

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)**

**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LAMARKE MARQUES FREITAS**

**TEORIA DA CONTABILIDADE – UMA PESQUISA SOBRE A NECESSIDADE DE DOMÍNIO DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL – UMA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA EM PROGRAMAS DE Mestrado associados a ANPCONT.**

**VITÓRIA DA CONQUISTA – BA**

**2018**

**LAMARKE MARQUES FREITAS**

**TEORIA DA CONTABILIDADE – UMA PESQUISA SOBRE A NECESSIDADE DE DOMÍNIO DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL – UMA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA EM PROGRAMAS DE MESTRADO ASSOCIADOS A ANPCONT.**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Teoria da Contabilidade.

Orientador: Prof. Flavio José Dantas

**VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,**

**2018**

## **LAMARKE MARQUES FREITAS**

### **TEORIA DA CONTABILIDADE – UMA PESQUISA SOBRE A NECESSIDADE DE DOMÍNIO DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL – UMA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA EM PROGRAMAS DE MESTRADO ASSOCIADOS A ANPCONT.**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Teoria da Contabilidade.

Orientador: Prof. Flavio José Dantas

Vitória da Conquista, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

### **BANCA EXAMINADORA**

Flávio José Dantas da Silva  
Especialista em Auditoria Fiscal Contábil pela UFBA  
Professor Auxiliar da UESB - Orientador

Paulo Fernando de Oliveira Pires  
Mestre em Contabilidade pela FVC  
Professor Adjunto da UESB

Manoel Antônio Oliveira Araújo  
Doutor em Educação pela PUC-SP  
Professor Adjunto da UESB

## **AGRADESCIMENTOS**

Agradeço a Deus por ter sempre me ensinado que todo esforço é recompensado.

À minha esposa, fiel companheira, sempre me apoiando em todos os momentos e incentivando a prosseguir.

Ao meu filho, fonte inspiração desde o momento em que nasceu.

Aos meus pais, por me ensinarem o valor das minhas escolhas.

Ao meu orientador Flavio Dantas, pela dedicação, paciência e cuidado, não me esquecendo dos longos momentos de conversa, nos quais aprendi muito mais que sobre contabilidade, mas aprendi também da vida.

Aos professores Manuel Antônio e Paulo Pires, por participarem da banca de monografia e trazerem observações tão relevantes.

## RESUMO

A Contabilidade pertence à área das Ciências Sociais Aplicadas, que tem como seu objeto de estudo o Patrimônio e como este é influenciado pela ação humana. A sua finalidade é fornecer informação contábil financeira útil à tomada de decisões e para tal fundamenta-se na estrutura conceitual para divulgação e elaboração das demonstrações contábeis, que foi desenvolvida à medida que as organizações se desenvolviam e necessidades informacionais surgiam, e é sob esta perspectiva que desenvolve suas normas e técnicas, além de exigir dos profissionais de contabilidade, maior capacidade crítica e de discernimento quanto aos fatos contábeis que deverão ser analisados e considerados sob o crivo das Características Qualitativas fundamentais e se possível de melhoria, que influenciam diretamente na qualidade da informação a ser transmitida. Para que o profissional contábil desenvolva tais características é fundamental o papel das instituições de ensino superior na sua formação, provendo-lhes embasamento teórico suficientemente robusto, para que através da teoria possam transformar a prática através do senso crítico.

**Palavra-chave:** Teoria da contabilidade. Características Qualitativas. Estrutura Conceitual.

## **ABSTRACT**

The Accounting belongs to the area of Applied Social Science, which has as its object of study the Patrimony and how it is influenced by human action. Its purpose is to provide financial accounting information that is useful for decision-making purposes and is based on the conceptual framework for disclosure and preparation of financial statements, which was developed as organizations developed and informational needs arose. develops its norms and techniques, and requires accounting professionals to be more critical and discerning as to the accounting facts that should be analyzed and considered under the scrutiny of the fundamental Qualitative Characteristics and, if possible, of improvement, that directly influence the quality of the information to be transmitted. In order for the accounting professional to develop such characteristics, the role of higher education institutions in their training is fundamental, providing them with a sufficiently strong theoretical background, so that through theory they can transform the practice through critical sense.

**Keyword:** Accounting theory. Qualitative Characteristics. Conceptual Structure.

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| <b>Quadro 1</b> – Estado da Arte.....   | 14 |
| <b>Quadro 2</b> - A evolução social e o perfil do Contador.....   | 29 |
| <b>Quadro 3</b> – Instituições Associadas à ANPCONT.....  | 52 |
| <b>Quadro 4</b> - Publicações <i>Strictu Sensu de mestrado em contabilidade</i> - programas associados à ANPCONT..... | 53 |

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|         |   |
|---------|---|
| a.C.    | antes de Cristo   |
| AAA     | <i>American Accounting Association</i>                                      |
| Abrasca | Associação Brasileira das Companhias Abertas                                |
| AIA     | <i>American Institute of Accountants</i>                                    |
| AICPA   | <i>American Institute of Certified Public Accountants</i>                   |
| ANPCONT | Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.    |
| ASOBAT  | <i>A Statement of Basic Accounting Theory</i>                               |
| BA      | Bahia   |
| CFC     | Conselho Federal de Contabilidade   |
| CPC     | Comitê de Pronunciamentos Contábeis   |
| CRC     | Conselho Regional de Contabilidade  |
| CVM     | Comissão de Valores Imobiliários  |
| FAINOR  | Faculdade Independente do Nordeste.   |
| FIPECAF | Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP |
| IBRACON | Instituto dos Auditores Independentes do Brasil                             |
| ICC     | <i>Interstate Commerce Commission</i>                                       |
| IES     | Instituição de Ensino Superior  |
| IFRS    | <i>International Financial Reporting Standards.</i>                         |
| S.A.    | Sociedade Anônima   |
| Séc.    | Século  |
| UESB    | Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia.                                 |

Apimec Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais.

Bovespa Bolsa de Valores de São Paulo

UNCTAD *United Nations Conference on Trade and Development*

ISAR *Intergovernmental Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*

IASC *International Accounting Standards Committee*

SFAC Statement of Financial Accounting Standards

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>SUMÁRIO.....</b>  | <b>10</b> |
| <b>1.INTRODUÇÃO.....</b>   | <b>12</b> |
| 1.1 <i>TEMA.....</i>   | 12        |
| 1.1.1 Recorte temático.....  | 12        |
| 1.2 <i>OBJETIVOS.....</i>  | 13        |
| 1.2.1 Objetivo Geral.....  | 13        |
| 1.2.2 Objetivos Específicos.....   | 13        |
| 1.3 <i>PROBLEMATIZAÇÃO.....</i>  | 14        |
| 1.3.1 Questão Problema.....  | 14        |
| 1.4 <i>HIPÓTESE DE PESQUISA.....</i>   | 14        |
| 1.5 <i>JUSTIFICATIVA.....</i>  | 14        |
| 1.6 <i>RESUMO METODOLÓGICO.....</i>  | 15        |
| 1.7 <i>VISÃO GERAL.....</i>  | 15        |
| <b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>  | <b>16</b> |
| 2.1 <i>MARCO CONCEITUAL.....</i>   | 16        |
| 2.2 <i>ESTADO DA ARTE.....</i>   | 16        |
| 2.3 <i>MARCO TEÓRICO.....</i>  | 19        |
| 2.3.1 ANPCONT – Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.....   | 19        |
| 2.3.2 Ciência Social.....  | 19        |
| 2.3.2.1 Ciência Social Aplicada.....   | 21        |
| 2.3.2.2 A Ciência Contábil.....  | 22        |
| 2.3.3 Epistemologia.....   | 24        |
| 2.3.3.1 Epistemologia da Teoria da Contabilidade.....  | 25        |
| 2.3.3.2 O estudo da Teoria da Contabilidade.....   | 26        |
| 2.3.4 Aspectos fundamentais à formação do Bacharel em Ciências Contábeis.....  | 29        |
| 2.3.4.1 Estrutura Curricular.....  | 29        |
| 2.3.4.2 Perfil exigido para os futuros contadores.....   | 31        |
| 2.3.5 A Estrutura Conceitual para elaboração das Demonstrações Contábeis Financeiras.....  | 32        |
| 2.3.5.1 Origem da Estrutura Conceitual.....  | 32        |
| 2.3.5.1.1 Evolução até a adoção da Estrutura Conceitual no Brasil.....   | 37        |
| 2.3.5.2 Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.....                               | 39        |
| 2.3.5.2.1 Características Qualitativas da Informação Contábil.....   | 40        |
| 2.3.6 A importância fundamental das características qualitativas da informação contábil financeira útil para a formação de estudantes em ciências contábeis..... | 45        |
| <b>3 METODOLOGIA.....</b>  | <b>49</b> |
| 3.1 <i>BIBLIOMETRIA.....</i>   | 50        |
| 3.1.1 A lei bibliométrica de Bradford.....   | 52        |
| 3.2 <i>LEVANTAMENTO DE DADOS EM PROGRAMAS DE MESTRADO ASSOCIADOS À ANPCONT.....</i>  | 54        |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>4. RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISE DE DADOS.....</b> | <b>55</b> |
| <b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>                       | <b>58</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>                                  | <b>60</b> |

## **1.APRESENTAÇÃO ÀINTRODUÇÃO**

A Ciência contábil, que no princípio não passava de um rudimentar inventário de pertences, com o crescimento, complexidade e necessidades informacionais mais sofisticadas do patrimônio a contabilidade se desenvolve. À sombra das monarquias, camponeses começaram a negociar sua produção e gera o acúmulo que é crescente e desejável, o comércio se expande para além da propriedade e até para além dos mares. A contabilidade evolui, métodos e teorias são desenvolvidos e aprimorados, os controles pertencentes até então ao proprietário do patrimônio passa a interessar a terceiros, como, credores por empréstimos, fornecedores, clientes, investidores bem como ao governo. Após a Revolução Industrial surgem as grandes companhias, e a contabilidade começa a ser discutida e desenvolvida no intuito de manter nas demonstrações financeiras a representação fidedigna das informações relevantes envolvidas nas transações realizadas, através de normas que pudessem manter a uniformidade a ponto de os investidores poderem melhor avaliar a gestão das companhias e até mesmo compará-las. Mas o desenvolvimento das companhias não para e suas mudanças tornam-se cada vez mais dinâmicas, exige-se dos profissionais da Contabilidade maior capacidade para discernir os fatos e apresenta-los de forma a não perder sua essência, além de manter a comparabilidade. Com isso nasce a necessidade de utilização de normas baseadas em uma estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatórios contábeis financeiros, que sirva de alicerce à tomada de decisões nesse ambiente.

### **1.1 TEMA**

Teoria da Contabilidade – Características qualitativas da informação contábil financeira útil.

#### **1.1.1 Recorte temático**

Importância do domínio das Características Qualitativas da Informação Contábil financeira útil para a qualificação de graduandos em Ciências Contábeis

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Estudar a importância do conhecimento das Características Qualitativas da Informação Contábil financeira útil para a qualificação teórica dos formandos na graduação em Ciências Contábeis.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Estudar sobre a fundamentação epistemológica da teoria da contabilidade.

Esclarecer com amplitude sobre a importância da estrutura conceitual para a elaboração e divulgação das demonstrações contábil financeira de propósito geral, com ênfase nas características qualitativas da informação contábil financeira útil.

Elaborar estudo científico/doutrinário sobre a importância fundamental das características qualitativas da informação contábil financeira útil para a formação dos estudantes em ciências contábeis.

Pesquisar classificando de forma bibliométrica em dissertações de mestrado publicadas em programas associados à ANPCONT no tocante à necessidade do domínio das Características Qualitativas da Informação Contábil financeira útil para a qualificação de graduandos em Ciências Contábeis

## **1.3 PROBLEMATIZAÇÃO**

### **1.3.1 Questão Problema**

Qual a importância do conhecimento das Características Qualitativas da Informação Contábil financeira útil para a qualificação teórica dos formandos na graduação em Ciências Contábeis?

### **1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA**

Nas dissertações de mestrado em ciências contábeis de programas associados à ANPCONT não foram realizadas pesquisas quanto a importância do domínio das características qualitativas da informação contábil para os graduandos em Ciências Contábeis.

### **1.5 JUSTIFICATIVA**

Academicamente justifica-se a realização do presente estudo pela importância do conhecimento epistemológico da Teoria da Contabilidade, lançando mão da estrutura conceitual para aprofundar e discutir o papel relevante das características qualitativas da informação contábil como influenciadoras do pensar contábil, tema este que se discutido massivamente na academia refletirá no desempenho do acadêmico e futuro profissional de contabilidade através de uma percepção aguçada e crítica transformadora.

Com o Brasil convergindo-se às *International Financial Reporting Standards* (IFRS), contexto este onde é de extrema importância para o mercado ter profissionais que possuam o pleno domínio da estrutura conceitual no tocante as características qualitativas da informação contábil e que são os fundamentos para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeira de propósito geral, torna-se relevante o estudo deste tema, pois auxilia os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações, além de dar suporte à promoção da harmonização das regulações, das normas contábeis e dos procedimentos relacionados à apresentação das demonstrações contábeis que devem ser úteis para a tomada de decisões.

Para o pesquisador este estudo é uma oportunidade ímpar para o aperfeiçoamento acadêmico e profissional, pois o domínio da Estrutura Conceitual com ênfase nas características qualitativas da informação contábil o proporcionará uma visão completa, crítica e transformadora da realidade e quiçá da própria teoria que agora investiga.

## **1.6 RESUMO METODOLÓGICO**

A pesquisa foi desenvolvida a partir de uma abordagem paradigmática qualitativa, construída com bases dedutivas, a qual foi apoiada em recursos bibliográficos através da análise documental e de conteúdo. Para a obtenção dos resultados da pesquisa, foi lançado mão da técnica bibliométrica de produtividade de periódicos de Bradford, delimitando-se à dissertações dos programas de pós-graduação *stricto sensu* associados à Associação Nacional de Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis - ANPCONT.

## **1.7 VISÃO GERAL**

Este trabalho monográfico consta de cinco capítulos, sendo o primeiro composto pela Introdução com seus itens essenciais, o segundo capítulo pelo Referencial Teórico que subdivide em três grandes partes: Marco conceitual, Estado da arte e Marco teórico. O terceiro expõe a Metodologia utilizada na coleta das informações inerentes à pesquisa. O quarto analisa os dados coletados respondendo às questões da pesquisa. Por fim o quinto capítulo onde constam as Considerações Finais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

O texto a seguir está dividido em três componentes: Marco Conceitual, onde serão abordados os conceitos principais da temática; Estado da Arte, que referencia as principais obras que auxiliaram na elucidação do tema, e Marco Teórico, que foi construído pelo autor através da revisão de literatura de pesquisadores.

### **2.1 MARCO CONCEITUAL**

Para melhor compreensão do trabalho desenvolvido, serão apresentados nesta seção alguns conceitos fundamentais como segue:

A estrutura conceitual teve sua caracterização bem definida por Martins et al (2013, p. 32):

Um documento como esse tem a característica de não significar uma norma, uma regra, mas sim um conjunto básico de princípios a serem seguidos na elaboração dos Pronunciamentos e das Normas propriamente ditas, bem como na sua aplicação; conseqüentemente, também nas análises e na interpretação das informações contábeis. É fundamental conhecer e entender esta estrutura conceitual, porque dela derivam todos os procedimentos e sobre ela se assenta toda a elaboração das demonstrações contábeis.

Quanto as Características Qualitativas, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011)

Identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisão acerca da entidade que reporta com base na informação contida nos seus relatórios contábil-financeiros.

### **2.2 ESTADO DA ARTE**

A seguir no Quadro 1, será apresentado uma compilação das principais obras utilizadas pelo autor no desenvolvimento desta pesquisa.



Quadro 1 – Estado da Arte

(continua)

| TIPO   | TÍTULO   | AUTOR (ES)  | ANÚMERO | NÍVEL | INSERÇÃO | IDEIA PRINCIPAL | LINK/LUGAR  | DATA DE ACESSO |
|--------|--|---|---------|-------|----------|-----------------|---|----------------|
| Livro  | Estudando Teoria da Contabilidade.   | José Francisco Ribeiro Filho, Jorge Lopes, Marcos Gilson Gomes Feitosa, Marceleide Pederneiras.                   | 009     | 2     | ---      | Atlas           |   |                |
| Artigo | A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil | Maria Thereza Pompa Antunes, Marta Cristina Pelucio Grecco, Henrique Formigoni e Octavio Ribeiro de Mendonça Neto | 012     | 2     | --       | FE C-FAAP       | <a href="http://www.faap.br/pdf/faculdades/economia/revistas/ciencias-economicas/revista_economia_20.pdf">http://www.faap.br/pdf/faculdades/economia/revistas/ciencias-economicas/revista_economia_20.pdf</a> | 18/03/2018     |

|            |   |                            |       |    |   |   |   |                |
|------------|---|----------------------------|-------|----|---|---|---|----------------|
| Ar<br>tigo | Teoria da<br>Contabilidade<br>–Uma<br>interpretação – | Hern<br>âni O.<br>Carqueja | 007 2 | -- | - | <i>Este escrito é um comentário sobre o entendimento da expressão “<b>uma interpretação da Teoria Geral da Contabilidade</b>”, face às diferenças de conteúdo dos textos em que se apoia, quando existe, a disciplina de Teoria da Contabilidade, e à ideia, prevalecente, que a academia está dividida entre vários paradigmas de teoria contabilística.</i> | <a href="http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n7/v4n7a02.pdf">http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n7/v4n7a02.pdf</a> | 18/<br>03/2018 |
|------------|---|----------------------------|-------|----|---|---|---|----------------|

(conclusão)

| PO | TI         | TÍTULO   | AU<br>TOR (ES)  | NO  | A<br>ÍVEL | N  | IN<br>STITUI-<br>ÇÃO | IDEIA PRINCIPAL  | LINK/L<br>UGAR  | D<br>ATA<br>DE<br>ACESSO |
|----|------------|--|---|-----|-----------|----|----------------------|--|---|--------------------------|
|    | Ar<br>tigo | Estrutura Curricular do Curso de Ciências Contábeis no Brasil versus Estruturas Curriculares propostas por organismos internacionais: Uma análise comparativa. | Erna<br>ni Ott,<br>Charline<br>Barbosa Pires  | 010 | 2         | -- | FU<br>RB             | Este artigo fez uma análise comparativa entre a Estrutura Curricular brasileira do ensino em contabilidade e as Estruturas Curriculares indicadas por órgãos internacionais, para que atenda as exigências atuais do mercado para o profissional de contabilidade. | <a href="http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/issue/view/155/showToc">http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/issue/view/155/showToc</a>                 | 09<br>/04/2018.          |
|    | Ar<br>tigo | O Ensino da Teria da Contabilidade no Brasil.  | Carl<br>os Renato<br>Theóphilo,<br>Célia<br>Oliveira de<br>Jesus<br>Sacramento,<br>Inês<br>Francisca<br>Neves,<br>Palmira Leão<br>de Souza. | 000 | 2         | -- | UF<br>MG             | Este artigo buscou apresentar como a disciplina Teoria da Contabilidade é ensinada em instituições de ensino superior do Brasil.   | <a href="http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/163">http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/163</a> | 18<br>/03/2018.          |

Fonte: Elaboração própria (2018).

## 2.3 MARCO TEÓRICO

### 2.3.1 ANPCONT – Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

A Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONTé, de acordo seu sítio (2018), *“uma associação sem fins lucrativos e apartidária e tem por objetivo atuar na área de educação, congregando e representando as instituições brasileiras que mantêm cursos de mestrado e/ou doutorado em Ciências Contábeis”*.

Sua fundação se deu no dia 30 de janeiro de 2006, em um congresso realizado na Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas Em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE *Business School*, em Vitória – ES.

A ANPCONT realiza congressos anuais para a divulgação científica, promovendo a união e interação entre pesquisadores, discentes e docentes, por meio de suas produções. Na qual, conforme De Luca et al. (2011, p 151) *“é um dos principais eventos científicos que ocorrem anualmente no Brasil”*.

Santos e Carlin (2012, p.134), dizem que a missão dessa entidade é a de ser *“interlocutora dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis perante os agentes com os quais se relacionam, contribuindo para o fortalecimento do ensino e para a pesquisa nas suas várias áreas”*.

Nesse sentido, por reunir uma gama de produções científicas, a base de dados dessa importante entidade no cenário científico no que se refere à Ciência Contábil foi escolhida para norteamento da presente investigação, sendo usada como forma de delimitação no objeto da pesquisa.

### 2.3.2 Ciência Social

As Ciências Sociais surgem na Idade Moderna, em um período de profunda transformação social, quando inúmeros camponeses deslocam-se para as cidades, atraídos pelas indústrias que necessitam de um grande número de mão de obra. Conforme Dawe (1980) *apud* Castro e O'Donnell (2015, p. 15):

As Ciências Sociais são fruto do mundo moderno. Seu surgimento só pode ser compreendido dentro do contexto das grandes transformações que marcaram a Europa dos Séculos XVIII e XIX, alterando profundamente a vida das pessoas. [...] quando a consolidação do processo de expansão comercial das cidades deixava definitivamente para trás o mundo feudal, dando boas vindas ao que, mais tarde, veio a ser conhecido como a Idade Moderna.

Contexto este que gera um fenômeno social conflituoso e com novos elementos até então pouco evidenciados, o que chama atenção de pensadores que buscam entender este novo cotidiano, fato este comentado por Lemos Filho (2006, p. 17) que afirma que

com a emergência da sociedade capitalista, que alguns pensadores se esforçam em aplicar o método científico ao conhecimento dos fenômenos que acontecem na vida social, tendo em vista as crises e desordens sociais provocadas pelas transformações que ocorreram na sociedade

Apesar de muito importantes, os fatores econômicos não foram os únicos a marcarem este período, conforme nos ensina Castro e O'Donnell (2015, p. 16), quando afirma que

Apesar de fundamental à compreensão daquele processo, o incremento da atividade comercial não foi, certamente, o único fator de mudanças.

Pois também

[...] Através da arquitetura, da escultura, da pintura, das letras e da filosofia, os renascentistas ofereciam novas alternativas de compreensão do mundo, explorando temas tão variados como política, moral, anatomia etc.

Além dos pontos acima, como bem comenta Castro e O'Donnell (2015, p.17), ainda que a Revolução Industrial, não tenha sido a única causa da migração do homem do campo para os centros urbanos, foi a principal, pois

O cotidiano das grandes cidades passava então a impor questões inescapáveis: Como explicar e tratar a desigualdade? Como compreender a diferença? Como explicar a manutenção da sociedade diante da desagregação crescente?

Foi para contemplar essas perguntas que em meados do século XIX alguns pensadores deram forma ao que mais tarde seria conhecido como Ciências Sociais, que se refere a um conjunto bastante amplo de disciplinas *“que, normalmente, se propõem identificar e explicar*

*fenômenos relativos ao conjunto de pessoas interligadas no que chamamos 'sociedade'”*

Castro e O'Donnell (2015, p.15 - 23)

Sendo a sociedade o objeto de estudo das Ciências Sociais, têm elas que responder as questões acima mencionadas, com a intenção, conforme afirmado por Castro e O'Donnell (2015, p. 25)

de compreender o mundo social e que, ao mesmo tempo, essa compreensão se fundamenta na compreensão que as pessoas têm sobre esse mesmo mundo social, por elas vivido e experimentado diariamente.”

As Ciências Sociais podem também ir além de compreender o mundo social, mas ela pode também, através de ferramentas desenvolvidas intervir na prática cotidiana, quando passa a se chamada de ciência social aplicada.

### ***2.3.2.1 Ciência Social Aplicada***

A Contabilidade enquanto ciência está dentro do ramo das Ciências Sociais Aplicadas, e para um melhor entendimento deste termo vê-se necessário conceituar também as ciências puras ou fundamentais e distingui-la das ciências aplicadas conforme Fourez (1995,p. 196)

Chama-se de ciências puras, ou também ciências fundamentais, a uma prática científica que não se preocupa muito com as possíveis aplicações em um contexto societário, concentrando-se na aquisição de novos conhecimentos. Desse modo, um físico que estuda partículas elementares será considerado como fazendo ciência pura ou fundamental. Porém, se ele se preocupa em ver como as suas pesquisas podem ser utilizadas pela tecnologia do lazer, dir-se-á que se trata de ciência aplicada.

Na visão de Richard Mattessich (1995) *apud* Ribeiro Filho, Lopes, Feitosa e Pederneiras (2009, p. 51) a contabilidade é uma ciência aplicada especialmente em função das seguintes evidências:

- a) a maior tarefa de uma ciência aplicada é definida pela aplicação de declarações normativas ou outras descobertas de pesquisa, com o objetivo de resolver ou encaminhar questões práticas;

- b) a contabilidade não poderá ser praticada na ausência de certas normas a priori, que são derivadas de juízos de valor . Enquanto que juízos de valor são proibidos na ciência natural, premissas normativas são requisitos indispensáveis às ciências aplicadas, com destaque para a contabilidade;
- c) um juízo de valor particularmente decisivo na contabilidade é a ideia do custo/benefício. A concepção de que os benefícios de longo prazo de um sistema de informações necessitam exceder seus custos de manutenção do longo prazo, por exemplo, que parece uma assertiva óbvia, enfrenta a ausência de procedimentos de mensuração mais sofisticados, que produzam informações e demonstrativos prospectivos ou para o futuro, que sirvam como auxiliares no julgamento dessa concepção;
- d) o ambiente de ensino e pesquisa da contabilidade é vivenciado em faculdades de comércio, negócios e gestão. As questões discutidas e o conteúdo vivenciado, portanto, derivam de situações por assim dizer práticas, que traduzem o dia a dia da produção, distribuição e apropriação de riquezas.

É, portanto como ciência aplicada que a contabilidade busca entender e registrar como o patrimônio é afetado pelo comportamento do homem em seu papel social.

### **2.3.2.2 A Ciência Contábil**

A Contabilidade desenvolve-se como ciência principalmente a partir de 1840, com a publicação do livro *La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche* escrito por Francesco Villa que marca o início da fase científica da contabilidade.

Praticamente, é no século XIX que a Contabilidade, através de autores talentosos de vários países, não sem predecessores em épocas anteriores, assume vestimenta científica, saindo do estreito âmbito da escrituração para as especulações sobre avaliação, enquadramento da Contabilidade entre as ciências, introdução dos raciocínios sobre custos de oportunidade, riscos e juros etc;(IUDÍCIBUS, MARTINS E CARVALHO, 2005)

Como em toda a ciência, na contabilidade também é preciso que seja deixado de lado o senso comum, é necessário uma observação mais rigorosa, que avalie um conjunto de informações da mesma natureza para que se possa inferir e oferecer explicações que generalizem o conhecimento. Segundo ANDRADE (2009, p. 34):

É esse o objetivo da ciência: desenvolver teorias sobre os fatos pesquisados, produzindo conhecimento verificável e que permita explicar os fenômenos que nos cercam.

Marcone & Lakatos (2017, p.74) complementa citando Trujillo Ferrari que *“A ciência é todo um conjunto de atitudes e atividades racionais, dirigidas ao sistemático conhecimento com objeto limitado, capaz de ser submetido à verificação”* e ainda especificam mais detalhadamente em seu texto alguns aspectos da ciência que devem ser observados:

As ciências possuem:

- a) Objetivo ou finalidade: preocupação em distinguir a característica comum ou as leis gerais que regem determinados eventos.
  - b) Função: aperfeiçoamento, através do crescente acervo de conhecimentos, da relação do homem com seu mundo.
  - c) Objeto: que se subdivide em:
    - Material: o que se pretende estudar, analisar, interpretar ou verificar, de modo geral.
    - Formal: o enfoque especial, em face das diversas ciências que possuem o mesmo objeto material.
- (MARCONE & LAKATOS. 2017, p.75)

A Contabilidade, portanto, lançando mão do aparato científico citado no parágrafo anterior, identificou e definiu o patrimônio das entidades como seu objeto de estudo, conforme especificado abaixo por Andrade (2009, p. 34):

É, portanto, sobre esse patrimônio que os estudiosos da Contabilidade têm dirigido suas observações para compreender e explicar todos os efeitos resultantes que os fatos econômicos podem provocar, de modo a permitir que futuras previsões sobre o seu comportamento possam ser verificáveis.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 774, se posicionou em relação ao tema conforme transcrito abaixo:

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Portando a Contabilidade é uma Ciência social, que tem por objeto o patrimônio da entidade e tem como objetivo fazer ciência estudando os fatos que são resultantes da ação humana no processo de gestão patrimonial. Andrade (2009, p. 35) define como um grande desafio para o cientista da Contabilidade, *“estar sempre em busca de evidências que, formulando teorias, expliquem o objeto e lhe dê condições de fazer previsões futuras verificáveis.”*

### 2.3.3 Epistemologia

A epistemologia diz respeito a teoria da ciência, como o conhecimento científico se desenvolve, quais os seus métodos de produção do conhecimento e as bases para que determinada teoria se desenvolva,

A epistemologia é concebida, de forma bastante ampla, como o ‘estudo metódico e reflexivo do saber, de sua organização, de sua formação, de seu desenvolvimento, de seu funcionamento e de seus produtos intelectuais’ (FONSECA JUNIOR. 2007, p. 29, apud JAPIASSÚ, 1991, p.16)

Complementado por Teixeira (2005, p.90)

etimologicamente, ciência significa saber conhecer como o conhecimento é racional, sistemático e comunicável. Epistemologicamente, preocupa-se em analisar e revisar princípios, conceitos, teorias e métodos pertinentes à investigação científica (apud Galera 2007, p.99)

Fonseca Júnior (2007, p.39) cita ainda outros autores que complementam o conceito de epistemologia e ajudam compreendê-la como a ciência que tem como objeto de estudo a formação do conhecimento científico e como determinado campo da ciência se desenvolve como tal.

Neste caso, ela se ocupa da investigação sobre a origem, a natureza e os limites do conhecimento humano em geral, incluindo temas como a relação entre o conhecedor e o objeto do conhecimento; as variações entre os diversos tipos de conhecimento; os métodos mais válidos para se adquirir diferentes tipos de conhecimento, assim

como o papel da razão e dos sentidos no ato de conhecer, entre outros temas. (HOUAISS & VILLAR, 2001, p. 1461; JOHNSON, 1997, p.85).

Portanto estes conceitos são importantes para este trabalho, à medida que busca esclarecer onde, como e quando a contabilidade se estabelece como ciência e a partir daí desenvolve seus postulados, princípio, métodos e técnicas que darão subsídio à formação da Teoria da Contabilidade e como esta ciência se desenvolve.

### ***2.3.3.1 Epistemologia da Teoria da Contabilidade***

Para tratar Contabilidade de maneira científica é necessário compreender as bases epistemológicas para uma Teoria da Contabilidade, Filho *et al.* (2009, p. 44) chama atenção para o fato de poder existir diversas maneiras de perceber esta ciência, o que corrobora NIYAMA (2014, p. 1), pois considera que por ser uma ciência social aplicada, está em constante transformação e por isso talvez ainda não possua uma teoria geral, mas sim um conjunto de teorias multidisciplinares “*que fundamentam desde a sua prática, por meio de normas por exemplo, até o seu desenvolvimento científico, inclusive proporcionando avanços naquilo que pode ser entendido como a sua própria teoria.*”

Na visão de Ribeiro Filho *et al* (2009, p. 44) a Epistemologia diz respeito à teoria da ciência, cujo acesso ocorre a partir do estudo crítico de princípios, hipóteses e resultados já constituídos, e ainda cita Vernon Kam (1990) que define que a mais sofisticada forma de teoria diz respeito a um elaborado sistema dedutivo, formado por três níveis distintos e decrescentes de generalização, que são: postulados, princípios e procedimentos. No entanto o mesmo autor ressalta o fato de os órgãos produtores de normas contábeis adotarem outra terminologia para estes níveis dedutivos, “*vinculando-os a uma ‘estrutura conceitual básica’, ao invés de denomina-los de teoria contábil*”.

Verifica se ainda que a estrutura teórica seja possível identificar uma relação sintática, uma relação semântica e uma relação pragmática e segundo Kam, parafraseado por Ribeiro Filho *et al* (2009, p. 45) na relação sintática a teoria se expressa a partir das regras gramaticais de uma determinada língua; a semântica traz o peso da expressão pelas associações das palavras, sinais ou símbolos, com os objetos ou eventos do mundo real e por fim a relação pragmática que é revelada a partir de declarações em torno do objetivo da contabilidade,

voltada para o fornecimento de informações úteis, para certos grupos de tomadores de decisões.

### **2.3.3.2 O estudo da Teoria da Contabilidade**

O ensino da Teoria da Contabilidade no Brasil foi instituído em 1992, através da resolução nº 003 de 05/10/1992 expedida pelo Conselho Federal de Educação. Segundo Theophiloet al(2000, p. 3) “*A referida Resolução define que a Disciplina visa ‘estimular a aquisição integrada de conhecimentos teóricos e práticos que permitam ao graduado o competente exercício da profissão’*” o referido autor ainda chama atenção para o fato de a Resolução não fazer qualquer recomendação quanto ao seu conteúdo programático ou período no qual deveria ser ministrada, gerando assim uma não uniformidade na sua implementação das diversas IES.

Desta constatação surge diversas discursões que culminam na ideia da implementação de uma pesquisa científica que tornasse possível verificar como vem sendo ministrada a Disciplina Teoria da Contabilidade nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis do Brasil.

Abordaremos, portanto algumas conclusões relacionadas à disciplina Teoria da Contabilidade, abordados na pesquisa supracitada.

Quanto a estrutura curricular, mesmo os dados demonstrando que na maioria das IES a disciplina é ministrada no primeiro ano do curso, Theophiloet al(2000, p. 6) sugere que seja ministrada em um período onde os alunos tenham um maior embasamento

Entende-se que, talvez, o intervalo ideal para enquadrá-la pode ser considerado entre o 6º e 8º semestres, quando os alunos já possuem uma base para entender melhor os conceitos de “Teoria da Contabilidade” e o estudo do conteúdo desta propicia um melhor aproveitamento de disciplinas normalmente oferecidas no final do Curso.

No que concorda Iudícibus, Marion e Faria (2017, XVI)

Entendemos que o melhor momento para ministrar esta disciplina é no final de curso, pois ali o aluno já dispõe de diversos conhecimentos práticos que serão explicados pela Teoria. Seria a mesma coisa querer ensinar gramática para uma criança de um pouco mais de um ano aprendendo a falar. Primeiro ele aprende a falar, comunicando-se, muitas vezes, de forma imperfeita, para, depois, quando

adquirir mais maturidade, aprender, na gramática da língua, como se expressar de forma adequada e o porquê das regras gramaticais.

Quando analisada a exigência de pré-requisitos para a disciplina, mais da metade das IES não exigem o cumprimento de outras disciplinas, Theophiloet al(2000, p. 6) sugere que “*deveria ser exigida sua aprovação, pelo menos, nas disciplinas de Contabilidade Introdutória e Intermediária*” por acreditar que o conhecimento acerca de diversas estruturas contábeis proporcionaria maior aproveitamento através de discussões promovidas em sala de aula.

Quanto aos temas abordados na Disciplina, foi onde houve maior diversidade de tratamento por parte das IES, sendo que segundo Theophiloet al(2000, p. 6) foram abordados temas os mais variados, inclusive temas que deveriam ser apresentados em outras disciplinas, no entanto os autores da pesquisa sugerem um conteúdo programático da Disciplina, baseados segundo eles em uma análise das bibliografias nacionais e estrangeiras, que demonstram serem estes os temas mais tratados:

- a) Evolução Histórica;
- b) Postulados e Normas Contábeis;
- c) Avaliação do Ativo;
- d) Mensuração do Passivo;
- e) Patrimônio Líquido;
- f) Receitas, Despesas, Perdas e Ganhos;
- g) Mensuração do Intangível;
- h) Variação do Poder Aquisitivo da Moeda;
- i) Evidenciação.

Ao analisarem a bibliografia adotada, o livro “Teoria da Contabilidade”, do professor Sérgio de Iudícibus, foi o mais adotado para o ensino da Disciplina, a frente do Manual de Contabilidade das S.A. – FIPECAF (FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP), foi observada também a pouca utilização de revistas e periódicos, no entanto os autores sugerem que:

Pelas próprias características do conteúdo de “Teoria da Contabilidade”, a leitura de artigos deveria ser muito mais incentivada, uma vez que esses se constituem em um fórum permanente de discussão das questões contábeis. (THEOPHILO *et al.* 2000, p. 8)

No tocante ao interesse demonstrado pela Disciplina por parte dos alunos, as respostas dos professores indicaram que quase metade dos alunos não demonstra entusiasmo, fato este que os autores atribuem a preferência por disciplinas de caráter mais pragmático, não entendendo que o domínio da teoria é importante para o melhor embasamento da prática, pois segundo Theophiloet al (2000, p. 9) *“Afiml, quanto maior o conhecimento do arcabouço teórico da Contabilidade, mais o aluno vai se sentir preparado para o exercício futuro da profissão.”* e ainda que *“o estudo da Teoria da Contabilidade é imprescindível para a formação adequada dos futuros contadores.”* O que é corroborado por Iudícibus, Marion e Faria (2017, XV) que diz ter entendido *“...a importância da Teoria para o desempenho de qualquer atividade contábil.”*

O método de ensino também foi abordado por Theophiloet al. (2000, p. 9), sendo notado a predominância da forma tradicional de aula expositiva, que também é a forma pela qual os alunos demonstram maior interesse.

Na conclusão da pesquisa mencionada neste capítulo os autores entendem que *“por não ter havido uma melhor indicação quanto aos seus propósitos provocou uma grande divergência de tratamentos”* e ainda *“o que se conclui pela pesquisa apreendida é a existência de disciplinas distintas tratadas sob a denominação de ‘Teoria da Contabilidade’”*. (THEOPHILO et al; 2000, p. 10)

Segundo Theophiloet al. (2000, p. 10):

É importante atentar para o fato de que o ensino de “Teoria da Contabilidade” oferece uma oportunidade ímpar para se buscar desenvolver o pensamento crítico do aluno e de incentivá-lo a expor e confrontar suas ideias com outros pontos de vista.

Portando a pesquisa supracitada chama a atenção para a importância da Teoria da Contabilidade para a qualificação dos graduandos em Ciência Contábeis, como fator preponderante para a prática contábil, desenvolvendo no futuro profissional a capacidade de crítica.

## 2.3.4 Aspectos fundamentais à formação do Bacharel em Ciências Contábeis

### 2.3.4.1 Estrutura Curricular

A Organização das Nações Unidas, visando atender as necessidades dos países em desenvolvimento desenvolveram um Fórum voltado para a discussão de assuntos relacionados aos problemas enfrentados por eles no processo de inserção no comércio internacional e criou a *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD) segundo Rosella et al. (2006) apud Ott & Pires (2010, p.38).

O UNCTAD possui um grupo de especialistas em padrões contábeis internacionais denominado *Intergovernmental Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR) que em 1999 em sua 16ª sessão criou um documento denominado *Guideline on national requirements for the qualification of the professional accountants*, que teve por objetivo

estabelecer um padrão de comparação para a qualificação do profissional contábil, contribuindo para que ele se tornasse capaz de atuar em um mercado global e promover a harmonização das competências globais requeridas (ISAR/UNCTAD, 1999 apud Ott & Pires. 2010, p.38).

Segundo Ott & Pires (2010, p.38) o guia para qualificação dos profissionais contábeis elaborado pelo ISAR contempla determinações acerca da educação geral e habilidades inerentes aos Contadores; da educação profissional; da verificação das competências profissionais; da experiência prática; da educação profissional continuada e da certificação.

No Brasil as diretrizes curriculares que devem ser observadas pelas IES nos cursos de graduação em Ciências Contábeis estão definidas na Resolução CNE/CES nº 10/2004 que define no seu Art. 4º as competências e habilidades que o curso deve possibilitar na formação profissional:

I – utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;

II – demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;

III – elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;

IV – aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;

V – desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;

VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;

VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

(BRASIL, 2004)

Para Souza e Ortiz (2006) *apud* Ott & Pires (2010, p.35)

as habilidades e competências definidas pela resolução explicitam uma preocupação com o desenvolvimento do pensamento crítico do egresso, ampliando a sua participação no contexto empresarial.

Para atingir tal nível de competências e habilidades as IES devem contemplar em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio, observando o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação (BRASIL, 2004):

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

Souza e Ortiz (2006) apud Ott& Pires (2010, p.35) entendem que a Resolução supracitada permite maior mobilidade às IES, “quando comparada aos antigos currículos mínimos que engessavam o ensino superior, pois eram pouco práticos e não possuíam conexão com as mudanças sociais ocorridas.”, o que na opinião de Dutra (2003) apud Ott& Pires (2010, p.35) acarreta duas facetas distintas, sendo que a primeira diz respeito a autonomia das IES em definirem sua própria política educacional, com consequência de não poderem atribuir mais a terceiros a culpa por eventuais problemas, que é a segunda faceta.

#### 2.3.4.2 Perfil exigido para os futuros contadores

O mundo dos negócios evolui constantemente, a cada dia é exigido do profissional contábil habilidades condizentes a cada período evolutivo da sociedade, conforme quadro evolutivo adaptado de Antunes (1999) apud Machado & Casa Nova (2008, p.8):

**Quadro 2. A evolução social e o perfil do Contador**

|   |  |
|---|--|
| Na sociedade primitiva                  | a Contabilidade destinava-se apenas ao inventário de bens e a habilidade exigida do contador era apenas a de contar bens materiais;  |
| Na sociedade agrícola                   | havia necessidade de registrar fatos, principalmente nas expedições marinhas e apuração de resultados após as vendas para distribuição de lucros aos sócios e o pagamento de impostos, nesta época era importante a habilidade de trabalhar com números, identificação de oportunidades na interpretação das leis, raciocínio lógico, juntamente com a ética;  |
| Na sociedade industrial                 | além das características anteriores acrescentaram-se à construção, à interpretação e à divulgação de relatórios, à capacidade de relatar fatores econômicos que, no passado, afetaram o resultado do Patrimônio e o relacionamento com agentes externos, entre eles governos, sindicatos e órgãos reguladores de classe;   |
| Atualmente na Sociedade do Conhecimento | a economia é globalizada e os recursos informacionais são abundantes, o profissional contábil deve ser capaz de interagir com outras culturas, ter conhecimento de contabilidade internacional, dominar e impor novas técnicas e ferramentas de sistemas de administração da informação, não mais apenas registrar e analisar, mas também prever e sugerir, trabalhando mais como um gestor da informação do que aglutinando dados |

Corroborando com características supracitadas, de acordo Siegel, Kulesza e Sorensen (1997) *apud* Ott& Pires (2010, p.31) que pesquisaram 800 Contadores Públicos nos Estados Unidos, onde solicitaram que os respondentes nomeassem e ordenassem por ordem de importância as atividades e responsabilidades que eles acreditavam que seus empregadores iriam valorizar nos próximos anos, e o resultado foi:

- a) Determinação de lucratividade do cliente e do produto;
- b) Melhoria de processos;
- c) Avaliação de desempenho;
- d) Planejamento estratégico de longo prazo;
- e) Sistema de computação e operações;
- f) Sistemas contábeis de custos;
- g) Atuação em fusões, aquisições e desinvestimentos;
- h) Projeções;
- i) Educação da organização;
- j) Consultoria extensa;
- k) Análise econômica e financeira;
- l) *Sistemas de qualidade e de controle.*

Portanto com tantas exigências, segundo a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), Lei nº 9.394/96 (BRASIL, 1996) fica a cargo das IES o papel de “*formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira e colaborar na sua formação contínua*”, mas para tanto é necessário que haja uma estrutura curricular adequada e alinhada com as necessidades de ambos, profissional e sociedade.

### **2.3.5 A Estrutura Conceitual para elaboração das Demonstrações Contábeis Financeiras**

#### ***2.3.5.1 Origem da Estrutura Conceitual***

Para falarmos sobre a origem da Estrutura Conceitual é importante entendermos como se deu a sua evolução partindo dos princípios contábeis, que Paulo (2002, p. 37) em sua dissertação de mestrado, apresenta através de uma proposta de segmentação baseado na evolução das propostas de conjuntos dos princípios contábeis norte-americanos:

- a. primeira fase – inicia-se antes da crise da Bolsa de Nova York e estende-se até o final da Segunda Grande Guerra, sendo marcada pela busca de uma definição correta e precisa sobre ‘princípios’ e ‘padrões’ e, identificação dos princípios e padrões contábeis;
- b. segunda fase – de 1957 até 1966, período na qual a AAA pretende estabelecer os postulados, princípios e normas para aplicação de princípios;
- c. terceira fase – de 1966 aos dias atuais, caracterizada por um “abandono temporário” da busca por princípios contábeis de caráter “universal”, o desenvolvimento de conceitos básicos de Contabilidade que constituem a “Estrutura Conceitual de Contabilidade” e proliferação de soluções de problemas específicos.

Segundo Hendriksen& Breda (2012, p. 55) a regulamentação começa nos Estados Unidos, com a expansão das ferrovias através das companhias de transportes ferroviários que pagavam enormes dividendos com o capital em seu início, o que levou investidores a crerem em lucros futuros da empresa, elevando assim sobremaneira os preços de suas ações, porém os enormes dividendos não poderiam ser mantidos sem por em risco as operações das empresas; fato que ao ser percebido fez cair drasticamente os preços das ações, causando grandes prejuízos para investidores, que eram os acionistas permanentes.

Ainda evocando o texto do autor citado acima, no intuito de proteger seus cidadãos o Congresso americano criou em 1887 o primeiro organismo regulamentador federal, a *InterstateCommerceCommission* (ICC) para regulamentar especificamente as estradas de ferro. Em 1906 foi criada a lei Hepburn que “*deu a ICC autoridade para estabelecer um sistema contábil uniforme para uso na fixação de tarifas apropriadas.*” e segundo Hendriksen& Breda. (2012, p. 55) “*Em especial, essa primeira autorização para o estabelecimento de um sistema contábil ‘uniforme’ tem perseguido a contabilidade desde então.*”.

Segundo Hendriksen& Breda (2012, p. 75) em 1922 Panton publicou a sua tese de doutoramento sob o título *Accountingtheory*, onde defende que “*as demonstrações contábeis apresentem uma imagem tão precisa dos dados correntes em termo de valores monetários quanto a da data da demonstração*” (PANTON *apud* HENDRIKSEN & BREDÁ. 2012, p. 75). Ainda de acordo com Panton*apud*Hendriksen& Breda (2012, p. 75), “*somente se ‘o contador puder visualizar a base na qual está se apoiando’ evitará ‘aplicações incorretas e conclusões gerais errôneas’*”.Panton ainda enumera seis postulados:

- a. a existência da entidade empresarial distinta;
- b. a continuidade dessa entidade;
- c. a equação do balanço;

- d. o postulado monetário;
  - e. o postulado do custo;e
  - f. o postulado de reconhecimento de receitas.
- (PAULO. 2012, p. 38)

Além da tese de doutoramento do professor Panton, Hendriksen& Breda (2012, p. 76) cita ainda que o livro *EconomicsofAccounting* do professor John Canning trouxe sua contribuição pioneira à literatura contábil, pois compara o pensamento contábil da época à teoria econômica. Tais obras foram responsáveis pela principal mudança no pensamento contábil que segundo Hendriksen& Breda (2012, p. 76) onde o objetivo da Contabilidade, passa da apresentação de informações a administração e aos credores, para fornecer informações aos investidores e acionista.

Registra Hendriksen& Breda (2012, p. 74) que após a crise da Bolsa de Nova York, muitos indivíduos e grupos começam a tentar perscrutar o que acreditavam serem princípios contábeis, entre eles o AAA (*American AssociationofAccounts*) sob o comando de Willian Panton, que publicou em junho de 1936 a primeira de uma série de monografias sobre princípios contábeis, sendo a primeira intitulada *A tentativestatementofaccountingprinciplesunderlyingcorporate financial statements*, que tinha a intensão:

chegar a um acordo quanto a uma base de considerações fundamentais que tenderiam a eliminar as variações aleatórias de procedimentos resultantes, não das peculiaridades de cada empresa, mas das diferentes idéias de financistas e executivos a respeito do que seria adequado, plausível ou convincente para os investidores num determinado momento. (AAA apud HENDRIKSEN & BREDA. 2012, p. 74)

Segundo Hendriksen& Breda (2012, p. 74) em 1940 Panton juntamente com o professor A.C. Littleton, ambos membros executivos da AAA, publicaram *Anintroductiontocorporateaccounting standards*. “a intenção dos autores era apresentar um referencial para a teoria da contabilidade que fosse um ‘corpo de doutrina coerente, coordenado e consistente”, no entanto

significativamente evitaram a palavra princípios, usando em seu lugar o termo padrões, porque julgaram que a primeira sugeria ‘uma universalidade que obviamente não pode existir numa instituição de serviços como a contabilidade.

May (1943, p.189) apud Paulo (2002, p. 39) considera que os procedimentos contábeis tem sido resultado do acordo comum entre contadores e que até certo ponto tem sido influenciado pelas leis e regulamentações, e que para essas convenções contábeis terem autoridade, devem ser bem concebidas em relação a pelo menos três aspectos: 1) no uso dos contadores; 2) nos conceitos sociais e econômicos do tempo e local, pois exemplificando, convenções aceitas em uma economia de livre comércio, não deverão ser igualmente válidas em uma economia controlada; e 3) nos modos de pensamento das pessoas, que poderão chegar a conclusões diferentes em alguns pontos.

As publicações da AAA pós 1936 até 1957, não se diferenciaram muito das primeiras a não ser no título que segundo Hendriksen& Breda (2012, p. 74) indicava a cada vez o estado da teoria acadêmica da época.

Só após a Segunda Grande Guerra é notada a busca por princípios amplos, em 1959 com base nas recomendações do Comitê Especial de Programa de Pesquisa o Instituto foi reorganizado e um dos objetivos dessa reorganização era atacar os maiores problemas da contabilidade financeira em quatro níveis:

1. Estabelecimento de postulados básicos.
  2. Formulação de princípios amplos.
  3. Desenvolvimento de regras ou outras normas para a aplicação de princípios em situações específicas.
  4. Pesquisa.
- (HENDRIKSEN & BREDA. 2012, p. 77)

Segundo Hendriksen& Breda (2012, p. 77) o professor Maurice Moonitz, foi o primeiro diretor de pesquisa nomeado, e encarregado de produzir o Estudo de pesquisa em Contabilidade número 1(*ARS 1*) que tratou dos postulados básicos da contabilidade, que eram vistos como premissas básicas ou proposições fundamentais concernentes ao ambiente econômico, político e sociológico no qual a contabilidade deve operar. Logo depois Moonitz juntamente com o professor Robert T. Sprouse foram encarregados de produzir o ARS 3 tratando dos princípios de contabilidade. Os postulados colocados nas ARS1 foi colocado segundo o AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) apud (HENDRIKSEN & BREDA. 2012, p. 77) como:

Postulados são pouco numerosos e representam premissas básicas nas quais se apoiam os princípios. Decorrem necessariamente do ambiente econômico e político e dos modos de raciocínio e dos costumes de todos os segmentos da comunidade dos negócios. Os profissionais, entretanto, devem deixar claros seu entendimento e sua interpretação do que são, para que haja uma base apropriada para a formulação de princípios e o desenvolvimento de regras ou outras normas visando a aplicação de princípios em situações específicas.

Porém, várias foram as críticas e Paulo (2002, p. 42) cita como

Leonard Spacek, antigo membro da comissão especial de estudos da AICPA, criticou severamente o ARS 1, considerando que a maioria dos postulados eram meras opiniões de pessoas ou comissões e que não foram estabelecidos através de metodologia científica.

Segundo Hendriksen & Breda (2012, p. 78) com a rejeição do ARS 1 e ARS 3, Paul Grady foi encarregado de produzir uma revisão dos princípios contábeis existentes, estudo este que apareceu na ARS 7, intitulado *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, tinha o objetivo de “*discutir o conceito básico de princípios contábeis aceitos, resumir os princípios e práticas aceitos e resumir os pronunciamentos do Conselho de Princípios Contábeis e de seu predecessor*”. Porém embora este tenha recebido maior aceitação por parte dos contadores que os pronunciamentos anteriores, não conduziu à explicação de princípios amplos de contabilidade.

As críticas continuaram surgindo e desta vez o professor Willian Vatter, argumentou inicialmente que, antes que se pudesse discutir qualquer tema em contabilidade seria necessário estabelecer uma finalidade (Hendriksen & Breda, 2012, p.79). Considerou também que, as pedras fundamentais na construção de uma teoria da contabilidade são os objetivos, não os postulados e que os princípios seriam os meios pelos quais os objetivos seriam atingidos.

Em 1966, a AAA após os ataques de Vatter ao enfoque de postulados e princípios, produz a *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*, que começava afirmando que a contabilidade é “*o processo de identificação, mensuração e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos e decisões pelos usuários da*

*informação.*” (AAA *apud* Hendriksen & Breda, 2012, p.79), se tornando assim o primeiro pronunciamento a orientar-se para o usuário.

O AICPA então recomenda que o Conselho devesse

estabelecer os objetivos da contabilidade, enumerar e descrever os conceitos básicos e os princípios de contabilidade e definir termos e expressões usados em contabilidade, incluindo apresentar com justeza e princípios contábeis geralmente aceitos.

Cinco anos mais tarde o Conselho publicou o Pronunciamento número 4, “*Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*”, que além de reafirmar que o objetivo da contabilidade é fornecer informações financeiras úteis para a tomada de decisões econômicas, afirma que para que o objetivo seja atingido diversos objetivos qualitativos devem ser alcançados: a informação deve ser relevante, compreensível, oportuna e assim por diante. (Hendriksen & Breda, 2012, p.80) O Fasb adotaria esses objetivos mais tarde, sob o nome de *características qualitativas*.

#### 2.3.5.1.1 Evolução até a adoção da Estrutura Conceitual no Brasil

Como visto no tópico anterior, a busca de uma padronização é uma preocupação mundial, para atender as crescentes necessidades de investidores e credores, o que segundo Peleias e Bacci.(2004, p. 47) não é diferente no Brasil, onde tal busca foi inicialmente empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), juntamente com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em sintonia com órgãos internacionais.

Ainda segundo (PELEIAS E BACCI. 2004, p. 47-48) a primeira discussão no Brasil sobre harmonização e padronização contábil com a participação da classe contábil foi em 1926, com as primeiras alterações ocorrendo em 1940, através do Decreto Lei nº 2627/40 tratando das Sociedades Anônimas cujas ações eram negociadas na Bolsa de Valores na cidade do Rio de Janeiro, a então capital federal; neste decreto foi apresentado os critérios para avaliação do ativo, do uso do custo histórico, da amortização, da constituição de fundos

para a desvalorização do imobilizado, os critérios aplicados ao ativo diferido e também da formação da reserva legal.

Conforme PELEIAS E BACCI. (2004, p. 47-48) em 1946, com a promulgação do Decreto Lei nº 9295/46 foram criados o CFC e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) estes atuando sob a coordenação do CFC, na fiscalização do exercício da profissão contábil, colaborando na definição de normas e procedimentos contábeis além de funcionarem como tribunais de ética, definindo, regulamentando e baixando normas e padrões de interesse da profissão contábil, além de definirem e efetuarem o recolhimento das taxas relativas ao registro e exercício profissional.

Segundo o autor supracitado (2004, p. 47-48) de 1924 a 1953 são organizados seis congressos de contabilidade no Brasil, que abordaram vários temas que contribuíram para a evolução da contabilidade no território nacional, sendo o VI Congresso mais relevante para o desenvolvimento desta pesquisa; tendo ocorrido em Porto Alegre – RS, o tema principal foi a Padronização de Balanços. Culminando na elaboração do Relatório final da Comissão Especial de Padronização de Balanços que definiu os princípios básicos de padronização, com validade até a instituição da Lei nº 6.404/76 – Lei das S/As.

A Lei nº 6.404/76 estabeleceu as bases para a contabilidade financeira no Brasil por muitos anos, porém segundo Teixeira, da Costa e Galdi (2009, p. 78)

devido à contínua evolução no mundo dos negócios e das empresas, diversos adendos precisavam ser feitos para refletir essa nova realidade. Contudo, como alterar uma lei é demasiadamente demorado e complicado, os agentes reguladores de cada setor e ou atividade, dentro de suas atribuições legais, também regulavam a Contabilidade das empresas brasileiras. Parte desta situação decorria da não existência de uma definição clara dos objetivos das demonstrações contábeis até a divulgação, pelo CPC, da estrutura conceitual básica da Contabilidade.

Em 2005 o CFC cria o CPC por meio da Resolução 1.055/05, considerando os seguintes aspectos:

- a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer sob a forma de empréstimo financeiro, quer sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, sendo a redução de riscos derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis, elaboradas pelos diversos países, por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;

- b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso da linguagem contábil bem mais homogênea; e
- c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso de interesse vital para o Brasil. (CFC,2011. *apud* ANTUNES *et al* , 2012, p. 8-9)

Integram o CPC a Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi), a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (Apimec), o Ibracon, a Bovespa e o CFC.

Segundo Teixeira, da Costa e Galdi (2009, p. 78) adicionou-se a clarificação dos objetivos das demonstrações contábeis pelo CPC, a aprovação da Lei 11.638/07 que flexibilizou os entraves oriundos da Lei 6.404/76, sendo esta significativamente alterada em sua parte contábil com o objetivo que as normas brasileiras de contabilidade convergissem para as normas internacionais (IFRS).

Como o pronunciamento conceitual básico emitido pelo CPC foi aprovado pela CVM e pelo Conselho Federal de Contabilidade, segundo Teixeira, da Costa e Galdi (2009, p. 78) *“pode-se dizer que este é, hoje, o principal documento acerca dos conceitos a serem seguidos pelas empresas brasileiras para elaboração de suas demonstrações contábeis.”*. Pois até início de 2008 existiam dois conjuntos de “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, um emitido pela CVM e outro emitido pelo CFC. Porém devido ao processo de convergência e com o CPC estabelecendo um novo “Pronunciamento Conceitual Básico” que levou as duas instituições a substituírem os seus princípios pelo arcabouço conceitual do IASB.

Segundo Teixeira, Da Costa & Galdi. (2009, p. 79) a nova estrutura conceitual no país tem três focos: definir o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecer as características qualitativas que a informação contábil deve apresentar, estas serão estudadas mais especificamente no próximo capítulo, e promover as principais definições para o reconhecimento e mensuração dos elementos patrimoniais e de resultado.

### ***2.3.5.2 Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro***

As demonstrações contábeis devem ser elaboradas tendo como objetivo, fornecer informações úteis à tomada de decisões dos diversos usuários da informação contábil

financeira, portando devem, segundo o CPC, ser elaboradas dentro do que prescreve a Estrutura Conceitual, não tendo o propósito de “*atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.*” (BRASIL. 2011).

Para Gonçalves *et al* (2014, p. 28) “*A contabilidade tem o objetivo fornecer informações úteis para a avaliação econômica e financeira da entidade*”. Iudicibus (2010) *apud* Gonçalves *et al* (2014, p. 28) “*destaca que uma das finalidades da contabilidade é a avaliação de desempenho de períodos passados, além de fornecer informações hábeis para tomada de decisões gerenciais a respeito do futuro.*”

Portanto o objetivo primordial da contabilidade é subsidiar o usuário da informação contábil financeira que seja útil a tomada de decisões, e para que seja útil, segundo o CPC (2011) “*ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar.*” que são as características qualitativas fundamentais, sendo que segundo o mesmo pronunciamento, a utilidade destas informações ainda podem ser melhoradas “*se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.*” que são as características qualitativas de melhoria.

#### 2.3.5.2.1 Características Qualitativas da Informação Contábil

##### Características Qualitativas Fundamentais

Conforme CPC(2011) a informação contábil-financeira para ser útil precisa atender aos quesitos de *relevância* e *representação fidedigna* concomitantemente.

##### *Relevância*

Em conformidade com o IASB (2001) *apud* Gonçalves (2014, p.28), *InternationalAccounting Standards Committee* (IASC) *apud* Iudicibus, Marion e Faria (2017, p. 49), FASB *apud* Hendriksen e Van Breda (2012, p. 97) e CPC (2011), *relevância* é

característica da informação contábil financeira capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários.

Segundo Hendriksen e Van Breda (2012, p. 97) o Fasb argumenta ainda que para a informação contábil-financeira conseguir fazer diferença, ela precisa ajudar *“os usuários a fazer previsões sobre o resultado de eventos passados, presentes e futuros, ou confirmar ou corrigir expectativas anteriores”*, assim assumindo os papéis denominados *valor preditivo* e *valor como feedback* respectivamente, além também de ser oportuna.

Hendriksen e Van Breda (2012, p. 97) citando Statement of Financial Accounting Standards nº2 (SFAC 2) transcreve o conceito de *valor preditivo* como *“A qualidade da informação que ajuda os usuários a aumentarem a probabilidade de prever corretamente o resultado de eventos passados ou presentes.”*

O *valor como feedback* segundo Hendriksen e Van Breda (2012, p. 98) também desempenham um papel importante pois *“a informação a respeito do resultado de uma decisão, frequentemente, é um dado crucial para a tomada da decisão seguinte”*, assim servindo a contabilidade como fonte de informação que ajudam os investidores ajustarem suas estratégias de investimento com o passar do tempo, a medida que recebem os feedback acerca da entidade que reporta a informação.

A informação deve estar disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão, porém oportunidade não garante relevância, mas não pode haver relevância sem oportunidade. A acumulação, sintetização e publicação subsequentes das informações devem ocorrer com a maior rapidez possível para garantir a disponibilização de dados atualizados aos usuários. (HENDRICKSEN & VAN BRESA. 2012, p. 99)

Ainda segundo Hendriksen e Van Breda (2012, p. 99) o conceito de relevância permite que se faça uma distinção útil entre informações e dados. Sendo que um dado para ser considerado informação deverá ter um efeito de surpresa para quem o recebe. *“Portanto, a informação pode ser definida como um dado que representa uma surpresa para quem o recebe.”*

*Representação Fidedigna*

Para Teixeira, da Costa e Galdi (2009, p. 81) a informação contábil financeira deve apresentar de forma mais fidedigna possível os fatos econômicos relacionados à entidade, ao mesmo tempo em que não exclui que em alguns casos sejam realizadas estimativas. Segundo o CPC (2011) *“Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar.”*, e para ser representação fidedigna a informação precisa ser *completa, neutra e livre de erros*, mesmo reconhecendo que *“a perfeição é rara, se de fato alcançável”*, mas o objetivo é buscar tais atributos ao máximo.

Segundo o CPC (2011) para uma informação contábil-financeira ser completa é necessário que ela inclua toda informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno que está sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias.

Quanto a neutralidade, a informação contábil-financeira deve estar livre de qualquer viés, que segundo o FasbapudHendriksen e Van Breda (2012, p. 100) é *“a tendência de uma medida para situar-se mais de um lado do que de outro do que representa, em lugar de ter igual probabilidade de ficar de qualquer um dos lados.”* Ainda segundo Hendriksen e Van Breda (2012, p. 100) *“O termo neutralidade é muito próximo, mas não idêntico ao termo ausência de viés. Neutralidade quer dizer que não há viés na direção de um resultado predeterminado.”*

Para o CPC (2011) *“Um retrato da realidade econômica livre de erros significa que não há erros ou omissões no fenômeno retratado, e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros.”*

O CPC (2011) sugere ainda na sua estrutura conceitual como deveria ser a aplicação das características qualitativas fundamentais:

Primeiro, identificar o fenômeno econômico que tenha o potencial de ser útil para os usuários da informação contábil-financeira reportada pela entidade. Segundo, identificar o tipo de informação sobre o fenômeno que seria mais relevante se estivesse disponível e que poderia ser representado com fidedignidade. Terceiro, determinar se a informação está disponível e pode ser representada com fidedignidade. Dessa forma, o processo de satisfazer as características qualitativas fundamentais chega ao seu fim. Caso contrário, o processo deve ser repetido a partir do próximo tipo de informação mais relevante.

## Características Qualitativas de Melhoria

As Características Qualitativas de Melhoria tem a função de melhorar a utilidade da informação contábil-financeira relevante e representada fidedignamente, e segundo o CPC (2011)

As características qualitativas de melhoria podem também auxiliar a determinar qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno.

As características qualitativas de melhoria são comparabilidade, verificabilidade, tempestividade, compreensibilidade.

### *Comparabilidade*

Esta característica qualitativa exige consistência na mensuração e apresentação dos eventos contábeis ao longo de diversos períodos, proporcionando aos usuários condições de comparar as demonstrações contábeis de diversos períodos e identificar tendências quanto a suas posições patrimoniais e financeiras, tanto em períodos diferentes de uma mesma entidade quanto em comparação a outras entidades. (OTT & PIRES. 2009, p.69; HENDRIKSEN & VAN BREDA. 2012, p. 101)

Para Hendriksen e Van Breda (2012, p. 102) existem dois aspectos a serem observados quanto a comparabilidade, que são uniformidade e consistência. Uniformidade subentende que eventos iguais são representados de maneira idêntica; e a consistência tem sido usado como referência ao uso dos mesmos procedimentos contábeis de um período a outro.

### Verificabilidade

A palavra *verificar* vem do latim *verus*, que significa verdade. (HENDRIKSEN & VAN BREDA. 2012 p. 99), portanto verificar algo é estabelecer se é verdadeiro, onde há ausência de viés pessoal ou subjetividade. Segundo o CPC (2011)

A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna.

A verificação pode ser feita de forma direta, como com a contagem de um ativo e verificação de sua escrituração, ou indireta, quando são refeitos os cálculos de valores contábeis, buscando-se checar os resultados obtidos. (CPC.2011)

### Tempestividade

Tempestividade nada mais é que ter a informação a tempo para poder influenciar a tomada de decisão. O CPC (2011) ainda afirma que a tempestividade da informação pode ser prolongada “em decorrência de alguns usuários, por exemplo, necessitarem identificar e avaliar tendências.” Embora a informação mais antiga tenda a ter menos utilidade.

### Compreensibilidade

Segundo o CPC(2011) para a informação contábil-financeira se tornar compreensível é necessário que ela seja classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão. Mesmo os fenômenos mais complexos e de difícil compreensão devem ser apresentados no relatório contábil-financeira, sob a pena de sua ausência tornar o relatório incompleto e potencialmente distorcido, pois sob a ótica do usuário de tais relatórios espera-se que estes tenham conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas, e mesmo estes poderão sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômenos econômico complexo.

### **2.3.6 A importância fundamental das características qualitativas da informação contábil financeira útil para a formação de estudantes em ciências contábeis.**

Para Saviani (1994) *apud* Gondin (2002, p. 299) há duas perspectivas para entender a relação educação e trabalho: a primeira de que não há relação entre os dois termos e a segunda que afirma que esta relação vem se estreitando em decorrência do reconhecimento que a educação qualificadora dos trabalhadores contribui para o desenvolvimento econômico. Ainda segundo Saviani (1994) *apud* Gondin (2002, p. 299) a primeira perspectiva se justifica historicamente na Antiguidade, onde uma classe ociosa que se sustentava do trabalho alheio, advindo da propriedade privada, dispunha de educação voltada a formação de liderança política e militar, não se preocupando em se prepararem para a inserção no sistema produtivo.

Na sua argumentação Saviani (1994) *apud* Gondin (2002, p. 299) afirma que a segunda perspectiva, torna-se mais visível com o surgimento das cidades modernas que atribui à escola a função de formar cidadãos conhecedores de seus direitos e deveres, preparados cientificamente, tecnologicamente e economicamente para lidar com a complexidade crescente do sistema produtivo.

Para Gondin (1998) *apud* Gondin (2002, p.300)

Este conjunto de transformações configurou a sociedade pós-industrial ou sociedade da informação, que envolve várias esferas: a política, orientada pelo neoliberalismo; a econômica, sustentada pela globalização e pelo crescimento do setor de serviços; a cultural, apoiada por uma visão de mundo que redefine os valores temporais, teóricos, estéticos e morais; a das relações entre ciência e tecnologia, testemunhadas pela diminuição da distância entre o desenvolvimento científico e sua aplicabilidade prática e, por último, a ocupacional, baseada na flexibilização e nos novos modos de gerenciamento e organização do trabalho.

Em meio a tantas mudanças o mercado passa a buscar um profissional mais compatível com a nova realidade como já mencionado no Tópico 2.3.1.1, e para tanto, segundo Gondin (2002, p.300)

a organização universitária, como qualquer outra esfera da educação formal, está sendo convocada a assumir um duplo papel, o de educar – que se distingue da mera

instrução – e o de preparar profissionais para atender às novas demandas do mercado de trabalho.

Nessa perspectiva de papel duplo da educação, para preparar tais indivíduos devemos compreender como a teoria nas universidades, mais especificamente aqui a Teoria da Contabilidade, podem influenciar a prática de forma contundente. Segundo Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p.5) três ações dão à importância da teoria da contabilidade:

*Compreender.* Todas as mudanças e avanços já mencionados anteriormente formam um ambiente no mínimo complexo, que desafia a capacidade de compreensão do ser humano, portanto, “deve-se estudar uma teoria porque ela oferece alguma esperança de compreender o mundo ‘prático’”. Visão corroborada por Iudícibus, Marion e Faria (2017, XV).

Sem a teoria, adotada como elemento de alcance da realidade, os juízos possíveis seriam erráticos e não sistemáticos, fomentando um ambiente de senso comum acrítico e não refletido. (FILHO, LOPES & PEDERNEIRAS. 2009, p.5)

*Criticar.* “O desenvolvimento de um ‘olhar crítico’ é a razão de existir da teoria”, a teoria é a responsável por não permitir a prática sem questionamentos, portanto “sem crítica fundada em teoria a resposta é sempre a mesma: ‘é assim porque sempre foi assim’”.

*Transformar.* Segundo o autor supracitado “teoria também é ferramenta de transformação” e ainda segundo o mesmo autor:

Um profissional, atuante em uma sociedade desigual, que não se compromete com a transformação do ambiente ao seu redor, fazendo valer a genialidade humana própria da teoria que é transformadora, se furta, se pouca e não potencializa o fazer do homem para o homem.

Então “compreende-se para criticar e critica-se para transformar”(FILHO, LOPES & PEDERNEIRAS. 2009, p.5), eis o papel da Teoria,

Como visto no Tópico 2.3.3.1 a teoria possui três características que lhe garante ser prática e objetiva: a sintática, semântica e pragmática, que segundo Mott, Camacho e Moraes (2017, p. 10)

Em seu princípio mais remoto, a teoria é apenas uma ideia abstrata. Pela sua codificação, no caso das teorias científicas pela linguagem, esta ideia toma forma e a suposta teoria se faz mensagem transmissível. Entretanto, nem toda mensagem emitida cumprirá seu papel, conforme inicialmente conjecturado por seu emissor

Fato explicado por (Kerlinger 1980; Theóphilo, 1998; e Koche, 2006) *apud* Mott, Camacho e Moraes (2017, p. 10) quando afirma que

Para ganhar significado, a teoria que surge, além de apresentar coerência sintática, deve ser verificável no mundo real. Qual a utilidade de uma teoria que não se observa na prática? Este é o fim extremo de uma teoria, explicar e predizer a prática.

E por fim utilizando-se de todo este escopo já citado para entendermos qual a importância do domínio das Características Qualitativas fundamentais da informação contábil financeira útil, lançaremos mão da Teoria da Comunicação aplicada a evidência contábil, pois segundo Bedford e Baladouni (1962) *apud* Dias Filho & Nakagawa (2001, p. 51) :

Contabilidade é de fato um processo de comunicação e que o mesmo se desenvolve em duas dimensões: **a dimensão da observação e a dimensão da produção**. A primeira dimensão é constituída das seguintes etapas: recebimento de informações sobre os eventos econômicos da empresa, interpretação dessas informações e seleção daquela que deverá ser comunicada. Já a dimensão da produção, segundo os autores, se caracteriza por envolver as seguintes atividades: codificação da informação e transmissão desta para o usuário.

À luz das Características Qualitativas fundamentais, aplicando-se a dimensão da observação, ao receber as informações sobre os eventos econômicos da entidade, estas devem ser interpretadas, e para verificar quais são relevantes para influenciar a tomada de decisão e se estas podem, na dimensão da produção, ser representadas fidedignamente para transmitir informação útil para o usuário, pois de acordo com Berlo (1960) *apud* Dias Filho & Nakagawa (2001, p. 52)

desde que haja um objetivo a comunicar, uma resposta a obter ou um comportamento a modificar através do ato comunicativo, espera-se deste a maior fidelidade possível. Assim sendo, importa discutir quais os fatores associados à fonte, ao receptor, à mensagem e ao canal que determinam a eficiência da comunicação.

De acordo com Dias Filho & Nakagawa (2001, p. 52) há fatores que influenciam o emissor no ato comunicativo e são eles: “*o grau de conhecimento que ele possui a respeito do objeto e do próprio processo da comunicação e, finalmente, sua posição dentro do sistema sociocultural.*”

Ainda segundo os mesmos autores:

O nível de conhecimento é mais um fator a ser considerado nesse contexto, e diz respeito tanto ao conhecimento do assunto que deverá ser veiculado através da mensagem, quanto ao próprio processo de comunicação.

E completa afirmando que

o conhecimento do referido processo é um dos fatores que mais influencia o grau de fidelidade, pois este depende em muito do nível de conhecimento que a fonte possui sobre as características do receptor, sobre os meios pelos quais poderá produzir ou tratar as mensagens e também sobre os tipos de canais que poderá utilizar para conduzi-la.

Segundo Dias Filho & Nakagawa (2001, p. 53) a mensagem é constituída de três elementos: o código, o conteúdo e a forma como é tratada.

Sendo o código “*definido como qualquer grupo de símbolos capaz de ser estruturado de maneira a produzir significados para alguém*”, e que do ponto de vista da Semiótica, uma ciência que estuda a linguagem, pode ser recebida pelo receptor em três níveis: sintático, semântico e pragmático, conforme visto no capítulo **2.3.3.1**.

Portanto, a contabilidade ao transmitir sua mensagem deve considerar que se a mensagem não for relevante diante dos objetivos do usuário, inútil terá sido o esforço em produzi-la. Assim, segundo Dias Filho & Nakagawa (2001, p. 54):

pode-se afirmar que comunicação eficiente é aquela que transporta informações úteis, fornecendo subsídios para que o homem possa decidir com maior segurança

E assim, cumprindo o papel primeiro da contabilidade que é dar suporte a tomada de decisões, ao comunicar uma informação contábil financeira útil, através de dados tratados sob o crivo da estrutura conceitual e fundamentadas nas Características Qualitativas fundamentais.



### 3 METODOLOGIA

Para a consecução da pesquisa científica é necessário utilizar-se de procedimentos que dê direcionamento necessário para a obtenção de informações. Consoante Hungler e Polit (1995)*apud*(TEIXEIRA 2006, p.72) “*a metodologia [...] consiste na determinação das etapas, procedimentos e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados*”.

Nesse contexto o presente estudo teve como um dos métodos utilizados o bibliográfico, que para Marconi e Lakatos (2017, p. 33), “*é baseado em livros, artigos científicos, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos*”.

Corroborando com isso, Gil (2002, p. 44) expressa que a pesquisa bibliográfica “*é desenvolvida com base em material já elaborado como livros e artigos científicos*”. Nesse sentido, principalmente através de publicações científicas como artigos, dissertações e teses, na base de dados do *google acadêmico*; no portal *scielo*; na própria Anpcont e em outros programas de pós-graduação, a presente pesquisa foi concebida.

O presente estudo caracteriza-se pela abordagem qualitativa, tratando também aspectos quantitativos. Dessa forma na tentativa de descrever e interpretar o que foi pesquisado foi lançado mão da pesquisa qualitativa que, segundo Denzin e Lincoln (2006)*apud* AUGUSTO *et al.*(2013),

Envolve uma abordagem interpretativa do mundo, o que significa que seus pesquisadores estudam as coisas em seus cenários naturais, tentando entender os fenômenos em termos dos significados que as pessoas a eles conferem.

Utilizou-se assim dessa abordagem na busca da interpretação do cenário objeto do estudo.

A pesquisa documental, que se relaciona diretamente com a pesquisa bibliográfica, e às vezes acaba por confundir-se com a mesma (GIL, 2002) também foi utilizada. Tendo nesse caso utilizado a análise de fonte secundária da pesquisa documental, que de acordo Marconi e Lakatos (2017, p. 190), e ratificado por Gil(2002, p.46) “*trata-se de dados buscados através de livros, relatórios de pesquisas, publicações avulsas e teses [...]*”.

Para a obtenção dos dados, foi utilizada a pesquisa de levantamento que se caracteriza pela busca de dados no qual se deseja conhecer. Dessa forma, solicitam-se informações a um

determinado grupo, que se relaciona com a questão estudada, para que posteriormente, através da análise quantitativa, seja obtida as conclusões referentes aos dados coletados. (GIL, 2002, p.50).

Nesse âmbito foi utilizada a base de dados dos programas de pós-graduação *stricto sensu* programas associados à ANPCONT. Por fim, no tocante à abordagem quantitativa que consoante Richardson (1989)*apud* Dalfovo, Lana e Silveira, (2008, p.07), este método “*caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas*”.

Dessa forma, na busca de uma maior precisão quanto ao ambiente pesquisado, utilizou-se da técnica bibliométrica de produção de periódicos de Bradford.

### **3.1 BIBLIOMETRIA**

A criação do termo “*bibliometria*” foi atribuída a Pritchard, em 1969, termo este que se relaciona aos estudos na busca da quantificação dos procedimentos da escrita (PINHEIRO, 1983). Já Araújo (2006, p. 12) diz que o termo “*bibliometria foi criado por Otlet em 1934*” contudo, diz que se popularizou a partir da publicação de um artigo de Pritchard em 1969. (VANTI, 2002, *apud* ARAÚJO, 2006, p. 12).

Nesse contexto, Coutinho (1991, p.169) diz que Otlet usou pela primeira vez a bibliometria para informar a:

mensuração física do livro, ou seja, quantas palavras por linha, quantas linhas por página. Entretanto foi atribuído o neologismo ‘bibliometria’ a Pritchard em 1969, pois este propôs esse termo para ser utilizado em todos os aspectos que quantificasse o processo de comunicação escrita.

A bibliometria surge num momento em que se buscava o estudo e avaliação das atividades e produção científica, desenvolvendo-se inicialmente em leis empíricas. Estas que se relacionavam com o comportamento da literatura, dentre elas se destacavam o método de produtividade de cientistas, de Lotka (1926), a lei de dispersão do conhecimento de Bradford (1934), e o modelo de distribuição de palavras de Zipf (1949). (ARAÚJO, 2006, p.12).

Sendo assim, a Bibliometria tem como característica a aplicação de cálculos matemáticos e estatísticos em aspectos bibliográficos, buscando através de indicadores, a quantificação: de produção científica; de autores em determinadas temáticas; a quantidade de palavras mais usadas em determinadas produções.

Para Araújo (2006, p. 2) a bibliometria consiste: “na aplicação de técnicas estatísticas e matemáticas para descrever aspectos da literatura e de outros meios de comunicação (análise quantitativa da informação)”.

Dessa forma, com a aplicação da estatística na busca da quantificação de dados a respeito de uma determinada temática ou assunto, Licório, Siena e Almeida (2013, p.2) dizem que a Bibliometria:

é o caminho que nos permite identificar inúmeras informações como número de autores que se dedicam ao estudo do tema, número de produção específica por autor, número de estudos produzidos, utilidade, espaços geográficos, periódicos que se dedicam a essa publicação de cada categoria de produtividade, bem como o que mais se desejar conhecer.

Com isso, foram criadas leis as quais se direcionam a aspectos da bibliometria. Conforme Nicholas e Ritchie (1978, apud ARAUJO, 2006, p.12) há uma diferença essencial entre a bibliometria e a bibliografia, em que *“a bibliometria utiliza mais métodos quantitativos do que discursivos. Assim, a utilização de métodos quantitativos na busca por uma avaliação objetiva da produção científica é o ponto central da bibliometria”*.

Nesse contexto, a bibliometria busca uma representatividade numérica acerca de determinado meio.

Conforme argumenta Araújo e Alvarenga (2011, p. 51):

A bibliometria, como área de estudo [...], tem um papel relevante na análise da produção científica de um país, uma vez que seus indicadores retratam o grau de desenvolvimento de uma área do conhecimento de um campo científico ou de saber.

E, de acordo mesmos autores, há uma grande discussão a respeito da dificultosa e necessária tarefa de mensurar, caracterizar e avaliar a ciência, na qual se avalia:

O resultado da atividade intelectual de pesquisadores e estudiosos, que têm seu produto apresentado de diversas maneiras. Produção intelectual, produção acadêmica, produção do conhecimento e produção científica são termos presentes na literatura e utilizados no meio acadêmico com o mesmo significado, visando objetivos idênticos. (ARAÚJO E ALVARENGA 2011, p. 53).

Para tanto, cabe abordar os aspectos relacionados às principais leis da Bibliometria, principalmente a Lei de Bradford, que é utilizada na coleta de dados da presente pesquisa.

### **3.1.1 A lei bibliométrica de Bradford**

A lei de Bradford, a qual será tomada como base para a coleta de dados da presente pesquisa, relaciona-se com a produtividade de publicações em uma determinada temática. Na qual de acordo a medição da produtividade estabelece um núcleo de produção.

De acordo Guedes e Borschiver (2005, p. 4):

A Lei de Bradford sugere que na medida em que os primeiros artigos sobre um novo assunto são escritos, eles são submetidos a uma pequena seleção, por periódicos apropriados, e se aceitos, esses periódicos atraem mais e mais artigos, no decorrer do desenvolvimento da área de assunto. Ao mesmo tempo, outros periódicos publicam seus primeiros artigos sobre o assunto. Se o assunto continua a se desenvolver, emerge eventualmente um núcleo de periódicos, que corresponde aos periódicos mais produtivos em termos de artigos, sobre o tal assunto.

Dessa forma, a lei de Bradford torna-se um mecanismo relacionado a aquisições ou descartes de periódicos. Em que, quando houver maior produtividade ou acesso, esse será mantido, enquanto o que houver menor produtividade e acesso torna-se obsoleto, e conseqüentemente deverá ser descartado.

Brookes (1969, apud GUEDES E BORSCHIVER 2005, p. 4) diz que:

se periódicos científicos foram ordenados em ordem decrescente de produtividade de artigos sobre determinado assunto, poderão ser divididos em um núcleo de periódicos mais particularmente dedicados ao assunto e em vários grupos ou zonas, contendo o mesmo número de artigos que o núcleo. O número de periódicos (n), no núcleo e zonas subseqüentes, variará na proporção 1:n:n<sup>2</sup> [...].

Nesse contexto, Bradford realizou uma pesquisa na qual se observou que em uma determinada temática, o número de periódicos relacionados não estariam concentrados somente em um área do conhecimento, mas apareciam em outras áreas afins.

A Lei de Bradford passou por algumas alterações das quais se desenvolveu procedimentos matemáticos para uma lei que era considerada uma curiosidade estatística por não ser expressa através de uma equação matemática, não tendo, portanto, um embasamento científico (COUTINHO 1991, p. 170). Dessa forma, foi necessário um maior aprofundamento por parte de outros estudiosos para que esta lei pudesse ser considerada científica, facilitando sua aplicação na busca da quantificação das produções.

Consoante mesmo autor, nessas alterações ocorridas a lei de Bradford “*teve sua base teórica desenvolvida por Brookes que, a partir do trabalho de Vickery elaborou uma fórmula para representa-la*”. (1991, p.170).

Dessa forma, foi possível a demonstração da evolução da produção de artigos em determinado periódicos, na qual foi observado que quando se começava a produzir material para uma determinada área, tendo a mesma, sucesso, atraía mais publicações semelhantes e um aumento gradual nas produções.

Para a relação das produções de um determinado periódico, pode ser usada a tabela clássica de Bradford, que consoante Pinheiro (1983, p.69) “*a tabela clássica de Bradford é considerada apenas a produtividade absoluta*”.

Nesse contexto, o presente estudo buscou a quantificação absoluta das produções científicas atreladas aos programas de pós-graduação *stricto sensu* associados à ANPCONT, na qual será medida a produtividade no lapso temporal de 2007 a 2016, em 26 programas associados a este órgão.

### **3.2 LEVANTAMENTO DE DADOS EM PROGRAMAS DE MESTRADO ASSOCIADOS À ANPCONT**

Para esse levantamento utilizou-se a base de dados dos programas de pós-graduação associados à ANPCONT, das quais se listou 26 Instituições de Ensino Superior (IES), sendo essa quantidade obtida através de contato com a secretaria da própria ANPCONT. Para tanto, se buscou publicações referentes à importância teórica da Contabilidade no tocante ao domínio das Características Qualitativas da Informação Contábil financeira útil para a qualificação de graduandos em Ciências Contábeis.

O presente trabalho monográfico teve como universo de amostragem o período de 2007 a 2016

**QUADRO 3 – Instituições Associadas à ANPCONT** (continua)

| <b>PROGRAMA</b>                       | <b>INSTITUIÇÃO DE ENSINO</b>   |
|---------------------------------------|--|
| ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS    | FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE (ES) |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE (RJ) |
| ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA         | UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO   |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE  |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA ( JOÃO PESSOA )  |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU  |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO   |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | CENTRO UNIVERSITÁRIO FECAP   |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO   |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS  |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ   |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA   |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO   |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS                    | UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA   |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO    | UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ  |
| CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS        | PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  |
| CONTABILIDADE                         | UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  |
| CONTABILIDADE                         | UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA   |
| CONTABILIDADE                         | UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANA - ( CASCAVEL )                                      |
| CONTABILIDADE                         | UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ   |
| CONTROLADORIA                         | UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO   |
| CONTROLADORIA E CONTABILIDADE         | UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS   |
| CONTROLADORIA E CONTABILIDADE         | UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  |
| CONTROLADORIA E CONTABILIDADE         | UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO ( RIBEIRÃO PRETO )   |
| CONTROLADORIA E FINANÇAS EMPRESARIAIS | UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE   |

Fonte: Secretaria ANPCONT (2018).

#### 4. RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISE DE DADOS

Cabe ressaltar as seguintes observações:

- a. As produções publicadas nos programas da USP foram unificadas, haja vista que suas publicações *stricto sensu* estão localizadas em um único repositório;
- b. Para a FUCAPE que possui o campus de Vitória - ES e do Rio de Janeiro - RJ, não foi necessário unificar, haja vista que a última só houve publicações fora do período analisado, sendo que na FUCAPE somente houve a unificação na quantidade de publicações para mestrado acadêmico e profissional;
- c. A mesma unificação (publicações de mestrado acadêmico e profissional) foi feita também com os programas de mestrado da UFC e da Mackenzie.

Na busca de quantificar a produção científica acerca da temática a importância teórica da Contabilidade no tocante ao domínio das Características Qualitativas da Informação Contábil financeira útil para a qualificação de graduandos em Ciências Contábeis, em que o mesmo foi utilizado para fim desta análise, o pesquisador elaborou uma tabela que foi tomada como base a lei de Bradford na qual busca a quantificação da produção em uma determinada temática durante um período.

**QUADRO 4 - Publicações *Strictu Sensu* de mestrado em contabilidade- programas associados à ANPCONT** (continua)

| INSTITUIÇÃO                                 | Período Analisado | Publicações em Mestrado | Área temática: Características Qualitativas | % Área temática | Quantidade por recorte | % por recorte |
|---|-------------------|-------------------------|---|-----------------|------------------------|---------------|
| FUCAPE – ES                                 | 2007-2016         | 292                     | 0   | 0,0%            | 0                      | 0,0%          |
| FUCAPE – RJ                                 | 2007-2016         | 0                       | 0   | 0,0%            | 0                      | 0,0%          |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ               | 2007-2016         | 125                     | 0   | 0,0%            | 0                      | 0,0%          |
| UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO    | 2007-2016         | 134                     | 0   | 0,0%            | 0                      | 0,0%          |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE | 2007-2016         | 9                       | 0   | 0,0%            | 0                      | 0,0%          |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA             | 2007-2016         | 2                       | 0   | 0,0%            | 0                      | 0,0%          |
| UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU – FURB    | 2007-2016         | 116                     | 0   | 0,0%            | 0                      | 0,0%          |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO      | 2007-2016         | 114                     | 0   | 0,0%            | 0                      | 0,0%          |

|  |           |             |          |              |          |             |
|--|-----------|-------------|----------|--------------|----------|-------------|
| CENTRO UNIVERSITÁRIO FECAP                           | 2007-2016 | 186         | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (CAMPUS RECIFE)   | 2007-2016 | 92          | 1        | 1%           | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS                | 2007-2016 | 189         | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ                     | 2007-2016 | 13          | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA                   | 2014-2016 | 31          | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO               | 2007-2016 | 39          | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA                             | 2007-2016 | 198         | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ        | 2007-2016 | 1           | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO        | 2007-2016 | 158         | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA                        | 2007-2016 | 40          | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA               | 2007-2016 | 127         | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (CASCAVEL)  | 2007-2016 | 0           | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ                       | 2007-2016 | 123         | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO             | 2016      | 6           | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS                 | 2007-2016 | 57          | 0        | 0,0%         | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - USP (SP) e RIBERÃO PRETO | 2007-2016 | 94          | 1        | 1%           | 0        | 0,0%        |
| UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE                 | 2012-2016 | 119         | 0        | 0%           | 0        | 0,0%        |
| <b>TOTAIS</b>  | -         | <b>2265</b> | <b>2</b> | <b>0,08%</b> | <b>0</b> | <b>0,0%</b> |

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Analisando a tabela acima, foram pesquisados 26 programas associados à ANPCONT, nos quais foram encontradas um total de 2.265 publicações de dissertações entre as quais 2 estavam relacionadas a área temática (Características Qualitativas da Informação

Contábil), representando um percentual pouco expressivo de 0,08% do total, sendo que destas, nenhuma se relacionavam ao recorte desta pesquisa.

Ao fazer uma análise temporal comparativa das publicações referentes à temática Características Qualitativas da informação contábil nos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis associados à ANPCONT, houve apenas uma publicação no ano de 2011 na Universidade Federal de Pernambuco e uma publicação em 2012 pela Universidade de São Paulo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade desenvolveu-se concomitantemente com a sociedade, a medida que a necessidade de controle e entendimento do patrimônio surgia e tornava-se complexo; para tanto a Contabilidade criou suas ferramentas e normas para auxiliar na tomada de decisões.

Essas ferramentas foram tornando-se cada vez mais complexas, pois as exigências até então internas, a medida que o patrimônio se desenvolveu passou a interessar a agentes externos, e então precisou-se criar convenções, que estimulou a necessidade por postulados e princípios, culminando então na elaboração da Estrutura Conceitual que fosse aceita internacionalmente, pois o patrimônio ultrapassou as fronteiras.

A estrutura conceitual exige dos profissionais hodiernos capacidade de discernimento e interpretação dos fatos contábeis para poder atingir a finalidade proposta à contabilidade, que é o fornecimento de Informação Contábil Financeira Útil para a tomada de decisões.

O objetivo geral deste trabalho foi Estudar a importância teórica da Contabilidade no tocante ao domínio das Características Qualitativas da Informação Contábil financeira útil para a qualificação de graduandos em Ciências Contábeis e através de uma pesquisa bibliométrica em dissertações de mestrado publicadas em programas associados à ANPCONT no período de 2007 a 2016, pesquisa essa que verificou a existência de poucas publicações ligadas à área temática e nenhuma publicação que se refira ao recorte temático.

Quanto aos objetivos específicos, foi estudado sobre a fundamentação epistemológica da teoria da contabilidade, onde ficou claro a bases científicas da Ciência Contábil.

Verificou-se ainda com amplitude sobre a importância da estrutura conceitual para a elaboração e divulgação das demonstrações contábil financeira de propósito geral, com ênfase nas características qualitativas da informação contábil financeira útil, sem as quais ficaria impossível o mínimo de comparabilidade entre as demonstrações contábeis, muito menos a tomada de decisões por parte dos usuários externos de tais demonstrações.

Ao elaborar estudo científico/doutrinário sobre a importância fundamental das características qualitativas da informação contábil financeira útil para a formação dos estudantes em ciências contábeis, verificou-se a importância das IES nesse processo de formação, através de uma estrutura curricular bem elaborada que contemple as exigências do mercado globalizado, no qual estes estudantes pretendem em sua maioria atuar, sendo assim

importante para os mesmos o pleno domínio das características qualitativas da informação contábil financeira.

Ao pesquisar classificando de forma bibliométrica as dissertações de mestrado publicadas em programas associados à ANPCONT no tocante à necessidade do domínio das Características Qualitativas da Informação Contábil financeira útil para a qualificação de graduandos em Ciências Contábeis, confirmou-se a hipótese de que nas dissertações de mestrado em ciências contábeis de programas associados à ANPCONT não foram realizadas pesquisas quanto a importância do domínio das características qualitativas da informação contábil para os graduandos em Ciências Contábeis.

A pesquisa teve como principal limitação o fato de o sítio da ANPCONT está em reformulação no período em que a pesquisa foi realizada, fato este que pode ser minimizado em partes, pela colaboração da ANPCONT em enviar uma relação dos programas associados à associação.

Sugere-se como recomendações para a realização de futuras pesquisas a aplicação de questionário estruturado em formandos do curso de Ciências Contábeis; pesquisa esta que ajudaria a verificar quanto ao domínio das Características Qualitativas da Informação Contábil Financeira Útil por parte dos formandos.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Álvaro Pereira de. RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide; (org). **Estudando Teoria da Contabilidade**. –São Paulo: Atlas, 2009.
- ANPCONT - **Associação Brasileira De Programas De Pós-Graduação Em Ciências Contábeis**. 2018. Disponível em:<<http://anpcont2.tempsite.ws/historico>>, Acesso em: 24 de Mar. de 2018.
- ANTUNES, Maria Thereza Pompa; *et al.* A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais**. - Vol. 10, n. 20, Jan 2012.
- ARAÚJO, Carlos Alberto. **Bibliometria: evolução histórica e questões atuais**. Em Questão, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p.11-32, jan./jun. 2006. Disponível em: <<http://www.brapci.inf.br/index.php/article/view/0000006356/b059384b47a256f3208b01985a127320/>>. Acesso em: 05 de Mar. de 2018.
- BRASIL. **Lei no. 9.394**, de 20 de novembro de 1996. Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB). Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. In: SENADO FEDERAL. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 1996. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L9394.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2018.
- BRASIL. **Resolução CNE/ CES nº 10**, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Nacionais Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. In: CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO – CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2004. Disponível em: . Acesso em: 06 mai. 2018.
- COUTINHO, Eliana. **Aplicação da Lei de Bradford à literatura técnica sobre ferrovia: análise de periódicos e avaliação da base de dados da Rede Ferroviária Federal S.A.** Síntese da dissertação (mestrado) aprovada pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Ci. Inf., Brasília, 20(2): 169-180, jul./dez. 1991. Disponível em: <<http://revista.ibict.br/ciinf/article/view/353>>. Acesso em: 04 de Abr. de 2018.
- DA COSTA, Fernando Perillo; GUERREIRO, Silas. Propriedade Intelectual. In: AZEVEDO, José Eduardo (Org). **Introdução às Ciências Sociais** .São Paulo. Évora.2017.
- DA FONSECA JÚNIOR, Wilson Corrêa. *A Comunicação Organizacional: Um estudo epistemológico*. 2007, 204 f. Tese (Doutorado em Comunicação Social) – Umesp – Universidade Metodista de São Paulo. São Bernardo do Campo. São Paulo.
- DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. **Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico**. Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v.2, n.4, p.01- 13, Sem II. 2008, Disponível em:<<http://rica.unibes.com.br/index.php/rica/article/view/243/234>>. Acesso em 07 de Maio de 2018.

DE LUCA, Maria Martins Mendes. **Participação Feminina na Produção Científica em Contabilidade Publicada nos Anais dos Eventos Enanpad, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso Anpcont.** Revista de Contabilidade e Organizações - RCO, Ribeirão Preto, SP, v. 5, n. 11, p. 146-164, jan-abr 2011. Disponível em: <<http://www.journals.usp.br/rco/article/view/34790>>. Acesso em: 19 de Abr. de 2018.

DIAS FILHO, José Maria; NAKAGAWA, Masayuki. Análise do Processo da Comunicação Contábil: Uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, FIPECAFI, v.15, n. 26, p. 42 - 57, maio/agosto 2001

FILHO, Lemos Arnaldo. Propriedade Intelectual. In: MARCELINO, Neldon Carvalho (Org). **Introdução às Ciências Sociais.** 15ª edição. Campinas. São Paulo. Papyrus. 2006.

GALERA, Joscely Maria Bassetto. EPSTEMOLOGIA e CONHECIMENTO CIENTÍFICO: Refletindo sobre a construção histórica da ciência através de uma docência investigativa. **Revista Tecnologia e Humanismo.** Curitiba. v.21, n.33, p. 96-106. 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Com Elaborar Projetos de Pesquisa - 4ª ed.** – São Paulo - Atlas, 2002.

GONÇALVES, João Constantino; et al. Análise do impacto do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: Um estudo com base na relevância da informação contábil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 10, n. 3, p. 25-43, jul./set., 2014.

GONDIN, Sônia Maria Guedes. Perfil profissional e mercado de trabalho: relação com a formação acadêmica pela perspectiva de estudantes universitários. **Estudos de Psicologia** 2002

GUEDES, V. L. S.; BORSCHIVER, S. **Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica.** In: ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIAS DA INFORMAÇÃO, 6., Salvador/BA, junho de 2005. Disponível em: <[http://www.cinform-antiores.ufba.br/vi\\_anais/docs/VaniaLSGuedes.pdf](http://www.cinform-antiores.ufba.br/vi_anais/docs/VaniaLSGuedes.pdf)>. Acesso em: 30 de Abr. de 2018.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, Carlos; FARIA, Ana de. **Introdução à teoria da contabilidade: para graduação.** – 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005.

LAKATOS, E. M; MARCONI, M. DE ANDRADE. **Fundamentos de metodologia científica.** – 8. ed. – São Paulo : Atlas, 2017.

MACHADO, Vinicius Sucupira de Alencar; CASA NOVA, Silva Pereira de Castro. Análise Comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em Contabilidade

e o perfil do Contador exigido pelo mercado de trabalho: Uma pesquisa de campo sobre educação contábil. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 2, n. 1, art. 1, p. 1-23, jan/abr. 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. Atlas, 2009.

NASCIMENTO, J.C.H.B. DO. **O ANALFABETISMO FUNCIONAL E A CONTABILIDADE**. Vitória, FUCEPE. 2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Teoria Avançada da Contabilidade**. - - São Paulo: Atlas, 2014.

OTT, Ermani; PIRES, Charline Barbosa. Estrutura Curricular do curso de Ciências Contábeis no Brasil *versus* Estruturas Curriculares propostas por organismos internacionais: Uma análise comparativa. **Revista Universo Contábil**, FURB, v. 6, n.1, p. 28-45, jan./mar., 2010.

PAULO, Edilson. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional** – João Pessoa, 2002.

PELEIAS, Ivan Ricardo; BACCI, João. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista Administração OnLine – FECAP** – V. 5 N° 3, p 39-54 jul/ago/set 2004.

PINHEIRO, Lena Vânia Ribeiro. **Lei de Bradford: Uma Reformulação Conceitual**. Síntese da dissertação aprovada pela UFRJ/IBICT para obtenção do grau de Mestre em Ciência da Informação, em abril de 1982. Ci. Inf., Brasília, 12(2): 59-80, jul./dez. 1983. Disponível em: <http://www.brapci.inf.br/index.php/article/download/8049>>. Acesso em: 12 de Mar. de 2018.

PRODANOV, CLEBER CRISTIANO; DE FREITAS, CESAR. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale. 2013.

SANTOS, Paulo Roberto Paz dos; CARLIN, Diego de Oliveira. **Análise da Produção Científica do Congresso Anpcont: Um Estudo Bibliométrico Sobre o Processo de Convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade**. Revista ConTexto. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. PPGCONT. UFRGS. Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 131-144, 2º semestre 2012. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/30660/pdf>>. Acesso em: 19 de Abr. de 2018.

TEIXEIRA, Maria de Fátima. **O Contributo Da Auditoria Interna Para Uma Gestão Eficaz**. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, 2006. Universidade Aberta, Coimbra. Disponível em: [https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/TMCA\\_Maria%20deFatimaTeixeira.pdf](https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/TMCA_Maria%20deFatimaTeixeira.pdf). Acesso em: 16 de Abr. de 2018.

THEÓPHILO, Carlos Renato; et al. O Ensino da Teoria da Contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 3-10, dez. 2000.