

Contabilidade como Representação da Realidade: Coerência com The Conceptual Framework For Financial Reporting

EDILEI RODRIGUES DE LAMES

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA (UFU)

edilei.lames@ucb.org.br

GILBERTO JOSÉ MIRANDA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA (UFU)

gilbertojm@ufu.br

CONTABILIDADE COMO REPRESENTAÇÃO DA REALIDADE: COERÊNCIA COM *THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING*

INTRODUÇÃO

A convergência internacional da contabilidade para as normas emitidas *pelo International Accounting Standardas Board* (IASB) iniciou sua ascensão em 2005 quando a União Europeia exigiu que todas as empresas listadas em suas bolsas de valores adotassem as normas do IASB. Posteriormente o Brasil, em 2007, fez a adoção. Atualmente, de acordo com Schmid, Martino e Mehri (2016), mais de 130 países já fazem uso das IFRS e 89% dos países do globo adotam ou permitem que a contabilidade seja feita em IFRS.

Essas alterações na configuração da contabilidade mundial trouxeram mudanças que estão sendo e ainda precisam ser estudadas, para corretamente compreender os efeitos pós-implementação das normas internacionais. Mas pode-se notar que os contínuos avanços da área contábil não têm sido suficientes para dirimir da contabilidade algumas limitações na representação da realidade o que impacta na compreensão da teoria contábil e nos resultados da contabilidade. No entanto, conforme pontua Mattessich (2003), também se nota que alguns dos elementos básicos tem-se mantido praticamente inalterados desde que surgiu a contabilidade. Isso por que a contabilidade representa a realidade.

Este ensaio teórico parte da proposição de que o conceito de contabilidade como representação da realidade é coerente com a *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IAS 1) e Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC 00). Pode-se notar estreita relação entre as características qualitativas da informação contábil e as limitações inerentes à contabilidade, onde cada limitação da contabilidade pode ser associada à uma ou mais características qualitativas da informação contábil tornando a análise, mais consistente e ajustada com a proposta da realidade social, uma vez que a contabilidade é considerada como social e aplicada.

O trabalho se justifica pela existência de desafios na contabilidade que, à luz do conceito de representação da realidade podem ser reconhecidos, sistematizados e discutidos criticamente para que sejam compreendidos (talvez superados), pois são relevantes e necessários à adequada interpretação da contabilidade pelos profissionais que dependem dela. Junta-se a estes desafios evidências significativas de que os discentes não têm domínio dos conceitos relevantes da contabilidade (LIMA FILHO; BRUNI, 2012; PICCOLI; CHIARELLO; KLANN, 2015; SOUZA; VICENTE, 2017). O alunado não tem dominado assuntos considerados basilares na teoria da contabilidade, o que incorre em implicações no manuseio e interpretação da contabilidade.

Complementar a este fato, tem-se o desempenho sofrível dos egressos em ciências contábeis nos exames que procuram mensurar o desempenho dos estudantes. O mais conhecido deles, de nível nacional, e aplicado a todos os cursos de ensino superior e tecnólogos, é o ENADE – Exame Nacional de Desempenhos dos Estudantes. Especificamente em ciências contábeis, a média dos últimos exames (2006, 2009, 2012 e 2015) está em apenas 37,24% de aproveitamento. Para completar o panorama do desempenho contábil, o Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) evidencia, nos resultados acumulados desde que o exame voltou a ser oferecido (2011) até o momento (06/2017), que a média de desempenho é de 37,66%.

Por fim, a contabilidade carece de sistematização dos gaps relacionados à contabilidade como representação da realidade. Os estudos sobre os desafios e limitações contábeis tendem a ser isolados, focalizando elementos individuais, sem analisar o todo. Este estudo aglutina e classifica as principais limitações contábeis a partir de estudos anteriores contribuindo com uma categorização que poderá ser utilizada nas pesquisas futuras sobre conceitos relevantes de contabilidade.

A construção desse ensaio teórico é motivada pela escassez de materiais reflexivos sobre a contabilidade com representação da realidade. O positivismo exacerbado vivenciado pela área contábil tem tornado raros os trabalhos teóricos que se debruçam a discutir conceitos contábeis (MARTINS, 2014), ora pela dificuldade do processo, ora pelo *status quo* reinante, ora pela realidade de que um ensaio teórico precise ser lido por sujeitos livres de preconceitos, não dominados pelo formalismo da ciência.

Está dividido em quatro tópicos, além da introdução. O primeiro discute as nuances da contabilidade como representação da realidade. Em seguida tem-se a análise da relação existente entre a estrutura conceitual e as respectivas limitações inerentes. Por fim, tem-se as considerações sobre a temática e referências consultadas.

CONTABILIDADE COMO REPRESENTAÇÃO DA REALIDADE

A ideia da existência da *realidade*, e por decorrência, a sua *representação* não é algo recente. No entanto, foi Mattessich (1991, 1995a, 1995b, 2003) quem sistematizou a noção de representação da realidade na contabilidade quando desenvolveu o *The Onion Model of Reality* (OMR) – Modelo Cebola de Representação da Realidade. O OMR pertence à mesma família das Teorias Ontológicas de Hartmann (1940), Campbell (1966) e Lorenz (1973), porém com algumas diferenças, pois considera que

as camadas de realidade são dependentes e inclusivas umas das outras como as de uma cebola. Ele também concebe estes mesmos níveis numa perspectiva multidimensional que inclui tempo e outras dimensões, em vez de ver as camadas de forma linear e unidimensional. Outro aspecto importante é que as camadas não podem ser consideradas igualmente permanentes. (MATTESSICH, 2003, p. 446).

Em síntese, o modelo OMR vê a realidade como uma hierarquia de várias camadas e subcamadas que vão desde a realidade absoluta (camada central), passando pela realidade física, química, biológica e mental, até a realidade social, que inclui a jurisprudência, a economia e a contabilidade. Este modelo (OMR) utiliza a noção de propriedades emergentes que permite especificar o nível de realidade para se aceitar algo como real ou não (MATTESSICH, 1991, 2003).

A Figura 1 ilustra o que propõe o modelo OMR:

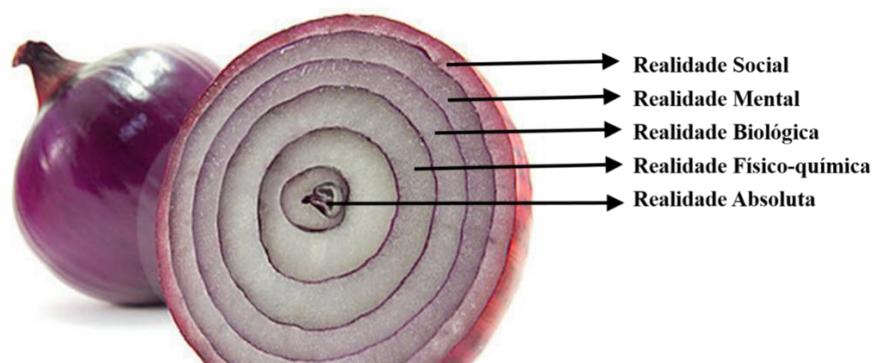


Figura 1 – The Onion Model of Reality (OMR)

Fonte: Construído pelo autor com base em Mattessich (1991, 1995a, 1995b, 2003)

As camadas representam realidades diferentes, porém inter-relacionadas. A proposta da metáfora desenvolvida por Mattessich (1991, 2003) é permitir uma melhor compreensão da noção de realidade, bem como da natureza da representação conceitual e linguística em relação às nossas noções de senso comum e percepções científicas. Inicialmente o modelo distingue entre a realidade absoluta e realidade de ordem superior (níveis físico-químicos, biológicos, psicológicos e de realidade social). Mattessich (2003) indica o que ele considera as principais camadas de realidade, sem limitar-se a elas:

- Realidade absoluta/final: Refere-se à camada mais central, ao aspecto mais sólido do modelo OMR. Subentende-se aqui o aspecto absoluto, a realidade plena, máxima.
- Realidade físico-química: são os campos de forças, quarks, elétrons, etc., que nos subníveis mais elevados são os átomos, as moléculas, os aminoácidos, as proteínas. Cada uma dessas “entidades” possui propriedades emergentes. O próprio reconhecimento desses diferentes tipos de realidade implica uma visão hierárquica da realidade como um todo, onde alguns aspectos são estáveis e outros voláteis.
- Realidade biológica: é manifestada nas moléculas de DNA e nos critérios de vida com suas propriedades emergentes como vivenciado empiricamente na botânica moderna e na zoologia. Este nível consiste em muitas subcamadas dependendo dos vários estágios das inumeráveis formas de vida. Os estágios seguintes também podem ser considerados subníveis principais da realidade biológica.
- Realidade mental (dos seres humanos): é caracterizada por fenômenos psicológicos e quase-mentais, tais como preferências, intenções, prazer e dor. O mecanismo biológico neural que permite refletir a realidade é tão real quanto o que está sendo refletido. Deve cuidar para não confundir o conceitual com o real ou o mental com o físico. O conceitual é inevitavelmente reservado para a representação das realidades físicas, sociais, dentre outras. Áreas específicas do cérebro são ativadas quando se conceitua, e inteiramente diferentes quando se sente dor, prazer.
- Realidade social: Existe onde grupos de animais ou seres humanos geram propriedades sociais que nos subníveis superiores se tornam propriedades morais, econômicas, legalistas e similares. As relações econômicas e legais de propriedade e reivindicações de dívidas são tão empiricamente reais a este nível como o átomo no nível físico, ou como a dor e preferências no nível mental. Essas realidades mais elevadas envolvem todas as camadas precedentes, bem como a realidade final. Aqui está inserida a contabilidade (MATTESSICH, 2003).

Ao aplicar o modelo OMR com seus subníveis à contabilidade, Mattessich (2003, p. 449) menciona que “o nível ou subnível da realidade social humana é o mais importante. Em nossa disciplina, quase tudo gira em torno da propriedade, da dívida e de outras reivindicações, de seus derivados e avaliações”. Dessa forma, a contabilidade envolve a realidade física – o que inconscientemente as pessoas têm em mente ao falar sobre o “real”, e a realidade social que, à sua própria maneira é também real. Macintosh (2000, p. 16) reforça que “a contabilidade deu sinais claros e transparentes de uma realidade física e social no espaço-tempo”. Franco Ruiz (2013) complementa, argumentando que o modelo ontológico das camadas de cebola é impactante para explicar os vários níveis de realidade, pois as suas ideias rompem com o pensamento linear quanto aos critérios contábeis.

Nota-se que capital e renda são elementos contábeis que perpassam as principais discussões sobre a representação da realidade pela contabilidade. Para Mattessich, (2003, p. 449) as dívidas específicas e as reivindicações de propriedade “estiveram entre as mais importantes realidades sociais verificáveis desde que a contabilidade simbólica foi inventada pelos sumérios há mais de cinco mil anos. Sem tais afirmações nossa profissão pode não existir completamente”.

No outro extremo, mas ainda complementar, Macintosh e sua equipe (2000) tentaram introduzir na contabilidade, os conceitos de hiper-realidade e simulacro propostos por Baudrillard. No entanto, mesmo nesse cenário “hipotético- arbitrário” para a contabilidade, tais autores acabam por afirmar que os usuários da contabilidade “aceitariam e usariam os números arbitrários (da contabilidade) porque eles fazem parte da única realidade que eles têm para interagir uns com os outros em um mundo complexo” (MACINTOSH et al., 2000, p. 43), e reconhecem que “os contadores “sustentam a crença de que a contabilidade representa a realidade da mesma maneira que quando surgiu” (MACINTOSH et al., 2000, p. 16). Percebe-se que, mesmo os autores que tentam dar à noção de representação da realidade um sentido

figurativo ou irreal, acabam por esbarrar-se no contraditório, reconhecendo que há uma realidade profunda que permite a interação diante das complexidades do mundo. Sua representação é feita pela contabilidade.

Para Matessich (2003) o conceito de representação da realidade é importante, inclusive por se tratar de uma ciência social aplicada que atende a propósitos específicos nas diversas áreas dos negócios:

Na maioria das ciências aplicadas, geralmente não se concentra em representar a realidade, mas em dominá-la, ou até mesmo mudar algumas de suas camadas superiores. Mas, ocasionalmente, uma ou outra ciência aplicada é chamada também a representar aspectos da realidade conceitualmente. Isso pode ser assim em meteorologia e é certamente o caso na contabilidade. Mas nessas ciências aplicadas não se pode esperar o mesmo rigor de representação encontrado nas ciências puras. Pelo contrário, essas representações são deliberadamente inclinadas para uma finalidade específica (MATTESSICH, 2003, p. 455).

O fato da contabilidade trabalhar em diversos segmentos de mercado, atender a finalidades específicas de empresas comerciais, industriais, de serviços, financeiras, securitização, etc. e precisar adaptar-se para atender às suas diversas especificidades não a impede de representar a realidade, mas o faz de forma ajustada:

Seja na pintura ou na nossa própria disciplina, um determinado viés, dependendo da meta de informação, é indispensável - seja uma representação pictórica, prognóstica ou pragmática-conceitual. O viés orientado para fins de representação contábil é a própria razão pela qual eu venho implorando por uma análise dos meios-fim em nossa disciplina. Somente se o nexos de meio-fim é revelado e o objetivo é claramente declarado, *o consumidor de dados contábeis pode levar esse viés em consideração e julgar se uma representação específica é apropriada para seu propósito ou não.* (MATTESSICH, 2003, p. 456).

Os responsáveis pela elaboração dos demonstrativos contábeis precisam estar cientes da contabilidade necessitar evidenciar adequadamente o que se propõe. Para Matessich (2003, p. 467) “o ponto importante é que os números contábeis, por mais aproximados que sejam, deveriam ser representações adequadas de uma realidade subjacente”. Para o referido autor, o erro mais frequente, o que causa mais confusão que qualquer outro, é exatamente o fracasso em distinguir entre a realidade e a nossa percepção da realidade, incluindo a representação.

Sempre que os números contábeis não estão apoiados na realidade, ocorrem desastres, implicando minimamente em perdas financeiras, econômicas. O caso da ENRON é uma evidência de falhas na representação contábil. Este caso é considerado emblemático por que até acadêmicos reconhecidos estiveram envolvidos (o presidente do comitê de auditoria era professor da Universidade de Stanford), havendo perda de contato com a realidade. É fundamental que se tenha claro na mente a realidade a que se pretende representar, do contrário haverá deturpações (MATTESSICH, 2003). Martins (2005) reforça que a contabilidade nunca foi uma ciência exata e que, para interpretar os seus dados é necessário conhecimento e arte, pois os números contábeis são todos aproximados e contém imperfeições.

A partir das dificuldades da contabilidade em representar a realidade que surgem as limitações a que este estudo propõe expor, que precisam ser conhecidas e trabalhadas para que sejam minimizadas as deturpações que causam assimetria informacional e decisões equivocadas por parte de quem necessita fazer uso da informação contábil.

Entende-se que limitações se farão presentes, visto que representação, por definição, é uma projeção da realidade e nunca a realidade em si. Por ser uma aproximação, sempre estão ausentes algumas informações que impedem a observação do cenário completo, no entanto, precisa refletir, na medida do possível, os atos praticados no mundo dos negócios. Dessa forma, Morgan (1988), Macintosh et al. (2000) e Macintosh (2002) ratificam que, o que se espera das informações contábeis, é que não sejam mera interpretação da realidade, mas que sejam a expressão efetiva de algo objetivo e real.

Há consenso entre pesquisadores que abordam especificamente a temática (LEE, 2006a, 2006b, 2009; MATESSICH, 2009) de que os órgãos normatizadores internacionais tem abordado a realidade social em suas estruturas conceituais e princípios contábeis geralmente aceitos. Porém estes autores argumentam que a abordagem ainda é carente de aprofundamentos para que a realidade social seja incorporada com sucesso no pensamento contábil.

Essa discussão é importante uma vez que os ajustes realizados na estrutura conceitual do IASB, o *The Conceptual Framework for Financial Reporting* elaborados conjuntamente pelo IASB e FASB (*US Financial Accounting Standards Board*) contemplam discussões de alguns pesquisadores proeminentes no debate da contabilidade como realidade social/representação da realidade (SEARLE, 1995, MATESSICH, 1995, 2003, 2009; LEE, 2006a, 2006b, 2009).

O IAS 1 (IASB, 2010) e por correlação o CPC 00 (CPC 2011) quando da abordagem sobre as características qualitativas da informação contábil da estrutura conceitual básica da contabilidade inclui o elemento “representação fidedigna” indicando que “os relatórios contábil-financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não deve apenas representar fenômenos relevantes, mas também tem que representar fielmente os fenômenos a que se pretende representar” (IASB, 2010, p. 14).

Essa proposta coaduna com a abordagem de Mattessich (2003) da contabilidade como representação da realidade. Os adjetivos que o IASB (2010) e CPC (2011) utilizam para caracterizar tais características qualitativas, em especial a “representação fidedigna da realidade”, a “descrição completa”, “retrato da realidade econômica” e “modelo contábil” reforçam essa abordagem. Indica-se que as informações precisam ser completas (inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda o fenômeno que está sendo descrito), neutra (indica que é sem viés na seleção ou apresentação das informações financeiras) e livre de erro material (significa que não há erros ou omissões na descrição do fenômeno e é livre de erro no processo de produção das informações).

O IASB (2010, p. 15) é categórico ao afirmar que “a informação deve ser relevante e fielmente representada para que seja útil”. Nesse sentido, duas questões adicionais também evidenciam as preocupações dos normatizadores em ter na contabilidade um retrato da realidade social. A primeira refere-se ao fato de que houve um posicionamento mais claro de que as informações contidas nos relatórios contábil-financeiros se destinam primariamente aos usuários externos: investidores, financiadores, ou outros credores. A proposta visa munir os usuários, de informações úteis, sem preocupação em atender a grupos específicos de usuários.

A segunda questão diz respeito a não aceitação, durante as audiências públicas, de sugestões de determinados órgãos de incluir na estrutura conceitual elementos de postergação de informações sobre alterações nos ativos ou passivos com objetivo de “manutenção da estabilidade econômica” alegando prontamente que a posição de prover informação fidedigna e relevante pode melhorar a confiança do usuário e, dessa forma, contribuir para a promoção da estabilidade econômica (IASB 2010, CPC 2011).

A relevância, que se configura como a outra característica qualitativa fundamental, está muito semelhantemente incorporada nos propósitos da contabilidade como representação da realidade. Adicionalmente, para que aja um retrato completo (assim com a palavra modelo, retrato é outra expressão equivalente à representação) da realidade econômica, é necessário utilizar-se das características qualitativas de melhorias da informação contábil, procurando superar as limitações à correta representação da realidade.

Convém, à essa altura da discussão, reiterar os argumentos de Lee (2009) sobre o fato de que a temática em discussão carece de avanços significativos para que se reflita profundamente no pensamento contábil atual e que “é preciso reforçar que a realidade da contabilidade social precisa ser introduzida no currículo contábil e na sala de aulas” (LEE, 2009, p. 6). Ele argumenta que o caminho é árduo, pois a tentativa de mudar os hábitos de uma vida dos responsáveis pela padronização da contabilidade é excessivamente otimista, mas necessário.

Os normalizadores e profissionais têm sido treinados no sistema convencional de contabilidade e é improvável que eles sejam capazes de reconhecer a necessidade de estudar a ontologia e a epistemologia da realidade social. A responsabilidade pela introdução da realidade social na contabilidade, portanto, parece estar com os educadores e pesquisadores. [...]a OMR tem muito a oferecer para melhorar a qualidade do pensamento contábil que apoia as normas e práticas contábeis (LEE, 2009, p. 6).

Essa visão corrobora para a discussão que se propõe a seguir, onde se pretende discutir as limitações na compreensão da contabilidade como representação da realidade.

LIMITAÇÕES DA CONTABILIDADE COMO REPRESENTAÇÃO DA REALIDADE VERSUS ESTRUTURA CONCEITUAL DA CONTABILIDADE

Mesmo entendendo que as discussões ontológicas e epistemológicas necessárias na discussão da contabilidade como representação da realidade ainda careçam de aprofundamentos, há consenso entre os pesquisadores (LEE 2006a, 2006b, MATTESSICH 2009) de que há um alinhamento dessa temática com a estrutura conceitual básica da contabilidade. Dessa forma, observa-se associação das limitações da contabilidade, decorrentes da sua aceção como representação da realidade, com cada uma das características da informação contábil, que serão discutidas a seguir.

Limitações relacionadas às Características Qualitativas Fundamentais da Informação Contábil-financeira Útil

Para melhor organização da discussão, as limitações da contabilidade serão analisadas com base em cada característica qualitativa da informação contábil. Nesse tópico, o foco serão as fundamentais.

Para que a informação contábil seja relevante, é necessário que seja capaz de fazer a diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários (CPC 2011, p. 15), para isso, precisa ter valor preditivo e valor confirmatório. Para o *valor preditivo*, a aplicação parcial do valor justo se torna a limitação, na medida que os valores de itens patrimoniais não representam efetivamente a realidade econômica. Sua discussão é relativamente recente na contabilidade brasileira e, se sua aplicação em algum momento futuro chegar a ser generalizada, Iudícibus e Martins (2007) arrazoam que haverá uma verdadeira revolução valorativa. Enquanto isso, o que se tem é uma crescente discussão sobre o que deve ser avaliado e quais procedimentos devem ser adotados para sua mensuração, e seus impactos nas empresas e na economia do país.

A esse respeito, Barreto, Murcia e Lima (2012) tiveram como objetivo de pesquisa identificar a percepção de especialistas em economia e mercado financeiro no que diz respeito ao impacto da mensuração a valor justo na crise financeira mundial. Após entrevistas realizadas com 13 profissionais com extenso conhecimento nas áreas de economia e mercados financeiros, os resultados encontrados indicaram que a contabilidade a valor justo não teve um papel decisivo na deflagração da crise financeira e que tampouco poderia ter evitado a mesma. Ao contrário, alguns especialistas mencionaram que a crise global talvez fosse descoberta mais tardiamente, caso os bancos não utilizassem uma contabilidade baseada no valor justo.

Percebe-se que no âmbito da contabilidade, apesar de ser reconhecidamente a linguagem dos negócios, o modelo contábil atual ainda carece de ajustes e discussões para que a contabilidade mantenha ativo seu papel no cenário econômico-financeiro.

Quanto ao *valor confirmatório*, ou seja, a capacidade de servir de feedback, confirmando ou alterando avaliações prévias (IASB, 2011). As restrições dos indicadores tradicionais tem sido a limitação principal. Considera-se que um dos objetivos da análise das demonstrações contábeis é extrair dos relatórios contábeis informações úteis à tomada de decisão para saber se a empresa é rentável ou não, e se ela apresenta liquidez. Tais objetivos visam avaliar a remuneração das empresas para os capitais nelas investidos e sua capacidade de pagamento

frente àqueles que fornecem os recursos necessários à sua operação (MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012).

Para Martins, Diniz e Miranda (2012) os problemas relacionadas à análise das demonstrações contábeis está relacionado primeiramente com os dados contábeis que compõem os índices onde, as práticas de “embelezamento” das demonstrações contábeis dificultam cálculos precisos e corretamente comparáveis. Há também deficiências na composição matemática dos índices (o fato das demonstrações contábeis trabalharem com situações estáticas, a diferença de temporalidades dos elementos patrimoniais, incapacidade dos indicadores de captarem a sazonalidade das empresas, problemas de classificação das contas patrimoniais, etc.).

Os indicadores de desempenho (índices de liquidez, rentabilidade, endividamento, *economic value added*, etc.) podem ser de elevada utilidade no processo de análise da situação econômico-financeiras das empresas, mas, para que isso ocorra, é preciso maior atenção à compreensão e interpretação das informações, que ao mero cálculo. Assim dito, é a expertise do analista e sua capacidade interpretativa que garantirá a qualidade e a eficiência da análise esperada (ASSAF NETO, 2010; MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012).

As informações contábeis também precisam ter o atributo da materialidade para que seja relevante. Uma informação é percebida como material se a sua omissão ou divulgação distorcida puder influenciar o tomador de decisão acerca da entidade em análise (IASB, 2011)

Para que uma informação possua representação fidedigna, precisa ser completa, neutra e livre de erro material. O CPC (2011) reconhece que este é um desafio e o foco está na qualidade da informação disponível aos decisores, portanto, passível de limitações à correta representação da realidade. “A visão contida na Estrutura Conceitual do que sejam a elaboração e a divulgação do relatório contábil-financeiro ideal é improvável de ser atingida em sua totalidade, ao menos no curto prazo [...]” (CPC 2011, p. 9). Este é um objetivo a ser alcançado através do empenho da parte de quem elabora tais relatórios.

Para que seja *completa*, o retrato da realidade econômica deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno que está sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias (IASB 2010, p. 9). Nesse sentido, a primeira limitação que emana é a dificuldade de mensuração, especialmente dos intangíveis.

Tem-se intensificado a discussão sobre a mensuração dos ativos intangíveis e são crescentes os elementos de valor das empresas que não são computados nos balanços pela ausência de mecanismos de mensuração. Percebe-se nos estudos de Mizik e Jacobson (2008, 2009) que as abordagens tradicionais para avaliação financeira das empresas apresentam dificuldades em avaliar os negócios que apresentam ativos intangíveis significantes. De modo semelhante, Perez e Famá (2006) indicam que a grande maioria dos ativos intangíveis nem sequer é contabilizada nos demonstrativos financeiros das empresas. A principal razão está na dificuldade de identificação, definição e mensuração desses ativos por partes das empresas.

Mas é importante ressaltar que os elementos intangíveis sempre foram abordados pela contabilidade (ANTUNES; MARTINS, 2002). Tais autores ainda reforçam que a contabilidade não é falha na divulgação das informações por ela registradas. O que falta é a compreensão da finalidade de cada uma das demonstrações contábeis e dos princípios subjacentes a eles. Essa falta de conhecimento, por vezes, conduz a conclusões precipitadas e errôneas.

O estudo realizado por Oliveira et al. (2014) procurou comparar o desempenho, mediante indicadores contábil-financeiros, de dois portfólios de empresas por cinco anos. O primeiro, composto por empresas intangível-intensivas e outro com pequena proporção de intangibilidade, procurando conhecer a realidade do mercado brasileiro. Os resultados demonstram que o portfólio de empresas com maior proporção de intangibilidade apresenta desempenho superior na grande maioria dos períodos e indicadores avaliados. Os resultados geram evidência de que os ativos intangíveis são capazes de gerar vantagem competitiva para as companhias e precisam ser corretamente avaliados.

Outra limitação à informação *completa* é o não registro do custo oportunidade, muito comentado e pouco compreendido. A necessidade contínua de se fazer escolhas deve levar em consideração as melhores alternativas descartadas e seu impacto nas empresas. Normalmente é associado ao custo da renúncia diante das diversas opções disponíveis no mercado. Goulart (2002) assegura que se refere à melhor alternativa descartada. O conceito é relativamente simples, porém a sua aplicação tende a ser considerada complexa e nebulosa pelos profissionais do mercado.

Goulart (2002) confirma sua hipótese de pesquisa de que o conhecimento sobre custo oportunidade, por parte dos profissionais de contabilidade é insatisfatório. A pesquisa feita com 71 contadores indicou que apenas 20% afirmam ter conhecimento satisfatório sobre o tema. Considerando a sua relevância e potencial de aplicação nas atividades empresariais, é fundamental que os contadores adquiram maior compreensão da temática e suas possíveis aplicações.

A desconsideração da inflação na contabilidade também se configura como um desafio significativo, impedindo que a informação seja *completa*. É entendida como o aumento contínuo e generalizado dos preços. O Brasil viveu períodos inflacionários relevantes, atingindo seu auge entre as décadas de 1980 e 1990. Para Salotti et al. (2006) os níveis inflacionários atingidos pelo país, fizeram com que os pesquisadores da área contábil desenvolvessem metodologias e técnicas que permitiam reconhecer os efeitos da inflação nas demonstrações contábeis e em sua posterior análise. Era considerada relevante pois uma das utilidades das demonstrações contábeis é fornecer análise econômico-financeira da situação das empresas.

A correção monetária integral (CMI), nome dado ao processo de reconhecer os efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis foi realizado entre 1978 a 1995, quando, devido ao sucesso do Plano Real, passou a ser proibido no Brasil. No entanto, é oportuno salientar que a ausência de correção dos efeitos inflacionários tem prejudicado o processo de análise das demonstrações contábeis. Os ativos de longo prazo não possuem como base o valor da moeda na data do balanço, mas sim o valor da moeda em sua data de aquisição. Para Martins, Diniz e Miranda (2012) a simples atualização pela inflação dos balanços objetos da análise para que tenham base comum não resolve o problema, aliás, dá a falsa ideia de comparabilidade.

Takamatsu e Lamounier (2006) indicam que, mesmo que a inflação tenha se estabilizado a níveis relativamente aceitáveis, quando comparados com a realidade anterior ao Plano Real, ela perdura no longo prazo e é necessária sua correção. Foi um retrocesso para a contabilidade, especialmente por que a análise das demonstrações contábeis no Brasil fornece valores imprecisos, ao desconsiderar o efeito cumulativo da inflação.

Salotti et al. (2006) estudaram o impacto inflacionário nas análises das demonstrações contábeis de 134 companhias de capital aberto no período de 1996-2002, estudando os índices de liquidez, rentabilidade e estrutura de capital. Para os índices de liquidez, não foram verificadas diferenças significativas ao nível de 95% de confiança. Os autores explicam que o resultado se justifica porque, apesar dos valores absolutos sofrerem alterações, a relação entre eles não se altera na composição dos índices.

Quando foram analisados os índices de rentabilidade, apenas o setor de comércio apresentou diferença significativa nas demonstrações com e sem a correção monetária. No entanto, o índice de endividamento apresentou resultados bastante diferentes, constatando-se que há diferenças significativas para todos os setores analisados, com exceção do setor de alimentos e bebidas que apresentou resultado inconclusivo. Tais autores (2006) concluem que o não uso da correção monetária integral pode distorcer a análise da situação da estrutura de capital das empresas.

Quando Takamatsu e Lamounier (2006) analisaram a diferença nos principais grupos de contas do balanço patrimonial da empresa Usiminas para os anos de 2002, 2003 e 2004 comparando os dados com e sem os efeitos da inflação. A análise horizontal evidenciou que, sem

os efeitos da inflação, o ativo total da empresa cresceu 9%. No entanto, quando considerados os efeitos da inflação nas demonstrações do período, revela-se uma retração de 7% no mesmo indicador. Percebe-se um impacto de 16% no crescimento, considerando apenas três anos de análise. Se o horizonte temporal fosse maior, os resultados seriam ainda mais significativos.

Outro aspecto da correta representação fidedigna é que a informação seja *neutra*. O (CPC 2011, p. 16) assim se expressa:

Um retrato neutro da realidade econômica é desprovido de viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira. Um retrato neutro não deve ser distorcido com contornos que possa receber dando a ele maior ou menor peso, ênfase maior ou menor, ou qualquer outro tipo de manipulação que aumente a probabilidade de a informação contábil-financeira ser recebida pelos seus usuários de modo favorável ou desfavorável. Informação neutra não significa informação sem propósito ou sem influência no comportamento dos usuários. A bem da verdade, informação contábil-financeira relevante, por definição, é aquela capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários.

Dois elementos caracterizam limitações à neutralidade da informação, assim como preconiza o CPC/IASB: a subjetividade das escolhas contábeis e o gerenciamento de resultados (manipulações). As escolhas contábeis são um campo fértil da contabilidade pois permite, desde a tomada de decisões discricionárias, relevantes para garantir a representação fidedigna, até decisões com menores graus de clareza, numa margem tênue entre as escolhas e o gerenciamento de resultados. Também parece não haver consenso sobre os limites entre escolhas contábeis e gerenciamento de resultados.

O estudo de Souza e Lemes (2016) teve o intuito de identificar o grau de comparabilidade das escolhas contábeis na mensuração subsequente de ativos imobilizados, de ativos intangíveis e de propriedades para investimento de companhias abertas do Brasil, Chile e Peru, e averiguar se determinadas características das entidades influenciam a escolha dos gestores pelo valor justo. Para os ativos imobilizados, constatou-se que houve aumento das comparabilidades nacional e internacional, com a adoção das IFRS, sendo crescentes ao longo do tempo. Já para os ativos intangíveis, não houve aumento substancial nas comparabilidades nacional e internacional. E para as Propriedades para Investimentos, as comparabilidades nacional e internacional não aumentaram com a adoção das IFRS. Concluiu-se que a simples adoção das IFRS não garantiu a comparabilidade. Foi identificado pela análise de regressão que as características setor de atuação, auditoria por *big four*, país, remuneração dos gestores, tamanho da entidade, endividamento, rentabilidade, relevância e tempo influenciaram as escolhas contábeis dos gestores, indicando a possibilidade de ter havido uso das opções investigadas para a prática de gerenciamento de resultados.

A despeito dos significativos e constantes esforços para melhorar a capacidade de controle e gerenciamento das informações contábeis, a dependência das escolhas contábeis, estimativas e julgamentos, assim como de métricas financeiras padronizadas possibilita algum nível de gerenciamento de resultados. Sherman e Young (2016) ressaltam que, mesmo em meio às mudanças para os padrões internacionais, a contabilidade ainda permanece obscura e as empresas ainda conseguem manipular o sistema contábil. Os autores indicam cinco problemas/limitações das demonstrações contábeis que facilitam a manipulação: padrões universais, reconhecimento da receita, medidas de lucros não oficiais, contabilização a valor justo e ajustes nas decisões, ao invés dos livros.

Por fim, a informação também precisa ser *livre de erro material*.

Representação fidedigna não significa exatidão em todos os aspectos. Um retrato da realidade econômica livre de erros significa que não há erros ou omissões no fenômeno retratado, e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros. Nesse sentido, *um retrato da realidade econômica livre de erros não significa algo perfeitamente exato em todos os aspectos* (CPC 2011, p. 16 – grifo não consta no original).

O ajuste nas decisões, quando conflitante com a representação fidedigna resulta em fraude potencial, que é a limitação correspondente, e impede que o usuário tenha acesso à informação relevante, impactando na compreensão da realidade causando prejuízos econômico-financeiros.

A esse respeito, os últimos anos foram marcados por uma série de problemas em corporações de projeções mundiais. Enron, Xerox, World.com, Parmalat, Sadia, Aracruz, Banco Pan Americano, Petrobrás, Odebrech, Friboi, só para citar algumas. Esse cenário tem mostrado a insuficiência dos controles juntamente com a necessidade constante de aperfeiçoá-los de forma a salvaguardar o patrimônio das empresas, protegendo investidores, assim como a imagem das empresas, aspectos essenciais para a representação da realidade.

Perera, Freitas e Imoniana (2014) investigaram a eficiência do Sistema de Controles Internos (SCI) no combate às fraudes corporativas. Com estudo de abrangência nacional, verificou-se que as atividades vinculadas ao SCI têm desempenhado de forma eficaz as funções de combate às fraudes corporativas. Considerando as três ramificações da Árvore da Fraude: as duas primeiras ‘corrupção’ e ‘apropriação indébita de ativos’ são fraudes combatidas com maior eficiência pelo canal de denúncias, controles internos e *compliance*; já fraudes em ‘demonstrativos financeiros’, normalmente, vinculadas ao alto escalão corporativo, são percebidas com maior precisão pela auditoria externa.

As fraudes têm causado prejuízos enormes às corporações e à economia dos países. Essa é uma limitação que tangencia as escolhas contábeis e o gerenciamento de resultados. O portal Transparency (2016) evidencia que mais de 2/3 dos 176 países e territórios do Índice de Corrupção Percebida estão abaixo do ponto médio da escala de 0 (altamente corrupto) a 100 (livre de corrupção). O score médio global é de 43. O número de países com elevado índice de corrupção é muito superior aos países considerados como limpos, dessa forma, os cidadãos enfrentam diariamente o impacto tangível da corrupção e a contabilidade precisa dar conta dessa problemática nas organizações.

Limitações relacionadas às Características Qualitativas de Melhorias da Informação Contábil-Financeira Útil

Analisadas as limitações pertinentes às características fundamentais, tem-se as limitações relacionadas às características qualitativas de melhorias da informação contábil. A maioria delas são também limitações das características fundamentais e, por já ter sido discutidas acima, serão comentadas brevemente aqui.

A característica de melhoria *comparabilidade* é descrita como “a que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens” (CPC 2011, p. 17). Ainda se afirma que,

para que a informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes [...] Muito embora um fenômeno econômico singular possa ser representado com fidedignidade de múltiplas formas, a *discricionariedade na escolha de métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade* (CPC 2011, p. 17 – grifo não consta no original).

A partir da própria discussão feita pela estrutura conceitual da contabilidade, fica latente algumas limitações associadas à comparabilidade, como: a subjetividade das escolhas contábeis e a desconsideração da inflação. Se não corretamente trabalhadas, dificultarão ao usuário fazer o uso devido desse predicado importante. As escolhas contábeis são indispensáveis para que seja garantida a representação fidedigna (IASB, 2011), ao mesmo tempo em que seu uso discricionário poderá diminuir a comparabilidade esperada pelo IASB. Fields, Lys e Vincent (2001, p. 261) ressaltam que “as escolhas contábeis provavelmente existem porque é impossível

ou inviável eliminá-las”. Tais autores argumentam que o que os reguladores precisam fazer é determinar o nível ideal de discricionariedade a partir do delineamento das vantagens e desvantagens de se permitir escolhas contábeis.

Já a ausência da correção monetária dos itens patrimoniais pela descon sideração dos efeitos inflacionários dificulta a comparabilidade ao longo do tempo em cada instituição, bem como entre instituições ou unidades de negócios. Isto ocorre porque os itens patrimoniais foram registrados em diferentes períodos, portanto as defasagens são heterogêneas entre as entidades, tornando complexo o processo de comparação.

Verificabilidade é outra característica de melhoria da informação contábil, descrita pela estrutura conceitual como aquela que

ajuda a garantir aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna (IASB 2011, p. 16).

Nestes termos, observa-se que o ponto nefrálgico se faz presente na falta de transparência da informação financeira. Sua falta impede que se consiga observar as informações e o modo como elas foram construídas, impedindo, inclusive sua reprodução.

A transparência, parte integrante do que se denomina *accountability*, mesmo depois de tantos anos de discussão, é um conceito em construção, que carrega consigo várias nuances e significados. Marques et al. (2015) analisaram a relação entre a qualidade das informações contábeis e o nível de transparência das empresas brasileiras. O estudo com dados trimestrais de 18 empresas no período de 2007 a 2013 evidenciou que nas empresas ganhadoras do Prêmio ANEFAC, as correlações (52,8% a 63,1%) entre Valor de Mercado por Ação, Lucro por Ação e Patrimônio Líquido por Ação foram estatisticamente significativas. O modelo de regressão foi estatisticamente significativo para as empresas ganhadoras, com um de R^2 de 46,78%, enquanto o modelo para as não ganhadoras teve um R^2 de 0,01%. Além disso, as variáveis explicativas (LPA, PLA e intercepto) foram significativas ao nível de 1%, enquanto no modelo composto por empresas não ganhadoras, o PLA não foi significativo. Os resultados encontrados sugerem que, de fato, o nível de transparência atribui maior significância aos números contábeis na capacidade de explicação do valor de mercado.

Uma informação precisa ser tempestiva ao ponto de influenciar os tomadores de decisão. Finalmente, tem-se a característica qualitativa de melhoria da informação contábil *compreensibilidade*. A proposta da compreensibilidade inclui “classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão tornando-a compreensível” (CPC, 2011, p. 18). Porém, a própria estrutura conceitual da contabilidade argumenta sobre a complexidade e dificuldade de compreensão de determinados fenômenos contábeis:

Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente. Por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo (CPC 2011, p. 19).

A falta do domínio do conteúdo técnico torna-se então uma verdadeira limitação por parte do usuário da informação contábil. Observe que as normas contábeis reconhecem que há razoável grau de complexidade na linguagem contábil e que isso pode interferir na compreensão das informações contábeis. É verdade que toda profissão tem sua própria linguagem e é necessário que os profissionais que atuam na área possuam domínio dessa linguagem para que possam se comunicar adequadamente e, na contabilidade, isso parece ser especialmente verdadeiro. Dias (2000) argumenta que a contabilidade tem uma linguagem própria, vocabulário especial com vistas a transmitir a história financeira das organizações, e também possui uma certa dependência de terminologia especializada. É preciso estudo e dedicação para compreendê-la, pois demanda alto nível de conhecimento técnico.

No entanto, a contabilidade não se restringe aos profissionais da área, pelo contrário, tem sido utilizada por profissionais diversos que nem sempre possui o domínio necessário para usá-la corretamente ou em sua plenitude/potencial. Pela sua abrangência, a contabilidade tem sido considerada a linguagem dos negócios (LOVOIE, 1987; RIAHI-BELKAOUI, 1995; BUFFETT; CLARK, 2007; DIAS, 2013; FREZATTI; BARROSO; CARTER, 2015) o que atribui a ela um caráter de universalidade. Dessa forma, por um lado, entendê-la corretamente pelos profissionais envolvidos é condição básica para que as informações possam ser compreendidas, aproveitadas para interpretação e análise dos eventos econômicos, com vistas a fornecer subsídios ao processo decisório. Por outro lado, os profissionais da contabilidade devem tomar cuidado com o uso excessivo de termos técnicos, a fim não caírem na falta de legibilidade.

Ao detalhar os resultados de 42 estudos realizados de 1952 a 1993 sobre a legibilidade das comunicações contábeis, com destaque para as demonstrações financeiras e notas de rodapé das demonstrações contábeis, juntamente com oito estudos focados em sua compreensibilidade, Riahi-Belkaoui (1995) concluem, com forte ênfase, que a legibilidade é difícil e que a compreensão, quer seja por profissionais preparadores certificados, seja por analistas financeiros, seja por usuários universitários e não profissionais, é problemática.

Como agravamento desse contexto, Garnsey e Fischer (2008), ao analisarem uma amostra aleatória de 20 conjuntos de demonstrações contábeis dos anos de 1973 a 2002, retiradas da lista S&P 500, utilizando técnicas estatísticas de processamento de linguagem natural para identificação de novos termos à medida que entram no léxico contábil, concluem que a contabilidade tem continuamente incorporado novos termos ao vocabulário contábil.

O desafio da compreensão da linguagem contábil é ainda agravado pelas pesquisas que envolvem discentes de ciências contábeis. Os estudos de Elson et. al (2012, 2013) realizadas com alunos da graduação e pós-graduação em contabilidade de três universidades americanas, sugerindo que o nível de compreensão da linguagem contábil pelos alunos de contabilidade é bastante baixo. Resultante disso, o aluno de graduação e nem mesmo o de pós-graduação é capaz de usar a linguagem contábil para processar as informações contábeis. Esperava-se uma média 7,0 e o resultado encontrado foi 2,77 para graduação e 3,85 para a pós.

Os resultados do estudo de Lima Filho e Bruni (2012) que aferiu a compreensão de termos explorados pela disciplina de Teoria da Contabilidade nos cursos de contabilidade indicaram que há falhas na compreensão dos conceitos contábeis relevantes para a formação do aluno. A compreensão do aluno é ligeiramente melhorada quando a titulação do docente evolui de especialista para mestre, ou de mestre para doutor. Piccoli, Chiarello e Klann (2015) também chegaram a conclusões semelhantes.

Procurando identificar a compreensão dos alunos graduandos em ciências contábeis sobre os conceitos relevantes de Teoria da contabilidade, Souza e Vicente (2017) verificam que os alunos percebem os conceitos de contabilidade mais ligados à normatização (CPC) que integrantes à teoria contábil. Temas emergentes e de relevância para a profissão contábil não têm sido abordados ou discutidos em profundidade nos cursos de ciências contábeis o que pode levar a deficiências na formação do profissional de contabilidade.

Percebe-se que não são poucos os desafios para que haja uma correta compreensão da contabilidade. Tanto na fase de elaboração das demonstrações, quanto na posterior divulgação aos usuários externos que tomarão suas decisões com base nas informações econômico-financeiras divulgadas, há limitações a serem superadas, assim como formas particulares de encarar e interpretar a linguagem, o modelo contábil, a partir da compreensão que se tem dessas limitações.

Pode-se observar na discussão de cada item das características qualitativas da informação contábil presente na estrutura conceitual da contabilidade sua correspondência com as limitações inerentes à contabilidade como representação da realidade, evidenciando coerência entre elas. A tabela 1 sintetiza essas inter-relações:

LIMITAÇÕES DO MODELO CONTÁBIL NA REPRESENTAÇÃO DA REALIDADE

Tipo	Características		Limitações	Autores para discussão	
	Características Qualitativas da Informação Contábil	FUNDAMENTAIS	Relevância	Valor Preditivo	Aplicação parcial do valor justo.
Valor Confirmatório			Restrições dos indicadores tradicionais	MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012	
Representação Fidedigna		Completa	Ausência de adequados mecanismos de mensuração	ANTUNES; MARTINS, 2002; OLIVEIRA et al, 2014; MOURA; THEISS; CUNHA, 2014	
			Falta do registro do custo oportunidade	GOULART, 2002	
			Desconsideração dos efeitos inflacionários	SALOTTI et al, 2006; VIEIRA; ARRUDA; TAVARES, 2016	
		Neutra	Gerenciamento de resultados/Manipulações	MARTINS; PAULO; MONTE, 2016; MOURA; THEISS; CUNHA, 2014	
Subjetividade das escolhas contábeis			COSTA; DINIZ, 2015; SOUZA; LEMES, 2016; KOLOZVARI; MARCOS; MACEDO, 2015		
Livre de Erro Material		Fraudes	PERERA; FREITAS; IMONIANA, 2014		
DE MELHORIAS		Comparabilidade	Subjetividade das escolhas contábeis	COSTA; DINIZ, 2015; SOUZA; LEMES, 2016; KOLOZVARI; MARCOS; MACEDO, 2015	
			Desconsideração dos Efeitos Inflacionários	SALOTTI et al, 2006; VIEIRA; ARRUDA; TAVARES, 2016	
	Verificabilidade	Falta de Transparência	ARAUJO MAIA; FORMIGONI; ADERITO DA SILVA, 2012; MARQUES et al, 2015; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2015		
	Compreensibilidade	Falta de legibilidade	GARNSEY; FISCHER, 2008; ELSON et al, 2013, DIAS, 2013		

Tabela 1 – Limitações do Modelo Contábil de Representação da Realidade

Fonte: Elaborado pelo autor

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em vista do que foi exposto, percebe-se uma estreita ligação entre as características qualitativas da informação e as limitações da contabilidade, o que confirma a proposição inicial de que *The Conceptual Framework for Financial Reporting* ou sua versão abasileirada (CPC 00) é coerente com o conceito de contabilidade como representação da realidade. Pode-se observar que o conceito desenvolvido pelo IASB como estrutura conceitual para a contabilidade internacional já prevê em sua composição indicativos da contabilidade como representação da realidade sendo possível relacionar cada limitação contábil às características qualitativas da informação econômico-financeira útil.

Esta reflexão também permitiu aglutinar e classificar as principais limitações contábeis a partir de estudos anteriores contribuindo com uma classificação que poderá ser utilizada nas pesquisas futuras sobre conceitos relevantes da contabilidade, uma vez que os estudos sobre as limitações da contabilidade tendem a serem feitos isoladamente, nunca abrangendo a totalidade (ou maioria) das limitações.

A significativa expansão dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, que saltaram de apenas um doutorado (FEA/USP) e dois mestrados (FEA/USP e PUC/SP) em 1998, para os atuais 14 doutorados, 25 mestrados acadêmicos e 5 mestrados profissionais, tem potencial de ser um campo fértil para a discussão da contabilidade como representação da realidade, haja vista ser o local propício e desejável para se discutir a contabilidade que temos e a contabilidade que queremos. Afinal, parte do resultado do profissional que é colocado no mercado, perpassa a ação docente. Deve-se também levar em consideração que é papel da academia produzir subsídios para serem consultados por parte daqueles que são responsáveis pela elaboração das normas contábeis.

É preciso que a discussão sobre a contabilidade como representação da realidade seja levantada nas pesquisas teórico-práticas, nas discussões dos programas de pós-graduação, especialmente *stricto sensu*, de tal forma que o conhecimento ontológico e epistemológico da temática resulte em auxílio, inclusive nas revisões do *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. Oxalá isso já houvesse acontecido, o IASB não teria que amargar ajustes (por exemplo, adequação do uso da prudência ou revisão da contabilização dos ativos biológicos) no processo de edição das normas internacionais. Isso permitirá um verdadeiro revisitar da contabilidade como sendo social e aplicada.

Para estudos futuros sugere-se o desenvolvimento de pesquisas empíricas que investiguem, a partir do panorama evidenciado neste trabalho, a existência de associações entre o domínio do conceito da contabilidade como representação da realidade e o impacto na qualificação docente, desempenho discente e profissionais do mercado.

REFERÊNCIAS

- ANTUNES, M. T. P.; MARTINS, E. Capital intelectual: verdades e mitos. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 41-54, Ago. 2002.
- ARAÚJO MAIA, H.; FORMIGONI, H.; ADERITO DA SILVA, A. Empresas de Auditoria e o Compliance com o Nível de Evidenciação Obrigatório Durante o Processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil. **Revista Bras. Gestão Negócios**, p. 335-352, 2012.
- ASSAF NETO, A. Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico-financeiro. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BARRETO, E.; MURCIA, F.; LIMA, I. Impacto da Mensuração a Valor Justo na Crise Financeira Mundial: Identificando a Percepção de Especialista em Economia e Mercado Financeiro. *Revista de Contabilidade e Organizações*, vol. 6 n. 15, p. 44-59, 2012.
- BUFFETT, M.; CLARK, D. **O Tao de Warren Buffett**. Rio de Janeiro: Sextante, 2007.
- CAMPBELL, D. T. Evolutionary epistemology. In: SCHILPP, P. A. (Ed.). **The philosophy of Karl Popper**. La Sall, IL: Open Court, 1966, pp. 413-463.
- CPC - COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2016.
- DIAS, F. J. M. A contabilidade e a ordem social: uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. **Revista da FAE**, v. 16, n. 1, p. 6-17, 2013.
- DIAS, F. J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos**, n. 24, p. 38-49, 2000.
- ELSON, R. J.; O'CALLAGHAN, S.; WALKER, J. P.; WILLIAMS, R. The meta language of accounting: what's the level of students' understanding? **Journal of Instructional Pedagogies**, vol. 11, p1, 2013. Disponível em: <http://www.aabri.com/manuscripts/131468.pdf>
- FRANCO RUÍZ, R. La polémica Macintosh-Mattessich sobre la realidad de los conceptos de ingreso y capital en contabilidad. **Revista Científica General José María Córdova**, v. 11, n. 11, p. 209-226, 2013.

FIELDS, T. D.; LYS, T. Z.; VINCENT, L. Empirical research on accounting choice. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, n. 1, p. 255-307, 2001.

FREZATTI, F.; BARROSO, M. F. G.; CARTER, D. Discursos internos se sustentam sem suporte da Contabilidade Gerencial? Um estudo de caso no setor de autopeças. **Organizações & Sociedade**, v. 22, n. 75, p. 485-504, 2015.

GARNSEY, M. R.; FISHER, I. E. Appearance of new terms in accounting language: A preliminary examination of accounting pronouncements and financial statements. **Journal of Emerging Technologies in Accounting**, v. 5, n. 1, p. 17-36, 2008.

GOULART, A. M. C. Custo de oportunidade: oculto na contabilidade, nebuloso na mente dos contadores. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 13, n. 30, p. 19-31, 2002.

HARTMANN, N. **Der Aufbau der realen Welt** - Structure of the real world. Berlin: Gruyter, 1940.

IASB - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010**. IFRS, 2010.

IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, p. 9-19, 2007.

LAVOIE, D. The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: the communicative function of "the language of business". **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 6, p. 579-604, 1987.

LEE, T. A. Cunning plans, spinners, and ideologues: Blackadder and Baldrick try accounting for economic reality. **Accounting and the Public Interest**, v. 6, 2006a, p. 45-50.

_____. The FASB and accounting for economic reality. *Accounting and the Public Interest*, v. 6, n. 1, 2006b, p. 1-21.

_____. The ontology and epistemology of social reality in accounting according to Mattessich. **Accounting and the Public Interest**, v. 9, n. 1, 2009, p. 65-72.

LIMA FILHO, R. N.; BRUNI, A. L. Percepção dos graduandos em Ciências Contábeis de Salvador (BA) sobre os conceitos relevantes da Teoria da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 2, 2012.

LORENZ, K. **Die Ruckseite des Spiegels-Versuch einer Naturgeschichte menschlicher Erkenntnis**. Translated by Ronald Taylor as *Behind the mirror*, New York: Harcourt Brace Janovich, 1973.

MARQUES, V. A.; SILVA, F. G. D.; LOUZADA, L. C.; AMARAL, H. F.; SOUZA, A. A. Qualidade informacional e nível de transparência: um estudo entre empresas ganhadoras e não ganhadoras do troféu transparência fipecafi-serasaexperian. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 14, n. 2, p. 769-796, 2015.

MARTINS, E. Análise crítica de balanços: problemas na análise da estrutura dos balanços no Brasil. **Boletim IOB**. Temática Contábil e Balanços. Manual Procedimentos, São Paulo, Boletim 49, 2005.

MARTINS, E. DINIZ, J. A., MIRANDA, G. J. **Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica**. São Paulo: atlas, 2012.

_____. Inversão de papéis. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 25, n. 65, p. 105-107, maio 2014.

MARTINS, V. G.; PAULO, E.; MONTE, P. A. O Gerenciamento de Resultados Contábeis Exerce Influência na Acurácia da Previsão de Analistas no Brasil?. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 3, p. 73-90, 2016.

MACINTOSH, N. B. *Accounting, accountants and accountability: poststructuralist Positions*. London: Routledge, 2002.

_____.; SHEARER, T.; THORNTON, D. B.; WELKER, M. Accounting as simulacrum and hyperreality. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 1, pp 13-50, 2000.

MATTESSICH, R. Accounting representation and the onion model of reality: a comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 5, 2003, pp. 443-470.

_____. Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 4, 1995a, pp. 259-284.

_____. **Critique of Accounting** - examination of the foundations and normative structure of an applied discipline. Westport, CT: Quorum Books, 1995b.

_____. FASB and social reality - An alternative realist view. **Accounting and the Public Interest**, v. 9, 2009, p. 39-64.

_____. Social realities and the measurement of its phenomena. **Advances in Accounting**, n. 9, p. 3-17, 1991.

MIZIK, N.; JACOBSON, R. The financial value impact of perceptual brand attributes. **Journal of Marketing Research**, XLV, 15-32, 2008.

MIZIK, N.; JACOBSON, R. Valuing branded businesses. **Journal of Marketing**, v.73, n.6, p. 137-153, 2009.

MORGAN, G. Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. **Accounting, Organizations and Society**, 1988, v. 13, n. 5, pp. 477-485.

MOURA, G. D.; THEISS, V.; CUNHA, P. R. Ativos intangíveis e gerenciamento de resultados: uma análise em empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 11, n. 2, p. 111-122, 2014.

OLIVEIRA, M. O. R.; SCHOSSLER, D. P.; CAMPOS, R. E.; LUCE, F. B. Ativos intangíveis e o desempenho econômico-financeiro: comparação entre os portfólios de empresas tangível-intensivas e intangível-intensivas. **Revista de Administração da UFSM**, v. 7, n. 4, p. 678-699, 2014.

PERERA, L. C. J.; FREITAS, E. C.; IMONIANA, J. O. Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 03-30, ago. 2014.

PEREZ, M.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. *Revista Contabilidade Financeira - USP*, n.40, v.17, p. 7 – 24, 2006.

PICCOLI, M. R.; CHIARELLO, T. C.; KLANN, R. C. A percepção dos acadêmicos sobre conceitos abordados na disciplina de teoria da contabilidade. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 5, n. 1, p. 40, 2015.

RIahi – BELKAoui, A. The linguistic shape of accounting. London: Quorum Books, 1995.

SALOTTI, B. M.; LIMA, G. A. S. F.; CORRAR, L. J.; YAMAMOTO, M. M.; MALACRIDA, M. J. C. Um estudo empírico sobre o fim da correção monetária integral e seu impacto na análise das demonstrações contábeis: uma análise setorial. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 9, n. 2, p. 189-221, 2006.

SCHMID, D.; MARTINO, R.; MEHRI, S. PWC - IFRS adoption for country. 2016. Disponível em: <<https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/pwc-ifs-by-country-2016.pdf>>. Acesso em: 11 set. 2017.

SHERMAN, D. H., YOUNG, D. S. Onde as Demonstrações Financeiras erram. **Harvard Business Review**. Disponível em: <<http://hbrbr.com.br/onde-as-demonstracoes-financeiras-ainda-erram/>>. Acesso em: 19 julho 2016.

SEARLE, J. R. **The Construction of Social Reality**. New York, NY: Free Press, 1995.

SOUZA, F. F.; VICENTE, E. F. R. Compreensão dos Graduandos dos Cursos de Ciências Contábeis Quanto aos Conceitos Relevantes Ensinados na Disciplina de Teoria da Contabilidade em IES da Grande Florianópolis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 11, n. 1, p. 110-126, 2017.

SOUZA, F. E. A.; LEMES, S. A comparabilidade das escolhas contábeis na mensuração subsequente de ativos imobilizados, de ativos intangíveis e de propriedades para investimento em empresas da América do Sul. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 27, n. 71, p. 169-184, 2016.

TAKAMATSU, R. T.; LAMOUNIER, W. M. A importância da atualização monetária de valores para análise de demonstrações financeiras. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 17, n. 2, p. 67-87, 2006.

ZUCCOLOTTI, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 137-158, 2015.