

Percepção dos acadêmicos de contabilidade sobre as propostas de modificação da estrutura conceitual do IASB: uma análise a partir do enfoque habermasiano

Perception of accounting scholars on the proposed amendments on IASB's conceptual framework: an analysis from habermas focus

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo identificar como a proposta de modificação da Estrutura Conceitual do *International Accounting Standards Board* (IASB), observada a partir do enfoque habermasiano, é percebida pelos acadêmicos de Contabilidade. Para tanto, foi desenvolvida por meio da aplicação de questionário, subdividido em três partes, sendo estas relativas ao perfil dos respondentes, ao entendimento deles sobre o processo de ensino e acerca das influências dos novos conceitos. Os respectivos questionários foram aplicados via e-mail para os inscritos da 1ª e 2ª edição do Simpósio Brasileiro de Teoria da Contabilidade, obtendo-se 48 respostas. Posteriormente, os dados obtidos foram analisados por meio de duas técnicas distintas: a estatística descritiva e a análise de conteúdo. Após a aplicação dessas duas técnicas de análise, os resultados apontaram que a percepção dos acadêmicos de Contabilidade sobre as novas definições dos elementos patrimoniais propostas pelo IASB, sob o enfoque habermasiano, é considerada tanto no processo de ensino quanto na produção e interpretação das informações contábeis. Com isso, caso seja implementada a proposta de mudança do IASB, os conceitos nela apresentados irão influenciar o processo de comunicação contábil; no entanto, não totalmente a favor de uma emancipação em prol dos usuários, pois, segundo a percepção dos respondentes, os conceitos propostos ainda geram distorções, indo de encontro ao preconizado por Habermas em sua 'situação ideal de discurso', indicando um comportamento ainda conservador e prudente por parte dos acadêmicos de Contabilidade em relação aos conceitos e processos contábeis.

Palavras-chave: Estrutura Conceitual. Enfoque Habermasiano. Teoria Crítica.

ABSTRACT:

This research aims to identify how the proposed modification of IASB Conceptual Framework, observed from the Habermasian approach, is perceived by the scholars of Accounting Theory. Therefore, the research proceeded through a survey that was divided in three parts which relates to the profile of the respondents, the understanding of the respondents about the teaching process, and the understanding of the respondents about the influence of new concepts in the elaboration and interpretation of accounting information. The surveys were sent via e-mail to the participants of the 1st and 2nd edition of the Brazilian Symposium of Accounting Theory from which were obtained 48 responses. Subsequently, the data were analyzed using two different techniques: descriptive statistics and content analysis. After applying these two analysis techniques, the results indicated that the perception of Accounting Theory scholars about the new definitions of the patrimonial elements proposed by IASB, under the Habermasian approach is analyzed for both: the teaching process and elaboration and interpretation of accounting information. Thus, this perception has indicated that, if the change proposed by IASB gets implemented, the proposed concepts will influence the process of accounting communication, however, not entirely in favor of the emancipation of the users of accounting information, because, as perceived from the respondents, the proposed concepts are still distorting from Habermas's "ideal speech situation" indicating a conservative and prudent behavior in the use of accounting concepts by the scholars of Accounting Theory.

Keywords: Conceptual Framework. Habermasian Approach. Critical Theory.

Davi Jônatas Cunha de Araújo

Mestre em Ciências Contábeis – PPGCC
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901
E-mail: davijonatass@gmail.com

Rodrigo Vicente dos Prazeres

Mestre em Ciências Contábeis – PPGCC
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901
E-mail: rodrigovprazer@gmail.com

Juliana Gonçalves de Araújo

Mestre em Ciências Contábeis – PPGCC
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901
E-mail: juhliana.araujo@gmail.com

João Gabriel Nascimento de Araújo

Mestre em Ciências Contábeis – PPGCC
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901
E-mail: j.gabriel90@hotmail.com

Umbelina Cravo Teixeira Lagioia

Doutora em Administração – PROPAD.
Professora Adjunta (UFPE)
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade
Universitária, Recife (PE). CEP. 50670-901.
E-mail: umbelinalagioia@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, na preparação e utilização das demonstrações contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócio, bem como na elaboração de outros relatórios (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC, 2011).

A Estrutura Conceitual existente no Pronunciamento Conceitual Básico estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, e possui como finalidade dar suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos, aos órgãos reguladores, aos auditores independentes e aos demais usuários das demonstrações contábeis (CPC, 2011).

No Brasil, tanto a Estrutura Conceitual quanto os demais Pronunciamentos, Interpretações e Orientações correspondem às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), e por esse motivo sofrem alterações periódicas, devido ao constante processo de aprimoramento das normas realizado pelo IASB por meio de audiências públicas de revisão, para posterior modificação.

Nesse sentido, no ano de 2012, foram promovidas pelo IASB audiências públicas que envolviam propostas para mudanças do *Conceptual Framework for Financial Reporting*, que no Brasil corresponde à Estrutura Conceitual Básica. Estas audiências abordavam, entre outros assuntos, tópicos relacionados com as alterações conceituais dos elementos patrimoniais e de resultado (*INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – IFRS*, 2013).

Como conclusão das discussões realizadas nessas audiências foi publicado em 2013 um documento que formalizava a proposta das mudanças que poderão vigorar a partir de 2017. Essas mudanças visam promover um melhor entendimento e aplicação dos conceitos, por meio de uma interpretação crítica.

Acerca do enfoque habermasiano de comunicação, Lodh (1991) mostra que Habermas distingue seu modelo comunicativo de outros modelos que avançam sobre uma maneira distinta de coordenar a ação. Para Habermas, o mais importante é utilizar a comunicação como ferramenta orientadora da ação para o entendimento, sendo este o principal veículo para a emancipação dos indivíduos.

Assim, Habermas (1970) entende que por meio de uma ‘situação ideal de discurso’ em que o processo de comunicação é utilizado sem vieses, este age como uma ferramenta de inclusão social em favor da massa.

Por sua vez, Tenório (2002) ensina que a Teoria Crítica tem posição especial como modelo para a ação humana, visto que ela pretende fornecer esclarecimento entre os agentes que a defendem, preparando-os para estabelecer quais são os seus verdadeiros interesses. Tenório (2002) também afirma que a Teoria Crítica é emancipatória, isto é, ela libera os agentes de um tipo de coerção, a qual é, pelo menos, parcialmente autoimposta.

Sendo assim, com base no exposto, este trabalho busca responder ao seguinte questionamento: Como a proposta de modificação da Estrutura Conceitual do IASB, observada a partir do enfoque habermasiano, é percebida pelos acadêmicos de Contabilidade?

Para fins deste estudo, a análise das mudanças propostas será apresentada por meio do enfoque habermasiano de comunicação, em que a Estrutura Conceitual Básica será considerada como o fator que possibilita o processo de comunicação contábil.

As modificações propostas no *Conceptual Framework for Financial Reporting* irão atingir grande número de interessados nas demonstrações contábeis. Contudo, o foco desta pesquisa restringe-se a um grupo específico, formado pelos acadêmicos de Contabilidade, particularmente docentes e discentes de programas de pós-graduação *stricto sensu*. A escolha deste grupo deu-se em função de sua importância no processo ensino-aprendizagem e produção científica para a área.

As modificações propostas pelo IASB para a Estrutura Conceitual abrangem vários aspectos. Neste estudo, serão abordados apenas os concernentes aos conceitos de Ativo e Passivo.

A relevância deste trabalho reside na consideração de que a Contabilidade, sob uma visão crítica, tem direcionado o foco acadêmico para novos horizontes, sendo esta uma contribuição a que se pretende este estudo. Segundo Puxty (1993), a concepção crítica tem ajudado a entender o papel e as consequências sociais da Contabilidade, bem como as forças que a moldam e que a reorganizam e transformam, proporcionando novas perspectivas.

Este trabalho estrutura-se da seguinte forma: após esta Introdução, apresenta-se o Referencial Teórico em que é abordada a Teoria Crítica e o enfoque habermasiano, bem como o *Conceptual Framework for Financial Reporting* e as propostas de mudança para os conceitos de Ativo e Passivo. Na sequência, é apresentada a Metodologia, seguida pela Análise dos Dados, finalizando com a Conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Crítica e o Enfoque Habermasiano

A Teoria Crítica, epistemologicamente, difere das Teorias consideradas ‘tradicionais’ no que diz respeito à busca pela autoconsciência e pela autorreflexão sobre os arranjos sociais existentes em determinado ambiente social.

Acerca disso, Horkheimer (1976) identifica e confronta os conceitos da Teoria Crítica com os da Teoria Tradicional, enfatizando que a Teoria Crítica, na formação de seu conceito e em todas suas fases de desenvolvimento, muito conscientemente, tem sua própria preocupação com a organização racional da atividade humana, a qual tem a tarefa de

iluminar e legitimizar. Para o autor, a Teoria Crítica não se preocupa com as metas já impostas por modos de vida existentes, mas com o homem e todas suas potencialidades.

No mesmo sentido, Laughlin (1987) também aponta que a Teoria Crítica é um veículo por meio do qual a compreensão da realidade pode ser alcançada, e a transformação das instituições concretas pode ocorrer. Assim, o entendimento sempre está relacionado com as preocupações e com as transformações sociais desejadas.

Indo além, Laughlin (1987) afirma que a Teoria Crítica vê organizações sociais em um contexto histórico e social. A preocupação é identificar os significados, muitas vezes ocultos, que residem nestes contextos. A Teoria Crítica foi sempre dirigida a ir além do tangível para os elementos contextuais invisíveis e, claro, para descobrir os significados 'reais' e os fatores que produzem a mudança.

A percepção de Laughlin (1987) sobre a Teoria Crítica é que esta deve proporcionar um entendimento que vá além dos instrumentos funcionalistas da Contabilidade, procurando entender o contexto no qual aquelas práticas estão inseridas e como elas são desenvolvidas, a fim de que se possa compreender como afetam os conflitos de interesse que se refletem na sociedade.

Aplicando-se a Teoria Crítica à Contabilidade, verifica-se que seu principal pressuposto é proporcionar o amadurecimento e a complementação das visões clássicas acerca dos objetivos e funções que a Contabilidade deve desempenhar. Como ensinam Galhoffer e Haslam (1997), a pesquisa contábil crítica deve se preocupar em teorizar adequadamente o impacto potencial das Ciências Contábeis em seus usuários. Em outras palavras, a visão crítica proporciona à Contabilidade a possibilidade de vislumbrar seu papel na sociedade, de modo a permitir que se identifique qual contexto social esta ciência ocupa e quais mudanças pode proporcionar a partir do momento em que houver um maior nível de autorreflexão e autocrítica acerca de seu papel social.

Partindo desses pressupostos, Habermas (1970) entende que a Teoria Crítica proporciona questionamentos acerca dos arranjos sociais existentes e como eles podem ser modificados para o benefício da maioria, mediante uma 'situação ideal de discurso' em que o processo de comunicação é utilizado, sem vieses, como a ferramenta de inclusão social em favor da massa.

Nesse sentido, Habermas (2002) ressalta a importância de um processo de comunicação consistente e livre de vieses, que deve apontar as seguintes premissas:

- (a) Enunciar de uma forma inteligível.
- (b) Oferecer ao ouvinte algo que possa compreender.
- (c) Fazer-se a si próprio, desta forma, entender.
- (d) Atingir seu objetivo de compreensão junto ao outro.

Tais caracterizações possibilitam a associação do pensamento de Habermas à proposta de modificação da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, no intuito de evitar falhas e permitir que essa estrutura cumpra a missão de possibilitar o processo de produção e comunicação das informações contábeis entre a Contabilidade e seus usuários de forma plena e livre de vieses.

Iudicibus *et. al.* (2011) afirmam que

(...) o esforço, portanto, deve ser pelo estabelecimento de um 'ato de fala' bem-sucedido, em torno de um conceito de contabilidade que contemple seu objeto e satisfaça tanto no contexto de uma interação social (pelo menos dois indivíduos) quanto na interação individual (o leitor e suas próprias cogitações).

Dessa forma, a interpretação dos meios utilizados pela sociedade, para adquirir conhecimento, resulta na observação de como os interesses humanos que servem para construção desse próprio conhecimento são influenciados. Nessa perspectiva, apresenta-se o enfoque de Habermas (1972) sobre como os tipos de interesse humano influenciam a construção do conhecimento crítico pelos indivíduos.

Pela característica da Contabilidade quanto à influência da prática na determinação de seus conceitos nas organizações, a ciência contábil é retratada como a ação teológica no sentido mais amplo do termo, ou seja, ação orientada para as necessidades e desejos humanos pela reflexão oral e deliberação. Em suma, a Contabilidade é altamente situada no contexto de interesses humanos (ARRINGTON; PUXTY, 1991).

Nesse sentido, Habermas (1972) explora a relação entre o conhecimento e o interesse humano. Ele afirma que três tipos de interesses humanos são inicialmente identificados: técnico, prático e emancipatório. Cada um desses é identificado com uma forma particular de 'ciência': empírico-analítica, histórico-hermenêutica e crítica, respectivamente, e a partir disto, originam-se os diferentes tipos de conhecimento.

No caso das ciências empírico-analíticas, o objetivo é o domínio dos processos naturais para o benefício dos membros da sociedade. Para o autor, o interesse técnico está associado com as abordagens positivistas para o conhecimento enraizado no trabalho ou do trabalho.

Em contraste, o interesse prático das ciências histórico-hermenêuticas está preocupado com a linguagem, em vez do trabalho. Como a ciência da interpretação, a hermenêutica implica fazer sentido no que as pessoas dizem e pensam, e a forma como isso está relacionado com a ação. Desse modo, as ciências histórico-hermenêuticas diferem das ciências empírico-analíticas, proporcionando assim uma base adequada para as ciências (sociais) culturais.

Porém, para Habermas (1972), a capacidade das ciências histórico-hermenêuticas de transformar a sociedade é limitada pelo modo como a comunicação é distorcida pelas estruturas sociais. Como consequência, as pessoas podem ga-

nhar entendimentos errôneos, fazendo-se necessária, portanto, uma terceira abordagem científica, a Ciência Social Crítica.

Ainda segundo Habermas (1972), o propósito da Ciência Social Crítica é livrar a linguagem, a interação e a comunicação de distorções, como forma de permitir que as pessoas participem plenamente do processo da tomada de decisão por intermédio do mecanismo anteriormente denominado de ‘situação ideal de discurso’, traduzindo o que o autor diz ser o interesse emancipatório.

Corroborando esse posicionamento, Brown e Dillard (2013) afirmam que a compreensão dos fatos é adquirida por meio de discussão e debate orientado pelos princípios da ‘situação ideal de fala’, a qual exige que as alegações de verdade devam ser legitimadas em termos de compreensão, verdade, retidão e honestidade, ou seja, um processo de comunicação livre de vieses e distorções.

2.2 Estrutura Conceitual Básica e Mudanças Propostas para Ativo e Passivo

No Brasil, o *Conceptual Framework for Financial Reporting* está inserido no Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00, mais precisamente na seção intitulada Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, e determina as diretrizes gerais para a aplicação e interpretação da informação contábil útil.

Entre as diretrizes apontadas pela Estrutura Conceitual estão os conceitos dos elementos patrimoniais, Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido; contudo, o presente trabalho busca analisar, especificamente, as mudanças propostas para os conceitos de Ativo e Passivo.

O CPC 00 (2011), alinhado com as atuais definições do IASB, conceitua ser Ativo um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos.

Já o Passivo é conceituado como uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos (CPC 00, 2011).

Tais conceitos estão em vigor desde a aprovação da Estrutura Conceitual ocorrida em 2010. Contudo, entre os anos de 2012 e 2013 foram realizadas reuniões públicas pelo IASB com o intuito de discutir propostas de alteração no quadro conceitual do documento. Uma das reuniões recebeu pelo IASB a denominação de Agenda 9. Nessa reunião, o IASB formatou e propôs mudanças conceituais para as definições de Ativo e Passivo, para os critérios de reconhecimento e desreconhecimento dos elementos patrimoniais e o formato de apresentação das contas de resultado. Tais informações estão contidas no documento denominado pelo IASB de *Staff Paper – 28 January / 1 February 2013*.

A partir disso, o IASB estruturou e discutiu um esboço inicial do documento que formalizava a proposta das mudanças que irão vigorar a partir de 2017. As propostas de mudança foram geradas a partir da crítica aos conceitos, elencando problemas identificados pelo IASB na Estrutura Conceitual, conforme Quadro 1.

Quadro 1: Principais críticas do IASB aos conceitos da Estrutura Conceitual Básica

ATIVO	Expectativa de retorno para entidade. “Proveniente de eventos passados”. Ativo como “resultado final” e não como “recurso”.
PASSIVO	“Saída de benefícios econômicos para liquidação da obrigação.” Inserção da Responsabilidade como obrigação presente de transferir recurso econômico. Conceito de obrigação construtiva.

Fonte: *Staff paper – 28 January / 1 February (2013)*

Portanto, de acordo com a proposta de modificação do IASB, o Ativo passa a não mais ter a obrigação de ser um recurso controlado pela empresa, bem como não é mais necessário que seja decorrente de eventos passados e não tem a obrigatoriedade de ser vinculado a benefícios econômicos futuros, podendo ou não gerar tais benefícios. Dessa forma, o novo conceito proposto pelo IASB o define como um ‘recurso econômico presente’.

Neste contexto, o Passivo também passa a não ter a obrigação de resultar em saída de benefício econômico para sua liquidação, bastando que exista a obrigação, a responsabilidade, para que o fato possa se configurar como um Passivo. Assim, de acordo com o conceito proposto pelo IASB, este é definido como “uma obrigação presente de transferir um recurso econômico”.

3 METODOLOGIA

Este trabalho teve por objetivo identificar como a proposta de modificação da Estrutura Conceitual do IASB, observada a partir do enfoque habermasiano, é percebida pelos acadêmicos de Contabilidade. Para tanto, optou-se por uma estratégia de pesquisa de cunho qualitativo e de caráter descritivo.

Inicialmente, foram realizadas investigações sobre as principais mudanças relacionadas aos conceitos de ativos e passivos contidos no *Staff Paper – 28 January / 1 February 2013*.

A seguir, elaborou-se um questionário com o objetivo de identificar a percepção dos acadêmicos de Contabilidade acerca das mudanças propostas pelo IASB, sob o enfoque habermasiano.

O questionário foi construído em plataforma eletrônica, sendo estruturado em três seções: a primeira relativa ao

perfil dos respondentes; a segunda, ao entendimento dos respondentes sobre como as propostas do IASB modificam o processo de ensino e aprendizagem; e a terceira sobre a percepção dos respondentes acerca dos impactos dos novos conceitos de Ativo e Passivo, no que diz respeito à elaboração e interpretação de informações contábeis.

Os questionamentos elaborados a partir dessas etapas foram estruturados com base na escala Likert de 5 pontos, em que o ponto 1 indica 'discordo totalmente' e o ponto 5, 'concordo totalmente'. Cada questionamento apresentou a oportunidade de os respondentes descreverem a justificativa pelo seu grau de concordância.

O questionário eletrônico foi enviado para uma lista de e-mails contendo todos os inscritos na 1ª e 2ª edição do Simpósio Brasileiro de Teoria da Contabilidade. A referida lista contemplava 601 inscritos, contudo, nem todos puderam participar da pesquisa, haja vista que o próprio questionário já estava direcionado apenas para professores, alunos de mestrado e doutorado. A princípio, não houve distinção entre as funções, visto que a lista não fazia diferenciação entre quem era apenas professor ou estudante de pós-graduação. Assim, o número obtido de cada perfil só foi alcançado após a resposta dos questionários.

Como resposta, obteve-se um retorno de 45 questionários, sendo que um professor respondente solicitou o envio do questionário para outros quatro, alcançando-se, ao final, uma amostra de estudo formada por 49 participantes. O período de coleta de dados ocorreu no mês de janeiro de 2014.

Os dados da pesquisa foram analisados por meio de duas técnicas distintas: a estatística descritiva e a análise de conteúdo. A estatística descritiva foi utilizada para análise das questões, buscando averiguar a concordância dos participantes em cada um dos quesitos apresentados. No que concerne à interpretação da justificativa dos participantes quanto a essa concordância, efetuou-se a análise de conteúdo, associando as respostas a cada um dos interesses humanos propostos por Habermas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise do Perfil dos Respondentes

Para tornar possível uma análise do perfil dos respondentes, foram dispostas 4 questões sobre idade, gênero, função (professor, estudante de doutorado e estudante de mestrado) e linha de pesquisa de cada indivíduo.

Quanto ao gênero, observou-se que pouco mais da metade da amostra foi formada pelo gênero feminino (53% dos respondentes).

A idade dos entrevistados foi segregada em blocos, entre os quais 2 apresentaram maior representatividade: 20-30 anos, indicando o percentual de 35% (17); e 31-40 anos, com 39% (19). Os outros blocos (41-50 anos, 51-60 anos, e mais de 60 anos) indicaram o percentual de 14% (7), 10% (5) e 2% (1), respectivamente.

O terceiro questionamento buscou explorar a função do indivíduo, e entre as opções estavam: professor, estudante de mestrado e estudante de doutorado. Apesar de essa questão apresentar um formato de 'caixa de seleção', em que o respondente pode escolher mais de uma opção, somente dois questionários foram respondidos com mais de uma alternativa.

Neste questionamento, 65% (32) responderam ter como função a de 'professor', enquanto as opções 'estudante de mestrado' e 'estudante de doutorado' foram representadas por 22,4% (11) e 12,2% (6), respectivamente.

A última questão referente ao perfil foi sobre 'linha de pesquisa', com as seguintes opções: Contabilidade Societária/Finanças; Contabilidade de Custos/Gerencial; Governança/Sustentabilidade; Teoria da Contabilidade e Outros. A primeira teve a representatividade de 37% (18), e a segunda 33% (16). A opção Governança Corporativa/Sustentabilidade foi assinalada como linha de pesquisa por 8% (4) e Teoria da Contabilidade por 14% (7), e Outros em 8% (4).

4.2 Quanto ao Processo de Ensino e Aprendizagem

O segundo bloco do questionário buscou averiguar as percepções dos respondentes acerca dos aspectos didáticos e cognitivos dos docentes e discentes a partir das mudanças conceituais propostas pelo IASB.

Quadro 2 – Conceitos Atuais x Conceitos Propostos

ATIVO	
Estrutura Conceitual Básica, CPC 00	Proposta de Modificação – <i>Staff paper</i> , Agenda 9
Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.	Um Ativo é um recurso econômico presente.
PASSIVO	
Um Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.	O Passivo é uma obrigação presente de transferir um recurso econômico.

Fonte: Pronunciamento Técnico (CPC 00) e *Staff paper* – 28 January / 1 February (2013)

O conceito atual dos elementos patrimoniais é materializado pelo Pronunciamento Conceitual Básico em três pilares: o controle, a temporalidade e a probabilidade. Estes se caracterizam como aspectos que interagem para formatar

as abordagens dos conceitos e esta interação se relaciona com os usuários da Contabilidade por meio da aplicação e interpretação das informações contábeis.

Para melhor apresentação do objetivo proposto neste bloco, o primeiro questionamento é apresentado da seguinte forma: “Quanto ao ensino da Teoria da Contabilidade, as mudanças apresentadas no quadro trarão mais simplicidade ao processo da transferência desse conhecimento?”

Tal questão dividiu a opinião dos respondentes, visto que 37% (18) discordaram da proposta abordada na indagação, enquanto 33% (16) concordaram que esta modificação trará mais simplicidade ao processo de ensino-aprendizagem. Quando observados os elementos extremos da escala ‘Concordo totalmente’ e ‘Discordo totalmente’, foram obtidos os mesmos percentuais, 8% (4) cada. Assim, 14% (7) se mostraram indiferentes.

A justificativa dos respondentes foi categorizada entre os grupos que participaram da pesquisa. As opiniões dadas pelos professores foram agrupadas de acordo com três aspectos: os que afirmaram que o IASB simplificou o conceito e aqueles que vincularam tal simplificação ao processo do ensino e aprendizagem dos alunos. Em contrapartida, alguns professores afirmaram que os novos conceitos não apresentavam simplificação em sua proposta e, como consequência, deveria haver mudanças no ensino da Teoria da Contabilidade com provável influência na aprendizagem dos discentes.

Quanto à justificativa dos doutorandos, a ênfase na discussão por parte desse grupo residiu na interpretação dos próprios conceitos. Nesse contexto, um respondente afirmou que “o ativo em si mesmo já traz capacidade para algo”. Uma das opiniões dos doutorandos convergiu com a do grupo de professores que afirmaram identificar mais simplicidade na nova proposta. Apesar da afirmação do respondente quanto à essência do Ativo e Passivo já incluir o que está disponibilizado nos conceitos, este concordou que tal simplicidade pode não explicitar a essência dos elementos patrimoniais.

No que concerne aos mestrands, observou-se que a abordagem das justificativas apresentou um perfil mais crítico quando estas são comparadas com as abordagens dos grupos anteriores. Neste aspecto, críticas observadas para os novos conceitos foram referentes ao entendimento da tempestividade com que estes conceitos forem praticados e à ‘economicidade’ no novo conceito do Ativo como recurso presente.

Em algumas opiniões deste grupo, foi observada uma convergência no que tange à simplificação do conceito proposto e sua subjetividade, demonstrando que tal subjetividade influenciará no processo da transmissão do conhecimento. Em contrapartida, um dos respondentes afirmou que a objetividade e a concisão podem dificultar o entendimento do ‘leigo’ quanto à proposta de mudança do IASB.

O segundo questionamento teve como foco a opinião do respondente acerca da melhoria de compreensão do docente a partir da nova vigência dos conceitos propostos. Desta forma, levantou-se a seguinte questão: “Diante de tais mudanças, os docentes irão compreender melhor a aplicação prática dos conceitos da estrutura conceitual?”

A maioria dos respondentes, por volta de 43% (21), discorda da proposição exposta, enquanto 24% (12) e 22% (11), respectivamente, são indiferentes e concordam com a assertiva. Apenas 3 pessoas (6%) afirmaram discordar totalmente, e 2 pessoas concordam totalmente.

Nesse levantamento, os docentes justificaram que a busca de outras referências proporcionará um aprofundamento dos conceitos quando da sua aplicação. Outro respondente afirmou que, a partir da prática desses conceitos, o entendimento seria consolidado e, como consequência, a ‘obscuridade’ do conceito seria diminuída no que concerne à transmissão desse conhecimento.

Quanto aos doutorandos, a interpretação do questionamento foi observada por meio de duas justificativas. Na primeira, um dos respondentes afirmou que este entendimento deveria ser coercitivo, pois “norma determina o procedimento e este não deve ser questionado”; em contraponto, a segunda justificativa alegou que a simplicidade dos novos conceitos pode gerar um efeito de ‘acomodação’ por parte dos docentes, o que os levaria a limitar o entendimento do que a estrutura conceitual descreve.

Comparativamente, alguns dos mestrands também concordaram que o entendimento prático desses conceitos seria objetivo. Porém, outros participantes desse grupo confrontaram a aplicação desses novos conceitos, a partir da subjetividade, que eles afirmam estar presente nas ‘entrelinhas’ dos próprios conceitos. De acordo com um dos respondentes da pesquisa, o conceito da estrutura conceitual “ficará mais simples e trará menos informações do que seriam necessárias”.

A última questão deste bloco se referiu ao aprendizado dos discentes, assim, o questionamento se apresentou da seguinte forma: “As mudanças mencionadas facilitarão o aprendizado dos discentes?”

Os respondentes que afirmaram concordar com a assertiva representam um percentual de 35% (17), enquanto 33% (16) discordam. Apenas 8% discordam totalmente, e pensam que as mudanças não provocarão maior facilidade no processo de assimilação; em contraste, 12% (6) acreditam que tais mudanças facilitarão o entendimento dos conceitos propostos.

A Tabela 1 evidencia os resultados encontrados nesta seção:

Tabela 1: Processo de Ensino e Aprendizagem

	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Ensino e Teoria	8%	37%	14%	33%	8%
Compreensão dos Docentes	6%	43%	24,5%	22,5%	4%
Aprendizado dos Discentes	8%	33%	12%	35%	12%

Fonte: elaboração própria.

A justificativa dos docentes que afirmaram concordar evidenciou aspectos referentes ao entendimento hermenêutico (apenas do conceito) e na própria relação existente entre ensino e aprendizagem. Nessa segunda abordagem, os docentes afirmaram que o entendimento por parte dos discentes dependerá de como este foi compreendido e abordado pelos docentes na transmissão do conhecimento.

De forma convergente, uma das colocações feitas pelos doutorandos é que a aprendizagem dos conceitos pode tornar-se mais simples, porém os docentes deverão não transferir a limitação do seu entendimento para os discentes. Quanto ao perfil de respostas dadas pelos mestrandos a esta indagação, verificou-se que, assim como uma das justificativas citada por um doutorando, a limitação do entendimento dos discentes encontra-se na própria superficialidade dos novos conceitos.

A partir dos posicionamentos expostos, o processo de ensino e aprendizagem é tido como a construção e reconstrução contínua do conhecimento, que, à luz do enfoque habermasiano, deve ser voltado para a promoção do entendimento dos indivíduos a respeito do desenvolvimento da Contabilidade pela utilização de uma 'racionalidade comunicativa' (Habermas, 1997), em que os indivíduos seriam capazes de utilizar a linguagem contábil, por meio dos interesses técnico, prático e emancipatório.

Nesse sentido, o que se pode inferir das justificativas dos respondentes é que os conceitos propostos pelo IASB não promovem melhorias no processo de ensino e aprendizagem, sobretudo no que diz respeito à transmissão do conhecimento e entendimento dos conceitos propostos, que, posteriormente, tanto sob o enfoque empírico-analítico quanto sob o enfoque histórico-hermenêutico, podem resultar em distorções na compreensão interpretativa e na prática das informações contábeis.

A percepção dos respondentes também indica que, durante o processo de ensino e aprendizagem, não há um maior grau de reflexão crítica a respeito dos conceitos de Ativo e Passivo, sobretudo devido ao direcionamento que esse processo tem em relação aos interesses técnicos e práticos, voltando-se para a elaboração e interpretação das informações contábeis de acordo com o exigido pelas normas vigentes.

Dessa forma, sob o enfoque habermasiano, a percepção dos respondentes indica que o processo de ensino e aprendizagem sofrerá influências negativas caso os conceitos propostos pelo IASB sejam implementados, principalmente devido à importância dada ao interesse prático neste processo, em que, segundo algumas justificativas, "a norma determina o procedimento". Assim, impõem-se limitações a um maior grau de reflexão a respeito dos conceitos propostos durante o processo de formação de novos profissionais, bem como no entendimento que estes terão na elaboração e interpretação das informações contábeis.

4.3 Quanto às Modificações Conceituais de Ativo e Passivo

O enfoque habermasiano resulta na consolidação do processo comunicativo, ou seja, uma das indagações deste trabalho reside no questionamento a respeito da possível melhoria do processo de comunicação contábil entre seus elaboradores e usuários, caso os conceitos propostos venham a substituir os existentes.

Sendo assim, o enfoque habermasiano diz respeito a um melhor entendimento da estrutura conceitual tanto para os elaboradores quanto para os usuários da informação contábil, resultando em um processo de comunicação das informações sem distorções e livre de vieses.

Esta argumentação será desenvolvida com a percepção dos elaboradores e usuários quanto às mudanças propostas para Ativo e Passivo em relação às existentes. Dessa forma, o terceiro e último bloco do questionário teve por objetivo o aprofundamento sobre as mudanças propostas pelo IASB subdividindo-se em duas seções: quanto à modificação conceitual do Ativo e quanto à modificação conceitual do Passivo.

A primeira seção foi composta por 3 perguntas que dizem respeito ao ativo. Expôs-se o primeiro questionamento da seguinte forma: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'controle' não é mais considerada como condição necessária para que os recursos sejam classificados como ativos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como ativos?" Dos respondentes 53% (26) apresentaram discordância da proposta, enquanto 20% (10) identificaram-se como indiferentes. Em seguida, 18% (9) concordaram com a assertiva e sugeriram que a não existência do termo 'controle' na conceituação de ativos facilitará sua correta classificação, em detrimento do conceito vigente.

Nesse questionamento, alguns docentes delimitaram que a variável 'controle' encontra-se implícita no próprio conceito. Outros docentes afirmaram que a alteração dos conceitos pode dar margem à discricionariedade e ainda gerar maior incidência de erros na classificação. Destarte, um doutorando afirmou que a continuidade encontrava-se distorcida nessa nova proposta.

Na opinião de um dos mestrandos, o conceito anterior de ativo "deixava mais claro" o que pode ser considerado como um ativo. Na perspectiva da análise conceitual, outro mestrando afirmou que essa conceituação de "recurso econômico presente dificultará um pouco essa distinção e definição do que seria realmente um ativo da entidade".

A segunda questão destina-se a abordar outro aspecto em modificação, o termo 'eventos passados'. O questionamento foi apresentado da seguinte forma: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'eventos passados' também não é mais considerada como condição necessária para que os recursos sejam classificados como ativos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como ativo"? As respostas para esta indagação tiveram maior concentração de distribuição entre os itens 'discordo', 'indiferente' e 'concordo'. Um percentual de 35% (17) apresentou discordância

da proposição, demonstrando não haver maior facilidade na classificação dos ativos com a retirada do referido termo em sua conceituação. Em seguida, 29% (14) dos respondentes mostraram-se indiferentes, e 27% (13) concordaram com maior facilidade advinda da modificação. O restante dividiu-se em 'discordo totalmente' com 4% (2) e 'concordo totalmente' com 6% (3).

Alguns dos docentes justificaram que a variável 'eventos passados' tornava-se redundante para o entendimento dos discentes. Outros docentes afirmaram que a retirada dessa variável não interferia na aplicação dos novos conceitos, bem como um dos docentes afirmou que existiam outras variáveis que interferiam nessa aplicação.

Na opinião de um dos doutorandos, a continuidade permanece comprometida com a nova proposta de definição. Já as justificativas dos mestrands respondentes alegaram que a variável indagada encontra-se intrínseca na nova definição; em contrapartida, outro mestrando afirmou que a não delimitação de 'eventos passados' no conceito torna-o mais abrangente e vago. Outro mestrando destacou que esta mudança não oferecia reflexos quanto ao tratamento da essência sobre a forma.

A última questão relacionada à modificação do ativo se referiu ao termo 'probabilidade de geração de benefícios', que, segundo a proposta de modificação, não será mais utilizado. Assim, a questão elaborada deu-se pela seguinte indagação: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'probabilidade de geração de benefícios' também não é mais considerada como condição necessária para que os recursos sejam classificados como ativos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como ativos"? Nesta questão verificou-se que a maioria dos respondentes apresentou discordância parcial da facilitação da classificação dos recursos com um percentual de 39% (19), enquanto 10% (5) discordaram totalmente e 22% (11) mostraram-se indiferentes. Quanto à concordância, foi possível observar um percentual parcial de 25% (12) e total de 4% (2).

Os docentes afirmaram que a variável 'probabilidade' representa uma característica intrínseca do conceito dos elementos patrimoniais e que influenciará no processo de ensino; outros concordaram que a mudança facilitou esse processo e ainda que carrega outras variáveis que interferem.

Sobre essa questão, um dos doutorandos afirmou que a continuidade é que caracteriza o ativo, e um dos mestrands destacou que: "Não faz diferença, o conceito original 'bens e direitos' e a questão da essência sobre a forma prevalecem".

A seção seguinte, que trata do passivo, abordou duas questões. A primeira questão suscitada foi apresentada da seguinte forma: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'derivada de eventos passados' não é mais considerada como condição necessária para que as obrigações sejam classificadas como passivos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como passivos"? Para o questionamento supracitado verificou-se que grande parte apresentou concordância na facilitação da correta classificação dos passivos; assim, o percentual que indica o grau de concordância foi de 41%, sendo 37% (18) concordantes parcialmente com a assertiva, e 4% (2) concordantes de maneira plena. O mesmo percentual de discordância total foi encontrado, 4%, enquanto os que discordaram parcialmente desta melhoria representaram 29% (14) dos respondentes. Os que se mostraram indiferentes a essa assertiva foram representados por 27% (13).

Sobre isto, grande parte dos docentes afirmou que essa mudança buscou a eliminação de redundância, pois a variável 'eventos passados' já estava intrínseca no conceito de passivo; em contrapartida, um dos mestrands ressaltou que esta mudança facilitou a aplicação, por existirem empresas que não possuem o controle do registro de dispêndios que irão influir no futuro, mas que não foram derivados de eventos passados.

O último questionamento evidenciou os aspectos de benefício econômico e foi apresentado da seguinte maneira: "Na proposta de alteração do IASB, a variável 'benefícios econômicos com a saída de recursos' também não é mais considerada como condição necessária para que as obrigações sejam classificadas como passivos. Essa alteração facilitará a classificação correta dos recursos como passivos"? Nesta última questão, a maioria dos entrevistados apresentou concordância em 37% como um processo de facilitação da classificação, 33% (16) concordaram parcialmente, enquanto 4% (2) admitiram concordância total. O percentual de indiferentes a este questionamento foi de 29% (14), a mesma participação dos que evidenciaram discordância parcial; e 6% (3) discordância total.

A Tabela 2 sumariza os dados relativos às questões desta seção:

Tabela 2: Modificações Conceituais de Ativo e Passivo

	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Controle	6,1%	53%	20,4%	18,4%	2,1%
Eventos Passados - Ativo	4%	35%	29%	26%	6%
Geração de Benefícios	10%	39%	22%	25%	4%
Eventos Passados - Passivo	4%	29%	26%	37%	4%
Saída de Benefícios Econômicos	6%	28,5%	28,5%	33%	4%

Fonte: elaboração própria.

As justificativas apresentadas por alguns docentes para este resultado destacaram que o conceito de passivo tornou-se mais abrangente, não restringindo mais o passivo apenas à saída de recursos. Um dos doutorandos respondentes enfatizou que o passivo contrapõe o ativo, logo, entende-se que esta justificativa concentra-se na “transferência do recurso econômico presente”. Para um dos mestrandos, a influência dessa mudança conceitual ocorrerá em maior volume nas contas de resultado, haja vista que estas consideram os fatos que gerariam dispêndios sem benefício concomitante, exemplificando as perdas para ilustração de sua justificativa.

Com base nos argumentos apresentados pelos respondentes a respeito das propostas de mudança dos conceitos de Ativo e Passivo, nota-se que a percepção destes direciona-se para a reprovação do conceito proposto de Ativo. Assim sendo, sob o interesse técnico, o conceito proposto para o Ativo dificulta o controle operacional das práticas contábeis, conforme indica a percepção de alguns dos respondentes ao afirmarem que o conceito torna-se “abrangente e vago”.

No tocante ao interesse prático, a percepção dos respondentes indica que o conceito atual facilita o entendimento do que seria um Ativo, ao passo que o conceito proposto não é tão claro, dando margem a uma maior discricionariedade. A partir disso, o que se pode inferir é que as normas contábeis vigentes são utilizadas como forma de entendimento do processo de comunicação contábil, dando a entender que, sempre que possível, o julgamento do profissional para a produção e/ou interpretação de determinado fato econômico deve ser preterido em razão da norma.

Por fim, o interesse emancipatório pressupõe que a linguagem contábil deve ser livre de vieses e distorções (Habermas, 2002), promovendo assim maior reflexão e entendimento acerca das práticas desenvolvidas, ou seja, o interesse emancipatório deve ser voltado para uma “situação ideal de discurso”, em que a racionalidade comunicativa (Habermas, 1997) possibilitaria o entendimento sobre como são desenvolvidas e institucionalizadas as práticas contábeis e quais suas consequências no estabelecimento de uma linguagem contábil que favoreça seus usuários.

No entanto, a percepção dos respondentes indica que o conceito proposto pelo IASB para Ativo impossibilita que a linguagem contábil se livre de distorções, posto que a ‘abrangência’ do conceito oferece margem para discricionariedade, permitindo diversas interpretações a respeito de um único fato econômico.

Paradoxalmente, o conceito proposto de Passivo, pelo fato de tornar-se mais abrangente, simplifica seu entendimento, não estabelecendo restrições para os elementos patrimoniais que em sua essência devem representar a “transferência do recurso econômico presente”.

Desta forma, sob o interesse técnico, grande parte dos respondentes concorda que o conceito proposto do Passivo facilita a aplicação das práticas contábeis. O fato de esse conceito se tornar mais amplo promoveria uma redução de distorções quanto ao enquadramento deste grupo de contas.

No que se refere ao interesse prático, os respondentes afirmaram que esta mudança promoveria uma facilidade da interpretação do que seria considerado um Passivo, pois este agora seria delimitado apenas como qualquer obrigação que exija uma transferência de recursos. Infere-se, portanto, que neste caso o nível de julgamento a respeito do que pode ser enquadrado como Passivo é reduzido, diminuindo o erro de um possível não reconhecimento. Essa constatação pode ser decorrente de um forte ‘instinto’ conservador ou prudencial presente em grande parte dos procedimentos contábeis, inclusive brasileiros (Paulo; Antunes; Formigoni, 2008), que, segundo Iudicibus (2007, p. 10), “torce em favor da forma”, pressupondo um maior apego à utilização da norma contábil em razão do julgamento derivado de uma reflexão crítica na busca pela comunicação da essência do fato econômico.

A partir dessa colocação, entende-se também que interesse emancipatório não é observado para o conceito proposto de Passivo, haja vista as limitações impostas pelo comportamento conservador no contexto brasileiro, em que é possível verificar a tendência pelo reconhecimento de maiores passivos e despesas em detrimento do reconhecimento de lucros e receitas (COELHO; LIMA, 2007). Este fato contribui para a diminuição do Patrimônio Líquido e postergação de lucros (Ball; Shivakumar, 2005) e pode ter influenciado na percepção dos respondentes.

Por este motivo, entende-se que, para o Passivo, o interesse emancipatório é limitado quanto as suas características, principalmente no que diz respeito à realidade econômica enviesada e distorcida proporcionada pelo comportamento conservador (BASU, 1997). Isso leva à necessidade de maiores discussões críticas, segundo as quais a Contabilidade deve ser analisada à luz dos objetivos a que se propõe, sobretudo após o advento da harmonização contábil, no qual o atendimento às necessidades dos investidores ocorre em meio a um ambiente em que a produção e a interpretação das informações contábeis são influenciadas pela tradição conservadora.

5 CONCLUSÃO

Segundo o enfoque dado por Habermas, o processo de comunicação deve ser realizado sem distorções e livre de vieses. No que diz respeito à comunicação entre produtores e usuários da informação contábil, a Estrutura Conceitual Básica fornece os conceitos necessários à elaboração e interpretação das informações contábeis, devendo prover conceitos que não gerem distorções ou vieses no processo de comunicação.

A partir disso, buscou-se verificar como a proposta de modificação da Estrutura Conceitual do IASB, observada a partir do enfoque habermasiano, é percebida pelos acadêmicos de Contabilidade.

Pôde-se identificar a percepção dos respondentes acerca do processo de ensino e aprendizagem, e de como esse processo sofre influência, sendo esta caracterizada pela necessidade de os docentes reportarem as características conceituais existentes, e propostas, durante a transmissão dos novos conceitos.

Já no que diz respeito à percepção dos acadêmicos sobre os conceitos propostos pelo IASB, pôde-se observar que, predominantemente, os respondentes entenderam que o conceito proposto de Ativo não facilita o processo de elaboração e interpretação das informações contábeis, ao passo que o conceito proposto para o Passivo, caso implementado, obteve maior concordância quanto aos possíveis benefícios trazidos na elaboração e interpretação das informações.

A análise referente ao ensino e aprendizagem dos conceitos propostos evidenciou que estes não promovem totais melhorias para o processo de ensino e aprendizagem, podendo resultar em distorções na prática e na compreensão interpretativa das informações contábeis. Assim, durante o processo de ensino e aprendizagem não há um maior grau de reflexão crítica acerca dos conceitos de Ativo e Passivo, voltando-se para a elaboração e interpretação das informações contábeis de acordo com o exigido pelas normas contábeis vigentes. Consequentemente, as respostas sugeriram predominância das características presentes nos interesses técnico e prático, em detrimento das características críticas mais presentes no interesse emancipatório.

Quanto à análise dos conceitos propostos notou-se que, para o Ativo, a percepção dos respondentes direciona-se para a reprovação, devido à abrangência deste novo conceito. Quanto ao Passivo, houve concordância sobre uma maior simplicidade no entendimento do conceito referente à abrangência conceitual, evidenciando um resultado paradoxal entre os conceitos propostos de Ativo e Passivo. Nesta abordagem, referente ao entendimento dos conceitos, caracterizou-se a predominância dos aspectos do interesse emancipatório, que pressupõe uma linguagem contábil livre de vieses e distorções, capaz de promover assim um maior entendimento das práticas desenvolvidas. No entanto, a divergência encontrada quanto aos conceitos propostos de Ativo e Passivo indica um comportamento de prudência e conservadorismo presentes na Contabilidade, podendo ser este um fator inibidor de reflexões críticas acerca dos procedimentos e conceitos constantes nos normativos contábeis.

Assim, para a elaboração e interpretação das informações contábeis, a percepção dos respondentes indicou uma reflexão crítica acerca dos procedimentos. Apesar disto, os interesses técnico e prático sobressaem-se em relação ao emancipatório, pois não se busca um maior entendimento e reflexão acerca da linguagem contábil proporcionada pela Estrutura Conceitual para com os seus usuários, sendo verificada uma limitação ao atendimento às práticas estabelecidas e ao entendimento interpretativo da norma.

Por fim, a percepção dos acadêmicos de Contabilidade sobre as novas definições dos elementos patrimoniais propostas pelo IASB, sob o enfoque habermasiano, é analisada tanto para o processo de ensino quanto para a produção e interpretação das informações contábeis. Com isso, essa percepção indicou que, caso seja implementada a proposta de mudança do IASB, os novos conceitos irão influenciar o processo de comunicação contábil; no entanto, não totalmente a favor de uma emancipação em prol dos usuários, pois, segundo a percepção dos respondentes, os conceitos propostos ainda geram distorções, indo de encontro ao preconizado por Habermas em sua 'situação ideal de discurso'. Isso indica, por meio da análise dos resultados encontrados, um comportamento ainda conservador e prudente diante dos conceitos e processos contábeis por parte dos acadêmicos de Contabilidade.

Como principal limitação para este estudo, pode-se citar a reduzida quantidade de questionários obtidos, fato este que não permitiu uma melhor análise sobre a percepção dos acadêmicos. Adicionalmente, cabe salientar a abordagem teórica utilizada, dado que a análise qualitativa de dados sob a perspectiva da teoria crítica dá margem à subjetividade.

Como indicações para pesquisas futuras, sugere-se uma análise longitudinal da percepção dos acadêmicos e grupos de profissionais, como auditores e contadores, sobre as mudanças propostas e implementadas para os conceitos abordados neste estudo, de modo a tentar compreender como as mudanças propostas e possivelmente implementadas pelo IASB afetam as atividades destes grupos, sob o enfoque habermasiano.

REFERÊNCIAS

- ARRINGTON, C. E.; PUXTY, A. G. Accounting, Interests, and Rationality: A communicative relation. *Critical perspectives on Accounting*, 2, 31-58, 1991.
- BALL, R.; SHIVAKUMAR, L. Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting & Economics*, v. 39, p.83-128, 2005.
- BASU, S. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting & Economics*, v. 24, p. 3-37, 1997.
- BROWN, J.; DILLARD, J. Critical accounting and communicative action: On the limits of consensual deliberation. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, pp. 176-190, 2013.
- COELHO, A. C. D.; LIMA, I. S. Qualidade informacional e conservadorismo nos resultados contábeis publicados do Brasil. *Revista Contabilidade e Finanças*, v. 18, n. 45, p. 38-49, set./dez. 2007.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). *Pronunciamento Conceitual Básico (R1)*, 2011. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf>. Acesso em 26 maio 2013.
- GALHOFFER, S.; HASLAM, J. Accounting and Modernity. *Advances in Public Interest Accounting*, v. 6, pp. 203 - 32, 1995.
- HABERMAS, J. Towards a theory of communicative competence. *Inquiry: An Interdisciplinary Journal of Philosophy*. v. 13, 1970.
- HABERMAS, J. *Knowledge and Human Interests*. Heinemann Books. Londres, 1972.
- HABERMAS, J. *Teoría de la acción comunicativa: complementos y estudios previos*. 3. ed. Madrid: Cátedra, 1997.
- HABERMAS, J. *Racionalidade e comunicação*. Lisboa: Edições 70, 2002.
- HORKHEIMER, M. *Traditional and Critical Theory*. In: Critical Sociology. Paul Connerton (eds.). Harmondsworth: Penguin Books, 1976.
- INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS). *IASB Agend ref - Staff paper*. 2013. Disponível em: < [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Liabilities/archive/Pages/IASB-Staff-Paper-Recognising Liabilities-Arising-from-Lawsuits](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Liabilities/archive/Pages/IASB-Staff-Paper-Recognising%20Liabilities-Arising-from-Lawsuits)

-posted-to-IASB-website.aspx>. Acesso em: 26 maio 2013

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS). *Iasb Agend ref – Staff paper*. 2013. Disponível em: < [http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2013/May/10 Conceptual%20Framework.pdf](http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2013/May/10%20Conceptual%20Framework.pdf).> Acesso em: 05 jul. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. *Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, v. 1, n. 1, p. 8 - 15 set./dez. 2007.

IUDÍCIBUS, S.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, vol. 8 n. 4 out./dez. 2011.

LAUGHLIN, R. C. Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory. *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, n. 5, pp. 479-502, 1987.

LODH, S. C. A Critical Theory Approach to Management Accounting Research. *Accounting & Finance Working Papers*. School of Accounting & Finance, University of Wollongong, 1991.

PAULO, E.; ANTUNES, M. T. P.; FORMIGONI, H. Conservadorismo contábil nas companhias abertas e fechadas brasileiras. *RAE – Revista de Administração de Empresas*. vol. 48, n. 3, p. 46-60, 2008.

PUXTY, A. G. *The Social and Organisational Context of Management Accounting*. London: Academic Press, 1993.

TENÓRIO, F. G. *Tem Razão a Administração: Ensaio de Teoria Organizacional e Gestão Social*. Ijuí: Ed. Unijuí, 2002.