mundo teórico.

Segundo Hendriksen (1965, p.91), em Estatística, métodos têm sido desenvolvidos para testar a confiabilidade dos dados e tal grau de confiabilidade pode normalmente ser apresentado juntamente com os dados para dizer ao usuário quão válida a informação pode ser como base para suas decisões. Em Contabilidade, no entanto, ao invés de serem desenvolvidos métodos para mensurar e relatar a confiabilidade dos dados fornecidos, tem-se recorrido à objetividade como teste de confiabilidade.

Segundo esse mesmo autor, o termo “objetividade” relaciona-se ao dado que pode ser verificado independentemente e que não é influenciado pela percepção ou julgamento do contador.

Alguns conceitos de objetividade definidos em dicionários de filosofia e ciências sociais serão apresentados abaixo:

- Brugger (1962, p.379-380)

“**OBJETIVO** é, literalmente, o que implica relação com o objeto. Em quase todas as suas acepções opõe-se a subjetivo. Uma vez que ‘objeto’ não é, de maneira nenhuma, sinônimo de ‘ente real’, também o emprego do termo ‘objetivo’ na acepção de ‘real’, em oposição a ‘subjetivo’ = irreal, só pensado ou representado, - apesar de seu uso generalizado - deve ser descartado numa linguagem filosófica que se empenhe em distinguir com precisão os conceitos”;

- Gould & Kolb (1965, p.621)

OBJETIVIDADE - a capacidade de um observador científico de ver o mundo empírico como ele ‘realmente’ é, e a qualidade resultante do corpo de conhecimento - nas ciências sociais, tem sido objeto de controvérsias, principalmente com relação ao valor máximo confiado ao cientista, apesar de forte dúvida sobre a sua objetividade em

relação aos interesses econômicos e outras forças sociais e psíquicas ter sido levantada por algumas formas mais rigorosa da sociologia do conhecimento;

- Fairchild (1994, p.12; 332)

ABORDAGEM OBJETIVA. Uma atitude diante de uma situação na qual avaliações culturais ou coletivas e interesses pessoais ou viés estão ausentes ou tão controlados a ponto de reduzir seu efeito a um mínimo. Uma abordagem é objetiva na medida em que tensões pessoais produzidas por observações enviesadas ou interpretações são relaxadas ou francamente reconhecidas, mas dissociadas do processo de inquirição.

VALOR OBJETIVO. Padrão de julgamento de pessoas, grupos ou instituições construído e provado por um consenso de competência.

VALOR SUBJETIVO. Padrão de julgamento aceito por pessoas, grupos ou instituições originado de, ou condicionado por seu contexto social.

Hendriksen, citado por Ludícibus (1997, p.68-69), afirma que o termo objetividade em Contabilidade pode ter significados distintos:

1. “mensurações impessoais ou que existem fora da mente da pessoa que as está realizando”;
2. “mensurações baseadas no consenso de *experts* qualificados”;
3. “mensurações baseadas em evidência verificável”; e
4. “valor da dispersão estatística das mensurações de um atributo quando realizadas por vários pesquisadores”.

Mensurações impessoais raramente são produzidas, já que dificilmente se consegue separar completamente aquilo que está sendo mensurado da pessoa ou crenças do mensurador.

Quanto ao segundo aspecto - consenso de *experts* qualificados - embora tenha sido adotado pelo AICPA e outras entidades do gênero, segundo o mesmo autor, tal procedimento “(...) não tem levado, em todas as circunstâncias, a critérios que possam ser considerados como objetivos à luz de um plano mais científico de mensuração”.

A respeito do terceiro aspecto - mensurações baseadas em evidência verificável – Hendriksen & Van Breda (1992, p.138) afirmam:

“A palavra ‘verificar’ deriva do Latin *verus* que significa verdade. Verificar alguma coisa significa estabelecer a verdade. Verdade parece implicar que a mensuração tem uma existência separada da pessoa que a realiza. Portanto, são assumidas a ausência de avaliação subjetiva e de viés pessoal. No entanto, particularmente em Contabilidade, uma

dúvida importante é se a mensuração pode ou não ter existência independentemente do mensurador.

A existência de uma transação externa não implica automaticamente na existência de uma medida objetiva da transação. A Contabilidade tem ainda que determinar o do que é dado e do que é recebido. Valor, assim como que beleza, pode estar nos olhos do observador.

Numa tentativa de escapar do dilema da interação entre o mensurador e o mensurado, alguns têm colocado ênfase na evidência, mais que na mensuração, e sugerido que a informação é verificável quando evidência objetiva pode ser encontrada para justificá-la. O problema com essa abordagem é que a seleção da evidência a ser usada pode estar sujeita a viés pessoal”.

Segundo o *FASB* (1990, p.56), viés em mensuração é a tendência de a medida cair mais freqüentemente para um lado do que para o outro lado que ela representa, apesar de ser igualmente provável que ela caia para cada um dos lados.

Afirma o *FASB* (1990, p.57) que a verificabilidade é mais eficaz em minimizar o viés relativo ao mensurador do que o viés do próprio processo de mensuração. Contribui, portanto, em graus variados, para assegurar que um método de mensuração específico representa fielmente o objeto econômico ou evento que se propõe a representar; contribui muito pouco ou nada para assegurar que o método de mensuração utilizado é relevante nas decisões para as quais a informação pretende ser útil.

Ainda sobre este aspecto, Ludícibus (1997, p.71-72) afirma que:

“(...) devido à necessidade de neutralidade por parte da contabilidade com relação aos sócios, à gerência e aos investidores (...) é, freqüentemente, aceito o ponto de vista de que, quanto mais objetivos formos, isto é, quanto mais repousarmos em evidências documentais e transacionais objetivas, mais neutros e ‘justos’ ou não enviesados seremos perante os vários usuários. Na verdade, este raciocínio é falho, pois cada usuário, como vimos, tem suas necessidades informativas. Se nem mesmo em notas de rodapé notícias forem dadas sobre o esforço e sobre gastos que a empresa está incorrendo para manter e mesmo reforçar seu *goodwil*, na verdade estaremos sendo enviesados com relação aos usuários que consideram importante esta informação para traçar suas tendências. Duas empresas que tenham o mesmo *goodwil* registrado (pela aquisição), mas que estejam desenvolvendo esforços bem diferenciados quanto a pesquisa e desenvolvimento, treinamento de executivos, boas relações industriais etc., terão”. efetivamente tendências futuras completamente diferentes. Se tais esforços diferenciados não forem, de alguma forma, evidenciados, estaremos fornecendo um quadro ‘injusto’, enviesado e não neutro para os usuários”.

Quanto ao desvio-padrão em relação à média do atributo que está sendo mensurado (quarto sentido), na opinião do mesmo autor, embora pareça ser mais científico, “(...) pode ser que o próprio valor

da média não retrate adequadamente o atributo considerado”.

Assim, poderia-se afirmar que a objetividade dos dados e informações contábeis é apenas um sonho, já que a mensuração é o cerne da Contabilidade e toda mensuração é uma aproximação. Os objetos de trabalho da Contabilidade são os fenômenos econômicos e, como afirma Serra (1997, p.3), citado por Alais, “a essência dos fenômenos econômicos é do tipo econômico, não matemático”.

Além do mais, a Contabilidade, pelo seu próprio objetivo, não pode ser considerada como objetiva, no sentido de que não está direcionada a um objeto, mas a um sujeito, qual seja, seus diversos usuários; portanto, é de natureza subjetiva, já que envolve valores humanos desses usuários.

Sabe-se que se forem colocados dez contadores numa empresa, com toda a objetividade pretensamente existente na estrutura contábil atual, cada contador poderia apresentar um balanço e um resultado diferentes.

Não seria este, então, o momento de se rever a convenção da objetividade, já que a subjetividade é inerente a qualquer método de mensuração?

A adoção da objetividade como teste de confiabilidade já demonstrou sua fraqueza. Tal confiabilidade poderia ser muito melhor atestada se fosse calculado e relatado, juntamente com a informação fornecida, o grau de risco relativo a possível erro ou à incerteza a ela relacionados.¹

A objetividade, apesar de à primeira vista parecer um “porto seguro”, parece ter se tornado, na realidade, uma pesada “âncora” que prende a Contabilidade a procedimentos “ritualísticos”, em prejuízo de sua própria reputação.

Conclusões

O fator decisivo na definição do modelo contábil atual, e dos rumos que ele eventualmente possa seguir, é o dimensionamento do nível de objetividade considerado satisfatório.

Apesar de a objetividade ser, formalmente, apenas uma convenção, na realidade ela está por trás de toda a estrutura conceitual e normas práticas da Contabilidade, determinando a adoção do princípio da realização da receita. Ao invés do conceito econômico de renda, a adoção do princípio do custo histórico; ao invés da mensuração pelo valor econômico, o reconhecimento dos ativos intangíveis, apenas quando

¹ A esse respeito, ver o artigo de Charles Weber, intitulado: *Income determination theory: some mathematical na graphical approaches*, publicado por *The International Journal of Accounting*, em sua edição do outono de 1966.

adquiridos; e outros procedimentos conservadores, a que alguns críticos costumam caracterizar como 'aceitos apenas pelos próprios contadores'.

Estudos vêm sendo realizados no sentido de proporcionar a mensuração de eventos econômicos pela Contabilidade, substituindo os procedimentos 'objetivos' atuais por outros mais relevantes, cuja subjetividade implícita nos valores fornecidos é calculada e informada aos usuários com a ajuda de procedimentos matemáticos e estatísticos sofisticados.

A partir da análise do quadro que relaciona os usuários da Contabilidade aos tipos de informação por eles requeridos, parece razoável concluir que o tipo de informação relevante para os diversos usuários vai desde fluxos de caixa passados, às projeções de fluxos de caixa e de renda.

Existindo uma demanda considerável em relação às informações de caráter essencialmente histórico e verificável, principalmente para efeitos tributários e de distribuição de dividendos, não seria razoável que a Contabilidade abandonasse a sua estrutura tradicional em função da adoção de critérios econômicos para reconhecimento e mensuração da renda, Ativos e Passivos. A estrutura atual, no entanto, não é eficiente no fornecimento de informações que possibilitem a avaliação do desempenho econômico obtido nem a projeção de resultados futuros.

Na sua incapacidade em desempenhar igualmente bem essas duas funções, a Contabilidade acaba optando pela que pode ser criticada sob vários aspectos, mas que sempre estará 'objetivamente' suportada em transações efetivamente ocorridas e em documentos comprobatórios. No entanto, tal posicionamento parece ser inaceitável para as exigências atuais e futuras de seus usuários.

Naturalmente, não se pode ter um único conceito de lucro ou renda, por exemplo, para todos os propósitos da Contabilidade. O conceito de lucro relevante para fins de distribuição de dividendos poderia ser o de lucro realizado no caixa, o qual pode diferir consideravelmente da definição requerida para outros tipos de decisões econômicas a serem tomadas. Portanto, a Contabilidade precisa não de um único conceito de lucro ou uma única base de mensuração para todos os propósitos manifestados pelos seus usuários, mas um espectro de definições com inter-relações bem definidas, que possam ser convenientemente utilizadas em função de cada propósito a que se destina.

Estudos direcionados à viabilização da adoção simultânea de vários conceitos e métodos de mensuração pela Contabilidade precisam ser intensificados no sentido de possibilitar a materialização de um objetivo da Contabilidade, há muito identificado por Ludícibus (1997, p.19), o de construir: "(..) um 'arquivo básico de informação contábil' que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou 'data-base' estabelecido pela Contabilidade".

Segundo o prof. Iudícibus, em palestra proferida aos alunos do mestrado em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP(1997), o cenário atual caminha para a definição de uma “Contabilidade Estratégica no ano 2000”, em que o sistema de informação da empresa seja igual a seu sistema de decisão.

Para que essa projeção se materialize, faz-se necessário que se incrementem as pesquisas nessa área e que os profissionais da Contabilidade se mobilizem para uma redefinição de seus princípios e normas e da imagem de realidade que a Contabilidade deseja espelhar.

Resumo

A informação contábil vem sendo severamente criticada nas três últimas décadas. Tais críticas depositam-se, principalmente, sobre a constatação de que, embora a informação contábil seja pretensamente objetiva e verificável, seu modelo atual tem sido ineficaz quanto ao atendimento de seu objetivo principal, qual seja, o de ser útil aos usuários na tomada de decisões econômicas. Esse artigo procura questionar a eficiência do modelo contábil atual, principalmente em relação à objetividade que se supõe ser a ele inerente, e, percebida tal limitação, propor a adoção de princípios e práticas mais sólidos, no sentido de possibilitar a identificação e mensuração dos eventos econômicos que afetam a riqueza das empresas e no sentido de incrementar o valor preditivo da informação fornecida. Para isso, defende a substituição da convenção da objetividade, e todos os princípios e normas contábeis a ela relacionados, pela integração de procedimentos estatísticos e matemáticos na estrutura contábil, a fim de se identificar e relatar, juntamente com a informação fornecida, o risco a ela inerente.

Referências Bibliográficas

BOULDING, K. E. Economics and accounting: the uncongenial twins. *Studies in accounting theory*. 2. ed. Edited by W. T. Baxter and Sidney Davidson. Illinois: Richard Irwin, 1962.

BRUGGER, Walter. *Dicionário de filosofia*. São Paulo: Herder, 1962.

FAIRCHILD, Henry Pratt. *Dictionary of sociology*. New York: Philosophical Library, 1844.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. *Statement of financial accounting concepts n. 2. Qualitative characteristics of accounting information*. May, 1980.

- GOULD, Julius & KOLB, William L. *A dictionary of the social sciences*. New York: The Free Press, 1965.
- HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting theory*. 2. ed. Illinois: Richard Irwin, 1965.
- HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BRENDA, Michael F. *Accounting theory*. 5.ed. Homewood: Richard Irwin, 1992.
- HOPP, João C. e LEITE, Hélio P. O crepúsculo do lucro contábil. *Revista de Administração de Empresas FGV-SP*, p. 55-63, out.-dez./1988.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- _____. Lucro contábil: crepúsculo ou ressurgimento? *Caderno de Estudos*, São Paulo: FIECAFI. n.1, p.1-5, outubro/1989.
- JOHNSON, Thomas H. and KAPLAN, Robert S. *Relevance Lost*. Boston: Harvard Press, 1987.
- MACNEAL, K. What's wrong with accounting? *Studies in Accounting Theory*. Ed. W. T. BAXTER and DAVIDSON, Sidney. Illinois: Richard Irwin, 1962.
- MOST, Kenneth. *Accounting theory*. Ohio: Grid, 1977.
- PHILIPS, Edward G. The accretion concept of income. *The Accounting Review*, p. 14-25, january, 1963a.
- _____. The revolution in accounting theory. *The Accounting Review*, pp. 696-709, october, 1963b.
- PONEMON, Lawrence A. The objectivity of accountant's litigation support judgments. *The Accounting Review*, v.70, n. 3, p. 467-488, july, 1995.
- ROSLENDER, Robin. Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, v.7, n.5, october, 1996.
- SERRA, Luiz F. A correção monetária e a verdade na contabilidade. *Boletim IBRACON*, mar/abr, 1997.
- SOLOMONS, David. Economic and accounting concepts of income. *The Accounting Review*. p. 681-698, october, 1966.
- SPROUSE, Robert T. e MOONITZ, Maurice. A tentative set of broad accounting principles for business enterprises. *An Accounting Research Study n. 3*. New York: AICPA, 1962.
- WAYERBACHER, Leomar. O enobrecimento da profissão mediante uma nova postura acadêmica. *Revista do CRC/RS*. v. 23, n. 77, p. 38-41, abr./jun., 1994.
- WEBER, Charles. Income determination theory: some mathematical and graphical approaches. *The International Journal of Accounting*. p. 35-47, ed. Outono, 1966....