

A VISÃO CIENTÍFICA E A CONTABILIDADE: UMA ABORDAGEM CONTEXTUALIZADA DAS TEORIAS DE MENSURAÇÃO

ALOISIO RODRIGUES DA SILVA¹

RESUMO

A finalidade deste estudo é a de reacender, no meio acadêmico, científico e profissional o debate sobre as teorias de mensuração de ativos, passivos exigíveis e patrimônio líquido. A contabilidade direciona seu propósito no fornecimento de informações de natureza econômica, financeira, física e de produtividade que sejam úteis aos usuários nas tomadas de decisões. O pleno atendimento a este objetivo mostra a urgência com que a profissão contábil deve direcionar suas ações para a formulação de uma teoria geral capaz de dar sustentação, credibilidade e integridade aos dados evidenciados pelo sistema contábil específico, tornando-os úteis para aqueles fins. Como se sabe, a contabilidade financeira, tradicionalmente, adota o método do custo histórico para medir os ativos de uma dada organização, porém o estágio atual da economia exige a adoção de outros modelos matemáticos, como valor presente, custo corrente, preço de saída e valor líquido realizável. Quanto à mensuração das exigibilidades, comprehende-se que a melhor forma de evidenciá-la é pelo valor presente. Dessa forma, pode-se afirmar que a contribuição deste artigo consiste na possibilidade de reacender as discussões sobre as características qualitativas da integridade, confiabilidade, comparabilidade e materialidade das informações evidenciadas pelo sistema contábil moderno.

Palavras-chave: Visão Científica; Mensuração; Ativos; Passivo Exigível; Patrimônio Líquido.

ABSTRACT

The purpose of this study is to promote debate, on academic, scientific and professional society, about the theories of measurement of assets and due liabilities and equity. The accounting directs its purpose in providing information of an economic, financial, physical and productivity that are useful to decision making users. The full achievement of this goal shows the urgency with which the accounting profession should guide their actions for formulating a general theory capable of giving support, credibility and integrity to the data shown by specific accounting system making them useful for those purposes. As we know, financial accounting, traditionally adopts the historical cost method to measure the assets of a given organization, but the current state of the economy requires the adoption of other mathematical models such as present value, current cost, and price and output net realizable value. As for the measurement of liabilities, it is understood that the best way of evidence it is at current value. Thus, we can affirm that the contribution of this paper is the possibility of rekindling the discussion on the qualitative characteristics of integrity, reliability, comparability and materiality of the information revealed by modern accounting system.

Keywords: Scientific vision; Measument; Assets; Liabilities; Equity.

¹ Contador. Auditor. Professor do Depto de Ciências Contábeis UFMT/ROO. Mestre em Ciências Contábeis pela FGV/RJ. Doutor em Contabilidade pela Universidad Nacional de Rosario - Argentina. Acadêmico Titular Imortal da Academia Brasileira de Ciências Econômicas, Políticas e Sociais - ANE.

INTRODUÇÃO

A credibilidade, para qualquer ramo do saber humano, em suas diversas descobertas, normalmente, percorre dois momentos distintos. O primeiro momento se caracteriza pelo emprego do raciocínio na busca da razão das coisas, por meio da investigação da natureza dos fenômenos. O segundo vislumbra a aplicação prática, ou seja, estudam-se os meios para tornar úteis à humanidade os resultados da investigação.

Para exemplificar os momentos mencionados, procuremos imaginar se acreditariamos caso uma pessoa comum nos dissesse que existem habitantes no planeta Marte. Prosseguindo nesse raciocínio, ao ligar o aparelho de televisão, ouvíssemos o repórter apresentar a seguinte declaração: ‘O Primeiro Ministro da Inglaterra e o Presidente dos Estados Unidos anunciaram que existem pessoas morando no planeta Marte’. Você acreditaria? Caso ainda não estejamos convencidos, vejamos o próximo enunciado: ‘Um grupo de principais cientistas do mundo anunciou que existem pessoas morando no planeta Marte’. Diante disso, é oportuno indagar: O que pode nos persuadir sobre a verdade de um fenômeno? Como podemos saber se alguma coisa é a expressão da verdade? Como conhecemos qualquer coisa? A busca consistente de respostas às perguntas é objeto de estudo da epistemologia.

As ciências naturais têm demonstrado que o método científico é capaz de fornecer explicações convincentes sobre diferentes fenômenos; por isso mesmo, dirigimo-nos a ele para orientação de nossos conhecimentos sobre determinada coisa. É preciso, porém, esclarecer que isto não significa ter a ciência todas as respostas, ou poder achar nela todas as soluções para os problemas, embora as ciências naturais tenham tido sucesso no processo de obtenção de resultados confiáveis e tangíveis.

O presente artigo concentrou sua atenção no exame das teorias científicas, buscando situar a contabilidade nesse contexto teórico, como condição imprescindível à definição clara do seu objeto.

Nessa linha de convicção, acredita-se que a contabilidade, como as outras ciências, também deve ser estudada primeiramente como sistema de conhecimentos a respeito dos eventos que constituem os seus fundamentos. Somente depois deve ser estudada como um conjunto de preceitos básicos, gerais e específicos que permitam adaptar tais fundamentos às necessidades dos usuários das informações contábeis.

O destaque dos aspectos fundamentais de formulação do real significado de uma teoria científica, as características essenciais da evidenciação plena e das diretrizes e procedimentos aplicados pelo sistema contábil são aqui estudados para mostrar que não é uma teoria geral a responsável pela explicação de um fenômeno, mas sim, os resultados construídos com base na

teoria geral. Além disso, o estudo mostra que a mensuração é parte significante da investigação científica, com ênfase aos modelos matemáticos que podem ser utilizados num processo de medição na contabilidade, principalmente quando se deseja medir ativos, exigibilidades e o patrimônio líquido. Por fim, centrou-se atenção no estabelecimento da interface entre o método científico e as teorias da contabilidade, enfatizando-se a filosofia pragmática e o método empírico.

1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE A FORMULAÇÃO DE UMA TEORIA

Na contabilidade, é comum observar pesquisadores, professores, acadêmicos e profissionais estabelecerem distinção entre a teoria e a prática. Pode-se então fazer a seguinte indagação: O que é realmente uma teoria? Parece haver vários significados relacionados com esse termo. É comum ouvir contabilistas e acadêmicos dizerem que a teoria não é o mesmo que a prática. Essas afirmações fazem transparecer que a teoria é uma abstração, uma construção oposta a algo que é operacional no mundo real. Podem-se ouvir ainda os profissionais da contabilidade falando sobre a Teoria do Patrimônio Líquido, Teoria do Orçamento de Capital, Teoria da Depreciação, Teoria da Mensuração e assim por diante.

Tais fatores exigem racionalização e/ou explicação dessas expressões, bem como ao entendimento da teoria da contabilidade fundamentado em um conjunto de postulados, princípios ou preceitos e procedimentos (convenções), que, por estarem inter-relacionados, exigem daqueles que executam o processo contábil inúmeras tomadas de decisões ao longo do trabalho. A figura 1 mostra esse inter-relacionamento.

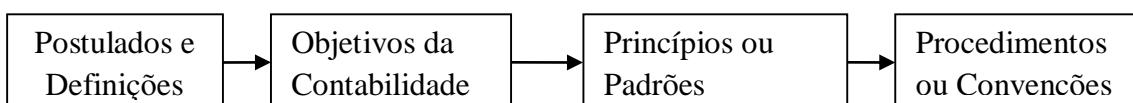


Figura 1 – Diagrama do sistema dedutivo de formulação da teoria da contabilidade.

Fonte: O autor

Os postulados, denominados conceitos básicos, são proposições gerais oriundas da observação de fatos não sujeitos à verificabilidade e referem-se aos objetivos relacionados à contabilidade financeira como um todo, servindo de base aos demais conceitos contábeis. As definições também enquadradas no primeiro nível do diagrama referem-se aos significados de termos para a contabilidade, como, por exemplo, receita, ganho, despesa, custo, perda, ativo e passivo, que são sistematizados em forma de relatórios para permitir que a contabilidade cumpra seu objetivo de informar aos usuários sobre o estado do patrimônio administrado.

Os princípios ou padrões, também conhecidos como conceitos gerais, referem-se às metas da contabilidade, tendo sua origem nos postulados e, como finalidade, a orientação dos procedimentos contábeis, classificando-se em duas categorias específicas: a) conceitos de seleção e mensuração; e b) conceitos de apresentação das demonstrações contábeis. Outro significado que merece destaque é o apresentado por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.38), conforme segue: “[...], os Princípios dão as grandes linhas filosóficas de resposta contábil aos desafios do sistema de informação contábil, operando num cenário complexo, no nível de postulados. Os princípios são o núcleo central da doutrina contábil”.

Os procedimentos ou convenções, também, denominados como sendo conceitos específicos, dizem respeito às aplicações dos postulados e dos conceitos gerais no dia a dia da atividade contábil. Nesse sentido, McCullers e Schroeder (1982, p.13) afirmam que convenções (tradução nossa) “[...] indicam a aplicação prática dos princípios universais e gerais”. Então, pode-se dizer que as convenções relacionam-se ao ‘como fazer’ da contabilidade, ou seja, são diretrizes de identificação, classificação e sumarização dos dados contábeis, bem como da elaboração de relatórios financeiros, isto é, funcionam como delimitadores do campo de aplicação dos conceitos básicos e gerais.

Assim, pode-se inferir que uma teoria geral auxiliará na formulação de um arcabouço teórico consistente. Na contabilidade, por exemplo, ela permite a prescrição da natureza, função e limitação de seus objetivos e das demonstrações contábeis.

Com essa visão, o FASB (*Financial Accounting Standards Board*) apud Kam, (1990, p.45) esclarece que uma teoria geral tem por objetivo (tradução nossa):

1. Guiar o organismo responsável pelo estabelecimento de normas contábeis.
2. Proporcionar um sistema de referência para resolver questões contábeis, na ausência de uma norma específica promulgada.
3. Determinar limites para julgamento e preparação de demonstrações contábeis.
4. Intensificar a compreensão e a confiança dos usuários sobre dados divulgados nas demonstrações contábeis.
5. Possibilitar a comparabilidade.

Observa-se que uma teoria pode proporcionar a solução de determinado problema, cuja resposta deve merecer a confiança dos usuários interessados, configurando-se como uma representação racional de algo real. É possível então inferir que a maneira mais precisa de se referendar uma teoria científica é aquela que a define como uma demonstração geral ou universal de uma verdade. Entretanto, pensar em uma maneira mais elegante para conceituá-la, requer o pensamento de que a teoria comprehende um sistema de demonstrações de generalidades decrescentes. Nesse sentido, Braithwaite (1968, apud Kam, 1990, p.486) afirma:

Uma teoria científica é um sistema dedutivo no qual consequências observáveis logicamente seguem da conjunção dos fatos observados, com o conjunto das hipóteses fundamentais do sistema. Um estudo da natureza de uma teoria científica é, portanto, um estudo da natureza do sistema dedutivo usado na teoria.

Fica, pois, reforçada a idéia de que uma teoria deve ser uma demonstração universal, ou seja, deve ter aplicação ampla. Por exemplo, quando se diz ‘todos os jacarés são carnívoros’, não se estabelece qualquer restrição de tempo ou de espaço. A demonstração se aplica aos jacarés do passado, do presente e do futuro, bem como se supõe que sejam em qualquer parte do universo. Esse caráter universal da teoria revela que a mesma deve ser sempre de forma dedutiva, implicando que teoremas podem ser deduzidos, se fundamentados na teoria.

Nas ciências sociais, as teorias, costumeiramente, são demonstradas na forma de generalizações matemáticas. Kam (1990, p.486) apresenta pelo menos três razões para isso (tradução nossa):

Primeira, nas ciências sociais que lidam com o comportamento humano complexo, é virtualmente impossível especificar precisamente as condições sob as quais um tipo de comportamento, em particular, depende. Segunda, diferentes observadores podem perceber o mesmo estímulo diferentemente em várias épocas. Dessa forma, afirmar, universalmente, que um dado comportamento é relacionado a um estímulo específico é difícil de defender. Terceira, a ‘liberdade’ da vontade humana causa comportamentos cada vez menos previsíveis ao longo do tempo.

Nota-se que uma teoria, na realidade, deve ser expressa através de uma linguagem verbal ou matemática, tendo origem no mundo da imaginação humana e para se tornar útil, necessariamente, deve relacionar-se com o mundo da experiência. Esse relacionamento pode ser de três tipos: sintático, semântico e pragmático.

O relacionamento sintático refere-se ao comportamento lógico que se estabelece entre a forma de expressar uma teoria e as regras de uma dada ciência. Isto significa dizer que, se a teoria é expressa em português, então, seu relacionamento se reportará às regras gramaticais desse idioma; porém, se a teoria for expressa em linguagem matemática, então, seu relacionamento se reportará às regras da Matemática.

Por outro lado, relacionamento semântico diz respeito ao grau de sincronia que se pode estabelecer entre uma palavra, um símbolo, ou um sinal, ou seja, um conceito abstrato e um objeto ou evento do mundo real. Daí, então, dizer que o relacionamento semântico se responsabiliza em fazer com que uma teoria se torne mais realística e relevante. Na contabilidade, por exemplo, a equação patrimonial (Ativo = Passivo Exigível + Patrimônio Líquido) é uma expressão puramente abstrata. Entretanto, quando vai-se estabelecendo uma

correlação dessas expressões conceituais com os objetos do mundo real, a equação referida se torna mais significativa e realística.

Concernente ao relacionamento pragmático, pode-se dizer que busca medir as influências que as palavras e símbolos podem exercer sobre as pessoas. Neste sentido, Kam (1990, p.488) afirma (tradução nossa): “A natureza da contabilidade é tal, que uma teoria global de contabilidade deverá ter uma orientação pragmática”. A consistência desta afirmação pode ser constatada na medida em que se percebe que a contabilidade está interessada em dimensionar como os conceitos contábeis e suas mensurações correlatas afetam o comportamento das pessoas no mundo real.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.29) apresentam a contabilidade como sendo “[...] um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”. De acordo com esta contextualização, fica clara a natureza pragmática da teoria contábil, cuja premissa fundamental é a de que as informações geradas pela contabilidade devem satisfazer às necessidades informacionais de diferentes grupos de usuários.

Assim, é possível compreender que a formulação de uma teoria geral orientará o processo de coleta e avaliação de evidências suficiente e competente à determinação de que as demonstrações são úteis para satisfazer às necessidades dos usuários da contabilidade, portanto, as teorias contábeis são verdadeiras. Aliás, este é o objetivo da ciência. A história das ciências revela que a lógica e as evidências empíricas objetivas constituem considerações críticas em suas decisões referentes à revelação da verdade, ou falsidade das crenças e demonstrações de uma determinada área do conhecimento humano. Esses são os fatores que orientam as discussões sobre as teorias contábeis das evidências ou provas.

2 A TEORIA CONTÁBIL E OS CRITÉRIOS DE IDENTIFICAÇÃO DA VERDADE: EVIDENCIAMENTO

A evidenciação diz respeito aos objetivos da contabilidade, ao assegurar informações úteis e diferenciadas para os vários tipos de usuários, em oportunidades definidas ou não. A evidenciação, ou *disclosure*, relaciona-se diretamente com a aplicação das regras e dos procedimentos por parte de uma determinada entidade, pois fornece resultados que podem ser avaliados como uma explicação do que efetivamente aconteceu, ou servir como base sólida para previsão do que pode ocorrer no futuro. Entretanto, para Kam (1990, p.490): (tradução nossa) “[...], a teoria contábil, em si, não fornece nenhuma explicação ou previsão dos objetos ou eventos econômicos de qualquer entidade em particular. Esta é uma grande distinção entre a

teoria nas ciências e a teoria abrangente da contabilidade". A necessidade de que as demonstrações contábeis apresentem todas as informações necessárias para não torná-las enganosas, tem sido objeto de preocupação dos órgãos reguladores da profissão contábil no mundo inteiro.

Iudícibus (2004, p.123:124) destaca pelo menos seis situações que, se não forem evidenciadas, podem tornar enganosos os relatórios contábeis. Tais situações são as seguintes:

1. uso de procedimentos que afetam materialmente as apresentações de resultados ou de balanço comparados com métodos alternativos que poderiam ser supostos pelo leitor, na ausência da evidenciação;
2. mudança importante nos procedimentos de um período a outro;
3. eventos significativos ou relações que não derivam das atividades normais;
4. contratos especiais ou arranjos que afetam as relações de contratantes envolvidos;
5. mudanças relevantes ou eventos que afetam normalmente as expectativas;
6. mudanças sensíveis nas atividades ou operações que afetariam as decisões relativas à empresa.

Consubstanciando-se tais situações, pode-se dizer que não é uma teoria global, em si, quem fornece uma explicação, nem se constitui um meio de previsão, como ocorre nas ciências, mas, sim, os resultados dos sistemas específicos construídos com base na teoria global. Isto significa que uma teoria global da contabilidade deve ser visualizada como um conjunto de postulados, definições, princípios e procedimentos de reconhecimento e de mensuração para o propósito de determinar o resultado e a estrutura do patrimônio, lembrando-se que os métodos e procedimentos específicos da contabilidade são as regras de correspondência, cuja demonstração da verdade pode ser testada por três critérios distintos: (1) Base dogmática, (2) Base autoevidente e (3) Base científica.

O critério dogmático centra sua atenção no grau de confiança que os indivíduos têm naqueles que são responsáveis pela elaboração das demonstrações. Este grau de confiança normalmente é devido a crenças religiosas ou políticas, à competência profissional, às habilidades, ao carisma, à posição de orador ou escritor. A única desvantagem deste critério reside no fato de que evidências introspectivas, incluindo preconceitos pessoais, são aceitáveis na explicação da verdade demonstrada.

A racionalidade, a sensibilidade e a evidência de uma demonstração baseada no conhecimento, experiência e observação que certo pesquisador pode fazer do mundo real constituem o alicerce do critério da autoevidência para identificar a verdade de uma teoria. Parece claro que os postulados ambientais da estrutura teórica da contabilidade caracterizem uma demonstração autoevidente, pois se relaciona ao ambiente no qual a contabilidade atua e

cujo consenso profissional aceita como válida. Nessa linha de raciocínio, Chambers (1969 apud KAM, 1990, p.494) afirma que postulado (tradução nossa):

[...] é um fato observável uma vez que [...], as pessoas procuram a informação contábil somente para que suas ações sejam mais bem informadas [...] a contabilidade é concernente com as ações de aspectos econômicos [...] a informação contábil influencia as decisões de pessoas em seus relacionamentos para com outros [...], o processo contábil envolve a manipulação de símbolos numéricos [...] e a contabilidade implica comunicação.

De acordo com essas afirmações, pode-se dizer que o critério da autoevidência seja uma das opções para se identificar se uma teoria demonstrada é verdadeira, mas não se pode constituir na única forma, ou seja, no único critério, pois, ao longo do tempo, tem revelado sua fraqueza frente ao desenvolvimento das ciências. Além disso, pode-se notar que o critério de reconhecimento da verdade, com fundamentos científicos, é resultado de processos permanentes de debates e tentativas e erros, uma vez que a base de sustentação desse critério é a de que pessoas sensatas são persuadidas pela lógica e por evidências empíricas e objetivas. Nesse sentido, Hendriksen (1982, p.509:510) afirma (tradução nossa):

Evidência empírica tem sustentado a visão de que uma mudança na demonstração da receita própria resultante de mudanças nos métodos contábeis, não afeta, materialmente, o preço de mercado de estoques quando a demonstração da mudança tenha sido feita. Todavia, contrária à opinião da APB, existem semelhanças por alguma lógica no restabelecimento de demonstrações contábeis de períodos anteriores, quando estas são incluídas para propósitos comparativos. Por outro lado, as hipóteses de mercado eficiente, suportariam a conclusão de que a demonstrando, seriam suficientes, nos casos em que investidores sofisticados, ou analistas de investimentos pudessem interpretar a informação contábil corretamente.

Existem duas formas de se comprovar se uma teoria é verdadeira ou falsa. A primeira é pelo emprego do raciocínio, ou da lógica, também conhecidas com referências a priori, e a segunda, pelo emprego de referências a evidências empíricas, ou seja, provas a posteriori. Sobre o assunto, Kam (1990, p.495) afirma (tradução nossa): “A evidência empírica deve ser objetiva, isto é, livre de preconceitos, de externalidades e pública de modo que ela possa ser testada por outro investigador”. A filosofia pragmática sugere que a evidência deve demonstrar se a teoria conduz a resultados úteis para determinada finalidade. É por isso que, normalmente, a confirmação e/ou verificação vem sendo utilizada para certificar a veracidade de uma teoria ou demonstração. Para Popper (1965 apud KAM, 1990, p.495) (tradução nossa): “[...] esta não é uma posição adequada para ser tomada, porque é tentador ao pesquisador achar apenas evidências que sustentar a teoria na qual ele acredita e, convenientemente, ignorar as evidências negativas”. A coerência dessa posição se deve ao fato de que o teste de uma teoria deverá estar

fundamentado na sua refutação, isto é, buscar a sua rejeição; caso o resultado seja o contrário, então se poderá inferir que a teoria merece aceitação.

Assim, pode-se dizer que, na contabilidade, uma teoria ou demonstração somente pode ser testada de maneira pragmática, ou seja, confirmando a sua utilidade ou operacionalidade considerando-se os seus objetivos predefinidos. Nesse sentido, a teoria da mensuração representa parte muito importante da averiguação científica na contabilidade.

3 TEORIA DA MENSURAÇÃO: UMA ABORDAGEM OBJETIVA

A mensuração constitui uma parte relevante da investigação científica. Na contabilidade, a mensuração corresponde aos meios de atribuir valores numéricos aos eventos, ou objetos adquiridos, demonstrados e evidenciados por companhias com ou sem fins lucrativos, sendo realizada por agregação ou por desagregação. Além disso, é importante considerar as colocações de Hendriksen (1982, p.75) (tradução nossa):

[...], mensuração, também, inclui um processo de classificação e identificação, os contadores, por muitos anos, têm reconhecido a necessidade de apresentação de informações que não sejam quantificáveis, em natureza, tal como, frequentemente, demonstradas em notas explicativas, ou qualquer outro relatório.

Para cumprir seu papel, a contabilidade, necessariamente, deverá fundamentar a mensuração dos eventos ou objetos em leis e regras que permitam sua interface com as abordagens teóricas. A teoria da mensuração compreende o encadeamento do sistema formal, numérico e de alguns aspectos de objetos, ou eventos por meio de regras semânticas. Estas últimas compreendem as operações projetadas, com a finalidade de estabelecer uma correlação entre o sistema formal e numérico com certa propriedade inerente a um determinado objeto, ou um conjunto dele.

A mensuração de um objeto ou evento ocorre pelo relacionamento que se estabelece entre os números atribuídos ao próprio objeto ou evento e ao resultado obtido com sua aplicação num modelo matemático. Nesse prisma, Stevens (1951 apud KAM, 1990, p. 497) afirma (tradução nossa): “Quando esta correlação entre o modelo formal e sua contraparte empírica é fechada e estreita, então, seremos capazes de descobrir verdades sobre o teor dos fatos examinando o próprio modelo”.

Diante disso, é possível afirmar que a mensuração é um processo sistemático, cujo propósito primordial é o de prover os usuários interessados com informações confiáveis e significativas de natureza econômica, financeira, física e produtividade que são imprescindíveis às tarefas de tomadas de decisões, em suas três dimensões fundamentais, isto é, decisões de investimento, financiamento e operacionais. Além disso, pode-se assegurar que medir uma

informação implica o estabelecimento de um modelo matemático, isto é, todo processo de mensuração deve ser concebido por intermédio de uma escala ordenada de propriedades inerentes aos próprios objetos ou eventos que se deseja medir.

Nesse sentido, entende-se oportuno enfatizar que a tipificação da escala depende do conjunto de propriedades de objetos ou eventos que tenham sido escolhidos para estabelecer a correlação do modelo matemático com os próprios objetos ou eventos. A descrição de um modelo matemático, normalmente, pode ser feita por uma das seguintes formas: (1) escala nominal; (2) escala ordinária; (3) escala de intervalo e (4) escala proporcional.

Escala nominal é o modelo matemático no qual os números são classificados como rótulos. Como a mensuração se refere às propriedades de objetos ou eventos, e, na escala nominal, os números, normalmente, denotam os objetos ou eventos em si, este modelo encontra resistência entre os teóricos, no sentido de considerá-lo como um meio de representar a medição.

O modelo matemático, em que os objetos ou eventos de uma demonstração operacional são ordenados em relação à determinada propriedade daqueles fenômenos, é denominado de escala ordinária. A título de exemplo, é oportuno destacar as considerações feitas por Kam (1990, p. 498: 499) (tradução nossa):

[...], suponha que certo investidor tenha três oportunidades de investimento plausíveis para uma dada quantia de dinheiro para investir, que ele classifica como 1, 2 e 3, em consonância com seus valores presentes líquidos, a mais alta foi classificada como sendo a oportunidade 1 e a mais baixa a oportunidade 3. Essa operação (determinação do valor presente) dá surgimento a uma escala ordinária, que é o conjunto de números se referindo às alternativas de investimento. Os números indicam a ordem do tamanho do valor presente das opções, portanto, sua lucratividade.

Com base nessas colocações, depreende-se que existem algumas desvantagens do emprego da escala ordinária, num processo de mensuração, dentre as quais se destacam: (a) – as diferenças, ou intervalos entre os números não são, necessariamente, iguais; (b) – as diferenças entre os números ordinários não guardam qualquer sintonia com as diferenças nas propriedades dos objetos, ou eventos considerados; e (c) – os números da escala ordinária não representam as quantidades dos atributos que os objetos, ou eventos possuem.

Embora o método de escala ordinária apresente pontos fracos, não se pode esquecer que algumas diferenças apresentadas têm uma ‘origem natural’, ou seja, um ‘ponto zero natural’, que, aplicado na mensuração do valor presente líquido, poderá ser um ponto neutro a partir do qual, numa direção, estarão todas as alternativas lucrativas esperadas e, noutra direção, todas as alternativas não lucrativas. Daí então dizer que, estabelecido um ‘ponto zero natural’

para uma escala ordinária, é possível medir todas as propriedades do conjunto de objetos ou eventos, bem como estabelecer a correlação existente entre eles, o que assegura sua aplicação no processo de mensuração.

Quanto ao método da escala de intervalos, este se caracteriza por incluir a classificação e o ordenamento dos objetos em relação a uma dada propriedade conhecida e contempla o conhecimento da igualdade da distância entre os objetos, estabelecendo-se um ponto zero natural na escala.

Mattessich (1977, p. 71) argumenta que o custo padrão é um exemplo, no qual a escala de intervalos é empregada na contabilidade e diz (tradução nossa): “[...], existem diversas alternativas sobre as quais a performance dos padrões pode ser baseada: a teórica, a alcançável, a mediana e a normal”. Diante dessa assertiva, pode-se inferir que a única desvantagem é que o ponto zero é arbitrariamente estabelecido.

Por fim, outro método matemático que pode ser utilizado num processo de medição aqui discutido é o da escala de proporções. Kam (1990, p. 500), referindo-se ao método da escala de proporções, assim se expressa (tradução nossa):

Uma escala de proporções é aquela em que: (1) a ordem de classificação dos objetos, ou eventos é conhecida quando relacionada, a uma dada propriedade, (2) os intervalos entre os objetos são iguais e são conhecidos, e (3) uma origem única, um ponto zero natural, existem onde a distância deles para pelo menos um objeto é conhecida. A escala de proporções comunica um maior número de informações.

Estabelecendo-se uma comparação entre o alcance dos outros métodos já estudados e o método da escala de proporções, percebe-se que este último é bem mais amplo, pois se caracteriza por mensurar duas ou mais grandezas de diferentes tipos, isto é, cumprimento, valor monetário, metragem, altura e outras. Além disso, o método permite que o investigador tire suas conclusões por meio da interpretação dos objetos, em relação às quantidades de suas propriedades que estão sendo medidas. Para ilustrar, quando se quer reportar a uma sala ‘A’, que mede 40m², e a outra sala ‘B’, medindo 80m², pode-se não somente dizer que a sala B é 40m² maior, mas também que a sala ‘B’ é duas vezes maior. Além disso, faz sentido dizer que a sala ‘A’ mede a metade de ‘B’, e que a sala ‘B’ mede o dobro de ‘A’.

Dessa forma, se pode deduzir que, para utilizar o método da escala de proporções, em um processo de mensuração na contabilidade, basta eleger uma moeda qualquer para representar custo ou valor do bem a ser medido.

4 MENSURAÇÃO DE ATIVOS, PASSIVOS EXIGÍVEIS E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Mensurar, em contabilidade, significa atribuir valores numéricos para representar atributos específicos de objetos ou eventos selecionados. Na contabilidade, ativos, passivos exigíveis e patrimônio líquido referem-se aos objetos econômicos reais conhecidos como patrimônio. A característica da utilidade dos dados gerados pela contabilidade impõe a necessidade de ser expresso em termos monetários, este processo é denominado de mensuração de atributos passado, presente e futuro para os componentes do ativo, passivo exigível e patrimônio líquido.

Nesse sentido, o processo de mensuração de ativos, exigibilidades e patrimônio líquido deverá considerar as bases fundamentais de suas características peculiares, ou seja, seus componentes e habilidades, para ajustar-se a uma estrutura lógica de relatórios contábeis, que sejam úteis para possibilitar mensurações interpretativas dos recursos econômicos e compromissos de uma entidade em período específico. A seguir são apresentados os conceitos e a fundamentação teórica do processo de mensuração de ativos, passivos exigíveis e patrimônio líquido.

4.1 Ativos e suas Mensurações

A teoria geral da contabilidade se apresenta como meio para fornecer diretrizes apropriadas ao desenvolvimento de princípios e do pensamento contábil, principalmente no que concerne ao real significado de ativos e de sua natureza. Canning (1929 apud HENDRIKSEN, 1982, p.251) escreveu (tradução nossa):

Um ativo é qualquer serviço futuro em dinheiro ou conversível em dinheiro (exceto aqueles serviços estabelecidos por contratos nos quais os dois lados aceitam a sua não execução proporcionalmente), no qual o principal interessado está assegurado legalmente ou equitativamente por alguma pessoa ou grupo de pessoas. Tal serviço é um ativo somente para aquela pessoa, ou grupo de pessoas para as quais é dirigido.

Nota-se que essa definição enfatiza o fluxo de receitas decorrentes das operações realizadas por determinada entidade. Entretanto, considerando o estágio de desenvolvimento atual da teoria contábil, ativos podem ser definidos como sendo recursos econômicos obtidos ou controlados por uma entidade que direta ou indiretamente deve proporcionar geração de caixa, como resultado de eventos ou transações passadas.

A expressão ‘recursos econômicos’ comprehende a natureza quantitativa e qualitativa da informação contábil relativa ao reconhecimento e mensuração de ativos, ou seja, escassez e utilidade. Nesse contexto, escassez significa que a entidade, para adquirir um bem, precisa dispor de outro ativo ou assumir compromisso de transferi-lo para outrem no futuro. Já o conceito de utilidade diz respeito ao grau de presteza do ativo no sentido de contribuir direta ou

indiretamente com a geração de caixa no futuro. Ao processo de mensuração de ativos, a presença, concomitante, das características da escassez e utilidade permite que o avaliador possa afirmar que o objeto ou evento medido tem valor econômico; poderá, pois, proporcionar a geração de benefícios futuros para a entidade.

As múltiplas necessidades dos usuários da informação contábil exigem que, num processo de mensuração de ativos e de sua caracterização, o conhecimento de quem usa a informação e para o que a utiliza é imprescindível. Nesse sentido, Iudícibus (2004, p.140) apresenta a seguinte afirmação:

Pelo fato de os ativos serem recursos econômicos alocados às finalidades do negócio, dentro de um período específico de tempo, e sendo agregados de potenciais de serviços disponíveis ou benéficos para as operações da entidade, o significado de alguns ativos somente pode ser relacionado aos objetivos da entidade e dependerá da continuidade desta.

A problemática mais significativa consiste em identificar qual é o real ‘valor monetário’ dos ativos, uma vez que a literatura aponta várias formas de mensuração: custo de aquisição, custo de reposição, preço de saída, valor líquido realizável, valor presente, dentre outros. Nesse sentido, o bom senso sugere que o melhor conceito a ser utilizado é aquele ‘valor monetário’ que conseguir informar melhor aos usuários sobre a real situação econômica e financeira da empresa.

Dentro desse enfoque, Iudícibus (2004, p.142) afirma: “Verifica-se que, no âmago de todas as teorias para a mensuração dos ativos, se encontra a vontade de que a avaliação represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo apresenta para a entidade”.

No Brasil, os ativos não monetários são mensurados pelo método de custo histórico como base de valor. Excetua-se dinheiro, cuja avaliação é, ao seu valor nominal, as discordâncias existentes, que se concentram nos ativos monetários. Kam (1990, p.149) apresenta os métodos de avaliação que, atualmente, são encontrados (tradução nossa):

1. Valor presente. Este método é empregado para itens monetários de longo prazo, tais como arrendamentos, ações, obrigações a pagar e os créditos a receber a longo prazo.

2. Expectativa de caixa. Para itens monetários de curto prazo, a expectativa de caixa por recebimento ou pagamento é usada com método de avaliação para as contas a receber e contas a pagar. Em virtude de que o período de tempo envolvido é pequeno, o período de permanência do dinheiro é insignificante, o valor presente não é, formalmente, usado. No método de expectativa de caixa é possível considerar o montante de uma obrigação a pagar, ou de um custo futuro porque o pagamento em dinheiro, ou em outra espécie, é um desembolso de caixa. Todavia, isso pode ser confundido com custo histórico, que é o preço de aquisição passada; por isso é preferível dizer que o método de avaliação das obrigações a pagar a curto prazo é o da expectativa de caixa.

3. Custo histórico. Para ativos não monetários, tais como estoques, terrenos, edifícios, máquinas e equipamentos, o custo histórico é empregado. É na área de ativos não monetários que os contadores divergem quanto ao método apropriado. Dentre as várias alternativas para o custo histórico estão o custo corrente e o preço de saída.

4. Preço de mercado. O uso de um preço de mercado é uma objeção ao custo histórico. Na utilização do método de custo, ou de mercado entre os dois o menor valor o ativo pode ser avaliado pelo custo de reposição ou NRV². Quando um ativo está danificado, ou exista uma “descoberta”, o ativo seria registrado pelo valor justo.

O método de valor presente é o que conceitualmente mais se aproxima do real valor monetário dos ativos. A dificuldade encontrada para a utilização desse método é, especificamente, a determinação do fluxo de caixa futuro, tendo em vista a alta rotatividade dos itens monetários circulantes, fazendo com que o período de permanência do dinheiro na empresa seja insignificante, quando comparadas às expectativas de entradas e saídas esperadas. O método de valor presente não oferece nenhuma dificuldade quando aplicado aos itens monetários de não circulantes, em função de que as faturas classificadas nesse grupo de contas quase sempre apresentam o prazo de vencimento expresso no documento fiscal.

Depreende-se então que, nos casos em que o prazo de permanência estimado é tão curto que o efeito da dimensão do tempo sobre o valor do dinheiro é mínimo, o método mais recomendado é o da expectativa de caixa. Em virtude da impossibilidade de se determinar com objetividade o fluxo de caixa futuro para os ativos não monetários, o método de valor presente não deve ser utilizado. Existem outros métodos mais apropriados ou vantajosos, tais como custo histórico, valor corrente ou de reposição, o preço de venda e o valor líquido realizável. A contabilidade tradicional optou pela adoção do custo histórico, por ser o mais objetivo.

Entretanto, a existência dos outros métodos aponta certa insatisfação com o custo histórico para alguns casos. Isto mostra que há necessidade de se repensar o custo histórico enquanto método de avaliação de ativos, pois os contadores, salvo algumas exceções, consideram-no como incompleto e recomendam sua substituição por outro, como o de valor presente, o custo corrente ou de reposição, o preço de saída e o de valor líquido realizável.

² Abreviatura da expressão inglesa: Net Realizable Value, que quer dizer Valor Líquido Realizável.

4.2 Passivos Exigíveis e Suas Mensurações

Neste estudo, as expressões ‘passivo exigível’ e ‘passivo’ dizem respeito a compromissos assumidos pela entidade contábil, compromissos estes que deverão ser pagos no futuro, conforme convencionado em contrato, operações assumidas, legislação específica e os contabilizados por força de princípios contábeis.

A *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*, do AICPA, conforme apresentado por Hendriksen (1982, p. 417), definiu passivo exigível como (tradução nossa): “[...] prováveis sacrifícios futuros de benefícios econômicos originados de obrigações presentes de uma entidade em particular para transferir ativos, ou fornecer serviços, para outras entidades no futuro, como um resultado de eventos ou transações passadas”.

Essa definição é de extrema importância diante do grau de incerteza a respeito da problemática que a profissão contábil enfrenta ainda hoje com relação ao reconhecimento e registro de passivos exigíveis. Além disso, ela permite que sejam levantados vários questionamentos quanto à natureza e mensuração dos passivos exigíveis para os propósitos de análise e interpretação da situação econômica e financeira, de modo que possam auxiliar os gestores do negócio nas decisões de investimentos futuros.

A determinação da natureza, métodos de mensuração, momento do reconhecimento e forma de registro na contabilidade, favorece, entre outras decisões de investimentos, a projeção de fluxo de caixa futuro e a medição de riscos potenciais.

Dentro desse propósito, Iudícibus (2004, p.156) afirma:

O problema principal do passivo não reside em sua mensuração, mas em quando *reconhecer*-lo e registrá-lo. [...]. A avaliação recai, usualmente, na natureza dos itens monetários fixos; às vezes, existe cláusula de correção monetária ou variação cambial; são sempre expressos em moeda corrente na data dos balanços. Uma diferenciação poderia ser constituída pelas receitas recebidas antecipadamente, as quais não se caracterizam como item monetário.

É notório que a mensuração de passivos exigíveis está clara para a teoria contábil. As condições de sua avaliação, ou seja, o montante e o período de pagamento, normalmente, estão estabelecidos nos contratos, nas leis e normas vigentes no local de funcionamento da companhia. Mesmo nos casos em que poderiam suscitar dúvidas, como os dos passivos contingentes, a legislação societária e os princípios contábeis são unâimes em afirmar que as obrigações conhecidas ou calculáveis devem ser reconhecidas pelo seu valor monetário devidamente atualizado até a data dos balanços.

Quanto à composição, ou seja, ao que deve ser reconhecido e registrado como exigibilidades é que, realmente, reside o maior problema que a teoria da contabilidade tem

enfrentado atualmente. Essa problemática mostra as dificuldades que a teoria ainda tem para fornecer uma interpretação clara do mundo real dos passivos, principalmente na busca de respostas para os seguintes questionamentos: (1) Quais são as circunstâncias que dão origem a um passivo exigível? (2) No passivo exigível devem ser incluídas as obrigações legais e equitativas? (3) Havendo um direito incondicional à compensação, deve a operação estar incluída entre os passivos? (4) A data de vencimento sendo conhecida, deve um montante relativamente determinável ser reconhecido como passivo? No processo de composição do passivo, deve o beneficiário ser conhecido ou determinável?

A busca de respostas para essas questões tem sido objeto de esforços profundos de pesquisadores e estudiosos da área contábil. Ao expressar o seu ponto de vista sobre essa problemática, Iudícibus (2004, p. 158) discorre:

As exigibilidades deveriam referir-se a fatos já ocorridos (transações ou eventos), normalmente a serem pagas em um momento específico futuro de tempo, podendo-se, todavia, reconhecer certas exigibilidades em situações que, pelo vulto do cometimento que podem acarretar para a entidade (mesmo que os eventos caracterizem a exigibilidade legal apenas no futuro), não podem deixar de ser contempladas. Poderiam estar incluídos nesta última categoria, digamos, o valor presente das indenizações futuras ou provisionamentos para pensão, no caso de a entidade ter obrigação por tais pagamentos futuros.

Diante do exposto, pode-se inferir que, em muitos casos, uma exigibilidade surge de um contrato, no qual o montante e o prazo do seu pagamento são expressamente especificados, ou determinados nas cláusulas do próprio contrato. Existem também situações em que o montante a ser pago depende de eventos futuros, como é o caso do faturamento pelo uso de propriedade arrendada. Ressalta-se que, neste caso, o passivo exigível existe, ainda que a quantia a ser paga seja expressa em termos de valor equivalente, ou seja, montante estimado. Da mesma forma, deduz-se que as contingências passivas, por representarem perdas prováveis, modificarão o resultado a ser apurado no período. Portanto, devem ser registradas pela contabilidade, desde que seja possível determinar, mesmo que por estimativa, o seu montante razoável.

Em síntese, partindo de uma visão semântica da teoria contábil e do ponto de vista dos usuários das demonstrações contábeis, um passivo exigível deve ser classificado como tal, pelo valor presente a ser pago no futuro. Não se pode, contudo, desconsiderar que, se houver probabilidade de que o pagamento da obrigação seja feito antecipadamente, ou até mesmo na data do vencimento com desconto, o valor presente da alternativa de maior valor deverá ser o valor corrente do passivo exigível.

6 ABORDAGEM CIENTÍFICA APLICADA À CONTABILIDADE

Um cientista se caracteriza como aquele indivíduo que utiliza o método científico para explicar, compreender e demonstrar o resultado de um fenômeno estudado, de forma a esclarecer as suas leis e aplicações, evidenciando-se as suas causas e efeitos; portanto, é um pesquisador. Nesse sentido, ao criar suas próprias linguagens, as distintas ciências criam seus próprios conceitos com significados e, quando há uma mudança conceitual ou alguma transformação na estrutura conceitual de uma ciência, também mudam os significados dos conceitos. Isto quer dizer que os conceitos científicos são históricos. Além disso, eles são instituídos num momento ou outro do auge de cada ciência. Assim, não é necessário aceitar a tese platônica de idéias eternas, nem sequer a tese kantiana de um conjunto de categorias do entendimento da validade universal a priori. Isto, porque tanto o modelo platônico como o kantiano, são anti-históricos.

Nesse sentido, Osório (2001) fez lembrar o famoso ‘prólogo’ intitulado (tradução nossa) “Crítica da Razão Pura de Kant”, quando elaborou um modelo histórico dos momentos em que os conceitos de uma ciência alcançam o nível de científicidade. Como exemplo, destaca que a Lógica alcançou seu caráter de ciência com Aristóteles. A Matemática alcança seu status científico com os Gregos e a Física somente na modernidade com Galileo Galilei.

Diante disso, é possível afirmar que o método científico não é perfeito. É uma invenção destinada a auxiliar o homem a investigar se uma teoria ou demonstração deve ser considerada verdadeira ou falsa. É relevante enfatizar que, no atual estágio do processo científico, é impossível, segundo a concepção científica, que alguém possa afirmar “verdades absolutas”. Daí, então, dizer que o conhecimento científico é um conhecimento inferido, baseado ou fundamentado num número limitado de observações. Isto implica que nenhuma teoria geral ou demonstração geral pode ser conclusivamente investigada, pois a probabilidade de que estudos futuros rejeitem ou neguem seus fundamentos sempre permanece.

Isso mostra que, historicamente, uma teoria ou demonstração ganha status de ‘verdade’ somente depois que os cientistas da área decidem que as evidências são suficientemente contundentes ou convincentes. É também oportuno o esclarecimento de que a história das ciências mostra que substituições, ajustes e modificações de teorias são feitos com base em novas evidências. Um exemplo, frequentemente citado por estudiosos, é a teoria *newtoniana*, que cedeu lugar à teoria da relatividade de *Einstein*.

Ao se referir aos testes de teorias contábeis, Kam (1990, p. 509) assim se expressa (tradução nossa):

A pesquisa contábil é desempenhada constantemente, conforme demonstrado nos artigos de jornais acadêmicos da área de contabilidade. Usualmente, os investigadores tentam mostrar por métodos estatísticos que certas variáveis se relacionam com outras. A questão mais crítica da pesquisa em contabilidade se refere à utilidade dos dados contábeis.

Em conformidade com o autor, a atenção dispensada à utilidade dos dados contábeis deve-se ao fato de uma excessiva preocupação da teoria contábil com a utilidade da informação gerada pela contabilidade, uma vez que o que se deseja normalmente saber é, de acordo com o referido autor, se (tradução nossa) “São os dados quantitativos, que derivam do conjunto operações, baseados em uma teoria geral de contabilidade, úteis aos usuários?”.

Diante de tal questionamento, faz-se necessário determinar se os dados gerados pela contabilidade segundo sua teoria geral realmente ajudam os tomadores de decisões a escolherem alternativas corretas. Segundo Kam (1990, p. 509) (tradução nossa) “esta seria uma abordagem direta para testar uma teoria contábil”. Entretanto, as tentativas empregadas para testar a teoria geral que sustentam o processo de análise de resultados são obtidas por algum modelo de previsão e decisão que carecem de métodos científicos adequados à determinação de sua veracidade.

As pesquisas empíricas sobre a utilidade dos dados gerados pelo sistema contábil têm, também, sido utilizadas em uma abordagem indireta, para responder às indagações sobre esse fenômeno. Ferramentas, como questionários, formulários, entrevistas e modelos estatísticos têm sido empregadas para medir as oscilações de mercados de capitais e/ou entidades em geral. Contudo, as contradições apresentadas nas conclusões de diferentes estudos, no mínimo, exigem reflexões mais profundas.

A respeito da falta de uma metodologia adequada para testar evidências empíricas sobre a utilidade de dados gerados por um sistema contábil específico, Kam (1990, p. 511) assim se expressa (tradução nossa):

Por causa da dificuldade de testar teorias contábeis, lógica e empiricamente, o FASB está tentando elaborar uma estrutura conceitual na base de “consenso”. Se existir uma concordância geral sobre a correção da estrutura, então, a esperança é que os princípios podem ser formulados e práticas podem ser avaliadas por referência a esta estrutura. Tal estrutura seria estipulada em uma base dogmática ao invés de na base científica mais forte da lógica e de evidências empíricas.

Como se vê, é inquestionável que, no estágio atual da contabilidade, bem como das ciências sociais de forma geral, haja a inclusão de características qualitativas, tais como integridade, confiabilidade, comparabilidade e materialidade ou relevância, como critérios de seleção de dados a serem demonstrados e divulgados nos relatórios contábeis ou em conjunto

com eles, são imperativos ou primordiais para a evolução e consolidação de algum aspecto científico aplicado às ciências contábeis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os processos de registro, acumulação, análise, verificação e avaliação exigem uma teoria geral ou demonstração geral que permita determinar, com segurança, se certas crenças que se tem sobre uma específica área do saber são verdadeiras ou operacionais. Aliás, este é o objetivo primário da ciência com a utilização do método científico.

Uma estrutura conceitual básica da contabilidade compreende os seus objetos, os cenários econômico, político e social e, principalmente, os postulados, princípios e convenções contábeis. A existência dessa estrutura conceitual básica é um passo inicial e significativo, não somente para justificar a utilidade dos dados gerados por um sistema contábil em particular, mas também para servir como marco inicial de futura descoberta de um método que possibilite dar uma abordagem científica à contabilidade.

Conforme já abordado neste estudo, a contabilidade ainda se encontra num estágio teórico normativo; portanto, não dispõe de uma teoria empírica capaz de testar a científicidade de seus métodos. Igualmente, foi possível ver que a filosofia pragmática é a mais apropriada para testar uma teoria normativa, pois procura identificar se a teoria ou demonstração é útil para a tomada de decisões deste ou daquele usuário, considerado individualmente ou no seu conjunto. Isto significa dizer que, de acordo com a idéia pragmática, não se pergunta “a teoria é verdadeira?”, mas o questionamento é “a teoria funciona?”.

Este estudo também buscou apresentar um diagnóstico da contabilidade no que tange aos ativos e passivos (em sentido restrito), o que possibilita afirmar que três são os assuntos que precisam ser tratados de forma mais exaustiva, a saber, definição, reconhecimento e mensuração. Uma “boa” definição deve possibilitar maior correlação da teoria com o mundo real, mas isso não é suficiente. A identificação das reais características de ativos e passivos exigíveis depende da existência de regras de reconhecimento desses recursos econômicos e das exigibilidades monetárias.

Apesar de ser o método de mensuração o que mais se aproxima do “real valor monetário”, as dificuldades para a determinação do futuro fluxo de caixa para os ativos não monetários mostram que o método de valor presente não deve ser plenamente utilizado para medir os ativos de uma empresa. Além disso, identificou-se que, por ser mais objetivo, a contabilidade tradicional optou pelo custo histórico, pois é o que melhor atende aos seus propósitos. A existência de outros métodos mais apropriados mostra a insatisfação dos

contadores com o custo histórico em alguns casos. Esta discordância aponta a necessidade de se repensar o custo histórico como método de mensuração de ativos e recomenda sua substituição por outro, como valor presente, custo corrente ou de reposição, preço de saída e valor líquido realizável.

Nota-se que a mensuração de passivos exigíveis não representa maiores problemas para a teoria contábil, pois, partindo de sua filosofia semântica e da visão dos usuários dos relatórios contábeis, uma exigibilidade deve ser registrada e avaliada pelo seu valor presente a ser pago no futuro. Não se pode, porém, desconsiderar que, se houver a possibilidade de o pagamento ser feito antecipadamente ou até mesmo na data do vencimento com desconto, o método mais adequado é o do valor corrente do passivo exigível.

Finalmente, é possível inferir que o estágio atual da teoria contábil, assim como das ciências sociais de forma geral, aponta para a inclusão de características qualitativas, tais como integridade, confiabilidade, comparabilidade e materialidade ou relevância, como critérios de seleção de dados a serem demonstrados e divulgados nos relatórios contábeis. A inclusão destas características como critérios de seleção de informações a serem colocadas à disposição dos usuários das demonstrações contábeis constitui imperativo primordial para a evolução e consolidação de uma visão científica aplicada à contabilidade.

REFERÊNCIAS

- HENDRIKSEN, Eldon S. **Accounting Theory**. 4. ed. – Homewood: Richard D. Irwin, INC, 1982.
- IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. - 7.ed. – São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicáveis às demais sociedades**. 7. ed. rev. atual. – São Paulo: Atlas, 2007.
- KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2.ed. New York: John Wiley & sons, 1990.
- MATTESSICH, Richard. **Accounting and Analytical Methods**. Houston: Scholars Book Co. – 1977.
- McCULLERS, Levis D.; SCHROEDER, Richard G. **Accounting theory: text and reading**. 2 ed. New Yord: John Wiley & sons, 1982.
- OSORIO, Carlos Rojas. **Invitacion a la Filosofía de la Ciencia**. Puerto Rico: Humacao, 2001.