

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS DO CPC: UM ESTUDO SOBRE A INFLUÊNCIA DA SUBJETIVIDADE NA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Ilza Maria de Menezes Silva

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Uberlândia
Rua Aporé, 762, Marta Helena – Ituiutaba – MG – 38307-126
ilza_menezes@hotmail.com – (34) 9679-4387

Josilene da Silva Barbosa

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Uberlândia
Rua Zero, 1.238, Natal - Ituiutaba-MG – 38300-050
jslene@hotmail.com.br – (34) 9962-8706

Renata Mendes de Oliveira

Graduanda em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Uberlândia
Rua: Aporé, 762, Marta Helena - Ituiutaba – MG – 38307-126
remendes.oliveira@yahoo.com – (34) 9965-8011

Marcus Sergio Satto Vilela

Mestre em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Uberlândia
Rua: Trinta e Três, 1820, Natal – Ituiutaba – MG – 38300-030
satto@pontal.ufu.br – (34) 9661-1461

RESUMO

Este artigo trata da relação da informação contábil e do processo decisório com os aspectos subjetivos do profissional da Contabilidade e de seus usuários. Nesse sentido, pautando-se em um estudo exploratório, com abordagem qualitativa, por meio de uma pesquisa documental, foi realizada uma análise crítica dos componentes de três pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, sendo eles Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis e CPC 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como de sua utilização, proporcionando uma visão mais ampla da relação existente entre o mensurador da informação e seus usuários. É importante ressaltar que a subjetividade tem utilidade distinta na geração de informações para tomada de decisões, atingindo expressão significativa no âmbito dos seus usuários, com o advento da padronização das normas internacionais de contabilidade. Fundamentando-se no estudo efetuado, evidencia-se a necessidade da Contabilidade repensar seus princípios e conceitos, principalmente em relação à concepção de que a objetividade da informação contábil apenas existe em circunstâncias em que está respaldada por evidências concretas.

Palavras-chave: Pronunciamento contábil; Informação contábil; Subjetividade; Processo decisório.

1 Introdução

Independente do autor ou da linha doutrinária, a Contabilidade tem, em seus arcabouços teóricos, o alicerce de três aspectos: o fornecimento da informação contábil, seus usuários e a sua utilidade. A distinção existente entre autores, sobre o objetivo da Contabilidade, está principalmente em sua abordagem e na semântica de termos. Enquanto alguns restringem o tipo de informação outros apresentam suas tipificações. Distinguir entre usuário–genérico e usuários internos e externos e explicitar como e para que será utilizado a informação, também aparecem como pequenas diferenças.

Os obstáculos para a disponibilização de informações adequadas estão intimamente ligados aos interesses díspares dos agentes econômicos, os quais requerem informações de natureza distinta. Por um lado, há os usuários internos, representados pelos administradores, que têm como prioridades a racionalidade e a lógica das informações para a tomada de decisões, e, como consequência almejada, o alcance do êxito empresarial; por outro, existem os usuários externos representados pelos acionistas, auditores, bancos e fornecedores, que têm como preocupações principais a confiabilidade de tais informações. Nesse contexto, a subjetividade pode afetar de variadas formas, a qualidade da informação produzida pela Contabilidade.

O grande diferencial para o alcance de seus objetivos está na figura do profissional que processa a Contabilidade, pois cabe a ele a sagacidade de identificar quais informações serão realmente úteis, observando em seus diversos usuários desde a finalidade da informação até a melhor forma de ser divulgada.

Essa mudança de percepção do profissional contábil, que passa a olhar mais as necessidades dos usuários, se tornou necessária no Brasil durante o período de crise pós-guerra, onde o país passou a demandar uma Contabilidade que tivesse maior vínculo entre a teoria e a prática, tendência que se solidificou com a Lei nº 6.404 de 1976 ao adotar o modelo anglo-saxônico para a Contabilidade brasileira.

No Brasil, a internacionalização da Contabilidade começa a se materializar com a aprovação da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, seguida da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008 que foi convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou substancialmente a Lei das Sociedades por Ações.

O contador que irá atuar no contexto das normas internacionais demandará, além da capacidade técnica, a capacidade de entender e julgar os critérios, e de interpretar normas e princípios contábeis. Demandará, também, o desenvolvimento da criticidade para ampliar seu campo de ação e responsabilidades. E é exatamente exercer essas novas competências que fará dos contadores brasileiros profissionais mais valorizados pela sociedade, como já ocorre em países desenvolvidos como os Estados Unidos.

A partir de janeiro de 2008 surge uma nova estrutura conceitual básica, pronunciada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, criado pela Resolução nº 1055, de 07 de outubro de 2005 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, numa clara referência à estrutura conceitual proposta pelas normas internacionais de contabilidade. Esta nova estrutura, além de unificar a visão interna, na medida em que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis é composto pelos principais organismos nacionais que interagem com a Contabilidade, direciona, fortemente, a Contabilidade brasileira rumo aos padrões internacionais preconizados pelo IASB.

Alguns estudiosos contemporâneos têm defendido a idéia de que a Contabilidade deve procurar meios de aproximar-se mais do conceito de valor, ao invés de continuar ligada exclusivamente aos conceitos de custo e preço, privilegiando conceitos subjetivos em detrimento da objetividade.

Nesse sentido, este estudo apresenta a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o tratamento da subjetividade nos principais pronunciamentos contábeis básicos?

Para responder a pergunta de pesquisa deste trabalho, tem-se como objetivo verificar a existência da subjetividade nos pronunciamentos contábeis: Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis e CPC 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade. A escolha de tais pronunciamentos para o estudo se deu pelo fato dos mesmos apresentarem características básicas e relevantes para o entendimento dos demais.

No tocante à tipologia relacionada aos objetivos, esta pesquisa consiste em um estudo do tipo exploratório. Gil (1999) destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

No que concerne aos procedimentos, foi utilizada uma pesquisa bibliográfica. Segundo Martins (1990, p.23), a pesquisa bibliográfica “é a que se efetua para se resolver problema ou adquirir conhecimentos a partir de consultas a livros, artigos, jornais (...). Tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto”. Adotou-se a pesquisa documental, a qual, segundo Salomon (1999, p. 161) consiste no “exame sistemático de informes ou documentos como fontes de dados”. A coleta de dados envolveu a técnica de documentação indireta, particularmente, dados de fontes secundárias, em razão da opção pela pesquisa bibliográfica.

2 Referencial Teórico

2.1 Os Usuários da Informação Contábil e o Processo Decisório

Enquanto nos primórdios da Contabilidade, o principal usuário era basicamente o proprietário do patrimônio, nos dias atuais, a vasta diversidade de usuários e suas necessidades específicas proporcionam ao profissional um desafio a cada dia. Iudícibus elencou os principais tipos de usuários das informações contábeis e a natureza básica das informações requisitadas, apresentadas a seguir:

Quadro 1: Usuários das informações contábeis

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

Fonte: Iudícibus (2004, p.23)

No quadro acima, percebe-se a diversidade de usuários e suas metas. O interesse na maximização de fluxos de caixa aparece muitas vezes como uma meta dos usuários, sendo essa uma informação que os relatórios financeiros obrigatórios para publicação não continham. Isso foi alterado com a introdução da Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que substituiu a obrigatoriedade da publicação da Demonstração das Origens e Aplicações de

Recursos, pela publicação da Demonstração do Fluxo de Caixa, passando a suprir as informações demandadas pelos usuários, para que possam ser utilizadas como instrumentos de predição sobre eventos e tendências futuras.

O processo decisório inicia-se pela definição de qual meta ou objetivo será atingido em relação a uma necessidade ou interesse específico. Definir quais são as informações contábeis necessárias não envolve apenas aspectos objetivos e quantitativos, mas também uma vasta gama de aspectos subjetivos, entre eles os psicológicos, inseridos no processo decisório. Desta forma, não é equivocado afirmar que o processo decisório é o momento mais delicado na relação do usuário com as informações contábeis e exige uma percepção acentuada por parte do profissional da Contabilidade.

Iudícibus (2004, p. 24) adverte que o modelo decisório é influenciado pela informação disponível, ou seja, como os usuários realmente tomam suas decisões e qual informação desejam. Esse procedimento pode não levar aos melhores resultados, porque os usuários estão limitados pela informação contábil disponível no momento ou porque eles podem não estar usando os melhores modelos. Assim, verifica-se a necessidade de considerar a relevância de aspectos subjetivos para a qualidade da informação no processo decisório e no atual contexto econômico.

Existe uma relação direta entre as informações contábeis evidenciadas e o processo decisório. A subjetividade, por parte do profissional da Contabilidade, tem influência e é influenciada pelo processo decisório dos usuários da informação contábil.

Enquanto a subjetividade está relacionada à predição e incerteza, a objetividade é totalmente ligada a eventos passados e concretos; onde a predição é mais solicitada pelos usuários das informações contábeis.

Em busca de decisões que elevem e agreguem valor à empresa, o usuário da informação contábil espera mais que simples números obtidos em documentos. Espera que o profissional da Contabilidade apresente informações, de cunho objetivo ou subjetivo, para que o processo decisório seja alimentado com matéria-prima, cuja natureza desencadeará o êxito da tomada de decisão.

2.2 Influência e relevância da Subjetividade no Processo Decisório

Para Guerreiro (2004), a subjetividade é um conceito que considera as expectativas e percepções pessoais dos agentes econômicos na identificação e mensuração dos eventos a serem informados pela Contabilidade. Somado ao exposto, a Contabilidade, pela análise de suas funções, não pode ser considerada como objetiva, tendo em vista não ser direcionada a um objeto, mas a um sujeito, ou seja, seus diversos usuários.

Desta forma, a subjetividade está presente em dois momentos distintos: na mensuração das informações e no uso destas informações. Na mensuração, pois cabe ao profissional da Contabilidade evidenciar as informações contábeis de acordo com as necessidades de seus usuários. E no uso destas informações, pois, mesmo tendo-se conhecimento das metas e objetivos destes usuários, é desconhecida a forma como tais informações serão utilizadas.

A subjetividade considera as expectativas e percepções pessoais dos agentes econômicos na identificação e mensuração de eventos a serem informados na Contabilidade. A distinção mais clara entre a subjetividade e a objetividade é a separação das mensurações das informações contábeis de valores pessoais, o que é praticamente impossível.

2.3 Objetividade: Uma Subjetividade Consensual

A objetividade é a isenção de julgamento de valor subjetivo na mensuração da informação contábil, dissociando observações ou interpretações enviesadas do processo de mensuração. Segundo Piaget¹ (apud Russ; 1994. p.202), a característica própria do conhecimento científico é a de chegar a certa objetividade, no sentido de que, mediante o

emprego de certos métodos, sejam dedutivos (lógico-matemáticos), sejam experimentais, há, finalmente, acordo entre todos os sujeitos sobre um setor dado de conhecimento.

Tal explicação encontra eco nas afirmações de Guerreiro (2004), que trata a objetividade como um conceito que expressa, basicamente, a necessidade de a informação contábil fundamentar-se em fatos passados, materializados em transações ocorridas, se possível, documentados e mensurados de maneira impessoal. Estão inseridos, nesta afirmação, os conceitos de objetividade e verificabilidade.

Segundo Ijiri (1967), a objetividade é melhor definida como sendo o consenso entre o mensurador da informação contábil e o seu usuário. Desta forma, o consenso necessário não é entre os mensuradores, pois não observa as reais necessidades dos usuários.

Fuji e Slomski (2003, p.38) esclarecem:

O Grau de Objetividade ou verificabilidade depende, pois, da dispersão dos valores medidos em torno de uma média. Como o verdadeiro valor da média não pode ser determinado, a diferença entre a média estimada e a verdadeira precisa ser calculada com base em julgamento subjetivo. O próprio valor da média pode, muitas vezes, não retratar adequadamente o atributo a ser considerado.

Mesmo no caso da medida do grau de objetividade, existe uma parcela subjetiva em sua análise, quer pela definição do valor da média verdadeira, quer pela média estimada. Buscando reduzir este viés, Ijiri propõe avaliar o consenso existente entre os mensuradores, através de um modelo estatístico:

$$V = \frac{1}{N} \left[(x_1 - \bar{x})^2 + (x_2 - \bar{x})^2 + \dots + (x_M - \bar{x})^2 \right]$$

Onde :

V = Grau de Objetividade

N = Número de mensuradores (grupo referência)

X_i ($i = 1 \dots N$) = Avaliações de M ($\leq N$) mensuradores

\bar{X} = Média de X_i em relação ao grupo referência

Utilizando o conceito de variância e desvio padrão, Ijiri afirma que quanto maior o número de concentração (ou menor variância), maior será o grau de objetividade da informação contábil.

O Subjetivismo Responsável alia a subjetividade do mensurador à do usuário da informação contábil. Segundo Iudicibus (2004), o Subjetivismo Responsável não é um conceito de mensuração que tenha contornos perfeitamente definidos, mas a utilização da melhor técnica dentro do estado da arte.

Segundo Fuji e Slomski (2003, p.43):

O Subjetivismo Responsável, defendido por Iudicibus e outros estudiosos, é mais do que uma inovação no estudo da Contabilidade, mas uma necessidade ante a nova realidade econômica, considerando-se as mudanças ocorridas, as exigências e os atuais desafios do mercado.

3 Análise da subjetividade nos Pronunciamentos Contábeis

A Contabilidade, para atingir seus objetivos, deve atentar-se a buscar, nos fenômenos, os eventos econômico-financeiros a que se propõe evidenciar. Invariavelmente depara-se com situações onde a formatação e o invólucro documental estão sendo denominados ou tratados de maneiras distintas de sua essência econômica. Nestes casos, a Contabilidade deve priorizar a informação decorrente da essência econômica em detrimento à sua forma ou formatação jurídica, ou seja, a Prevalência da Essência da informação contábil sobre a sua Forma jurídica.

Na prevalência da essência sobre a forma, a subjetividade se faz presente quando o profissional abre mão da forma jurídica do fenômeno e decide expor sua essência econômica; a análise desta pode proporcionar mais de uma opção, indicando a avaliação subjetiva.

Sob esta égide, os pronunciamentos analisados (Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e do Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis) apresentam expressamente a contínua obediência da Prevalência da Essência sobre a Forma, preceito este presente também nos documentos do IASB “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements” e “IAS 1 – Presentation of Financial Statements”, evidenciando desta forma a convergência às normas de contabilidade internacional. Isto também justifica a análise do Pronunciamento Contábil 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade.

Em sua maioria, as demonstrações contábeis são elaboradas segundo o modelo contábil baseado no conceito da manutenção do capital financeiro nominal e no custo histórico recuperável, mas nada impede que outros modelos e conceitos sejam utilizados desde que proporcionem informações mais úteis na tomada de decisões. Isto demonstra a possibilidade de julgamento e escolha por parte do elaborador das demonstrações contábeis, neste caso evidencia a subjetividade na sua elaboração. Isto fica claro no Pronunciamento Técnico CPC 26, quando há referência na possibilidade de utilização de termos mais simples que auxiliem na compreensão do usuário e do profissional que prepara as informações.

Os processos de elaboração e divulgação de informações contábeis por parte das empresas seguem um conjunto de padrões, regras e regulamentos que são denominados de política contábil.

A definição das políticas contábeis de uma entidade é uma decisão estratégica, onde devem ser consideradas as ameaças e as oportunidades que o conteúdo da informação, consideradas as condições ambientais, pode impactar. Assim, as políticas contábeis devem ser dinâmicas, atualizadas e contextualizadas com o cenário econômico e político, de forma que possibilite a adequada gestão da informação em benefício dos negócios e usuários.

Na formulação de políticas contábeis devem ser observadas, além dos atributos da informação, as condições ambientais relativas ao mercado, no que diz respeito ao nível de agregação de informação e quem está autorizado a disponibilizá-la. É possível verificar a existência de Subjetividade no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, pois o Pronunciamento Técnico CPC 26 que trata da apresentação das demonstrações contábeis, deixa claro que a administração tem o poder de exercer diversos julgamentos, começando por decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, neste caso a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. Outro fato que deixa claro a existência de subjetividade se trata da escolha que a administração poderá fazer entre diferentes políticas.

Cabe ainda a administração levantar considerações pertinentes a escolha das nomenclaturas contidas em suas demonstrações, como trata o Pronunciamento Conceitual Básico que concede decisões subjetivas, no estabelecimento quanto à forma e conteúdo de tais demonstrações, com o propósito de atender suas necessidades, bem como a adoção de apresentação de informações adicionais que julgarem relevantes.

A existência de uma diversidade ampla de usuários da Contabilidade, associada às suas respectivas e distintas necessidades, constitui o universo onde as informações contábeis serão manuseadas. Para que tais informações exerçam efeitos reais sobre esta massa crítica, a informação contábil deve estar revestida de certos atributos ou características, sem as quais não teriam validade ou sentido. A Estrutura Conceitual, apresentada no Pronunciamento Conceitual Básico, evidencia as características qualitativas das Demonstrações Contábeis, na

forma de atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. Apesar de este compêndio anunciar quatro principais características, suas subdivisões são tão importantes quanto as principais, razão esta que justifica suas análises igualmente.

Segundo a Estrutura Conceitual, a informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine. Na forma de característica qualitativa, a compreensibilidade da informação contábil apresenta alto teor de subjetividade, partindo do princípio que cabe ao profissional contábil a escolha mais apropriada dos termos a serem utilizados, pois, caso contrário, o usuário não terá condições de compreender a mensagem da informação.

A característica qualitativa mais evidenciada nos Pronunciamentos Técnicos analisados é a relevância da informação contábil, principalmente no sentido de se entender se algo é relevante ou não para se divulgar e informar. Isto se deve ao fato que em vários momentos e situações, os usuários dependem da relevância da informação contábil para a tomada de decisão. Desta forma, entende-se que a informação contábil é relevante quando ela influencia as decisões dos usuários. Confunde-se muito com a idéia de materialidade, na qual prevalece o valor significativo da informação contábil para seus usuários, tendo em vista que sua omissão ou distorção poderá influenciar sua tomada de decisão. Entretanto relevância e materialidade não podem ser entendidas como conceitos idênticos, pois algo pode ser material quanto ao valor, isoladamente considerado, e irrelevante, embora tal condição seja rara. Em contrapartida, um valor de certo atributo pode ser pequeno em si, mas relevante quanto às tendências que possa apontar. Tanto a materialidade quanto a relevância tem um alto teor de subjetividade, pois caberá ao profissional contábil a perspicácia de identificar quais elementos são materiais e relevantes para o usuário da informação, o que nem sempre é possível.

A informação contábil deve ser confiável para que o usuário a aceite como adequada e a utilize para a tomada de decisão. A confiabilidade é dependente da objetividade, tendo em vista que a forma como será utilizada a informação contábil influencia a confiança do usuário em sua mensuração. Pode-se afirmar que a confiabilidade da informação contábil depende de como o seu usuário a observa, criando desta forma, a relação de subjetividade.

Neste mesmo sentido, o principal objetivo da neutralidade da informação contábil é evitar privilegiar deliberadamente um grupo de usuários específicos ou procedimento específico de mensuração, sendo, desta forma, veraz e equitativa. Em linhas gerais, pode-se considerar a neutralidade como sendo a ausência de viés, ou seja, a capacidade do procedimento de mensuração de proporcionar uma descrição precisa do atributo considerado. No caso da neutralidade, apesar de se buscar o não privilégio de grupos de usuários, o profissional da Contabilidade deverá escolher a forma de evidenciação mais precisa, estando a subjetividade presente nesta escolha, já que o que é precisão para um profissional e para um usuário, poderá não ser para outros.

Já a prudência é uma atitude inerente ao mensurador da informação contábil em apresentar uma posição mais conservadora em relação às avaliações patrimoniais, evitando assim antecipar resultados ou valores muito otimistas, optando por evidenciar uma situação mais pessimista, para evitar transtornos não previstos. A Estrutura Conceitual preconiza que esse entendimento não deve ser confundido nem desvirtuado com os efeitos da manipulação de resultados contábeis, mas encarado à luz da vocação de resguardo, cuidado e neutralidade que a Contabilidade precisa ter, mormente perante os excessos de entusiasmo e de valorizações por parte da administração e dos proprietários da entidade. A prudência é um aspecto subjetivo típico, pois atribui ao profissional à opção de ser conservador ou não, estabelece-se a relação de subjetividade com a informação contábil.

A integridade da informação contábil assegura a evidenciação completa dos elementos relevantes e significativos sobre o que se pretende divulgar, respeitando-se a necessidade de tais elementos serem reconhecidos na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso.

Para Hendriksen (1999, p.99) a integridade “é a correspondência ou concordância entre uma medida ou descrição e o fenômeno que visa representar (às vezes chamada de validade)”. É essencial que a informação contábil evidencie fielmente os fenômenos que pretende representar. No caso da integridade, uma característica considerada tão objetiva, a subjetividade está no fato de o profissional evidenciar, sem excessos ou faltas, a totalidade da informação, o que nem sempre tem limites definidos.

A comparabilidade é a qualidade da informação contábil que assegura aos usuários condições de identificar semelhanças e diferenças de sua evolução ao longo do tempo, em uma ou entre diversas entidades. No caso da comparabilidade, caberá ao profissional estabelecer parâmetros para a evidenciação da informação contábil, de tal forma que possa assegurar estas características. Para a oportunidade da informação contábil, ela deve estar disponível antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão, ou seja, no momento certo. No que tange sua relação com a relevância, a oportunidade da informação contábil não a garante, mas não é possível haver relevância sem oportunidade. A oportunidade da informação contábil também está cercada de subjetividade, pois o profissional da Contabilidade deverá ter a sagacidade de evidenciar esta informação antes da perda de capacidade de influência na tomada de decisão, procurando, neste caso, definir qual o momento mais apropriado.

Segundo a Estrutura Conceitual:

O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento.

Em suma, o benefício gerado pela informação contábil deve ser sempre superior ao custo de sua obtenção. Fuji e Slomski (2003, p.36) complementam tal raciocínio, acrescentando que a “análise custo-benefício de informações contábeis, apesar da simplicidade aparente, constitui tarefa extremamente difícil, no que se refere à mensuração: os custos recaem basicamente sobre os mensuradores da informação, mas os benefícios abrangem tanto os mensuradores quanto os usuários”. Sob a mesma égide, a análise da relação custo-benefício, também cria tal vínculo de subjetividade; neste caso, duplo. Considerando que o custo sempre recairá sobre o preparador da informação e o benefício sobre o usuário, existe, em primeiro lugar, uma dificuldade de estabelecer qual o custo desta informação, pois a relação de subjetividade está presente em quase todas as características da informação. Por outro lado, definir quais os benefícios é uma tarefa mais árdua, pois a diversidade de usuários cria uma ampla diversidade de necessidades e interesses, dificultando a análise dos benefícios gerados pelas informações contábeis evidenciadas.

Segundo Santos (1998, p.5):

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

Esta assertiva é corroborada pela Estrutura Conceitual, quando afirma que:

Na prática, é freqüentemente necessário um balanceamento entre as características qualitativas. Geralmente, o objetivo é atingir um equilíbrio apropriado entre as características, a fim de satisfazer aos objetivos das demonstrações contábeis. A importância relativa das características em diferentes casos é uma questão de julgamento profissional.

Preconizam-se que, para a informação contábil ter utilidade aos seus usuários, deve ser revestida de um alto grau de objetividade. Desta forma, o uso de conceitos subjetivos na evidenciação da informação contábil, afeta substancialmente o usuário. Todavia, a utilidade da informação contábil deve prevalecer sobre sua objetividade, tendo como referencial as necessidades e interesses dos usuários. Além disso, crenças e valores dos profissionais da Contabilidade acarretam avaliações subjetivas e, desta forma, um viés pessoal.

Nesse sentido, pode ser evidenciado a presença da subjetividade na adoção individualizada de condutas mais convenientes com os valores pessoais ou da coletividade do ambiente organizacional, já que as Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com os preceitos da Estrutura Conceitual tem por objetivo fornecer informações úteis para o processo decisório e avaliação dos usuários em geral, sem o propósito de atender necessidades específicas de grupos de usuários.

Outro item recorrente nos Pronunciamentos Contábeis analisados é a utilização de critérios estatísticos na definição de estimativas e probabilidades. Apesar de conceitualmente serem diferentes, as estimativas e as probabilidades no reconhecimento e mensuração de componentes das demonstrações contábeis apresentam altos graus de subjetividades.

Tamanha a preocupação com o tratamento das estimativas que o Pronunciamento Técnico CPC 26 apresenta exemplos de divulgação de informação contábil, quando envolver estimativas com grande incerteza de realização. Isto se deve pelo fato que existem certos pressupostos relativos ao futuro que apresentam risco significativo de provocar modificação material nos valores contábeis dos ativos e passivos. Esses pressupostos e fontes de incerteza relacionam-se com estimativas e probabilidades cujos julgamentos são os mais difíceis, subjetivos e complexos a serem exercidos pela administração. Segundo este pronunciamento técnico “à medida que o número de variáveis e pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, por consequência, a probabilidade de ajuste nos valores contábeis de ativos e passivos”.

Pelo exposto fica claro que a definição das estimativas e probabilidades depende do juízo de valor que o profissional contábil fará das variáveis e pressupostos, de tal forma que possa escolher os melhores critérios estatísticos para a mensuração destas estimativas. Seus efeitos são mais evidentes quando considerado que alguns passivos somente podem ser mensurados com a utilização de estimativas, mais comumente tratadas como provisões.

Estimativas e probabilidades são elementos constantes na elaboração das demonstrações contábeis e isto não prejudica sua confiabilidade, desde que sejam utilizadas bases razoáveis de mensuração. Um exemplo desta razoabilidade é apresentado pelo Pronunciamento Técnico 26:

(...) quando é provável que uma conta a receber devida à entidade seja paga, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como um ativo. Para uma grande quantidade de contas a receber, entretanto, algum grau de inadimplência é normalmente considerado provável; dessa forma, reconhece-se como uma despesa a esperada redução nos benefícios econômicos.

Até mesmo no estabelecimento dos benefícios econômicos futuros, utiliza-se estimativas e probabilidades, tendo em vista o grau de incerteza que estes benefícios sejam recebidos ou entregues pela entidade.

O conceito de benefício econômico futuro é utilizado na definição de ativo e passivo, pois é analisado o benefício que tais itens representam para a entidade, se tal benefício for improvável após o período contábil corrente o item não é reconhecido no balanço patrimonial. Isto demonstra a utilização das estimativas e probabilidades na determinação do benefício econômico futuro, ou seja, quais os critérios que os preparadores das demonstrações contábeis utilizam para mensurar esses benefícios, como esses benefícios são identificados. Isso é bem

evidenciado no Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, quando se refere a utilização do conceito de probabilidade como critério de reconhecimento para determinar o grau de incerteza do benefício econômico futuro.

De acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, a subjetividade também está presente no Patrimônio Líquido da entidade, já que este depende da mensuração do ativo e do passivo, pois o seu valor pode ser representado pela soma da venda de todo o seu ativo com a liquidação do seu passivo; também está presente nos conceitos de capital e de manutenção do capital utilizados pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis, e é evidenciada na possibilidade de escolha pelo preparador das demonstrações contábeis entre vários conceitos que identifique as metas da entidade na determinação do lucro, os quais apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade, cabendo a administração procurar o equilíbrio entre os dois.

Outro ponto encontrado que permite uma análise subjetiva nos pronunciamentos contábeis, aqui já referenciados, é a continuidade, que está presente no tratamento sobre valor presente e valor justo.

Conforme tratado pelo Pronunciamento Conceitual Básico, o valor presente permite algumas bases para mensuração do valor justo, onde geralmente se utiliza de custo histórico, mas que subjetivamente pode ser combinado com outras bases para avaliação de acordo com as circunstâncias, essa questão fica mais evidente no Pronunciamento Técnico CPC 12 que estabelece os requisitos básicos a serem observados na apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo na elaboração de demonstrações contábeis.

Com base no valor presente, a utilização de informações concorre para o incremento do valor preditivo da Contabilidade; permite a correção de julgamentos acerca de eventos passados já registrados; traz melhoria na forma que os eventos presentes são reconhecidos; e os agentes econômicos podem definir com menor margem de erro os prêmios requeridos em contrapartida aos riscos assumidos.

Assim, cabe referenciar ainda sobre a consideração do Valor justo, que conforme tratado por Poon² (2004, apud RAUPP; BEUREN, 2009) “o debate do valor contábil justo basicamente gira em torno de questões de relevância e confiabilidade. Antes de discutir a questão da relevância do valor justo é necessário olhar como o valor justo e a relevância são definidos geralmente”.

Percebe-se que no termo valor justo está embutido certo grau de subjetividade, haja vista que contempla a noção de valor. Para tanto, a utilização deste conceito requer que se faça a mensuração à luz das normatizações existentes, para não haver juízo de valores divergentes.

De uma maneira geral, cabe a administração, no momento da preparação de relatórios e demonstrações contábeis e gerenciais, realizar o julgamento mais adequado sobre quais as medidas mais apropriadas para evidenciação de suas necessidades bem como de seus usuários. Tal fator pode ser observado quando se tem em análise itens tanto do Ativo, quanto do Passivo ou do Patrimônio Líquido.

Um item bastante subjetivo no Ativo, por exemplo, é o Imobilizado, referenciado pelo Pronunciamento Técnico CPC 37, entretanto melhor explicado pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado que não prescreve obrigatoriamente uma unidade de medida para o reconhecimento de elementos que constituam um item do ativo imobilizado, tornando-se necessário o julgamento ao se aplicar os critérios de reconhecimento de acordo com circunstâncias específicas da entidade.

Outro item subjetivo no Balanço Patrimonial é o reconhecimento e o registro dos ativos intangíveis, onde reconhece apenas os ativos intangíveis específicos, tais como marcas

e patentes, mas não é enfatizado o reconhecimento de ativos intangíveis economicamente significativos, como o Goodwill. Segundo Pinho (1997) o Goodwill envolve fatores não identificáveis, como qualidade, confiabilidade, tecnologia, lealdade dos clientes, boa localização, moral elevado dos empregados, e outros.

Na concepção de Hendriksen (1999, p.390) o Goodwill pode ser reconhecido a qualquer momento, reavaliando o patrimônio líquido a valor de mercado. Contudo, Hendriksen conclui que qual seria o benefício deste reconhecimento para a empresa, uma vez que os fatores que formam o Goodwill são exógenos. A falta de reconhecimento se deve, principalmente, ao grau de subjetividade na mensuração desses ativos intangíveis.

Fuji e Slomski (2003, p.41) citam em sua pesquisa as considerações feitas por Iudicibus (2000, p.71), acerca do Goodwill, onde:

(...) duas empresas que tenham o mesmo Goodwill registrado (pela aquisição), mas desenvolvendo esforços bem diferenciados quanto à pesquisa e desenvolvimento, treinamento de executivos, boas relações industriais, entre outros, terão tendências futuras completamente diferentes. Se tais esforços diferenciados não forem evidenciados, haverá o fornecimento de um quadro “injusto”, enviesado.

Considerações sobre itens do Ativo leva a uma análise subjetiva quanto ao potencial de cada um em relação a contribuição para o fluxo de caixa ou equivalentes que pode ser dado pela consideração de atividades de uma entidade de acordo com sua necessidade. Da mesma maneira o Passivo que permite o reconhecimento de seus itens que algumas pessoas tem necessidade de itens resultantes de transações ou outros eventos passados e outras a necessidade de reconhecer como ativos futuros abatimentos. Por conseguinte, o valor do Patrimônio Líquido também permite análise subjetiva, já que depende da mensuração de ativos e passivos.

4 Considerações Finais

Para o atendimento de suas funções precípuas, a Contabilidade deve atender às necessidades e interesses específicos de seus usuários, implicando, se for o caso, na ampliação e modificação de sua forma de evidenciação.

Aceitar os aspectos subjetivos da informação contábil é o primeiro passo para a consonância entre os mensuradores e os usuários. Entretanto, grande parte dos profissionais da Contabilidade opta por referenciar-se aos aspectos objetivos, entendendo, desta forma, revestir-se de uma capa protetora, confiável e transparente.

O mundo está em franca evolução, trazendo consigo mudanças na esfera corporativa. Os usuários da informação contábil não estão mais satisfeitos apenas com o passado da empresa, buscando assim, condições de minimizar os riscos de um futuro incerto.

Talvez seja o momento adequado para que as funções da Contabilidade se alterem, buscando suportar as alterações comportamentais, e, por conseguinte, as necessidades e interesses voláteis, de seus usuários. Conceitos como o da objetividade, inseridos nas premissas básicas contábeis, devem ser reformulados para atender à nova demanda informativa. A Contabilidade, caso a estagnação de conceitos permaneça, está fadada a continuar sendo uma coadjuvante na vida corporativa das empresas.

(A Contabilidade) é uma estrutura consagrada com definições e padrões e, por isso, representativa do consenso geral. Mas essa é exatamente a razão pela qual deve ser eliminada, pois, se avaliarmos o novo com ferramentas do antigo, não teremos como perceber o novo. (WERNKE; BORNIA, 2001, p.61)

Contudo é possível considerar que o objetivo proposto no trabalho foi alcançado por meio dos estudos e pesquisas realizados. Assim, verifica-se a existência da subjetividade nos pronunciamentos utilizados como ferramentas referenciais desta pesquisa.

Assim, conforme proposto, a partir dos pronunciamentos técnicos básicos é possível levantar muitas considerações sobre a subjetividade em diversos pontos, que leva então a possibilidade de um estudo mais aprofundado dos mesmos aqui analisados quanto a abertura para novas pesquisas utilizando outros pronunciamentos, tais como que tratam das contas do Ativo, do Passivo e de Demonstrações Contábeis Específicas (DVA, DFC).

Nesse contexto, cada vez mais é necessário desenvolver a capacidade de exercer o subjetivismo, aprendendo a lidar com valores, tanto na geração de informações para os usuários internos tanto quanto externos.

Referências

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGERT, A. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. 1999. 441 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

COELHO, C. U. F. **Contabilidade Gerencial: sistema de informação e controle**. Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro – RJ. n.3, ano II, mar.,1999.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento conceitual básico – estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf> Acesso em: 10 jan. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2026_2010.pdf> Acesso em : 10 jan. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 37 – Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_37.pdf> Acesso em: 10 jan. 2010.

CORBETT NETO, T. **Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das Restrições**. São Paulo: Nobel, 1997.

FUJI, A. H; SLOMKI, V. **Subjetivismo Responsável: necessidade ou ousadia no estudo da Contabilidade**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, FIECAFI, n.33, p.33-44, set/dez, 2003.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R., REIS, E. A. **O Papel da Subjetividade no Contexto da Contabilidade Gerencial**. Congresso Brasileiro de Custos, Recife – PB, 1998. Anais... Recife, 1998.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost management**. 2.ed, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IJIRI, Yugi. **The Foundations of Accounting Measurement**. Prentice-Hall, Inc., 1967.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. G. Contabilidade: Aspectos Relevantes da Epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**, n. 38, p. 7 – 19. São Paulo, 2005.

IUDICIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 2.ed. São Paulo : Atlas, 1999.

LISBOA, L. P.; SCHERER, L. M. **Fair value accounting e suas implicações nas atividades agropecuárias**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, ano XXIV, n. 126, p.66-83, nov./dez., 2000.

LOPES, A. B. **Uma análise crítica do arcabouço teórico do SFAS 133: Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities**. Caderno de Estudos FIPECAFI. São Paulo, v. 11, n. 22, p.16-27, set./dez.1999.

LOUDERBACK, J.G.; HOLMEN, J.; DOMINIAK, G. **Managerial accounting**. 9. ed., Cincinnati: South-Western College Publisher, 2000.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. de A. **Manual para elaboração de monografias**: trabalhos acadêmicos, projetos de pesquisa, relatórios de pesquisa, dissertações, 50 resumos de dissertações. São Paulo: Atlas, 1990.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**. Um enfoque em sistema de informação contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PINHO, O. M. **Dicionário de termos de negócios**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Contribuição ao processo de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test**. Revista de Informação Contábil, São Paulo, V. 3, n.2, p. 1-16, Abr/jun, 2009.

RUSS, J. **Dicionário de Filosofia**. Tradução de Alberto Alonso Muñoz, São Paulo: Scipione, 1994.

SALOMON, D. V. **Como fazer uma monografia**. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SANTOS, E. S. **Objetividade X Relevância**: o que o modelo contábil deseja espelhar?. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, V.10, n.18, mai/agos, 1998.

WERNKE, R.; BORNIA, A. C. **A Contabilidade Gerencial e os Métodos Multicriteriais**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, FIPECAFI, v.14, n.25, p.60-71, jan/abr, 2001.

Notas:

¹ PIAGET, Jean. A epistemologia e suas variedades, In **Logique et connaissance scientifique**. P.14, Encyclopédie de la Pléiade, Gallimard.

² POON, Win W. Using fair value accounting for financial instruments. *American Business Review*, 22,1; p. 39-41, jan. 2004.