

# Os Grandes Modelos Contabilísticos e as fronteiras da Contabilidade com a Economia, Finanças e Sociologia

## - uma abordagem exploratória

*Héber Lavor Moreira*

---

**Professor da Universidade Federal do Pará – UFPA**

### Resumo

O presente trabalho avalia a importância histórica da contabilidade, buscando inicialmente a apresentação dos “Grandes Modelos Contabilísticos”<sup>1</sup> para demonstrar a interferência sofrida através dos modelos econômicos e padrões culturais vigentes no âmbito de cada país ou grupo de países.

Em um segundo momento o que se busca alcançar com o presente tema, à luz da Teoria Positiva, é a necessidade de desenvolvermos a pesquisa no campo da contabilidade, aprimorando as variáveis estudadas para estabelecer predições confiáveis, enfim, aprofundar o conhecimento científico para justificar ou refutar as ações cotidianas utilizadas em nome da ciência contábil.

O estudo evidencia as fronteiras do conhecimento contábil com algumas das ciências sociais, mostrando a importância da contabilidade para a sócio-economia.

O artigo também demonstra que, apesar da evolução positiva, a contabilidade tem sofrido críticas e algumas delas contundentes sobre o lucro contábil, são aqui examinadas, avaliadas e constatadas ou contestadas.

## Abstract

This paper evaluates the historical importance of Accounting, and it tries to get, initially, a presentation of the Greatest Accounting Settings to demonstrate the interference found in the economic models and culture standards in each country or group of countries.

In a second moment, it points out the borders of the accounting knowledge with some other social sciences, as well as the improvement of accounting as a science, with the help of the Positive Theory.

This paper also demonstrates that, despite the positive evolution, accounting has been severely criticized, and some of these criticisms can be examined, evaluated and confirmed or disagreed here.

The final purpose to be reached with this topic of study, with the help of the Positive Theory, is the necessity of developing a research within the accounting field, improving the studies variables to set up trustworthy predictions, in short to go deep in the scientific knowledge to justify or refuse the everyday actions used in the name of Accountancy.

## Palavras-Chave

Modelos Contabilísticos, Teoria Positiva, Sócio-economia, Críticas, Lucro

## Key Worlds

Accounting Models, Positive Theory, Socio-economy, Criticisms, Profit

## Introdução

Inicialmente é prudente que se reforce a importância da Contabilidade enquanto ciência social.

No decorrer dos tempos ela tem, através dos seus ensinamentos, proporcionado o registro, o controle e a avaliação dos negócios, tendo saído do campo doméstico e se aprimorado no campo profissional para se consolidar no campo acadêmico.

Ocorre que enquanto ciência ela não tem sido tratada de modo uniforme em todo o mundo. Aliás, aqui demonstramos que, referendando o Professor Rui Motta<sup>1</sup> em trabalho que será aqui resumido, a influência por ela sofrida pelas ações dos modelos econômicos e padrões sociais e culturais de cada país ou grupos de países.

Não bastassem essas condicionantes, econômica, social e cultural, ainda existem as pressões ou interferências políticas através de ações do próprio Estado, como agente regulador, estabelecendo diretrizes a serem seguidas, como um norteador para divulgar a informação contábil.

Com o seu amadurecimento, a contabilidade passou a se consolidar também no campo científico, não só pelo seu histórico, mas também pelo conteúdo que oferece para a atividade empresarial e governamental bem como para a sociedade como um todo.

Aí reside a maior importância da contabilidade. Quando consegue através da sua informação demonstrar, as ações das entidades, grupos de interesses e/ou governo, e quais benefícios se gerou para a coletividade.

---

<sup>1</sup> Economista, Assistente do ISCA – Aveiro/Portugal.

## Resumo Histórico dos Grandes Modelos Contabilísticos

A partir da obra “Accountants Handbook” (“Manual dos Contabilistas”) editada por Lee Seidler e D. R. Carmichael, o Dr. Rui Motta procedeu a um trabalho de reflexão sobre os grandes modelos contabilísticos.

Nesse trabalho, cuja base foi editada em artigo publicado no “Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, 294 em Aveiro, Fevereiro de 1990, o referido professor:

- 1) Reconhece na contabilidade mundial diferenças relevantes, em razão do estágio de desenvolvimento, com menor ou maior grau de amadurecimento econômico, pelo qual passam os países, além das raízes históricas.
- 2) Em alguns países, onde a “proteção da empresa” é maior, prevalecem posições de grande prudência (conservadorismo), enquanto que em outros há o sentido da capitalização da empresa, e fortalecimento das Bolsas de Valores pois lá estão mais de 80 % dos grandes negócios. Neste último caso, “a contabilidade está orientada à proteção do investidor”.
- 3) O maior exemplo está na Grande Depressão de 1929 com a quebra da Bolsa de Wall Street. Essa era a razão pela qual se fazia necessária a maior confiança nas Bolsas de Valores e portanto, maior a proteção ao investidor.
- 4) Na Inglaterra, a ICAEW – Associação dos Contabilistas “Titulados” da Inglaterra e País de Gales, tem conseguido evitar interferências do Estado em matérias contabilísticas.
- 5) Em alguns países, até a normalização contabilística possui contornos diferentes.

Em uns, a classificação dos objetivos e requisitos da informação através do mínimo de informações em notas anexas – nesses casos é desnecessário Plano de Contabilidade ou Planos Setoriais.

- 6) Diversos fatos tem ocorrido no sentido de atenuar as diferenças entre os vários usuários.

Apesar das diferenças ainda muito acentuadas, o desenvolvimento e internacionalização dos mercados de capitais, o crescimento das multinacionais, todos esses fatos tem contribuído para a harmonização (mais do que normalização) contábil internacional.

Após essas considerações gerais identificadas pelo Dr. Rui Motta, apresentou resumidamente, os seguintes Modelos:

- 1) **Modelo Britânico;**
- 2) **Modelo dos EUA;**
- 3) **Modelo da Europa Latina;**
- 4) **Modelo da Europa do Norte;**
- 5) **Modelo da URSS (antiga União das Repúblicas Socialistas Soviéticas)**

Observação que merece destaque é que existe uma Zona de Transição - entre o Modelo Britânico e o Modelo dos EUA. Nela estão enquadrados, segundo o autor, Canadá, Austrália e Israel.

As peculiaridades de cada modelo foram detalhadas como sendo:

## **MODELO BRITÂNICO**

**BASE:** “True and faire view” - “forma verdadeira e apropriada”.

**OBJETIVO:** Proteção ao Credor e do Investidor.

**INFLUÊNCIA:** Doutrina Medieval das Obrigações para com o proprietário.  
Revolução Industrial. Império Colonial.

## **CARACTERÍSTICAS:**

- ✓ Contas Auditadas com a expressão “true and faire” – “forma verdadeira e apropriada”.
- ✓ Consolidação necessária das Demonstrações Financeiras e divulgação das principais políticas contabilísticas;
- ✓ Normas emitidas por Associações Profissionais, grande relevo dado ao Cash Flow.
- ✓ IACEW – Rejeita ingerência governamental;
- ✓ Grande prestígio da figura do Auditor;

**ADOTADO:** Reino Unido, Índia, Hong Kong, Singapura e África do Sul.

### **MODELO DOS EUA**

**BASE:** Princípios contabilísticos geralmente aceites.

**OBJETIVO:** Proteção do Investidor.

**INFLUÊNCIA:** Inicialmente Britânica – Depressão de 1929; grande desenvolvimento do mercado de capitais.

### **CARACTERÍSTICAS:**

- ✓ Elaboração das Normas de Auditoria geralmente aceites.
- ✓ Auditoria obrigatória;
- ✓ Máxima divulgação das informações contabilísticas financeiras;
- ✓ Presença do Auditor com a confirmação inequívoca nos inventários e “circularização do contas a receber”, a partir de 1929;
- ✓ Consolidação obrigatória;
- ✓ Intensificações das regulamentações oficiais pelo SEC (equivalente à CVM no Brasil);

**ADOTADO:** EUA, México, Venezuela, Japão, Filipinas, Formosa.

## **MODELO DA EUROPA LATINA**

**BASE:** Contabilidade determinada por considerações fiscais.

**OBJETIVO:** subjacente – atender ao fisco.

**INFLUÊNCIA:** Mercantilismo Francês; Código Napoleônico; Direito Codificado.

### **CARACTERÍSTICAS:**

- ✓ Plano Geral Contábil imposto (eventualmente Planos Setoriais).
- ✓ Presença forte do Estado na definição ou alteração dos planos;
- ✓ Associações de Profissionais não emitem recomendações ou emitindo-as, sem caráter vinculativo para a Classe;
- ✓ Declarações Fiscais ausentes no Plano e fugas fiscais (adiando ou transferindo resultados);
- ✓ Divulgação reduzida;
- ✓ Consolidações em regras não obrigatórias, nem realizadas.

**ADOTADO:** França, Espanha, Itália, Bélgica, Portugal, Brasil, Equador.

## **MODELO DA EUROPA DO NORTE**

**BASE:** Contabilidade de Proteção da Empresa.

**OBJETIVO:** Proteção das Empresas.

**CARACTERÍSTICAS:** diferenças entre diversos países

### **RFA:**

- ✓ Valores de Ativos ocultos; sub-avaliação de lucros;
- ✓ Divulgação mínima (mas divulgação aos Bancos);
- ✓ Consolidação Obrigatória (não para as empresas do Grupo no exterior);
- ✓ Leis Fiscais permissivas.

### **Suécia e Noruega:**

- ✓ Leis Fiscais permitindo a proteção da Empresa (amortizações elevadas), combinadas com aplicações de lucros e reservas isentos de impostos se investidos com aprovação e controle do Estado.

**Suíça:**

- ✓ Terras das Reservas Ocultas.

**Holanda:**

- ✓ Pioneirismo na Contabilidade, modelo na Europa mais próximo do dos EUA e Britânico.

**ADOTADO:** RFA, Holanda, Suíça, Noruega, Suécia, Dinamarca e Finlândia.

**MODELO DA URSS**

**BASE:** Contabilidade de Economia Planificada.

**OBJETIVO:** Informar sobre a medida em que a empresa atingiu as metas do Plano.

**CARACTERÍSTICAS:**

- ✓ Inflexões em torno de conceitos como objetivos da empresa, lucro, juro, etc;
- ✓ Contabilidade informando sobre o grau de cumprimento das metas do plano.

**Hungria**

- ✓ Normalização contabilística e elevado nível de desenvolvimento entre os países do Leste da Europa.

**URSS**

- ✓ Grande relevo e preparação do contabilista;
- ✓ Contabilista Chefe de uma unidade fabril depende do Depto. Central de Estatística e Contabilidade;
- ✓ Contabilidade é elaborada digraficamente;
- ✓ Balanço com cerca de 200 rubricas com notas detalhadas.



**ADOTADO:** URSS, Hungria, Polônia, Bulgária, República Popular da China.

Ora, o resultado observado pelo estudo do Professor Rui Motta, bem identifica as influências, sobretudo as de governo, na apresentação da informação contábil.

Dada a importância do seu conteúdo, está comprovado o interesse de todos, não só na verdade que a informação contábil demonstra, como também na forma como ela deve se apresentar aos seus diversos usuários.

Então conferimos uma avaliação altamente positiva no estudo do referido professor, considerando a abrangência do seu trabalho, bem como seu esforço em apresentar de forma consolidada a composição da natureza, estrutura e característica dos modelos adotados por países, isolados ou aglutinados.

É natural, no entanto que, decorridos tantos anos da data da realização de seus estudos até o presente momento, muita coisa tenha mudado. Da mudança de regime político à divisão geopolítica ou mesmo mudança de padrão econômico entre parte dos diversos países por ele examinados.

Outra restrição que se apresenta é que, independente da força econômica que algum país emergente possa apresentar ou reconhecimento de regiões com potencial econômico antes desconhecidos, nem todos foram contemplados no estudo do professor. Notadamente a maioria dos países da Ásia, alguns no Oriente, outros na África. Alguns inclusive vinculados por identidade religiosa, como é o caso dos países Islâmicos.

Não é de se surpreender no entanto, que não tenha sido reconhecido como falha, a limitação geográfica dada em seu trabalho original. É que à época, os grupos de países com expressão econômica ou militar foram por ele integralmente contemplados.

Naturalmente, hoje, outros países, com situação econômica e com presença política ou religiosa, ou populacional diferente, passem a ser notados, sobretudo pelo avanço da comunicação, o que provocou a proximidade de conhecimento sobre os países, de forma globalizada.

Neste particular, é fundamental que se reestude a formação dos Grandes Modelos Contabilísticos, para dar amplitude ao trabalho desenvolvido inicialmente pelo Professor Rui Motta.

Apesar das evoluções claramente identificadas, desde antes a contabilidade já ultrapassava fronteiras pela importância do conhecimento que forma o seu arcabouço teórico, e também pelo sentido e qualidade que a informação contábil pode apresentar. Portanto, a forma globalizada de ação da contabilidade existia bem antes do sentido atual da globalização dos países.

É bem verdade no entanto que, com a globalização econômica, a importância da contabilidade se tornou um uníssono, fortalecido agora pela necessidade de se mensurar a repercussão social que as ações empresariais e/ou governamentais provocam como impacto na sociedade.

### O Aprimoramento da Contabilidade através da Teoria Positiva

A evolução na contabilidade, entendemos como uma tentativa de harmonização, se deu há mais tempo com a necessidade sentida do desenvolvimento da pesquisa como caminho único para sua consolidação enquanto ciência.

Na essência, o termo “positivo” tomou força em razão do trabalho “Rumo a uma Teoria Positiva da Determinação de Padrões Contábeis”, quando Watts e Zimmerman enfatizaram o papel da teoria contábil em fornecer explicações e previsões para a análise contábil, em 1978 e 1979.

Na verdade o termo Teoria da Contabilidade Positiva já existia desde os estudos de Gordon (1964) e Gagnon (1967). No Brasil, na mesma década, a moderna pesquisa da contabilidade positiva, teve reflexo quando surgiram os trabalhos desenvolvidos por Ball, Brown e Beaver e outros quando apresentaram métodos empíricos para a contabilidade financeira.

“Em Watts e Zimmerman (1986,2), nós apresentamos o objetivo de uma teoria contábil que é explicar e prever uma prática contábil. Nenhuma previsão e nem explicação é preeminente. Dada a conotação já utilizada do termo em economia, pensamos que seria útil na distinção da pesquisa contábil direcionada

no entendimento da contabilidade, a partir da pesquisa direcionada em prescrições gerais. Nos anos sessenta os pesquisadores ainda estavam debatendo várias teorias normativas da contabilidade (Chambers, 1966; Sprouse e Moonitz, 1962)<sup>2</sup>.

“Nosso uso do termo “positivo” é diferente de nossa pesquisa e de outras pessoas, no que se refere às teorias normativas tradicionais, pela ênfase na importância da previsão e explicação. Ajudou a colocar as teorias normativas e seus papéis em uma perspectiva mais clara. Nosso trabalho não estava diretamente relacionado ao debate sobre teorias normativas alternativas, e quisemos diferenciar nosso trabalho desse debate. A palavra “positiva” criou uma marca registrada, e como todas essas marcas, ela carrega uma informação: “Coke”, “Kodak”, “Levis” trazem uma informação. Uma teoria positiva difere de uma teoria normativa, embora uma teoria positiva possa ter implicações normativas, uma vez que uma função objetiva é especificada (Jensen, 1983)<sup>3</sup>.”

Apesar de toda a confusão que o termo “positivo” inicialmente apresentou, na essência a Contabilidade Positiva sugere a necessidade do desenvolvimento da pesquisa e nos melhoramentos enfatizados, a Teoria Positiva sugere: a) ligações mais fortes entre a teoria e os testes empíricos, b) desenvolvimento de modelos que reconheçam a endogeneidade entre as variáveis nas regressões, c) a redução nos erros de medidas tanto em variáveis dependentes quanto independentes nas regressões.

A Teoria Contábil Positiva Contemporânea, propugna estudar o melhor poder explicativo para as variáveis que melhor fundamentem as decisões dos gerentes. Tanto que surpreendem-se (Zimmerman e Hagerman – 1981)<sup>2</sup> quando constatam que “muitos professores de contabilidade ficariam desconfortáveis com as explicações de que os gerentes escolhem procedimentos contábeis baseados no que a maioria das outras empresas estão fazendo”, sem portanto qualquer estudo científico que justifique suas decisões.

Ainda que eventualmente desatrelados das concepções teóricas da Teoria Positiva, outros pesquisadores na área da contabilidade, dentre eles

---

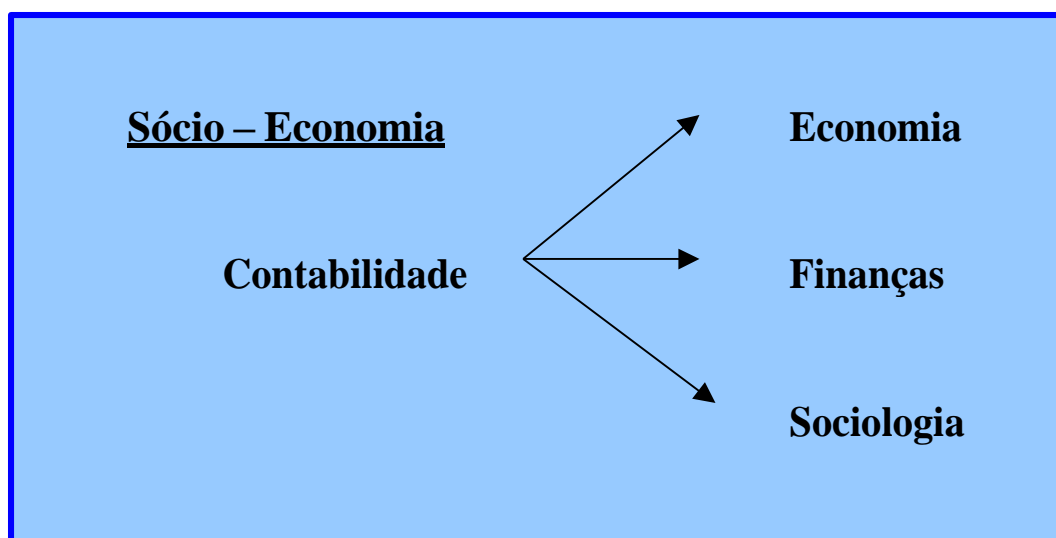
<sup>2</sup> WATTS, Ross L. e ZIMMERMAN, Jerold L. - “Teoria Positiva da Contabilidade: Uma Perspectiva de Dez Anos” – Universidade de Rochester

GUERREIRO<sup>3</sup> no Brasil, tem estudado a influência do inconsciente coletivo nas decisões dos gerentes, o que resulta implicitamente em confirmar tal como (watts e Zimmerman) que “a mais importante tarefa que encara os pesquisadores da contabilidade positiva é melhorar a ligação entre a teoria e os testes empíricos”<sup>4</sup>, ampliando a ação da contabilidade no campo social.

### Cenário da Sócio-Economia

Para discorrer, no entanto, sobre as **Fronteiras da Contabilidade com Economia, Finanças e Sociologia**, é fundamental que se visualize a Contabilidade no rol das Ciências Sociais Aplicadas.

Sendo parte, portanto, da Sócio - Economia, é natural que a Contabilidade mantenha relação estreita com as demais ciências que atuam tendo o mercado como seu objeto.



No dizer de HERMANN JR., quando se referia às **Relações da Contabilidade com as outras ciências**, “*As ciências não tem existência isolada. Embora o objeto próximo de várias ciências possa ser o mesmo, as suas*

<sup>3</sup> GUERREIRO, Reinaldo – Professor Pesquisador da Universidade de São Paulo – FEA/USP.

*manifestações podem ser encaradas sob prismas diferentes. Nessa diferenciação deve-se procurar estabelecer a autonomia relativa de cada ciência. O saber humano não se divide numa série de comportamentos estanques. As suas ramificações entrelaçam-se e se confundem. A passagem de um campo a outro se faz por mudanças muito sutis, que pouco a pouco diferenciam a natureza dos fenômenos pertinentes a um e a outro”.*<sup>5</sup>

É a razão pela qual a importância da contabilidade se torna tanto maior quanto maior for o seu relacionamento com as demais ciências sociais.

Se eventualmente, em um dado momento histórico, a contabilidade dava maior importância à empresa ou ao patrimônio, hoje o seu maior foco é o sentido de fortalecimento social. E é em busca desse fortalecimento social que a contabilidade deve aprimorar a qualidade da informação que presta.

### A Fronteira com a Economia

Em **“Teoria da Contabilidade”**<sup>6</sup>, evidencia-se que: os *objetivos da divulgação financeira, diz o FASB*<sup>7</sup>, **“decorrem em grande parte das necessidades daqueles aos quais a informação se destina, o que por sua vez depende muito da natureza das atividades econômicas e das decisões com as quais os usuários estão envolvidos”** (SFAC1, parágrafo 9). Portanto, é essencial conhecer o ambiente econômico, legal, político e social no qual os padrões são fixados.

### No aspecto macroeconômico

A Contabilidade Governamental, dá a base para as Políticas:

- Fiscal,
- Monetária, e
- Cambial

Portanto, é a Contabilidade que oferece a base para o estudo e controle das Contas Públicas e conseqüentemente a determinação das Políticas de Governo, tais como:

- Política de desenvolvimento regional;
- Política de combate à pobreza;
- Política de investimento econômico;
- Política de saúde;
- Política de educação, etc...

### **No aspecto microeconômico**

A contabilidade é que oferece elementos ao Governo, para o incentivo ao desenvolvimento de um subsetor econômico específico como:

- Navegação;
- Aviação;
- Portos;
- Pesca, etc...

Permitindo às empresas aí enquadradas, o incentivo necessário à consolidação dos empreendimentos e busca de condições adequadas à competitividade com o mercado globalizado.

### **A Fronteira com Finanças**

Segundo HENDRIKSEN<sup>8</sup>, *“Os pesquisadores tem examinado o ambiente da contabilidade de vários ângulos distintos”. “Tem pesquisado amplamente a natureza dos mercados financeiros, que parecem ser os alvos principais da informação contábil”.*

Portanto, a Contabilidade está umbilicalmente ligada ao **mercado** e assim sendo, à sociedade, pois o mercado financeiro de um modo mais amplo, depende das informações geradas pela contabilidade para atender à economia, ao governo, aos investidores individuais e coletivos, pois o motor da economia ainda é o lucro e essa informação depende de apuração contábil.

Isto é: a Contabilidade deve oferecer informação que seja “útil aos administradores e diretores na tomada de decisão de acordo com os interesses

dos proprietários”; bem como “indique como a administração de uma empresa desincumbiu-se de suas responsabilidades com os proprietários (acionistas) no uso dos recursos a ela entregues”<sup>9</sup>.

É mister, portanto, que se entenda que, a Contabilidade oferece informações da maior importância para “investidores, intermediários de informação, autoridades reguladoras, administradores e auditores”, conforme cita o Professor Willian Beaver, de Stanford, que evidenciou os “Grupos de Interesses no ambiente de divulgação financeira”, da seguinte forma:

---

### **Grupos de Interesses no ambiente da divulgação financeira.** <sup>10</sup>

---

#### **I. Investidores**

- A) Diversificados vs. não diversificados
- B) Ativos vs. Passivos
- C) Profissionais vs. não profissionais

#### **II. Intermediários de Informação**

- A) Analistas financeiros
- B) Empresas de classificação de risco de debêntures
- C) Empresas de classificação de risco de ações
- D) Serviços de Consultoria de Investimentos
- E) Corretoras

#### **III. Autoridades Reguladoras**

- A) FASB (Financial Accounting Standard)
- B) SEC (Secutiry Exchange Commission)<sup>11</sup>
- C) Congresso

#### **IV. Administradores**

- A) Empresas grandes vs. empresas pequenas
- B) Companhias abertas vs. companhias fechadas

#### **V. Auditores**

- A) Empresas de âmbito nacional vs. empresas locais
- B) Empresas que praticam junto à SEC vs. empresas que não praticam junto à SEC.

---

A relação da Contabilidade com o mercado financeiro se torna mais forte, quanto maior for o grupo de pessoas que apostam na solidez do mercado de capitais.

Enquanto antes, grupos restritos de indivíduos aplicavam no mercado financeiro, hoje, grandes fundos de pensão ou intermediários financeiros de grande porte atuam no mercado de capitais.

Ainda segundo os críticos do FASB<sup>12</sup>, “as operações de aquisição de empresas financiadas com títulos de dívida tem ampliado o lado do passivo nos balanços a ponto de fazer com que os credores sejam capazes de exercer mais controles do que acionistas”.

Tudo isso faz com que se potencialize ainda mais a importância da Contabilidade como elemento de base, sendo através de sua informação (decalcada em postulados e princípios sólidos) que grupos de variados interesses podem ancorar, para poder absorver elementos substanciais, favoráveis à tomada de decisões.

Ainda mais. Há casos de países, em que o Governo ou órgãos controlam com maior ou menor intensidade a vida das empresas e portanto são grandes usuários da informação contábil.

### Os Mercados de Capitais e a Relevância da Informação Contábil

Como são nas Bolsas de Valores que as grandes corporações buscam capitais, e ao mesmo tempo grandes grupos, ou grandes intermediários vêm ali, grandes oportunidades de negócios, tornam-se imprescindíveis as informações relevantes, precisas e oportunas para permitir a segurança dos contratos.

E é para esse mercado financeiro que a contabilidade se torna mais importante, pois de seus demonstrativos saem os dados necessários a que



agências classificadoras de riscos, auditores, analistas, empresários, investidores, governo, etc, possam avaliar as boas oportunidades de negócios.

Reforça-se aqui o termo **oportunidade**. Como bem diz GOMES,<sup>13</sup> “Modernamente, a informação, considerada como um bem precioso que é demandado avidamente por diversos usuários, pode ser a responsável pelo sucesso ou fracasso de um negócio, percebendo-se assim a importância do seu reconhecimento e registro imediato. Pode-se afirmar que **a informação contábil que não é oportuna não tem valor**” (o grifo é nosso).

### A Fronteira com a Sociologia

Segundo a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade,<sup>14</sup> “a contabilidade é uma ciência nitidamente social quanto as suas finalidades, mas como metodologia de mensuração, abarca tanto o social quanto o quantitativo. É social quanto às finalidades, pois em última análise, através de suas avaliações do progresso de entidades, propicia um melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentar a riqueza da entidade e, como consequência, as suas, amenizando-lhes as necessidades”.

Para DE LUCCA,<sup>15</sup> “Na sociedade existe uma preocupação crescente de se analisar a empresa como uma instituição social e não somente como uma instituição econômica. Isto porque a sociedade vem premiando aquelas empresas que tomam iniciativas de desenvolver atividades sociais relacionadas com seus empregados e com a sociedade e de participar do processo de preservação e proteção do meio ambiente onde ela está inserida”.

Aqui vemos um enorme “gancho” com a sociologia. Vemos que há um campo onde se mesclam a Contabilidade, a Economia, a Administração em culminância com a teoria do bem estar da sociedade. Segundo HENDRIKSEN<sup>16</sup> e VAN BREDA (em “Teoria da Contabilidade” – Ed. Atlas, 1999, 1ª. Ed. São Paulo) “o enfoque de mercado desloca a atenção da teoria do bem-estar do investidor individual para o bem-estar da sociedade”.

Essa mudança, segundo eles, torna-se clara com o seguinte exemplo:

“As teorias de valor intrínseco supõem que um objetivo da contabilidade é fornecer informação para ajudar o investidor a encontrar títulos subavaliados – ou seja, títulos cujo valor intrínseco é superior ao preço de mercado”.<sup>17</sup>

Portanto, atendida essa premissa, o resultado dessa aquisição seria favorável ao comprador, pois teria em mão um patrimônio maior do que o que efetivamente desembolsou.

“Em termos mais gerais”, segundo os autores já citados, “um enfoque baseado no mercado sugere dois objetivos para a contabilidade. Em primeiro lugar, há a necessidade de informação para permitir uma alocação ótima de recursos entre produtores”.<sup>18</sup>

Entendem apropriadamente os autores citados que “uma alocação será ótima quando os produtores forem capazes de obter os fundos necessários para permitir a maximização do produto nacional bruto com um dado volume de recursos”. E essa “definição de alocação ótima pode receber uma ressalva, incluindo bem-estar e outros objetivos sociais”<sup>19</sup> (o grifo é nosso).

Em segundo lugar, asseveram que, “a informação é necessária para o estabelecimento de preços de títulos que reflitam as relações entre risco e retorno. Também é necessária para que os investidores individuais montem carteiras que reflitam suas próprias preferências, obtendo a taxa máxima de retorno com certo grau de risco”.<sup>20</sup>

Conclui-se. É nesse jogo de busca da melhor oportunidade, que se funda a importância da informação da Contabilidade.

## A Responsabilidade Social

Vimos que são de indiscutível importância os Demonstrativos Contábeis e seus Relatórios, embora saibamos que não para por aí, para a sociedade, o desempenho das empresas.

Segundo DE LUCCA,<sup>21</sup> “a contabilidade, numa visão social, está vinculada à responsabilidade social da empresa. Assim, numa abordagem social, o objetivo da contabilidade é fornecer informações para permitir aos seus usuários uma

avaliação dos efeitos das atividades da empresa sobre a sociedade onde ela está inserida”.

Para a sociedade é cada vez mais importante, o que o empreendimento representa de melhoria de qualidade de vida para a coletividade. O que representa em nível de renda, de emprego, de bem-estar social, de incentivo à educação, cultura, desenvolvimento enfim de um padrão de vida melhor para a comunidade do local.

Se antes, pouco importava para a empresa além dos seus lucros e a garantia de sua longevidade, hoje mais importa a participação e contribuição social que essa empresa oferece à comunidade onde se hospeda.

Essa atuação empresarial está representada também pela preservação do meio ambiente, pela geração de impostos e pelos demais benefícios diretos e indiretos que propiciam à sociedade.

Assim portanto que em países como do chamado “primeiro mundo”, “a Demonstração do Valor Adicionado é representada de maneira diferenciada, não havendo atualmente, uma forma unificada para sua elaboração; entretanto, objetiva sempre evidenciar, de forma significativa e compreensível, a situação econômica e social das empresas para investidores, Estado, funcionários, administradores e demais integrantes da sociedade interessados”<sup>22</sup>

Mostra de forma cristalina, quanto, cada segmento que compõe o seu resultado está representado no valor gerado. Permite a grupos sociais de interesse na atividade econômica e empresarial como um todo, saber quanto cada empreendimento gera de recursos, e quanto retorna para a sociedade, como remuneração dos diversos fatores.

Aí se consolida a importância da Contabilidade em aferir, registrar e informar, com base em seus Postulados e Princípios Gerais, o que cada negócio contribui ou, melhor dizendo, o que cada negócio agrega de valor para o desenvolvimento das famílias e do Estado.

## Críticas à Contabilidade

Apesar dos avanços da contabilidade e da efetiva preocupação com a qualidade da informação que presta, a contabilidade recebe muitas críticas. No artigo “O crepúsculo do Lucro Contábil”<sup>23</sup>, HOPP e LEITE (1988) fazem ácidas críticas à contabilidade, basicamente aos seguintes pontos: a) sobre o lucro contábil que segundo eles não reflete a realidade; b) aos contadores pela suposta “conivência” com o governo, pela aceitação de índices oficiais como parâmetros de medida de inflação; c) ao sistema de uniformização da base de análise, juntamente com a, d) aplicação da correção monetária, pois na visão dos citados autores distorce a visão correta da informação contábil; e) a periodicidade da apuração do “Lucro”, pois não concebem um lucro anual, semestral ou trimestral, ao arrepio segundo eles do que ocorria no passado quando se apurava o lucro apenas ao final das grandes viagens (citam a época das grandes navegações); f) criticam o custo das publicações com informações desnecessárias; g) criticam inclusive o regime de competência. Evidenciam os citados autores a importância do Fluxo de Caixa, como único elemento necessário à tomada de decisão para evitar as “manobras dos gerentes” na administração dos negócios.

Em réplica, IUDÍCIBUS<sup>24</sup>, através do artigo “LUCRO CONTÁBIL – CREPÚSCULO OU RESSURGIMENTO ?” fundamenta críticas aos posicionamentos esposados por HOPP e LEITE, evidenciando a forma “cândida” da crítica efetuada à contabilidade e aos contadores. Insurge-se contra o “prosaico fluxo de caixa” defendido por aqueles autores, posto que o fluxo de caixa não é por si só um único elemento importante para a boa tomada de decisões, nem está livre das influências dos gerentes. Além do que, basta que não se paguem os compromissos nos prazos devidos para que o fluxo de caixa revele uma substancial “saúde”, imprópria à realidade.

Prossegue IUDÍCIBUS, em réplica, perguntando se enormes corporações com milhares de acionistas, deveriam esperar o encerramento das atividades do conglomerado para poder apurar o “resultado contábil perfeito?”. Nesse particular, comparar o momento empresarial vigente com a apuração do lucro

como se fazia com as viagens dos mercadores, é tentar formular correlações com realidades incomparáveis.

No dizer de IUDÍCIBUS, HOPP e LEITE insurgem-se contra o “inflation Accounting” e mesmo a Correção Integral, confundindo os méritos (ou deméritos) da metodologia em si, com a imprecisão de alguns índices utilizados para mensurar as variações da inflação.

Sobre as “manobras”, os gerentes tanto podem efetuar manobras com demonstrativos corrigidos, como com demonstrativos de valor histórico. O próprio fluxo de caixa, como já vimos é tão “manuseável” ou até, mais do que os resultados do regime de competência.

Quanto à culpa pela complexa evidenciação contábil das Cias Abertas, concordamos, diz IUDÍCIBUS, mas não é culpa do Contador. Por fim, os autores “confundiram as tentativas para depurar os efeitos da inflação nas demonstrações contábeis, para que os usuários possam comparar números efetivamente comparáveis, com a resignação com o processo inflacionário e, pior ainda, com uma aliança ...”

Finaliza IUDÍCIBUS enfatizando que “para que o artigo fosse sensacional (e talvez sensacionalista), não hesitaram os autores em utilizar frases que podem parecer ‘de efeito’ para o leitor menos informado, mas que representam distorções e simplificações grosseiras que Mestres do calibre dos autores nunca poderiam ter cometido”.

## Conclusão

Finalmente cabe afiançar que a contabilidade enquanto ciência social tem demonstrado evoluções em seus atuais modelos, dando enfoque mais expressivo a sua função social e balizando através de seus dados informativos os agentes, no âmbito empresarial e no âmbito governamental .

É fundamental no entanto o aprimoramento da pesquisa para nortear as adequadas ações dos gestores, testando e confirmando a correlação entre as

variáveis estudadas, a ponto de permitir as predições que consolidem as explicações teóricas confirmadas com a prática do dia-a-dia.

Em sendo assim, todas as ações tomadas em decorrência da utilização da base de dados da contabilidade, passariam a ser confirmadas e livres da ação do “inconsciente coletivo”.

Por fim, como referenda MATTESSICH<sup>25</sup>, “o maior progresso do período de transição, feito até agora, está em adaptar ideias e métodos ou técnicas matemáticas à contabilidade. Desde que os detalhes destas conquistas sejam suficientemente bem conhecidas, posso me restringir à classificação e resumo dessas conquistas do ponto de vista metodológico. Logo poderíamos distinguir ... as seguintes categorias: 1) valor atual e cálculo de investimentos; 2) estudos estruturais por meio de matrizes, vetores e redes; 3) programação linear, simulação e aplicações em computador, e 4) aplicações estatísticas e valorização de informação”.

Portanto, esse é o caminho.

## Referências Bibliográficas

- <sup>1</sup> MOTTA, Rui – “GRANDES MODELOS CONTABILÍSTICOS” – Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, 294 – Fevereiro/1990.
- <sup>2</sup> WATTS, Ross L. e ZIMMERMAN, Jerold L. – University of Rochester “**Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective**” – The Accounting Review, Vol. 65, No. 1 – January 1990 – pg. 131-156.
- <sup>3</sup> Idem, Ibidem – p.11, opus.cit.
- <sup>4</sup> GUERREIRO, Reinaldo, CASADO, Tânia e BIO, Sérgio R. – “**Algumas Reflexões sobre os Arquétipos e o Inconsciente Coletivo na Contabilidade de Custos: um Estudo Exploratório**” – Trabalho apresentado nos eventos “2000 HBO Reserch Conference” em Chicago e “IAAER 2000 in Japan” em Kobe, tendo recebido o Prêmio “Rintaro Aoki Outstanding Papers Award”.
- <sup>5</sup> HERRMAN JR, Frederico – “**Contabilidade Superior (Teoria Econômica da Contabilidade)**”, ed. Atlas, 10ª. Ed. São Paulo, 1978, p.32.
- <sup>6</sup> HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. – “**Teoria da Contabilidade**”- ed. Atlas, 1ª. ed. 1999, São Paulo, p.114.
- <sup>7</sup> FASB (Financial Accounting Standard Board)
- <sup>8</sup> Idem ibidem, Op cit. p.114.
- <sup>9</sup> SFAC 1, parágrafos 52 e 50.
- <sup>10</sup> HENDRIKSEN, Eldon S e VAN BREDA, Michael F. – Op. cit. p.115.
- <sup>11</sup> SEC ( Security Exchange Commission), equivalente a nossa Comissão de Valores Mobiliários – CVM.
- <sup>12</sup> Idem, ibidem, Op. cit. P.116.
- <sup>13</sup> GOMES, Josir Simeone – “**Contabilidade para MBAs**”, ed. Campus – RJ – 2000, p.27.
- <sup>14</sup> MARTINS, Eliseu, IUDÍCIBUS, Sérgio, GELBCKE, Ernesto. “**Manual de Contabilidade das sociedades por ações**”. 4ª. ed. São Paulo, ed. Atlas, 1995, p.58. Estudo elaborado pelo IPECAFI (Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras).
- <sup>15</sup> DE LUCCA, Márcia Martins Mendes – “**Demonstração do Valor Adicionado – Do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB**”, ed. Atlas, 1ª. Edição, 3a. tiragem, São Paulo, p.18.
- <sup>16</sup> HENDRIKSEN, Eldon S e VAN BREDA, Michael F. – Op. cit. p.116.
- <sup>17</sup> Idem, ibidem, Op. cit. p.117.
- <sup>18</sup> Idem, ibidem, Op. cit. p.117.
- <sup>19</sup> Idem, ibidem, Op. cit. p.117.
- <sup>20</sup> Idem, ibidem, Op. cit. p.117.
- <sup>21</sup> DE LUCCA, Márcia Martins Mendes – Op. cit. p.21.
- <sup>22</sup> ESCODRO, Antonio Sergio – “**A Responsabilidade Social da Contabilidade e a Demonstração do Valor Adicionado**” – Boletim do Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores) – Ano XV, Junho/93, No. 181, págs. 2 e 3.
- <sup>23</sup> HOPP, João Carlos, e LEITE, Hélio de Paula – “**O Crepúsculo do Lucro Contábil**” – Artigo publicado na ERA – Revista de Administração de Empresas da FGV, Vol. 28, número 4 (out/dez – 1988).
- <sup>24</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de - “**Lucro Contábil: Crepúsculo ou Ressurgimento ?**” - Artigo apresentado em Aula de Teoria da Contabilidade ministrada pelo Prof. Nelson Carvalho, no Mestrado em Controladoria e Contabilidade – USP, site Belém do Pará.
- <sup>25</sup> MATTESSICH, Richard – “**Methodological Preconditions and Problems of A General Theory os Accounting**” – The Accounting Review, July, 1972.