



Revista de Administração da Unimep

E-ISSN: 1679-5350

gzograzian@unimep.br

Universidade Metodista de Piracicaba

Brasil

Crepaldi, Silvio Aparecido; Simões Crepaldi, Guilherme
Análise Crítica dos Objetivos Metodologia da Contabilidade
Revista de Administração da Unimep, vol. 3, núm. 1, enero-abril, 2005, pp. 72-94
Universidade Metodista de Piracicaba
São Paulo, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=273720416004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

 redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe , Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

RAU Revista de Administração da UNIMEP

Análise Crítica dos Objetivos Metodologia da Contabilidade

Silvio Aparecido Crepaldi (*IMES-MG*) *silviocrepaldi@uaivip.com.br*

Guilherme Simões Crepaldi (*UBERLÂNDIA-MG*) *guisc@uai.com.br*

Revista de Administração da UNIMEP, v. 3, n.1, Janeiro/Abril – 2005

Endereço eletrônico deste artigo:

<http://www.regen.com.br/ojs/index.php/regen/editor/uploadLayoutFile>

©Copyright, 2007, Revista de Administração da UNIMEP. Todos os direitos, inclusive de tradução, são reservados. É permitido citar parte de artigos sem autorização prévia desde que seja identificada a fonte. A reprodução total de artigos é proibida. Os artigos só devem ser usados para uso pessoal e não comercial. Em caso de dúvidas, consulte a redação.

A Revista de Administração da UNIMEP é a revista on-line do Mestrado Profissional em Administração, totalmente aberta e criada com o objetivo de agilizar a veiculação de trabalhos inéditos. Lançada em setembro de 2003, com perfil acadêmico, é dedicada a professores, pesquisadores e estudantes. Para mais informações consulte o endereço <http://www.raunimep.com.br>.

Revista de Administração da UNIMEP

ISSN – ISSN 1679-5350

©2007 Universidade Metodista de Piracicaba

Mestrado Profissional em Administração

Resumo

A carência de bibliografias voltadas ao assunto que incluem o estudo de objetivos e metodologia da Contabilidade para o sistema de decisão empresarial motiva o estudo de novas metodologias visando sanar essas deficiências. Em consequência do cenário exposto, a problema pode ser sintetizado na seguinte questão: As metodologias de Contabilidade tradicionais estão devidamente estruturadas para fornecer informações para a gestão e para os acionistas? A observação dos aspectos metodológicos procura indicar os meios a serem utilizados para atingir os objetivos estabelecidos. As informações referentes ao tema “Metodologias da Contabilidade” foram obtidas mediante pesquisa bibliográfica. Do mesmo modo, foram obtidas as informações sobre a conceituação geral de objetivos contábeis e sua operacionalização. O conceito proposto destina-se a analisar as metodologias adequadas para a gestão e para os acionistas. Todavia, pode-se realizar e identificar as operações mais complexas e de maior incerteza e que justifiquem maior detalhamento dos conceitos de objetivos e metodologias contábeis, para a sua adequada aplicação. Conclui-se pela necessidade de que, cada vez mais, o Método Científico seja utilizado e adaptado na ciência contábil, embora que fique ao pesquisador ou cientista contábil a faculdade de enfatizar essa ou aquela abordagem na formulação de suas hipóteses teóricas. A tarefa de buscar alterar tal realidade caberia, primordialmente, aos meios acadêmicos, através da intensificação da pesquisa e sua necessária publicação com vistas a incentivar o debate. A interdependência de enfoques e raciocínios e a capacidade de reformulação do método científico abrem uma perspectiva bastante ampla aos teóricos da Contabilidade.

Palavras Chaves: Contabilidade, Administração Financeira, Finanças.

Abstract

The lack of bibliographies directed to the subject that include the study of objectives and methodology of the Accounting for the system of enterprise decision motivates the study of new methodologies aiming at to cure these deficiencies. In consequence of the displayed scene, the problem can be synthesized in the following question: The traditional methodologies of Accounting duly are structuralized to supply information the management and the shareholders? The comment of the metodológicos aspects looks for to indicate the ways to be used to reach the established objectives. The referring information to the subject "Methodologies of the Accounting" had been gotten by means of bibliographical research. In

operacionalização had been gotten. The considered concept destines to analyze it the methodologies adjusted for the management and the shareholders. However, it can be carried through and be identified the operations most complex and of bigger uncertainty and that they justify greater countable detailing of the concepts of objectives and methodologies, for its adjusted application. Ahead of this constatação, it is concluded even so for the necessity of that, each time more, the Scientific Method is used and adapted in countable science, that is to the researcher or countable scientist the college to emphasize this or that boarding in the formularization of its theoretical hypotheses. The task to search to modify such reality would fit, primordially, to the half academics, through the intensification of the research and its necessary publication with sights to stimulate the debate. The interdependence of approaches and reasonings and the capacity of reformularization of the scientific method open a sufficiently ample perspective to the theoreticians of the Accounting.

Key words: Accounting, Financial Administration, Finances.

1.introdução

O crescente fluxo comercial entre os indivíduos e entre as nações criou a necessidade de controle das transações que envolvem dinheiro e mercadorias. Registros numéricos dessas operações foram usados mesmo pelas civilizações mais antigas que alcançaram certo grau de desenvolvimento comercial.

Os objetivos e a metodologia da Contabilidade, principalmente no Brasil, que vive uma era de transformações econômicas e sociais que vem influenciando e sendo influenciada pela Contabilidade, merecem uma reflexão sobre os fatores determinantes na definição do modelo de informação adotado.

Com esta realidade surge uma lacuna na bibliografia sobre os objetivos e metodologia da Contabilidade, que continua baseada na tradicional metodologia. Assim, a carência de bibliografias voltadas ao assunto que incluem o estudo de objetivos e metodologia da Contabilidade para o sistema de decisão empresarial motiva o estudo de novas metodologias visando sanar essas deficiências.

Em consequência do cenário exposto, a problema pode ser sintetizado na seguinte questão: As metodologias de Contabilidade tradicionais estão devidamente estruturadas para fornecer informações para a gestão e para os acionistas?

A observação dos aspectos metodológicos procura indicar os meios a serem utilizados

Contabilidade” foram obtidas mediante pesquisa bibliográfica. Do mesmo modo, foram obtidas as informações sobre a conceituação geral de objetivos contábeis e sua operacionalização.

O conceito proposto destina-se a analisar as metodologias adequadas para a gestão e para os acionistas. Todavia, pode-se realizar e identificar as operações mais complexas e de maior incerteza e que justifiquem maior detalhamento dos conceitos de objetivos e metodologias contábeis, para a sua adequada aplicação.

1.1- Objetivos Contábeis

A ampliação do leque de usuários potenciais da contabilidade decorre da necessidade de uma empresa evidenciar suas realizações para a sociedade como um todo.

A FASB - *Financial Accounting Standards Board* - no conceito n.º 1 estabelece os objetivos básicos do relatório financeiro externo para empresários como segue:

- relatório financeiro deve fornecer informações que sejam úteis para investigadores potenciais presentes e credores e outros usuários do investimento racional, crédito, e decisões semelhantes;
- deve ser observado que o objetivo é manter a função histórica da contabilidade. Como se viu, toda a contabilidade tem sido receptiva às necessidades de seus usuários. Ela é, como a APB – *Accounting Principles Board* - observou, uma “atividade de serviço”. Fornecer informações aos usuários é a razão de ser da contabilidade. Como as condições econômicas e sociais mudam, e surgem novos conhecimentos e tecnologias, as demandas de usuários para informações “úteis” podem ser esperadas. Os contadores devem sempre estar amoldando a enxada, mantendo-se a par com as necessidades dos usuários, e lutando para aumentar a qualidade da informação fornecida. Se o conteúdo informacional dos dados da contabilidade estiver faltando, os usuários procurarão outras fontes.
- O objetivo é estabelecido em termos de três divisões que serão analisadas na seguinte ordem: informação para tomada de decisões, os usuários das informações, e informação que seja útil.

“O ponto de partida fundamental para qualquer disciplina ou campo de estudos é estabelecer os limites de sua atuação e seus objetivos”.¹

A Contabilidade como ciência e disciplina também tem seus objetivos definidos. Desde os seus primórdios, quando os pastores começaram a desenvolver uma técnica rudimentar que

se pode denominar do embrião da moderna ciência que se tem hoje, ela já possuía seus objetivos.

A Contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo. Existem diversos registros em que as civilizações antigas já possuíam um esboço de técnicas contábeis. Em termos de registro histórico é importante destacar a obras *Summa de Arithmeticā, Geometriā, Proportioni et Proportionalitā*, do Frei Pacioli, publicado em Veneza em 1494 (pouco depois da invenção da imprensa e um dos primeiros impressos no mundo). Esta obra descreve, num dos seus capítulos, um método empregado por mercadores de Veneza no controle de suas operações, posteriormente denominado Método das Partidas Dobradas ou Método de Veneza.

Nos séculos seguintes ao livro de Pacioli, a contabilidade expandiu sua utilização para instituições como a Igreja e o Estado e foi um importante instrumento no desenvolvimento do capitalismo, conforme opinião de importantes estudiosos como o sociólogo Max Weber. No entanto as técnicas e as informações ficavam restritas ao dono do empreendimento, pois os livros contábeis eram considerados sigilosos. Isto limitou consideravelmente o desenvolvimento da ciência uma vez que não existia troca de idéias entre os profissionais. Mais recentemente, com o desenvolvimento do mercado acionário e o fortalecimento da sociedade anônima como forma de sociedade comercial, a contabilidade passou a ser considerada também como um importante instrumento para a sociedade. Diz-se que os usuários das informações contábeis já não são mais somente o proprietário: outros usuários hoje também têm interesse em saber sobre uma empresa: sindicatos, governo, fisco, investidores, credores, etc.

A história registrou todos os marcos da evolução desta ciência, desde os pastores no mercantilismo, seguindo-se a Revolução Industrial e, mais recentemente, a era da informática. Todas essas passagens sem dúvida marcaram a Contabilidade e todas estabeleceram novos limites de atuação e ampliação de seus objetivos. Particularmente no Brasil, a Contabilidade vive talvez a época mais importante de sua história. Pode-se destacar programas pioneiros como Empresas de Auditoria, Ibracon, e a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, que, através de estudos e pesquisas no campo contábil, estão contribuindo inestimavelmente para o desenvolvimento da Contabilidade.

Nos estudos realizados por estas instituições, por meio de seus profissionais, pode-se constatar o desenvolvimento da sistematização dos objetivos e uma ampliação dos limites de atuação da Contabilidade. O desenvolvimento econômico brasileiro pode contar,

antecipou aos fatos econômicos, ao menos caminhou junto e auxiliou na tomada de decisões relevantes, reafirmando sua posição no contexto da economia brasileira.

Há anos atrás a Contabilidade no Brasil, com exceção feita às empresas multinacionais, tinha como objetivo principal o atendimento aos donos das empresas e ao fisco, sendo que os primeiros, na maioria, pouco entendiam de Contabilidade e das informações que esta lhes oferecia ou que poderia lhes oferecer. Um fato que sem dúvida marcou a Contabilidade no Brasil foi o advento da Lei das Sociedades Anônimas e suas modificações, que também contribui para uma ampliação dos limites da atuação da Contabilidade, criada a partir da necessidade de novas informações para os antigos usuários e para os que surgiam com novas necessidades e novas metas a maximizar.

Pode-se dizer até que houve uma resistematização dos objetivos da Contabilidade. Não que o objetivo central tenha deixado de ser “fornecer aos usuários independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente a todos os tipos de usuário² pois este não se altera com o desenvolvimento da economia ou com a evolução do usuário, mas amplia-se pelos motivos já expostos”.

Deve a Contabilidade ir ao usuário ou este vir à Contabilidade?

Entende-se que ao usuário cabe solicitar e a Contabilidade informar, mas esta só se desenvolverá na medida em que aquele solicitar novas informações que tenham o objetivo de atender as suas necessidades como instrumento que o auxilie na tomada de decisões. Ressalte-se neste ponto a importância da “evidenciação”. A Contabilidade deve evidenciar em seus demonstrativos dados que facilitem a interpretação dos fenômenos registrados e consequentemente melhores decisões.

Esta evidenciação, caso venha atender a cada tipo específico de usuário, deverá destacar os dados que atendam as suas necessidades específicas. Um acionista minoritário terá preferência por um relatório que lhe ofereça dados capazes de analisar, por exemplo, o fluxo regular de dividendos, contrariamente aos credores em geral que estarão interessados na geração de caixa futuro que lhes garanta receber de volta o que estes emprestaram à empresa, mais os juros combinados entre ambos pelo empréstimo. Um exemplo de evidenciação, cuja necessidade vem sendo salientada pelos teóricos, é o que se poderia chamar de “Balanço Projetado” que supriria a ausência de informações econômico-financeiras das atividades futuras da empresa.

Poderá a Contabilidade atender simultaneamente a objetivos tão diversos como os citados?

É necessário que a Contabilidade se estruture de maneira a satisfazer simultaneamente em seus relatórios aos mais diversos usuários, e a oferecer-lhes dados tão bem evidenciados que possibilite àqueles com conhecimento para a análise dos relatórios a fim de obter as informações desejadas.

A era da informática permitiu que a Contabilidade como um sistema de informação tivesse condições de, funcionando como um banco de dados, atender a todos os usuários simultaneamente através de relatórios conforme as exigências dos mesmos. Entretanto, isto deveria levar em conta, além dos objetivos econômicos, uma análise comportamental do usuário, pois isto pode também influenciar no tipo de relatório solicitado, o que passaria a ser um complicador dos diversos relatórios.

Tem-se consciência da dificuldade de uma definição final sobre o assunto. Acredita-se, porém, que a pesquisa nesta área poderá encontrar um caminho que possa levar a uma Contabilidade ainda mais evidente e mais voltada para o usuário. As aspirações e o conhecimento mais aprimorado do usuário sobre a Contabilidade virão, sem dúvida, contribuir para o aprimoramento da ciência contábil.

1.2- A Metodologia da Contabilidade

A teoria da contabilidade tem sido definida como um conjunto coerente de princípios lógicos que:

- oferece um referencial conceitual das práticas existentes a contadores, investidores, administradores e estudantes para a avaliação de práticas contábeis existentes;
- orienta o desenvolvimento de novas práticas e novos procedimentos.

Vários enfoques ao desenvolvimento de uma teoria como essa serão esboçados: fiscal, legal, ético, econômico, comportamental e estrutural. Cada um dos vários enfoques à teoria da contabilidade possui algum mérito no que diz respeito ao estabelecimento e à avaliação de princípios e procedimentos contábeis. Os enfoques econômico e comportamental ajudam a preparar o terreno para explicar o ambiente no qual opera a contabilidade e selecionar os dados que devem ser divulgados. O enfoque ético propõe objetivos fundamentais para o estabelecimento de padrões de contabilidade. Os enfoques social e macroeconômico ampliam

Três níveis de teoria – sintático, semântico e pragmático – foram constatados, e três maneiras de classificar as teorias foram discutidas: empíricas versus não-empíricas, indutivas versus dedutivas, e normativa versus positiva. Nenhum enfoque à teoria da contabilidade se apóia completamente num único método. Advoga-se um enfoque eclético que utilize os enfoques e níveis mais apropriados a cada instante. A meta é proporcionar aos leitores um conjunto coerente de princípios lógicos para a avaliação e o desenvolvimento de práticas contábeis sólidas em suas vidas profissionais.

Provavelmente, a mais relevante definição - a Teoria, como ela se aplica à Contabilidade, é que: Teoria representa o conjunto corrente de princípios hipotéticos, correntes e conceituais que formam o genérico sistema de referências de um campo de investigação.

Assim, Teoria Contábil pode ser definida como um raciocínio lógico na forma de um conjunto de amplos princípios que proporcione um sistema genérico (geral) de referência, através do qual a prática contábil pode ser avaliada, e que guie o desenvolvimento de novas práticas e procedimentos.

Teoria Contábil pode ser também usada para aplicar as práticas para se obter melhores entendimento delas. Porém, o mais importante objetivo da Teoria Contábil seria providenciar um coerente conjunto de princípios lógicos que formam o genérico referencial (sistema de referência) para a avaliação e desenvolvimento de práticas contábeis bem fundamentadas (corretas, saudáveis).

Uma única e genérica Teoria da Contabilidade pode ser desejável, mas a Contabilidade como ciência lógica e empírica está, ainda, em estágio demasiadamente primitivo de desenvolvimento, é um conjunto de teorias (modelos) e sub-teorias que podem ser complementares ou concorrentes. Por definição, cada Teoria consiste de um conjunto de afirmações ou proposições conectadas por regras de lógica ou de raciocínio inferencial.

As afirmações devem incluir hipóteses testáveis ou premissas e uma conclusão, mesmo que uma ou mais premissas possam estar baseadas em explícitos julgamentos de valor. O principal teste de uma Teoria, no entanto, é a sua “capacidade para explicar ou predizer”. Porém, explanações no extrato (resumo) são raramente úteis por si mesmas; elas podem ser usadas para prever um evento, passado ou presente (corrente) e a verificação daquela predição (explanação) serve, no mínimo, como teste parcial da capacidade de a Teoria prever eventos ou condições futuras.

Todas as teorias estão sujeitas a modificações ou abandono, com o desenvolvimento

“o que sobe, desce” foi drasticamente modificada quando objetos foram projetados no espaço para nunca retornarem, embora as teorias refinadas de “impulso gravitacional” tivessem, muito antes, predito um evento semelhante.

Assim, a predicibilidade é sempre um termo “relativo”, sendo aperfeiçoado gradualmente com o desenvolvimento de melhores métodos de aplicação de teorias, operacionalmente. Mas a fidelidade de previsões é freqüentemente para se medir, por causa das implicações comportamentais da própria previsão. A previsão de uma depressão econômica pode levar o estado a adotar ações para evitar a depressão, ou ela pode induzir os indivíduos a tomarem atitudes que podem criar ou aprofundar uma depressão (tais como a acumulação ou o pânico na venda de títulos).

Uma teoria que pudesse servir para a previsão das deficiências (falhas) de um negócio poderia, realmente, ocasionar uma falha semelhante, se a pessoa acreditou na previsão. Negando fundos a uma firma com dificuldades, investidores e credores poderiam levar a firma à falência. Os Contadores não estão inconscientes dessa possibilidade com os tradicionais procedimentos contábeis, e previsões mais acuradas poderiam, exatamente, multiplicar essas relações. Além do mais, a capacidade para prever não é a única consideração no desenvolvimento de Teorias em Contabilidade. Na maioria das situações, uma consideração adicional é a capacidade da Teoria em “Medir o Risco”, ou a probabilidade de a previsão ser uma afirmação exata de eventos futuros.

No Brasil, a exemplo de outros países, o estudo da Contabilidade tem se concentrado na relevância dos aspectos práticos, em detrimento de um maior aprofundamento em sua base teórica.

Persistindo a tendência atual, ter-se-á em breve, um caos geral na prática contábil no Brasil, pois, a prática não poderá ser correta se não fundamentada no conhecimento profundo da teoria. É necessário que seja assim, pois, a prática só evolui e se desenvolve, se fundamentada em princípios derivados da teoria. O profissional de Contabilidade conhecedor da Teoria Contábil terá condições de escolher a técnica mais apropriada. Esta escolha depende, entre outras coisas, da coerência que ela terá com os objetivos da Contabilidade. Portanto, um primeiro passo para o desenvolvimento da Teoria Contábil pode ser citado como uma clara definição dos objetivos da Contabilidade.

1.3 - Níveis da Teoria Contábil

Embora haja diversos modos de classificações das Teorias de Contabilidade, um sistema útil de referência é classificar as Teorias de acordo com os “níveis de predição”.

Três principais níveis de Teoria se seguem: Teorias que objetivam explicar as Práticas Contábeis atuais (correntes) e predizer como os Contadores reagiram diante de certas situações ou como eles relatariam eventos específicos. Essas Teorias relatam a Estrutura do processo de coleta de dados e do relatório financeiro.(Teorias Sintáticas); Teorias que se concentram no relacionamento entre um fenômeno (objeto ou evento) e o termo ou símbolo que o representa. Essas podem ser referidas como Teorias Interpretativas (Semânticas) e Teorias que enfatizam o comportamento ou os efeitos direcionados para a decisão, de Relatórios Contábeis e Demonstrativos. Essas referidas como Teorias Comportamentais (Behavioristas) - Pragmáticas.

Conforme observados anteriormente, os objetivos da Contabilidade permaneceram constantes na sua história, ocorrendo sim uma ampliação dos mesmos. Um estudo da evolução histórica da Contabilidade permitirá a compreensão dos objetivos e práticas atuais.

Freqüentemente faze-se distinção entre teoria prática. O que realmente é “teoria”? Parece haver diferentes significações ligadas a este termo. Algumas vezes ouve-se contadores dizer que uma dada proposta é “apenas teoria e, não, prática”. Eles sugerem que a teoria é abstração, um conceito, em contraste com alguma coisa que é operacional no mundo real. Ou pode-se ouvir contadores falarem da “teoria da depreciação” ou a “teoria do orçamento de capital”, ou uma outra teoria. Eles querem dizer com isso o racional ou explicação do tópico dado, tal como a depreciação e o orçamento de capital. Algumas pessoas falam da “teoria da contabilidade”. Elas parecem ter em mente um sistema comprehensivo que incluiria postulados e teoremas.

1.3.1 - Teorias Interpretativas

Particularmente emprestando dos economistas, os contadores têm, há muito, atentado para descobrir uma correspondência entre as mensurações contábeis e os conceitos físicos ou econômicos de fenômenos do mundo real. Esta busca tem sido necessária a fim de dar algum significado à Teoria Contábil e à Prática Contábil.

Uma estrutura contábil, mesmo que logicamente formulada não transmite

descrições ou medidas sejam relacionados, empiricamente, a fenômenos do mundo-real. Sem esta relação, a Estrutura Contábil torna-se um exercício “de circularidade”, sem significado empírico. Particular cuidado (rigor) deve ser tomado para assegurar que as interpretações de conceitos pelos Contadores sejam as mesmas interpretações feitas pelos usuários dos Demonstrativos Contábeis. Portanto, as teorias relacionadas a interpretações (semânticas) são necessárias para proporcionarem significado às proposições contábeis.

Exemplos de tentativas para se interpretar conceitos contábeis, em termos de conceitos econômicos e observações empíricas, podem ser descobertos em Canning, Sprouse e Moonitz, e Edwards e Bell.

Embora a ênfase de Canning estivesse na providência de definições estabelecidas rigorosamente, ele não deu interpretações econômicas a suas definições. Sprouse e Moonitz sugeriram que a melhor interpretação de Avaliação de Ativo é aquela que representa o “valor dos serviços futuros”. Procedimentos alternativos são, então, julgados com respeito a quão bem eles medem esse conceito. Edwards e Bell deram interpretações econômicas aos conceitos de Valor e Lucro e sugeriram como isto pode ser medido operacionalmente. Subseqüentemente a esses estudos, diversos estudos de pesquisas empíricos têm sido conduzidos para mostrar a correspondência entre as interpretações econômicas e as mensurações obtidas dos dados reais.

Em geral, os conceitos contábeis são mal interpretados e não têm outro significado do que um resultado do seguimento de procedimentos contábeis específicos. Avaliação do Ativo, por exemplo, é genericamente uma cifra resultante da aplicação de tais procedimentos contábeis específicos, como “primeiro a entrar - primeiro a sair” ou da aplicação da “depreciação em linha reta” aos Custos Históricos. O lucro contábil é um conceito artificial que representa o excesso de Receitas sobre Despesas, depois de se seguir específicas regras para a mensuração dessas receitas e despesas. Ele é o “reino” da Teoria Contábil”, para dar significativas interpretações àqueles conceitos e avaliar procedimentos contábeis alternativos em termos dessas interpretações.

Conceitos genéricos, no entanto, freqüentemente, não podem ser interpretados e é dado diferente significado pelos diferentes pesquisadores. Valor, por exemplo, não tem interpretação específica. Se se especifica “Valor Corrente”, há um acordo mais restrito; no entanto, ainda nesse caso, deve-se mover aos “subconceitos”, antes que se possam proporcionar específicas regras de interpretação, de modo que haja um claro consenso na interpretação. Os conceitos de Valor Presente de Serviços Futuros; Fluxos de Caixa

“subconceitos” de “Valores Correntes” e a cada um podem, então, ser dadas específicas regras de interpretação.

Verificação das Teorias Interpretativas pode ser obtida de estudos de pesquisas feitos para determinar se os usuários da informação contábil entendem o significado dos produtores de informação, consistente com a Teoria.

Classificações e números contábeis variam com respeito ao grau de interpretação que pode ser inferido pelos leigos dos relatórios contábeis. Por exemplo, o item caixa no Demonstrativo Financeiro é facilmente bem entendido, por significar o que os Contadores pretendem que ele signifique. Por outro lado, a classificação de “Despesas Diferidas”, classificadas como “Intangíveis”, não tem qualquer interpretação específica, independente dos Processos Estruturais que deram relevância a esses montantes. Muitos itens relatados nos Demonstrativos Financeiros situam-se entre os que “permitem boa interpretação” e os que “perdem interpretação”, por causa da ênfase no processo estrutural.

O papel das Teorias que enfatizam a interpretação é descobrir modos para aperfeiçoar a capacidade de a informação contábil ser interpretada, em termos de experiência e observações humanas.

1.3.2 - Teorias Comportamentais

Uma ênfase mais recente no desenvolvimento das Teorias Contábeis tem sido a aceitação de uma orientação para a “decisão-comunicação”.

O foco está na relevância da informação que está sendo comunicada aos “tomadores-de-decisão” e o comportamento de indivíduos ou grupos diferentes, como um resultado da apresentação da informação contábil.

Os mais importantes usuários dos Relatórios Contábeis apresentados àqueles “externos” à firma são geralmente considerados por incluir acionistas, outros investidores, credores, e autoridades governamentais. No entanto, as Teorias Comportamentais podem também levar em consideração o efeito de Relatórios Externos nas decisões da Administração e o efeito resultante das ações de contadores e auditores. Assim, as Teorias Comportamentais interessam-se em medir e avaliar os efeitos econômicos, psicológicos, e sociológicos dos alternativos procedimentos contábeis e a média dos relatórios.

A Abordagem Comportamental para a Teoria Contábil está já na sua infância, mas ela aparece para providenciar uma das melhores promessas do desenvolvimento de Teorias que

anteriormente, estimulado uma busca, tanto entre contadores acadêmicos como práticos, de objetivos básicos de Contabilidade e de respostas para as seguintes questões: Quem são os usuários dos Demonstrativos Financeiros publicados? Qual é a natureza da informação específica almejada pelos diversos grupos de usuários? As necessidades comuns podem ser descobertas para a apresentação de Demonstrativos de propósitos genéricos, ou necessidades específicas seriam encontradas? Como os investidores, credores e administradores reagem a diferentes procedimentos e apresentações contábeis?

Esforços para derivar modelos de decisão de investimento normativos não têm sido bem-sucedidos, por causa da incapacidade para se testar os modelos. Os processos decisórios são subjetivos, para cada indivíduo, e único para cada tomador de decisão. Por isso, agregações e generalizações quanto aos processos decisórios do investidor são difíceis, senão, impossíveis, com a atual tecnologia da pesquisa. Em adição, os indivíduos não estão aptos para descreverem seus próprios processos de decisão, exceto em termos muito genéricos. Uma alternativa é estudar o efeito da nova informação sobre os preços do mercado de títulos. Assim, a utilidade da informação contábil pode estar envolvida no comportamento do Mercado.

Estudos recentes na área do processamento de informação humana têm começado por descobrir os relacionamentos comportamentais para a tomada-de-decisão individual em um contexto de Contabilidade. Por exemplo, os indivíduos têm sido descoberto por estarem limitados nas suas capacidades para processarem informação em um contexto complexo. Para superarem a complexidade, eles procuraram simplificar a informação e reduzir a incerteza como eles a percebem. Também a presença de informação estranha aumenta a complexidade e a repetição da informação leva um indivíduo a dar peso indevido àquele item.

Outros tópicos da Pesquisa Comportamental incluem os efeitos “de feedback” da informação Contábil sobre as decisões gerenciais, as consequências econômicas e sociais de procedimentos contábeis alternativos e a interação entre Contabilidade, Organizações e Sociedade.

1.4 - Teorias que se relacionam à estrutura contábil

Teorias que expliquem a Prática Contábil Tradicional são desejáveis para se obter um maior entendimento dentro da prática atual, para permitir uma avaliação mais precisa da Teoria Tradicional, e para permitir uma avaliação das práticas existentes que não correspondem à Teoria Tradicional. Tais Teorias, relacionando-se à Estrutura de Contabilidade, podem ser testadas para consistência lógica interna, ou elas podem ser testadas para ver, ou não, se elas realmente podem predizer o que os Contadores fazem.

Outras teorias não podem ser testadas, exceto para determinar se, ou não, os contadores seguem regras precisas. Isto é, as Regras podem ser testadas, mas os conceitos não podem, porque os conceitos não têm correspondência para a atividade de Contadores, mas são, pelo contrário, retificação de conceitos abstratos. Por exemplo, o termo custo é tratado se fosse um objeto material em frases tais como “Fluxo De Custo” e “Acometimento de Custos”.

O efeito no Demonstrativo de Resultado ou montantes do Balanço, no entanto, pode ser determinado seguindo-se através do modelo do Sistema. Por exemplo, a seguinte afirmação pode ser testada dentro do sistema: “Em períodos de elevação de preços, LIFO – *Last in, first out* (Último a entrar, primeiro a sair) tenderá a resultar em um lucro mais baixo do que o FIFO – *First in, first out* (Primeiro a entrar, primeiro a sair)”. Isto pode ser testado dentro do sistema que se segue: Exceto em circunstâncias muito não-usuais, quando os preços estão aumentando, o Estoque calculado pelo procedimento do LIFO será mais baixo do que se o LIFO for usado.

O Custo dos Produtos Vendidos é calculado pela subtração do montante do estoque final do Custo dos Produtos Disponíveis. Lucro é um produto do sistema e é calculado pela subtração do Custo dos Produtos Vendidos (CPV) e outras Despesas das Receitas. Portanto, se o Estoque Final é menor, o CPV é maior e, o Lucro, menor. Note-se, no entanto, que isto não diz nada sobre o “verdadeiro” Valor do Lucro, nem sobre os efeitos de se relatar um número de Lucro menor (exceto, possivelmente, para os efeitos de tributação).

1.5 - Raciocínio Dedutivo e Indutivo

Independentemente do nível de Teoria selecionada para estudo, todas as Teorias formais podem ser testadas e verificadas, devendo incluir elementos, tanto de Raciocínio Dedutivo, quanto de Raciocínio Indutivo.

No mínimo, algumas das proposições ou premissas em uma Teoria Dedutiva devem ser “individualmente” concebidas, e qualquer Teoria que seja primariamente orientada “indutivamente” deve conter algum Raciocínio Dedutivo ou seguir Regras de Lógica interconectivas.

1.5.1 - Raciocínio dedutivo

O Método Dedutivo de Raciocínio em Contabilidade é o processo de início com objetivos e postulados e, a partir deles, a derivação de princípios lógicos que proporcionam as bases para aplicações concretas e práticas.

Assim, as aplicações práticas e as regras são derivadas dos raciocínios lógicos; os postulados e logicamente os princípios derivados não dariam suporte para explicar “Convenções Contábeis” ou “Prática Corrente Aceita”.

Segundo HENDRIKSEN,³ a estrutura do processo dedutivo deveria incluir os seguintes passos: 1. a formulação de objetivos gerais ou específicos dos relatórios contábeis; 2. a declaração dos postulados de contabilidade concernentes ao ambiente econômico, político ou sociológico no qual a contabilidade precisa operar; 3. um conjunto de restrições a fim de guiar o processo de raciocínio; 4. uma estrutura, um conjunto de símbolos ou frame-work (contexto), no qual as idéias podem ser expressas e sumariadas; 5. o desenvolvimento de um conjunto de definição; 6. a formulação de princípios ou declarações gerais de políticas, derivadas do processo lógico; 7. a aplicação dos princípios a situações específicas e o estabelecimento de métodos de procedimentos e normas.

A Contabilidade, não se pode esquecer, é influenciada pelos interesses sociais e econômicos de uma nação. Estes interesses geram necessidades e estas podem resultar na reformulação de seus objetivos que por sua vez geram princípios lógicos que regulamentam a prática. Deve-se ressaltar, a propósito, que postulados e premissas falsas irão refletir conclusões igualmente falsas.

No Processo Dedutivo, a formulação de objetivos é mais importante, porque os objetivos diferentes deviam requerer estruturas inteiramente diferentes e resultar em diferentes princípios. Esta é uma das principais razões por que as regras para a determinação do lucro tributável sejam diferentes em muitos aspectos da prática geralmente aceita para a

determinação do lucro financeiro. Considerando-se que possa haver muitas vantagens na aplicação dos mesmos conceitos de lucro, tanto para a Contabilidade fiscal como financeira, os objetivos básicos são diferentes, e não é provável que os mesmos princípios e procedimentos irão ao encontro de diferentes objetivos, igualmente bem.

A freqüente proposta de um único conceito de lucro “all-pervasive”, totalmente difuso, tem, também, muitas vantagens, mas assume-se que um conceito semelhante pudesse servir a todos os objetivos da Contabilidade, igualmente bem. Muito embora isso não seria desejável, aprontar um conjunto de princípios inteiramente diferente para todo o propósito servido pela Contabilidade. Alguns “compromissos” devem ser feitos, mas também haveria alguma liberdade para servir diferentes Objetivos, tão bem quanto possíveis. Assim, a Teoria da Contabilidade seria flexível o suficiente para atender às necessidades de diferentes objetivos, mas rígida o suficiente, para proporcionar alguma uniformidade e consistência aos relatórios financeiros para os acionistas e o público em geral.

Os objetivos, os postulados, as restrições e o “Vigamento Estrutural” são essenciais para o processo dedutivo.

Os postulados não são necessariamente numerosos ou complicados; eles podem, ainda, parecer triviais ou óbvios. Mas é desejável, para fazê-los explícitos, proporcionar um “vigamento” para o raciocínio lógico subsequente.

As restrições são “limitações” (óbices) para o desenvolvimento de princípios derivados dos objetivos e postulados. Essas restrições são necessárias por causa de certas limitações do ambiente, particularmente, aquelas causadas pela incerteza quanto ao futuro e a mudanças no ambiente, tais como as flutuações no valor da unidade medida - dinheiro!

Símbolos são uma estrutura genérica de trabalho, necessários para providenciar um significado de comunicação de idéias. Em Contabilidade, a estrutura pode ser a “Equação Contábil” e os diversos demonstrativos financeiros. Nessa Estrutura, os demonstrativos articulam-se um ao outro, a fim de proporcionar consistência interna, apesar de a “articulação” não ser necessária em estruturas alternativas.

Um método mais preciso de formulação de símbolos, estrutura e restrições é encontrado na Abordagem Matemática ou Axiomática para a Teoria da Contabilidade. Nesse método, símbolos matemáticos são dados para certas idéias e conceitos. O “vigamento” é providenciado na forma de modelos matemáticos, utilizando-se álgebra matricial ou lógica simbólica.

As restrições podem ser aplicadas na forma de expressões matemáticas. Portanto,

formulados e testados por meio de operações matemáticas. Assim, o Método Axiomático pode proporcionar uma aplicação rigorosa do Método Dedutivo.

As propriedades básicas do Método Axiomático são:

- que proposições são selecionadas e estabelecidas com a base de aceitação, sendo explícitas com, no mínimo, algumas das proposições capazes de serem verificadas empiricamente;
- que as relações entre as proposições estão claramente estabelecidas e podem ser examinadas, separadamente, das afirmações nas proposições;
- que o relacionamento básico entre as proposições incluem os conceitos de negação (não), conjugação (e), disjunção (um dois ou) e implicação (se então).

Assim, ele é julgado estar demasiadamente distante da realidade, para ser capaz de derivar princípios “trabalháveis” e realísticos ou para proporcionar as bases para regras práticas. Mas, essas práticas, geralmente derivam de um mal-entendimento do propósito e do significado (sentido) de teoria. Não é necessário que a teoria seja inteiramente prática, a fim de ser útil no estabelecimento de procedimentos “trabalháveis” (*workable* = exequíveis, manipuláveis, praticáveis).

O principal propósito de teoria é providenciar um “vigamento” para o desenvolvimento de novas idéias e novos procedimentos e para auxiliar na escolha entre procedimentos alternativos. Se esses objetivos são encontrados, não é necessário que a teoria seja baseada completamente em conceitos práticos ou que ela seja restrita ao desenvolvimento de procedimentos completamente manipuláveis e práticos, em termos da atual tecnologia conhecida. De fato, muitos dos princípios e procedimentos atualmente aceitos, são, mais exatamente, guias genéricos do que regras específicas que podem ser seguidas, precisamente, em todos os casos aplicáveis.

1.5.2- Raciocínio indutivo

“Este processo consiste em obter conclusões generalizantes a partir de observações e mensurações detalhadas.” ⁴ Portanto, quando se utiliza um processo indutivo, faz-se necessário que os fenômenos observados sejam testados, pois, poderão, caso não o sejam, levar a teorias falsas.

O uso do raciocínio indutivo deve colocar o pesquisador em Contabilidade atento para não se deixar influenciar por práticas atuais na observação dos dados financeiros, tornando o

resultado da pesquisa enviesado o que levaria à consequência, já mencionada, de falsas teorias.

A aplicação do raciocínio indutivo na Contabilidade torna-se difícil, considerando-se a diversidade das empresas e, consequentemente, de seus dados financeiros. Esta situação dificulta as generalizações e princípios básicos. Como exemplo, pode-se citar a margem bruta de lucro. Nem toda empresa tem a mesma margem bruta de lucro e aquelas que a têm igual não têm necessariamente as mesmas características.

A vantagem da Abordagem Indutiva é que ela não necessariamente se restringe a modelo ou estrutura preconcebidos. Os pesquisadores estão livres para fazer quaisquer observações que lhes pareçam relevantes. Mas, uma vez formulados as generalizações ou princípios, eles seriam confirmados pelo Processo Lógico da Abordagem Dedutiva e pela verificação das conclusões. No entanto, a principal desvantagem do Processo Indutivo é que os observadores são passíveis de serem influenciados por idéias subconscientes a respeito do que as relações relevantes sejam e de que dados seriam observados.

Uma outra dificuldade com a Abordagem Indutiva é que, em Contabilidade, os dados primários são, provavelmente, diferentes para cada firma. As Relações também podem ser diferentes, tornando difícil para se extrair Generalizações e Princípios Básicos. Por exemplo, a Relação entre Receitas Totais e Custo dos Produtos Vendidos pode ser uma constante ao longo do tempo para algumas firmas, mas isto não necessariamente significa que o conceito de Margem Bruta Histórica seja necessariamente uma boa medida para Predição das futuras operações de uma firma em todos os casos.

Tanto a teoria Indutiva como a Dedutiva, podem ser “descritas” (positivas) ou “normativas”. As Teorias Descritivas atentam para organizar e explanar o que e como a informação financeira está apresentada e comunicada aos usuários dos dados contábeis. As Teorias Normativas atentam para prescrever quais dados devem ser comunicados e como eles deveriam ser apresentados; isto é, elas atentam para explicar o que seria ao contrário do que é. As Teorias Indutivas, por natureza, são normalmente Descritivas; mas não significa que as Teorias Dedutivas sejam necessariamente Normativas.

Generalizando-se as observações específicas pelo Processo Indutivo, as Conclusões Descritivas não seriam confundidas com um padrão “Normativo”. Isto é, o que existe não é necessariamente o que seria.

As Conclusões Normativas podem ser extraídas de teorias que contêm proposições “Indutivas” e Raciocínio “Dedutivo”, ou extraídas de teorias que contêm proposições de

Normativas são incluídas em uma Teoria, as bases sobre as quais elas (as proposições) deveriam ser aceitáveis estariam claramente estabelecidas. Outros podem, então, rejeitar as Conclusões Normativas recusando-se a aceitar as Proposições “Normativas”, mas a base do desacordo está, então, bem definida.

1.5.3- Método científico de pesquisa

Inicialmente desenvolvido para ciências físicas e naturais, foi progressivamente incorporado pelas ciências sociais. Sua limitação, no caso das ciências sociais, reside nas dificuldades de abstração das interferências individuais e sociológicas.

O método consiste no encadeamento de cinco passos, quais sejam: a) identificação e especificação do problema a ser estudado; b) especificação das hipóteses a serem testadas; c) coleta de dados que se afigurem necessários ao teste; d) análise e avaliação dos dados em relação às hipóteses; e) formulação de uma conclusão experimental.⁵

Conforme adverte McCULLERS, embora seja, para fins didáticos, apresentados seqüencialmente, na realidade o processo envolve idas e vindas, de forma que um passo subsequente pode exigir o retorno a uma etapa anterior para definições mais precisas ou claras. Essa capacidade de reformulação é que fortalece o método científico.

Por outro lado, pode-se concluir que o método intercala a utilização dos raciocínios indutivos e dedutivos, deixando ao pesquisador dar maior ênfase a um ou a outro a cada passo evolutivo do trabalho.

1.6 - Abordagens Comportamentais Alternativas

Um dos primeiros passos no desenvolvimento de Teorias Contábeis é um claro estabelecimento dos Objetivos Comportamentais.

Em estatística Descritiva, uma descrição sumariada de uma População não pode ser feita, a menos que o Estatístico, primeiro, entenda o tipo de formulação que ele queira. Uma descrição do peso e da altura dos indivíduos em um dado país pode ser de pequeno valor para uma pessoa que esteja interessada em seu bem-estar econômico.

Similarmente, o tipo de informação ao Administrador na tomada de decisões é necessariamente o mesmo que o tipo de informação necessária aos acionistas e prováveis investidores da firma. Administradores buscam informação que lhes auxiliarão predizer o efeito de decisões correntes sobre os Fluxos de Caixa futuros. Acionistas que tenham um eficaz controle da Administração necessitam de informação que os capacite para julgar a eficiência relativa da Administração. Acionistas, possíveis investidores, e credores necessitam de informação que lhes auxiliará a predizer o rumo futuro da firma e a probabilidade de sucesso financeiro futuro permitirá pagamentos (recompensas) e distribuições de Caixa.

Enquanto esses objetivos podem conduzir a um único conjunto de Princípios Contábeis, diferentes conjuntos de Princípios podem ser exigidos para se ir ao encontro dos diversos objetivos (metas) possíveis da Contabilidade.

A principal ênfase desta obra é sobre o desenvolvimento de Teorias Contábil-Financeiras baseadas em Relatórios para Acionistas, Investidores, Credores e outros interessados externos, apesar de os Objetivos de Relatórios para a Administração serem levados em consideração em instantes específicos. Consideração também é dada à busca (encontro) dos Objetivos de Interesses econômicos e sociais gerais de uma nação geográfica.

Essas Abordagens Comportamentais, no entanto, não são independentes umas das outras. Normalmente, mais do que uma deve ser usada, implícita e explicitamente, no desenvolvimento de Princípios Contábeis.

1.7- Conclusão

A *Financial Accounting Standards Board* - FASB tem se envolvido num projeto para formular uma estrutura conceitual da contabilidade para empresas comerciais com relação aos usuários externos. Parece razoável esperar que esta estrutura deva ser baseada numa definição de contabilidade, mas, como se tem visto, tentativas passadas para definir contabilidade, embora dignas de mérito, não foram bem sucedidas no que se refere a estabelecer uma definição clara dos limites da contabilidade capaz de fornecer informações para a gestão e para os acionistas.

A estrutura conceitual pode ser vista como uma teoria geral de contabilidade com relação a firmas comerciais. Esta teoria é imaginada como um sistema dedutivo de extratos de generalidades decrescentes. A esperança é que tal teoria venha a proporcionar padrões consistentes e a recomendar procedimentos a serem utilizados se o objetivo da contabilidade

estrutura teórica provará que é ineficaz, (ou seja, não será bem sucedida). Entretanto, é muito prematuro efetuar julgamentos. Os frutos (benefícios) do projeto, contudo, dependem da própria FASB. A questão é se ela considerará a sua estrutura conceitual com bastante seriedade a fim de utilizá-la ao desenvolver extratos autorizados (autoritários).

O teste da teoria tem um efeito sobre a formulação da teoria, porque os resultados do teste podem indicar a modificação necessária. São numerosos os estudos de pesquisa que, indiretamente, testam a teoria da contabilidade, tentando averiguar a utilidade dos dados fornecidos pelos sistemas de contabilidade individual.

A inclusão das partes necessárias e suficientes de uma teoria global depende do que é objetivo da contabilidade. O pronunciamento (declaração) da FASB dos objetivos básicos do relatório externo para firmas comerciais é acompanhar a função histórica da contabilidade. A razão de ser da contabilidade é corresponder às necessidades do usuário. O objetivo tem a ver com o fornecimento útil dos recursos para a tomada de decisão econômica para certas partes interessadas sobre dadas empresas comerciais.

O aspecto mais crítico do objetivo da contabilidade é o que constitui a informação “útil”. A fim de decidir isto, deve-se primeiramente identificar os usuários, para então determinar o que eles desejam saber. Esta informação deve ser relevante e confiável para os usuários. Conclui-se que a informação relevante sobre uma firma para usuários externos consiste de informações sobre a condição financeira e desempenhos financeiros da firma, que capacitará os usuários a avaliar (taxar) a quantidade, ritmo e incerteza dos futuros fluxos de caixa para si, por causa de sua relação com a firma. Para satisfazer esta necessidade, fornece-se um balancete e análise de mudanças na posição financeira. Há uma pergunta quanto se estas análises financeiras são suficientes para as necessidades de usuários. Há evidência de que os usuários prefiram ter a análise das mudanças na posição financeira com base no fluxo de caixa de preferência do que na base do capital produtivo (de trabalho).

Em termos de estrutura da teoria geral, vê-se que muitos objetivos subsidiários são originados do objetivo básico. Um outro objetivo subsidiário é que a informação deve ser sobre a condição financeira e o desempenho financeiro da firma.

Infere-se que a Contabilidade ainda não incorporou predominantemente um método para o desenvolvimento de sua teoria e sequer ainda persegue sistematicamente a lógica como uma premissa para seus postulados e princípios. Efetivamente, a que se vê é uma ampliação de objetivos, muito mais induzida da prática que da formulação de uma teoria seriamente discutida nos meios profissionais.

Diante dessa constatação, conclui-se pela necessidade de que, cada vez mais, o Método Científico seja utilizado e adaptado na ciência contábil, embora que fique ao pesquisador ou cientista contábil a faculdade de enfatizar essa ou aquela abordagem na formulação de suas hipóteses teóricas. A tarefa de buscar alterar tal realidade caberia, primordialmente, aos meios acadêmicos, através da intensificação da pesquisa e sua necessária publicação com vistas a incentivar o debate.

A interdependência de enfoques e raciocínios e a capacidade de reformulação do método científico abrem uma perspectiva bastante ampla aos teóricos da Contabilidade. Porém, essa rica perspectiva perderá seu potencial se os estudos ficarem restritos às comunidades científicas. Assim é que compete aos estudiosos dedicar-se a trabalhos que possam influenciar a divulgação dos objetivos e metodologias da Contabilidade, realizar pesquisas que se proponham alterar práticas, substituindo aquelas que se afigurarem como ilógicas e possibilitando um efeito multiplicador na adoção de princípios e postulados que logicamente hão de propiciar práticas corretas e adequadas capazes de fornecer informações para a gestão e para os acionistas.

Este esforço pode se voltar aos cursos de graduação de forma que novos profissionais se conscientizem da maior ênfase que deve ser dada ao “porquê” em vez de ao “como”.

2 - Referências Bibliográficas

- BACKER, Morton. “Comments on the Value of the SEC’s Accounting Disclosure Requirements”. In: The Accounting Review. July 1969. pp. 533-538.
- BEDFORD, N. M., and DOPUCH, Nicholas. “Research Methodology and Accounting Theory - Anothes Perspective”. in: Accounting Review, New York: July, 1961.
- BENSTON, George J. - “The Value of the SEC’s Accounting Disclosure Requirements”. In: The Accounting Review. July 1969. pp. 515-532.
- CHAMBERS, J. Accounting Evaluation and Economic Behavior. New York: Scholars Book Co, 1978.
- HENDRIKSEN, Eldon S. Accounting Theory. 4. ed. Illinois: Richard D. Irwin. Inc., 1982.
- MCCULLERS, Levis D. et SCHROEDER, Richard G. Accounting Theory - text and readings. New York: John Wiley e Sons, Inc., 1982.
- MOST, Kenneth S. Accounting Theory. 2. ed. Columbus, Ohio: Grid Publishing, Inc., 1982.
- IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1986.

Análise Crítica dos Objetivos Metodologia da Contabilidade
Silvio Aparecido Crepaldi ;Guilherme Simões Crepaldi

Artigo aprovado em: 30/10/2004