



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE EDUCAÇÃO, COMUNICAÇÃO E ARTES
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM LETRAS
NÍVEL DE MESTRADO E DOUTORADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: LINGUAGEM E SOCIEDADE**

ELIAS GARCIA

**O FENÔMENO DA AMBIGUIDADE LEXICAL: UMA ANÁLISE DO USO DE
TERMOS AMBÍGUOS E OS PROBLEMAS CAUSADOS POR SUAS
OCORRÊNCIAS EM RELATÓRIOS TÉCNICOS DAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CASCADEL - PR
2016

ELIAS GARCIA

**O FENÔMENO DA AMBIGUIDADE LEXICAL: UMA ANÁLISE DO USO DE
TERMOS AMBÍGUOS E OS PROBLEMAS CAUSADOS POR SUAS
OCORRÊNCIAS EM RELATÓRIOS TÉCNICOS DAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Tese apresentada à Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE – para obtenção do título de Doutor em Letras, junto ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Letras, nível de Mestrado e Doutorado - área de concentração Linguagem e Sociedade.

Linha de Pesquisa: Estudos da Linguagem: Descrição dos fenômenos Linguísticos, Culturais, Discursivos e de Diversidade.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Bidarra

CASCADEL - PR
2016

FICHA CATALOGRÁFICA

ELIAS GARCIA

**O FENÔMENO DA AMBIGUIDADE LEXICAL: UMA ANÁLISE DO USO DE
TERMOS AMBÍGUOS E OS PROBLEMAS CAUSADOS POR SUAS
OCORRÊNCIAS EM RELATÓRIOS TÉCNICOS DAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Esta Tese foi julgada adequada para a obtenção do título de Doutor em Letras e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Letras – Nível de Doutorado, área de Concentração em Linguagem e Sociedade, da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Jorge Bidarra
Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)
Orientador

Prof. Dr. Nilton Cesar Lima
Universidade Federal de Uberlândia (UFU)
Membro Efetivo Externo

Prof. Dr. Sérgio Adelar Brun
Universidade Federal Tecnológica do Paraná (UTFPR)
Membro Efetivo Externo

Prof. Dra. Terezinha da Conceição Costa-Hubes
Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)
Membro Efetivo da Instituição

Prof. Dr. José Borges Neto
Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE)
Membro Efetivo da Instituição

Cascavel, 13 de Dezembro de 2016

Dedico este trabalho aos novos pesquisadores das Ciências Contábeis que farão o futuro da área, não fechada em uma redoma, mas principalmente na interdisciplinaridade do conhecimento.

"O ato verdadeiro da descoberta não consiste em descobrir novos territórios, mas sim, vê-los com novos olhos"

Marcel Proust

AGRADECIMENTOS

Ao encerrar este trabalho, retorno meu pensamento ao início do curso no ano de 2013. O que me vem à mente é a empolgação de poder propor uma pesquisa do meu jeito e que muitas pessoas achavam "diferente", especialmente para um contador. Essa foi a primeira impressão. Logo depois "caiu a ficha", pois estava me sentido literalmente na cova dos leões. As disciplinas do curso realmente me assustavam, mas com um pouco mais de esforço consegui cumpri-las a contento. Reconheço que não foi fácil, apesar de toda minha experiência já vivida na pós-graduação. Confesso que só consegui chegar até aqui graças ao apoio e colaboração de muitos, por isso aproveito o espaço para deixar aqui meus agradecimentos de forma geral, a todos que fizeram parte dessa caminhada. Não posso citar todos, mas pelo menos alguns o farei:

Primeiramente a Deus, pelo dom da vida.

Aos meus pais, que na sua simplicidade, souberam criar seus filhos para um mundo tão adverso quanto este que vivemos hoje.

À minha esposa, Osmarina, pelo apoio e compreensão em todos os momentos, mas principalmente naqueles que a "água fervia".

Aos meus filhos, Lucas Henrique e Felipe Gustavo, razão da vida a dois.

Ao professor orientador, Dr. Jorge Bidarra, pela compreensão e apoio no direcionamento e orientação da tese.

À coordenadora do programa de Pós-graduação em Letras, professora Dra. Lourdes Kaminski Alves, pelas constantes conversas e apoio.

Aos professores do programa, que além de professores foram e são colegas de trabalho.

À secretária do programa, Tatiana, que sempre esteve à disposição para atender todas as minhas inquietações.

Ao colegiado do curso de Ciências Contábeis, pela liberação para cursar o Doutorado em Letras.

Finalmente, mas não menos importante, aos colegas do curso, pelo apoio e colaboração, por tolerarem um "peixe fora d'água" na área de Letras.

Muito obrigado a todos!

"O homem gosta de contabilizar os problemas, mas não conta as alegrias"

Dostoiévski

GARCIA, Elias. **O fenômeno da ambiguidade lexical: uma análise do uso de termos ambíguos e os problemas causados por suas ocorrências em relatórios técnicos das ciências contábeis.** 2016. 160 páginas. Tese (Doutorado em Letras) – Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Letras, Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Cascavel.

RESUMO

O fenômeno da ambiguidade lexical incomoda veementemente os pesquisadores da área da linguística, principalmente no tocante aos processos de ensino e aprendizagem, mas não muito discutido na área de negócios. Logo, esse foi o foco que escolhemos para estudar nessa tese. Buscamos trazer esse assunto para o meio empresarial. Percebemos que na atividade contábil, os relatórios financeiros obrigatórios emitidos pelos profissionais carregam uma alta carga de ambiguidade, principalmente pela polissemia e homonímia. A partir dessas constatações, as perguntas da pesquisa são: (i) Existe interferência externa no léxico da contabilidade que define uma terminologia própria da área? (ii) Como reduzir a ambiguidade lexical presente nos relatórios contábeis? Para responder a essas perguntas, optamos por estudar alguns relatórios financeiros que são de publicação obrigatória pelas empresas, em especial, pelas companhias de capital aberto, com o objetivo de refletir sobre a ocorrência do fenômeno da ambiguidade lexical nos relatórios financeiros das empresas. Com esse objetivo, podemos conhecer os impactos linguísticos que esse fenômeno pode causar no processo de compreensão da informação divulgada pelos contadores nesses relatórios. Para cumprir esse objetivo, selecionamos dois relatórios obrigatórios denominados *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras* e *Relatório da Administração*, publicados pelas companhias de capital aberto Petrobras, Vale, Editora Abril, Bradesco, Banco do Brasil e Embraer, que representam todos os ramos de atividade (indústria, serviços e comércio). Para detectar o fenômeno da ambiguidade, estudamos quatro termos, CAIXA, CUSTO, DESPESA e LUCRO os quais são frequentes na atividade empresarial. Utilizamos como suporte teórico a Linguística de *Corpus* e a Terminologia de especialidades. A metodologia empregada está sustentada na pesquisa documental com a análise de conteúdo. Após as discussões teóricas sobre Linguística, Linguística de *Corpus* e Terminologia, analisamos a existência da ambiguidade nas palavras selecionadas nos relatórios, e explicamos os significados possíveis em cada frase dos relatórios selecionados, visando à desambiguação, no sentido de minorar os efeitos muitas vezes perniciosos do fenômeno para os usuários da informação contábil. Como resultados, confirmamos que existe ambiguidade no léxico da contabilidade; que existe grande interferência externa do aspecto legislativo na formação da terminologia contábil; e que grande parte da informação contábil é afetada pelo fenômeno da ambiguidade.

PALAVRAS-CHAVE: Ambiguidade Lexical. Contabilidade. Informação. Polissemia. Homonímia.

GARCIA, Elias. **The phenomenon of lexical ambiguity: an analysis of the use of ambiguous terms and the problems caused by their occurrences in technical reports of the accounting sciences.** 2016. 160 pages. Thesis (Doctorate in Languages) - Graduate *Stricto Sensu* Program in Languages, State University of Western Paraná – UNIOESTE, Cascavel – PR.

ABSTRACT

The phenomenon of lexical ambiguity vehemently troubles researchers in the area of linguistics, especially in the teaching and learning processes, but not much discussed in the business area. Therefore, this was the focus we chose to study in this thesis. Bring this subject to business. We have noticed that in the accounting activity, the mandatory financial reports issued by professionals carry a high burden of ambiguity, mainly due to polysemy and homonymy. Starting from these findings, the research questions are: i) Is there external interference in the accounting lexicon that defines a terminology of the area? ii) How to reduce the lexical ambiguity present in the accounting reports? In order to answer these questions, we have chosen to study some financial reports that are required by companies, especially public companies, to reflect on the occurrence of the phenomenon of lexical ambiguity in the financial reports of companies. With this objective, we can know the linguistic impacts that this phenomenon can cause in the process of understanding the information disclosed by the accountants in these reports. In order to comply with this objective, we have selected two mandatory reports called "Explanatory Notes to the Financial Statements and Management Report", published by publicly traded companies, Petrobras, Vale, Editora Abril, Bradesco, Banco do Brasil and Embraer (representing all industries, services and commerce). To detect the phenomenon of ambiguity, we studied four terms, CASH, COST, EXPENSE and PROFIT that are frequent in business activity. We use as theoretical support *Corpus Linguistics* and the Terminology of specialties. The methodology used is based on documentary research with content analysis. After the theoretical discussions on linguistics, corpus linguistics and terminology, we analyzed the existence of ambiguity in the words selected in the reports and explained the possible meanings in each sentence of the selected reports aiming at disambiguation, in order to alleviate the often pernicious effects of the phenomenon for users of the accounting information. As results, we confirm that there is ambiguity in the lexicon of accounting; that there is great external interference of the legislative aspect in the formation of accounting terminology and that much of the accounting information is affected by the phenomenon of ambiguity.

KEYWORDS: Lexical Ambiguity. Accounting. Information. Polysemy. Homonymity.

Lista de Quadros

Quadro 01 - Resumo da evolução legal da contabilidade brasileira.....	32
Quadro 02 - Significados do termo CAIXA - Segundo Michaelis.....	81
Quadro 03 - Significados do termo CAIXA - Segundo Marion.....	81
Quadro 04 - Sentido da palavra CAIXA - Segundo a Legislação.....	82
Quadro 05 - Sentidos para utilização na pesquisa.....	82
Quadro 06 - Descrição dos significados da palavra CAIXA.....	83
Quadro 07 - Significados do termo CUSTO segundo os dicionários da língua geral.....	107
Quadro 08 - Significados do termo CUSTO.....	108
Quadro 09 - Significados do termo CUSTO.....	108
Quadro 10 - Sentidos definidos pelos dicionários, sem as repetições.....	108
Quadro 11 - Descrição dos significados da palavra CUSTO admitidos pela pesquisa.....	109
Quadro 12 - Significados do termo DESPESA.....	123
Quadro 13 - Significados do termo DESPESA.....	123
Quadro 14 - Significados do termo DESPESA.....	124
Quadro 15 - Sentidos para utilização na pesquisa.....	124
Quadro 16 - Descrição dos significados da palavra DESPESA.....	124
Quadro 17 - Significados do termo LUCRO segundo os dicionários da língua geral.....	136
Quadro 18 - Significados do termo LUCRO.....	137
Quadro 19 - Significados do termo LUCRO.....	137
Quadro 20 - Sentidos para utilização na pesquisa.....	137
Quadro 21 - Descrição dos significados da palavra LUCRO.....	138
Quadro 22 - Glossário de termos utilizados na pesquisa.....	158

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	12
1 INTRODUÇÃO	15
1.1 O PROBLEMA DA PESQUISA	200
1.2 PERGUNTAS DA PESQUISA	20
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA	20
1.3.1 Objetivos específicos	20
1.4 ESTRUTURA DA TESE	211
2 PERCURSO METODOLÓGICO	23
2.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	23
2.1.1 Descrição do <i>Corpus</i> para análise	24
3 REFERENCIAL TEÓRICO	28
3.1 CONTEXTUALIZANDO A PESQUISA	28
3.1.1 O desenvolvimento das Ciências Contábeis no Brasil	28
3.1.2 A interferência da legislação na profissão contábil	31
3.1.3 Características da informação contábil	36
3.2 CONTEXTO DA PROFISSÃO CONTÁBIL	38
3.2.1 Os problemas enfrentados pelos profissionais contábeis	39
3.2.2 A ambiguidade lexical presente nos relatórios contábeis	44
3.3 A LINGUÍSTICA DE <i>CORPUS</i> COMO SUPORTE À PESQUISA LEXICAL	56
3.4 TERMINOLOGIA NOS ESTUDOS DE ESPECIALIDADES	62
3.4.1 A Teoria Comunicativa da Terminologia (TCT)	65
3.5 A AMBIGUIDADE LEXICAL E SEUS DIFERENTES TIPOS DE MANIFESTAÇÃO NAS LÍNGUAS	67
3.5.1 Tipos de ambiguidades	67
3.5.2 Ambiguidade lexical: homonímia e polissemia	70

3.5.2.1 <i>Homonímia</i>	71
3.5.2.3 <i>Polissemia</i>	76
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO CORPUS	80
4.1 CONHECENDO O TERMO CAIXA	80
4.1.1 Discutindo o termo caixa na contabilidade	83
4.1.2 Análise do termo caixa nos relatórios contábeis.....	84
4.2 CUSTOS NO LÉXICO DA CONTABILIDADE	100
4.2.1 Discussão do uso do termo	101
4.2.2 Análise terminológica dos relatórios contábeis	107
4.3 O QUE SÃO AS DESPESAS NO LÉXICO DA CONTABILIDADE	119
4.3.1 Demonstração do uso do termo na atividade contábil.....	119
4.3.2 Análise terminológica nos relatórios contábeis	122
4.4 O LUCRO NOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS.....	133
4.4.1 Demonstração do uso do termo na atividade contábil.....	133
4.4.2 Análise terminológica dos relatórios contábeis	136
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	148
REFERÊNCIAS	150
APÊNDICE A - GLOSSÁRIO DE TERMOS UTILIZADOS NA PESQUISA	158

APRESENTAÇÃO

Desenvolver uma tese fundamentada na Linguística por um profissional da área da Contabilidade: esse foi o desafio que encarei nesse programa de Doutorado.

Muitos amigos e colegas questionaram o que me levou a essa escolha. Talvez alguns desses jamais entenderão as inquietações que moveram meu desejo para enfrentar quatro longos anos de dedicação - e porque não dizer, de renúncias -, e enfrentar momentos de estresse e preocupações. Então decidi explicar aqui um pouco das razões que me levaram de volta aos bancos da universidade como aluno, mesmo já tendo defendido uma tese de Doutorado em outro programa dez anos atrás, que todos julgaram que era da minha área de atuação. Agora retorno para fazer outro Doutorado e, como afirmavam, fora da minha área de atuação.

Tudo começou quando em 2010, durante um período sabático que passei na *Rutgers University* em *Newark (NJ - USA)*, sendo orientado pelo professor *Miklos Vasarhelyi*, discutíamos os aspectos da Auditoria Contínua na melhoria do entendimento dos *Business Reporting* e a recente legislação brasileira da internacionalização da contabilidade. As perguntas que movimentavam nossas discussões eram: (i) o que deve constar nos relatórios contábeis e financeiros das empresas? (ii) como será a contabilidade brasileira e mundial, com a aplicação das normas internacionais nos demonstrativos contábeis? (iii) quais os principais problemas enfrentados pelos usuários para entender adequadamente as informações constantes nos diversos relatórios contábeis? (iv) o que fazer para melhorar o nível de compreensão dos relatórios contábeis por parte dos usuários?

Infelizmente, ou talvez seja felizmente, na ocasião não chegamos a nenhuma conclusão satisfatória, apenas mais dúvidas foram levantadas.

De volta às atividades no ano de 2011, as inquietações continuaram, até que, conversando com a professora Dra. Lourdes Kaminski (à época, coordenadora do programa de Doutorado em Letras), surgiu-nos a ideia de estudar o léxico da contabilidade. Para um contador, isso soou meio estranho, mas continuamos conversando, até que ela sugeriu que cursasse a disciplina *Léxico na Compreensão da Linguagem* - como aluno especial no Doutorado -, ministrada pelo professor Dr. Jorge Bidarra. Isso poderia me ajudar a entender um pouco mais sobre problemas

lexicais, que nesse momento já começava identificar algumas possíveis soluções científicas para as minhas preocupações em relação a esse léxico.

Em 2012, inscrevi-me na disciplina e frequentei o curso até o final. Percebi, com toda a *expertise* do professor Jorge, que há um fenômeno linguístico muito importante e pouco estudado na área contábil, que pode provocar distorções na compreensão da linguagem das especialidades. Esse fenômeno é a ambiguidade lexical, que provoca distorções na terminologia utilizada nos léxicos e, em determinadas situações, pode gerar mais de um significado nas palavras.

Nas conversas durante as aulas e fora delas, discutimos diversas vezes o que poderíamos fazer como pesquisa para tentar mitigar os efeitos dos questionamentos que mantinha em minha mente.

Decidi então participar da seleção para ingresso como aluno regular no Doutorado, buscando, claro, a orientação do professor Jorge Bidarra, pois via na sua conduta, uma inquietação em relação aos aspectos da ambiguidade, sua área de interesse.

Fiz a seleção e fui aprovado com um projeto um pouco diferente deste que ora apresento, mas que tem relação com os problemas de compreensão da linguagem contábil. Inicialmente tínhamos a intenção de discutir e propor um Thesaurus bilíngue para esclarecer a terminologia da especialidade, utilizando os Pronunciamentos Contábeis publicados pelo Comitê de Pronunciamentos, criado pelo Conselho Federal de Contabilidade. Porém, como ainda não estavam todos aprovados e não havia um tempo definido para tal, resolvemos repensar o projeto para não ficarmos no meio do caminho com a insegurança dos dados utilizados.

Com o decorrer das orientações, percebemos que não daríamos conta de concluir o projeto inicial na forma como foi proposto. Então, redirecionamos para discutir a ocorrência da ambiguidade lexical nos relatórios, analisando algumas palavras apenas, para, talvez, em outra futura pesquisa, propormos um Thesaurus da área contábil.

Redirecionado nosso projeto, partimos para a pesquisa propriamente dita. Evidentemente que, se dissesse que não tive dificuldades, seria um despropósito, por diversas razões, que posso inclusive citar pelo menos uma que serve de base para toda a pesquisa: faltava-me conhecimento de base da área da linguística, essencial para a pesquisa, pelo fato da minha carreira ter sido sempre na área das Ciências Contábeis, mas não desanimei, estudei muito, na busca de conhecer pelo

menos os principais autores. Foram inúmeros artigos, dissertações, teses, livros, anais de eventos lidos, na ânsia de formar um arcabouço teórico suficiente para suportar a escrita do relatório da tese. Confesso que não foi fácil chegar ao final dessa caminhada; muitos percalços foram suplantados que, graças a Deus e muitas pessoas, serviram de degraus para que pudesse cumprir essa proposta.

Na realização dessa pesquisa, uma dúvida me acompanhou durante todo o tempo: Como escrever uma tese interdisciplinar, abrangendo duas áreas tão distantes como Linguística e Contabilidade? Mesmo com essa dúvida inicial, tenho convicção que consegui minimizar seu efeito. É óbvio que essa pesquisa não teve a pretensão de encerrar todo o tema, mas o pontapé inicial foi dado.

Nessa trajetória, como escrevi no início, os muitos questionamentos dos amigos e colegas proporcionaram um entusiasmo maior na condução desse estudo, pois não foi uma única vez que ao conversar sobre a pesquisa com alguns pares, percebia a importância que esse resultado proporcionará para a nossa área de atuação. Então, posso afirmar sem medo que, apesar das dificuldades, valeu a pena. Missão cumprida.

1 INTRODUÇÃO

Ao conjunto das palavras (signos linguísticos) e expressões usadas por um povo ou nação, de uma determinada comunidade, denominamos língua. Segundo Saussure (2006, p. 81), "um signo linguístico, resulta da associação de um significante com um significado". Ao ouvirmos a palavra LIVRO, logo reconhecemos a imagem acústica que forma essa palavra. Pensamos em um conjunto de folhas de papel encadernadas, com uma capa, com um título, nome do autor, entre outros aspectos que identificam esse objeto. Essas imagens acústicas trazem à lembrança o que está presente e guardado em nossa memória. A esse som podemos denominar de significante da palavra LIVRO. Conceitualmente, não estamos falando de um livro em especial, mas em todos os livros com essas características gerais. Ao conceito definido para a palavra LIVRO, denominamos significado, que também está gravado em nossa memória. Então, para definirmos a palavra LIVRO, necessitamos relacionar dois dados arquivados em nossa memória, uma imagem acústica, que nos traz a lembrança de uma sequência de sons, o significante, e um conceito, um dado do conhecimento humano sobre o mundo, que denominamos significado. Em resumo, o significado das palavras é um conjunto complexo de informações acumuladas ao longo da história, composto por um conceito e uma imagem acústica que denominamos de léxico. Como afirma Biderman (1996, p. 27), "o léxico é o lugar da estocagem da significação e dos conteúdos significantes da linguagem humana". Portanto, ao utilizarmos qualquer palavra, equivale dizer que recuperamos um processo histórico de formação de conceitos sobre a vida e conhecimento de mundo.

Com relação ao significado da palavra LIVRO, vai muito além do conceito básico de conjunto de folhas encadernadas. Existem outros valores simbólicos por trás dessa palavra. Vamos imaginar o conceito de LIVRO para um professor. Ou ainda, se estivermos falando com uma pessoa analfabeta. O conceito da palavra leva em conta também a história de cada um, a vivência pessoal de cada indivíduo. O grau de conhecimento de mundo de um professor é diferente de um indivíduo analfabeto, daí se extrai o conceito que cada um tem em relação ao livro.

Segundo Saussure (2006, p. 81), os signos (palavras) de uma língua possuem pelo menos duas características primordiais: "a) a arbitrariedade do signo e, b) o caráter linear do significante".

Referente à arbitrariedade do signo, Benveniste (2005, p. 57) chama a atenção para o fato de que “o arbitrário só existe aqui em relação com o fenômeno ou o objeto material e não intervém na constituição própria do signo”. Para o autor (2005, p. 55), “[...] entre o significante e o significado, o laço não é arbitrário, é necessário”. Então, o arbitrário não é a relação entre o significado e o significante, enquanto expressão, mas entre o significante e a "coisa" significada, como por exemplo, entre o som e o objeto analisado.

A arbitrariedade do signo apresentada por Saussure (2006) não quer dizer que o significado seja de livre escolha do falante, mas o significante é arbitrário em relação ao significado, visto que não tem nenhum laço natural.

Uma vez que o significante e o significado de cada signo “evocam-se mutuamente em qualquer circunstância”, eles “são, pois, na realidade as duas faces de uma mesma noção e se compõem como o incorporante e o incorporado”, como ensina Benveniste (2005, p. 56).

Podemos afirmar que o signo linguístico é arbitrário porque é sempre uma convenção reconhecida pelos falantes de uma língua. Não existe uma relação natural entre a realidade fonética de um signo linguístico e o seu significado.

Dizemos que o signo é arbitrário porque o nome não está ligado ao objeto identificado, por exemplo, uma criança pode ser uma menina, uma garota ou uma guria, ao mesmo tempo. Esses signos representam a ideia de criança. Em cada língua/idioma existe um conjunto próprio de signos que se ocupam na designação de uma mesma ideia.

Com relação ao caráter linear do significante, os componentes (significante e significado) que integram um determinado signo se apresentam um após o outro, tanto na fala como na escrita, como se estivessem seguindo uma linha regular.

Para Saussure (2006, p. 84), “[...] os significantes acústicos dispõem apenas da linha do tempo; seus elementos se apresentam um após o outro, formam uma cadeia”.

Aqui observamos que todo signo linguístico, ao ser expresso, exige uma sequência linear para ser compreendido, por exemplo, na escrita, da esquerda para a direita, e letra a letra. O princípio da linearidade do significante manifesta-se então na realização temporal do signo linguístico.

Sendo, então, o signo composto de significante e significado na forma como descrito anteriormente, constatamos que o significante é a parte física da palavra, enquanto o significado é o conceito transmitido pelo significante.

Ocorre que nesse jogo de correlação, pode acontecer, e de fato acontece que, a um mesmo significante, estão associados vários significados.

Essa associação de diversos significados em um mesmo significante leva ao surgimento do fenômeno da ambiguidade, nesse caso, a polissemia da linguagem (poli=vários; semia=significado), que é um dos casos de ambiguidade a ser tratado em nosso estudo, como afirma Cintra (1983):

Entretanto, tendo o signo uma existência apenas relaciona e decorrendo o significado de dupla relação: significante/significado e signo/contexto, é a própria imotivação que explica toda a gama de significados para uma mesma sequência de unidades do significante, nascendo daí, basicamente, a polissemia e a sinonímia (CINTRA, 1983, p. 8).

Entre os diversos fenômenos linguísticos estudados, com certeza, a ambiguidade lexical é um dos tópicos que mais chamam a atenção nas discussões.

A multiplicidade de significados/sentidos admitidos por uma mesma palavra numa determinada língua, dá origem a acalorados debates linguísticos. Um desses debates é a separação entre polissemia e homonímia. Na homonímia, uma mesma palavra, pelo menos aparentemente, pode assumir diferentes significados. Esses não mantêm entre si qualquer tipo de relacionamento semântico, por exemplo: manga – fruta, ou manga - peça de camisa; banco – instituição financeira, ou banco - móvel para sentar; quadrado – ultrapassado, ou quadrado - forma geométrica. Como se observa, as formas da escrita são idênticas (homônimos perfeitos), mas as origens são distintas e apresentam dois sentidos bem diferentes entre si.

Por outro lado, surge a polissemia, já referenciada acima, que ocorre quando os significados admitidos pela palavra estabelecem entre si alguma relação semântica de proximidade. É o caso, por exemplo, da palavra "pé" que pode se referir à sustentação de uma cadeira/mesa, ou pé de fruta, pé de página, entre outros significados.

Para Ullmann (1964, p. 331), a "polissemia é um traço fundamental da fala humana, que pode surgir de maneiras múltiplas". Silva (2006, p. 10), define polissemia como "a associação de dois ou mais sentidos relacionados entre si a uma

única forma linguística”. A polissemia diferencia-se da homonímia quanto à relação que os termos assumem. Os termos que recebem a classificação de ‘homônimos’ possuem autonomia de sentido, e os termos polissêmicos têm um sentido relacionado ao outro, apesar de os sentidos serem diferentes. Podemos citar como exemplo de polissemia, também, a expressão “hipérbole” que na Matemática, designa uma das secções cônicas e, para a Literatura significa exagero (figura de linguagem). Ambos os sentidos não possuem relação (homonímia) entre si. Já no uso da expressão “quadrado”, citado anteriormente, há um sentido comum e ele deriva da Matemática: o indivíduo quadrado ‘não sai’ das quatro semirretas de um quadrado.

Esses dois fenômenos, homonímia e polissemia, são também conhecidos como casos de indeterminação semântica, visto que ambos ocorrem quando um item lexical apresenta mais de um sentido. Essas diferenças são discutidas com maior profundidade no capítulo seguinte.

De um modo geral, quando se fala de ambiguidade, necessário se faz algumas considerações, visto que esse fenômeno se manifesta de várias maneiras. Podemos citar como referência a classificação utilizada por Cançado (2013) que discorre sobre a ambiguidade lexical; sintática; de escopo; por correferência, entre outras formas. Para nosso estudo, fixamos como foco a ambiguidade lexical - mais especificamente, a homonímia e a polissemia. Essa tem uma utilidade muito importante no contexto da língua, pois serve como um processo de renovação lexical. Observamos que quando um novo sentido é assimilado pela coletividade e se generaliza, aquele vocábulo amplia seu campo de significação da língua.

No entendimento de Perini (1995, p. 252), "a polissemia é essencial para as línguas, que sem ela não seriam eficientes". Para ele, o homem procura identificar novos objetos, relacionando-os com algo já conhecido. São palavras antigas revisitadas em novas situações que se apresentam com um novo significado da realidade atual. Essa revisitación está intimamente ligada ao aperfeiçoamento cultural de um povo ou grupo social, como é o caso das profissões, ou pela evolução tecnológica, por exemplo.

Ao discutir sobre ambiguidade, Lyons (1963) cita esse fenômeno em duas formas, a semântica e a estrutural. Apesar de nosso foco aqui ser a ambiguidade lexical, assim mesmo achamos importante a afirmação de Lyons (1963, p. 63), quando diz que “no seu contexto, ambos os tipos de orações ‘ambíguas’ [semântica

e estrutural] são compreendidas sem dificuldade”. Ele continua, exemplificando que, se apresentamos a um locutor nativo uma frase fora do seu contexto usual, ele dirá, provavelmente, que ela pode significar uma coisa ou outra e dará transformações não ambíguas. Assim, podemos entender, com base em Lyons (1963), que o significado implica necessariamente uma escolha do indivíduo que fala.

Por isso os estudos sobre o significado das palavras têm gerado tantas possibilidades de pesquisa, como vemos desde Firth (1957), Halliday (1966), Lyons (1963), Kempson (1977), Saeed (1997), Chierchia (2003), entre outros.

Ao avaliarmos o complexo contexto terminológico de especialidades, observamos em nossas pesquisas que nos últimos anos uma grande quantidade de estudos foi feita e publicada nos diversos meios de divulgação científica em muitas áreas do conhecimento. Na área da Contabilidade não deveria ser diferente, contudo, somente percebemos publicações sobre a necessidade de uma Contabilidade como fonte eficaz de informação para a tomada de decisões, graças principalmente à contribuição da tecnologia. Também fomentam as pesquisas na busca de uma maior transparência na elaboração das informações contábeis. Apesar dessas inúmeras publicações (teses, dissertações e artigos), a abordagem tem sido normalmente com relação à necessidade de geração de uma boa informação, porém, nenhuma delas parece preocupada com os aspectos linguísticos que estão por trás da formação terminológica, como os casos de ambiguidade e indefinição lexical.

Após conhecermos inúmeras pesquisas na área da Linguística de *Corpus*, principalmente voltadas para as áreas de licenciaturas e direcionadas ao ensino, decidimos pela aplicação desses pressupostos na área empresarial, mais especificamente na contabilidade, no sentido de minimizar esse impacto linguístico nos relatórios contábeis, ou pelo menos, despertar uma nova linha de pesquisa, que justifique a necessidade do desenvolvimento dessa tese, nesse momento.

A ocorrência da ambiguidade lexical, portanto, é o tema proposto para essa tese. Buscamos efetuar essa pesquisa voltada para análise desse fenômeno, mais designadamente, para estudar a ocorrência da homonímia e da polissemia no léxico das Ciências Contábeis (Contabilidade).

1.1 O PROBLEMA DA PESQUISA

Para a realização desse estudo, definimos como problema da pesquisa a dificuldade de entendimento das informações contábeis, gerada pela ocorrência do fenômeno da ambiguidade lexical (homonímia e polissemia), presente em documentos da área, notadamente nos relatórios financeiros emitidos pelos profissionais da Contabilidade e publicados pelas empresas.

1.2 PERGUNTAS DA PESQUISA

Com o intento de resolver o problema da pesquisa, definimos pelo menos duas perguntas para nortear o estudo:

- a) Existe interferência externa no léxico da contabilidade que define uma terminologia própria da área?
- b) Como reduzir a ambiguidade lexical presente nos relatórios contábeis?

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

A referida tese tem como objetivo geral refletir sobre a ocorrência do fenômeno da ambiguidade lexical presente nos relatórios financeiros de companhias de capital aberto, publicados no Brasil.

1.3.1 Objetivos específicos

Os objetivos específicos da pesquisa são:

- a) Estudar o fenômeno da ambiguidade na linguagem de especialidades;
- b) Demonstrar como a ambiguidade lexical (polissemia e homonímia) se apresenta nos relatórios contábeis e na legislação contábil brasileira;
- c) Analisar os principais problemas ocasionados pelo fenômeno da ambiguidade na compreensão da informação;
- d) Refletir sobre o papel da ambiguidade lexical presente na atividade contábil, visando melhorar a *disclosure* da informação publicada.

1.4 ESTRUTURA DA TESE

A presente tese tem como estrutura formal, uma breve apresentação que utilizamos para justificar nossa caminhada de escolha do tema, a introdução como primeiro capítulo, mais três capítulos e as considerações finais, além das referências bibliográficas e um apêndice, com a inclusão de um miniglossário contendo alguns termos da área contábil utilizados durante a tese.

Na *Apresentação*, fizemos uma retrospectiva da nossa caminhada, desde o ingresso no programa até o momento presente, demonstrando um pouco da preocupação pela escolha do tema.

No capítulo primeiro, denominado de *Introdução*, apresentamos de forma geral a contextualização e a motivação para realização da tese, com um resumo sobre a formação da língua e também sobre o fenômeno da ambiguidade, bem como os objetivos, problema e demais aspectos do estudo, visando justificar a realização dessa pesquisa.

No segundo capítulo apresentamos o *Percurso Metodológico* definido para a consecução do estudo. Nele classificamos a pesquisa, bem como descrevemos os *corpora* escolhidos e o uso do software para análise, demonstrando de forma completa todo o caminho utilizado na pesquisa.

Ao terceiro capítulo denominamos de *Referencial Teórico*. Nele trazemos uma breve revisão da história da Contabilidade no Brasil, considerando a evolução da Contabilidade no século XX, não apenas no contexto teórico, como também da legislação que regulamenta tanto a profissão como a educação contábil, e visa demonstrar em que contexto foi proposta nossa pesquisa. Também apresentamos uma abordagem geral da atividade profissional, os objetivos da Contabilidade, suas funções no contexto empresarial, até os problemas de compreensão gerados pelo fenômeno da ambiguidade lexical. Ainda, nesse capítulo, discutimos alguns aspectos inerentes à Linguística de *Corpus* como suporte à pesquisa lexical, abordando a evolução dessa área de investigação e o seu desenvolvimento no Brasil. Também apresentamos uma revisão teórica sobre a Linguística de *Corpus* nas pesquisas lexicais. Trouxemos à baila um pouco das principais ideias sobre o uso da Linguística de *Corpus*, justificando os seus benefícios nas pesquisas com *corpora*. Encerramos o capítulo com a discussão da Teoria da Terminologia, uma área de estudos que se preocupa em analisar os aspectos terminológicos das áreas

especializadas, utilizada principalmente pela Lexicologia e pela Lexicografia. Por fim, descrevemos o fenômeno da ambiguidade e suas manifestações nas línguas, objeto principal desse estudo.

O quarto capítulo foi reservado para a *Apresentação e análise do Corpus*, propriamente dito. Nessa seção, descrevemos as frases dos relatórios que contêm os termos objetos do estudo, acompanhados das respectivas análises linguísticas e técnicas, com as devidas justificativas da ocorrência do fenômeno da ambiguidade lexical - tema central da pesquisa -, mais especificamente, os fenômenos da homonímia e polissemia.

Finalmente, mas não menos importante, temos as *Considerações Finais*, momento em que apresentamos nossas reflexões sobre o todo discutido na tese em relação aos objetivos propostos inicialmente, bem como as perspectivas para novos trabalhos.

Nossa tese é composta também pelas *Referências Bibliográficas* utilizadas, assim como outras bibliografias consultadas, mas não referenciadas que servem como indicação para o leitor se aprofundar no assunto em debate. Apresentamos também como *Apêndice* um pequeno glossário de termos que utilizamos durante a tese, uma vez que, por ser uma pesquisa interdisciplinar que aborda aspectos específicos da Contabilidade, consideramos oportuno selecionar alguns termos técnicos com seus respectivos significados no contexto da Contabilidade.

2 PERCURSO METODOLÓGICO

Neste capítulo, apresentamos nosso roteiro metodológico percorrido para atingir os objetivos. Discorreremos inicialmente sobre os aspectos normativos da pesquisa científica e a descrição dos *corpora* utilizados no estudo. Na sequência discutimos o contexto em que foi desenvolvida a pesquisa, principalmente no que tange à área da Contabilidade, considerando que se trata de uma pesquisa interdisciplinar entre a Linguística e a Contabilidade. Também inserimos nessa seção os principais aspectos da legislação que regulamenta toda a atividade contábil.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa tem como fundamento a Linguística de *Corpus* que apresenta como metodologia de análise o enfoque do uso linguístico, o discurso, seja escrito ou oral, abrangendo qualquer estrutura das línguas, como a fonética, a fonologia, a morfologia, a sintaxe, a semântica, a pragmática e o léxico.

O uso de *corpus* nas pesquisas não é um procedimento novo. Com o advento da informática, houve um avanço significativo no seu uso, o que contribuiu sobremaneira com a evolução dos resultados obtidos nas pesquisas pela facilidade de gerenciar grandes bancos de dados com uso inclusive de sistemas estatísticos de análise.

Segundo Almeida e Miranda (2009), deve ser estabelecida uma distinção entre a abordagem baseada em *corpus* (*corpus-based*) e a abordagem que parte do *corpus* (*corpus driven*): na primeira perspectiva, o *corpus* é usado somente para confirmar uma teoria ou posição previamente adotada, enquanto na segunda, o *corpus* permite a contraprova a posições iniciais assumidas pelos pesquisadores ou pela comunidade em geral. Em nosso estudo, consideramos que a análise de *corpus* oferece exemplos testados de padrões linguísticos recorrentes, que são baseados em dados empíricos, utilizados no dia a dia da atividade contábil. Com relação a essa definição, tomamos como premissa para essa pesquisa a abordagem que parte de um *corpus* predefinido (*corpus driven*), visto que estamos utilizando um *corpus* conhecido de uma especialidade profissional.

No âmbito do nosso estudo, o fenômeno pesquisado é a ambiguidade lexical, de forma que o que está em evidência é o entendimento da construção do sentido das palavras apresentadas nos relatórios e na legislação contábil utilizada pelos profissionais e usuários da contabilidade.

Em relação à definição da técnica de pesquisa, quanto aos procedimentos, utilizamos a pesquisa documental, visto que toda nossa análise está baseada em *corpora* compostos por documentos oficiais das companhias e da legislação federal. Conforme ensina Gil (2002, p. 45) "[...] a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa". Em nosso entendimento, esse procedimento atende muito bem aos objetivos buscados nessa pesquisa.

Quanto ao método utilizado, também buscamos refúgio na análise de conteúdo, visto que a pesquisa está voltada para um *corpus* específico que sofre influência de variáveis externas, como é o caso da legislação brasileira que afeta diretamente o léxico (*corpus*) utilizado para análise.

Segundo Triviños (2012),

O método de análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens (TRIVIÑOS, 2012, p. 160).

Esse mesmo autor afirma que o método de análise de conteúdo é o mais indicado para estudar as comunicações entre os homens, com ênfase no conteúdo das mensagens, muito usado nas pesquisas linguísticas, que em nosso entendimento, corrobora com o objetivo desse estudo.

2.1.1 Descrição do *Corpus* para análise

Para a consecução dessa pesquisa, escolhemos como textos base para análise dois *corpora*: o primeiro é composto pela nova legislação da contabilidade, definida a partir da Lei Federal número 11.638, publicada em 28 de Dezembro de 2007. Essa legislação introduziu um novo conceito na atividade contábil, ao criar a exigência de uso dos Pronunciamentos Contábeis (CPC). Para efeitos desse

trabalho, tomamos como base o conjunto de Pronunciamentos aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade publicados na Resolução CFC/1374/2011 com a denominação de *Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TG - Estrutura Conceitual – estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil financeiro*, que congrega desde a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, denominada CPC 00 até o CPC 46, que trata da Mensuração ao valor justo (*Fair Value*), e também o Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

O segundo *corpus* é composto pelos relatórios financeiros de seis companhias brasileiras de capital aberto com ações no mercado de capitais. As companhias são: Petrobras, Banco do Brasil, Vale do Rio doce, Embraer, Editora Abril e Bradesco. A escolha dessas empresas foi aleatória e intencional, considerando que são as maiores empresas dos seus ramos de atividades e que fazem parte do novo¹ mercado da Bolsa de Valores de São Paulo (doravante, BOVESPA). Os relatórios utilizados foram publicados no ano de 2014 referentes ao exercício de 2013.

Utilizamos como apoio o software de análise linguística denominado *WordSmith Tools®*, que tem como uma de suas utilidades a contagem de palavras e suas ocorrências em um *corpus* pré definido.

Para que pudesse ser aplicado ao software *WordSmith Tools®*, convertemos os arquivos em linguagem de Texto sem Formatação (TXT), para atender a exigência do software, que só lê arquivos nesse formato.

O *corpus* da Legislação descrito acima foi aplicado no software *WordSmith Tools®*, na ferramenta *Word List - Statistic*, para apurarmos os principais dados estatísticos do *corpus*. Com a ajuda do software, buscamos os termos com maior frequência e, de forma intuitiva, considerando nossa formação profissional e conhecimento na área da Contabilidade, escolhemos quatro termos para análise os quais tiveram alta frequência de repetição e apresentam ambiguidade nos seus significados. São eles: CAIXA, CUSTO, DESPESA e LUCRO.

¹ O Novo Mercado representa o grau máximo de governança corporativa do mercado de capitais brasileiro. Para serem listadas neste segmento especial, as empresas devem se comprometer, voluntariamente, com a adoção de práticas de governança corporativa além das exigidas pela legislação. A proposta da Bovespa é criar um sistema de informações mais exigente que possa aumentar a confiança do investidor e ao mesmo tempo, valorizar os papéis da companhia.

A escolha dessas palavras para estudo deve-se ao fato de que são muitas as interpretações que se têm no uso diário sobre o significado de cada uma, não apenas no contexto geral, mas principalmente na atividade empresarial.

Na sequência, ainda no mesmo software, na opção "*Word List*", para buscarmos os dados da frequência de ocorrência das palavras escolhidas nos *corpora*, apuramos então a frequência e a representatividade de cada termo selecionado, que, em nosso entendimento, é representativa em relação às demais. Essa frequência contribui para o reforço da escolha, pois além dos demais fatores já citados, também a alta frequência dos termos nos *corpora* é importante para o estudo.

O *corpus* de estudo composto pelos relatórios contábeis emitidos por companhias de capital aberto publicados no sítio² da BOVESPA são aqueles determinados pela legislação contábil, portanto, obrigatórios para as empresas sediadas no Brasil. Esses documentos escolhidos são denominados de Relatório da Administração³ e Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, publicados no ano de 2014, tendo como base o exercício social de 2013. Os dados estatísticos dos *corpora* estão assim definidos:

Tabela 01 - Estatística dos *corpora* de estudo

Seq.	Palavra selecionada	Frequência no texto	Percentual em relação ao texto total
01	Caixa	1.323	0,37
02	Custo	786	0,22
03	Despesa	577	0,17
05	Lucro	777	0,22

Fonte: Dados extraídos do software *WordSmith Tools 4.0*

Os textos que compõem os relatórios foram aplicados também em formato TXT no software *WordSmith Tools®* conforme previsto no projeto inicial da tese. Após a submissão dos textos conforme roteiro acima, colecionamos 1.281 sentenças que contêm as palavras escolhidas para análise.

² O sítio oficial da BOVESPA é http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm

³ De acordo com a Legislação, o Relatório de Administração e as Notas Explicativas são partes integrantes do conjunto de Demonstrações obrigatórias para as Companhias de Capital Aberto. (Art. 176 §4º Lei 6.404/76).

Para execução do estudo, o fluxograma proposto passou por cinco fases:

- (i) Seleção do *Corpus*;
- (ii) Submissão dos textos selecionados no software para a identificação de sentenças que contivessem as palavras selecionadas (CAIXA, CUSTO, DESPESA e LUCRO);
- (iii) Levantamento em dicionários da língua geral⁴ dos significados admitidos pelas palavras em estudo;
- (iv) Organização dos significados das palavras, aplicáveis ao contexto de uso da Contabilidade e;
- (v) Análise e discussão dos significados nos relatórios e na legislação, na tentativa de desambiguação.

Por se tratar de uma tese, não analisamos todas as sentenças que contêm o termo estudado. Fizemos apenas naquelas em que o termo apresenta maior ambiguidade.

Toda análise e discussão terminológica dos relatórios das companhias foi contrastiva em relação aos significados apresentados pela legislação oficial (CPC).

O processo de análise foi precedido por um referencial teórico que está disposto no capítulo a seguir.

⁴ Para a realização do estudo, utilizamos como apoio os seguintes dicionários da língua geral: Michaelis (2013), Priberam (2013), Aurélio (2013) e Houaiss (2013).

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, fizemos uma busca teórica sobre os aspectos que envolvem o tema, e também apresentamos um pouco da história da Contabilidade no Brasil, principalmente por considerar que estamos tratando de um trabalho interdisciplinar que envolve a Contabilidade e a Linguística.

3.1 CONTEXTUALIZANDO A PESQUISA

Tendo em vista que o material utilizado como base para as nossas análises e discussões é constituído em parte por textos técnicos produzidos na área das Ciências Contábeis, dos quais fazem parte trechos da legislação e de relatórios publicados, antes do debate teórico linguístico a que esse trabalho se propõe, consideramos importante apresentar um pouco da história brasileira das Ciências Contábeis e o modo como vem se dando a sua evolução no Brasil, visando contextualizar, principalmente, os leitores de outras áreas do conhecimento.

A contabilidade é tão antiga quanto o próprio homem, mas aqui estamos pensando apenas em nível de Brasil, evidentemente que não nos preocupamos em fazer um relato histórico tão remoto, mas restringimos às ocorrências apenas do Século XX no Brasil.

3.1.1 O desenvolvimento das Ciências Contábeis no Brasil

A história da Contabilidade Científica Brasileira teve a sua origem a partir de 1900, sob forte influência da Escola Europeia de Contabilidade. Utilizou como base a corrente teórica do Patrimonialismo⁵ defendida por Vincenzo Masi (1943). Nos escritos de Sá (1997), os brasileiros Herman Junior e Francisco D'Auria teriam sido os principais responsáveis pelo estabelecimento e implantação dos primeiros conceitos da Contabilidade Científica em nosso país. O modelo proposto se

⁵ A História das Doutrinas da Contabilidade se desenvolveu a partir de seis Escolas Europeias: Materialismo Substancial; Personalismo; Controlismo e Neocontismo; Reditualismo; Aziendalismo e Patrimonialismo. Este último, em vigor até os dias de hoje, definiu que o Patrimônio das Entidades é o objeto de estudos da Contabilidade. Utiliza nas suas investigações vários métodos e, especialmente, o método descritivo-estatístico, realizando seus fins com o auxílio de diversos instrumentos (registros, livros, documentos, máquinas e cálculo aritmético) (SÁ, 1997, p. 61).

estendeu até mais ou menos o ano de 1964, ano em que o Brasil começou a sentir os efeitos dos movimentos políticos e econômicos que vinham acontecendo principalmente nos Estados Unidos.

Em termos gerais, a primeira metade do século XX foi bastante promissora para a contabilidade brasileira, com a promulgação em 1940 da primeira Lei das Sociedades por Ações (Decreto-Lei nº 2.627). Em uma breve análise, constatamos que esse Decreto definiu as regras para avaliação de ativos e para a apuração e distribuição de lucros. Criou as reservas e determinou os padrões para publicação do balanço e dos lucros e perdas. Além da regulamentação da Contabilidade das Sociedades Anônimas, o Decreto também instituiu as normas contábeis com a criação de um modelo de balanço para entidades públicas (Estados e Municípios).

As mudanças que aqui se processaram, no entanto, não se deram de imediato no mercado; antes, começaram a ser disseminadas, a pouco e pouco, nas escolas brasileiras de formação dos profissionais da área, tendo como precursor das novas ideias, o professor Boucinhas, com a propagação dos pressupostos teóricos e técnicos da área preconizados pela chamada escola americana de contabilidade, contidos na obra intitulada *Introductory Accounting*, publicada por Finney & Muller (1960). A ele se deve, se não a única, pelo menos uma das mais importantes mudanças sentidas no *savoir-faire* econômico contábil brasileiro (IUDÍCIBUS, 1996).

Doupnik (1996) divide a história Brasileira da Contabilidade no século XX em três períodos: antes de 1964, de 1964 a 1976 e após 1976. Esse último pode ser definido como período contemporâneo, que se manteve até 2007, com a Lei Federal 11.638/2007.

Embora desde 1940 já existisse uma regulamentação aprovada no Brasil em relação às práticas contábeis (Decreto nº. 2.627), foi apenas em 1964 que surgiu a primeira regulamentação para o uso da correção monetária nas demonstrações contábeis (Lei Federal nº 4.357 de 16 de Julho de 1964). Com a publicação dessa Lei, as empresas passavam então a ser obrigadas a apresentar seus balanços patrimoniais corrigidos conforme os índices oficiais de correção monetária definidos pelo governo brasileiro e com terminologia e estrutura próprias. O ano de 1964 pode ser considerado como marco na evolução da contabilidade brasileira, pois também foi nesse período que houve a criação do sistema de indexação financeira com a implantação da correção monetária na escrituração contábil das empresas, consolidada com a publicação em 1966 da tese de doutoramento do professor

Sérgio de Iudícibus, intitulada *Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis*. Essa pesquisa foi considerada uma das primeiras contribuições nacionais à Contabilidade mundial, visando controlar o processo inflacionário vivido pelo país naquele período, criando assim a chamada *Escola de Correção Monetária* (IUDÍCIBUS, 1966).

Ainda hoje, a contabilidade brasileira é reconhecida por sua contribuição no campo do tratamento contábil em períodos de inflação alta.

Foi também no ano de 1946 a criação do primeiro curso de graduação na área de Ciências Contábeis, na então Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (USP). A partir do funcionamento do curso, foi dado um passo importante na evolução do ensino de contabilidade no Brasil e foi possível a elaboração do primeiro manual de contabilidade, denominado *Contabilidade Introdutória*, editado pela equipe de professores da USP, no ano de 1971, pela Editora Atlas, coordenado pelo professor Sérgio de Iudícibus, um cidadão italiano radicado no Brasil.

Toda essa movimentação contribuiu para a criação no mesmo ano, do primeiro programa de pós-graduação *Stricto Sensu* (Mestrado) na área de Contabilidade no Brasil, também ocorrido na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Com o declínio da Escola Europeia, com as orientações do professor Boucinhas e com a publicação do livro *Contabilidade Introdutória* pela equipe de professores da USP, o ensino de Contabilidade no Brasil passou definitivamente a adotar as regras da Escola Americana de Contabilidade, culminando com a aprovação da Nova Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) que fecha mais um novo ciclo na história da contabilidade brasileira.

O período seguinte a 1964 trouxe a regulamentação do mercado de capitais do Brasil, além da regulamentação da atividade de auditoria, que pela Resolução 220 de 1972, o Conselho Federal de Contabilidade define as atribuições do auditor contábil no Brasil. Outro fato importante ocorrido em 1972 foi a conceituação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA), por meio da Resolução 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade.

Podemos considerar que o ponto alto da Contabilidade no século XX foi a promulgação da Lei Federal número 6.404 de 15/12/1976. Essa Lei ficou conhecida como Lei das Sociedades Anônimas (Lei das S/A). A Lei das S/A regulamentou a

atividade contábil para as companhias de capital aberto, sediadas em território brasileiro, contudo, no ano seguinte, o Decreto-Lei número 1.598/77 estendeu a abrangência da Lei para todas as demais empresas legalmente constituídas.

Vale ressaltar que o uso da Correção Monetária nas demonstrações contábeis foi definido em 1964 e foi extinto em 1995, com a publicação da Lei federal número 9.249, após a implantação do Plano Econômico chamado "Plano Real da Economia".

Finalmente, o último marco histórico contemporâneo da contabilidade brasileira ocorreu em 2007, com a publicação da Lei Federal número 11.638 que introduziu o Brasil na chamada internacionalização da contabilidade brasileira, com a adoção das Normas Internacionais emanadas do *International Accounting Standard Board* (IASB).

Com o advento da Lei 11.638/2007, a contabilidade brasileira passa então a adotar como regra geral os mesmos procedimentos utilizados por mais de 150 países. Esse fato reformulou toda a legislação brasileira aplicada à Contabilidade, introduzindo assim um novo léxico para a profissão, com a adoção dos chamados *Pronunciamentos Contábeis*.

Como observamos, a história da contabilidade brasileira não é tão antiga quanto a história europeia, por exemplo. Constatamos também que nesse período analisado, nossa evolução sofreu forte influência de ação governamental por meio de Leis e resoluções específicas para o exercício da profissão contábil, abordando principalmente os aspectos fiscal e tributário, como veremos com mais profundidade na sequência desse estudo.

3.1.2 A interferência da legislação na profissão contábil

Podemos considerar que a primeira grande interferência da legislação brasileira no desenvolvimento da estrutura da contabilidade foi o Código Comercial de 1850. Esse código instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do Balanço Geral composto dos bens, direitos e obrigações das empresas comerciais. O Código não normatizou os procedimentos contábeis, apenas determinou que as empresas devessem seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração, assim como possuir os registros necessários para esse fim.

Apresentamos a seguir um quadro em que consta uma síntese da legislação que afetou, de alguma forma, a estrutura da contabilidade brasileira:

Quadro 01 - Resumo da evolução legal da contabilidade brasileira

no	Ementa da Lei
850	Publicação do Código Comercial Brasileiro, que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e elaboração anual da demonstração de resultado e do balanço geral;
902	20 de abril, criação da Escola de Comércio Álvares Penteado;
931	30 de julho, publicação do decreto nº. 20.158 que organizou o ensino comercial e fez a primeira regulamentação da profissão contábil;
940	Publicação do decreto nº. 2.627, a primeira Lei das Sociedades por Ações;
945	A profissão contábil foi considerada como uma carreira universitária;
946	Fundação da FEA-USP, instituição do curso de Ciências Contábeis e Atuariais;
946	Criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos respectivos conselhos regionais;
964	O Prof. Boucinhas implanta nova metodologia de ensino da contabilidade baseada no livro <i>Introductory Accounting</i> , publicado por Finney & Muller;
964	Lei Federal nº 4.357 de 16 de Julho de 1964 o Brasil passou a exigir das empresas a aplicação da correção monetária no ativo imobilizado e no capital social registrado;
971	Publicação do livro Contabilidade Introdutória, equipe de professores da FEA-USP;
972	Resolução 220 – Circulares 178 e 179 do Banco Central do Brasil. A circular 178 obrigou o registro dos auditores independentes no Banco Central e a circular 179 tratou dos princípios e normas de contabilidade (não listou os princípios, apenas normatizou);
972	O Conselho Federal de Contabilidade baixou a resolução nº. 321, que conceituou os Princípios Fundamentais de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA) e adotou as normas (quase que na íntegra) e procedimentos de auditoria elaborados pelo IAIB, atual IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil);
976	Publicação da Lei 6.404, a nova Lei das Sociedades Por Ações (em vigor com algumas alterações, principalmente pela Lei 11.638/2007);
976	Criação da Comissão de Valores Mobiliários;
977	Publicação do Decreto-lei nº. 1.598 – adequou o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) à nova Lei das Sociedades por Ações e estendeu as normas e princípios contábeis da Lei das Sociedades por Ações às demais empresas;
981	CFC publica a Resolução nº 529 que disciplina as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC);
993	Publicação da Resolução CFC 750, que estabeleceu os novos princípios fundamentais de contabilidade;
995	Publicação da Lei nº. 9.249, que eliminou a correção monetária das demonstrações contábeis.
	Publicação da Lei 11.638 que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende

007	às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.
-----	---

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Complementamos esse quadro com comentários sobre alguns dos instrumentos legais que influenciaram a contabilidade brasileira.

As primeiras duas décadas do século XX também marcaram a implantação da cobrança do imposto de renda das empresas no Brasil.

Por meio da Lei Federal nº 4.357 de 16 de Julho de 1964, o Brasil passou a exigir das empresas a aplicação da correção monetária no ativo imobilizado e no capital social registrado, fato que trouxe grandes alterações na Contabilidade da época, pois se tratava de uma forma bem brasileira de abordar os efeitos inflacionários nas demonstrações financeiras.

No ano de 1965, ocorreu a organização do mercado de capitais no Brasil por meio da Lei Federal nº 4.728/65, e também criou a figura do auditor independente, porém essa Lei só foi regulamentada em 1972, pela Resolução nº 220 do Banco Central do Brasil.

A vinda das multinacionais americanas para o Brasil nos anos de 1960, e as exigências de uniformização de procedimentos dessas subsidiárias aos modelos das matrizes norte americanas, forçou-nos a utilizar no Brasil os primeiros ensinamentos dos modelos americanos da contabilidade, o que contribuiu sobremaneira para a implantação na Universidade de São Paulo (USP) de um núcleo de pesquisa e ensino da contabilidade nos moldes aplicados nos Estados Unidos da América já no início dos anos de 1970. Esse núcleo passou a pesquisar e ensinar a contabilidade baseada na Escola Americana, fazendo as devidas adaptações principalmente ao sistema tributário brasileiro. A partir da criação desse núcleo de pesquisas, surge também o primeiro programa de pós-graduação *Stricto Sensu* em nível de Mestrado em Contabilidade do Brasil, formando ali os primeiros pesquisadores nacionais, e propiciando o surgimento da Escola Brasileira de Contabilidade, com as primeiras publicações nacionais (IUDÍCIBUS, 2004).

Diferentemente do que ocorreu nos Estados Unidos, a evolução da Contabilidade no Brasil teve grande interferência da legislação, e essa interferência, em parte, ocorreu por culpa dos próprios profissionais da contabilidade, como cita o professor Iudícibus (1987, p. 36): "[...] devido à inoperância, até um passado recente,

de nossas associações de contadores, o governo teve de tomar a iniciativa". Essa interferência governamental na profissão prosseguiu ainda por muitos anos e forçou os pesquisadores da época a apresentarem um modelo de sistema contábil que definiu de forma clara os critérios de levantamento dos demonstrativos financeiros, pois o Brasil iniciava um processo de globalização com a chegada das multinacionais, principalmente as montadoras de automóveis.

Até a criação da Lei 6.404/76, o Brasil utilizava uma estrutura contábil definida pelo Decreto-Lei nº 24.239 do ano de 1947, com algumas alterações posteriores aplicadas por Resoluções e Circulares do Banco Central do Brasil, já preparando o país para a regulamentação do Mercado de Capitais. Observamos que a Lei 6.404/76 surgiu em um momento importante da história brasileira, quando esse se preparava para sair de um período de governo militar.

Foi a Lei nº 6.404/76 que criou os demonstrativos contábeis na forma como eram apresentados até a promulgação da Lei nº 11.638 de 2007, bem como apresentou a expressão Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, utilizando o conceito da Escola Americana de Contabilidade⁶.

Essa Lei também criou terminologias até então inexistentes, por exemplo, Lucro Líquido, Lucro Tributável, Lucro Real, Lucros Acumulados e Reservas de Lucros a Realizar.

Outras Leis também fizeram parte do arcabouço teórico da Contabilidade no decorrer dos anos, porém de forma complementar, que consideramos como coadjuvantes do processo, até que em 2007 entrou em cena uma nova legislação, que mudou de forma brutal mais uma vez a estrutura contábil brasileira.

Essa nova Lei (11.638/2007) direcionou a contabilidade para um novo patamar, com a implantação do processo de convergência da prática contábil para as normas internacionais emanadas do *International Accounting Standard Board* (IASB). A partir da publicação dessa Lei, todos os demonstrativos contábeis das empresas brasileiras passaram a ser direcionados para os novos padrões da contabilidade internacional.

⁶ Não trataremos dos conceitos das escolas de Contabilidade por considerarmos que o objetivo da pesquisa neste capítulo é apresentar apenas o contexto histórico da contabilidade brasileira.

A entrada em vigor da Lei 11.638/2007 também exigiu uma grande mobilização por parte dos profissionais da área⁷, pois essa Lei praticamente recriou a estrutura contábil existente até então. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão máximo de gestão e fiscalização profissional, foi chamado para regulamentar o novo léxico da profissão.

Para cumprir sua participação no processo, o CFC criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O CPC foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- a) ABRASCA: Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- b) APIMEC NACIONAL: Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
- c) BM&FBOVESPA: Companhia que administra mercados organizados de títulos, valores mobiliários e contratos derivativos;
- d) CFC: Conselho Federal de Contabilidade;
- e) FIPECAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da FEA/USP; e
- f) IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

O CPC foi criado pela Resolução CFC nº 1.055 de 2005 e tem como objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais (ART. 3º RES.CFC 1.055/2005).

O CPC foi criado em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis, que visam à redução de custo de elaboração dos relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, e redução de custo de capital. Visou também à centralização na emissão de normas dessa natureza no Brasil, visto que diversas entidades tinham essa atribuição, além de representação e processos democráticos na produção de informações contábeis.

⁷ Ao referir à expressão "profissionais da área", estamos nos remetendo tanto aos profissionais de mercado quanto aos profissionais docentes e pesquisadores dos cursos superiores em Ciências Contábeis.

Podemos observar então que o surgimento dessa nova estrutura contábil brasileira é recente e foi criada sob a égide da legalidade, visando principalmente o cumprimento dos aspectos legais/normativos.

Esse é, portanto, o contexto histórico que nos despertou para a realização dessa pesquisa, visto que o profissional contábil está cercado por todos os lados, em uma atividade altamente regulamentada, devendo atender a legislação, por imposição legal, e precisando gerar informações específicas para diferentes classes de usuários para subsidiar a tomada de decisão interna.

3.1.3 Características da informação contábil

A contabilidade, desde os primórdios, tem como seu principal produto a informação. Por meio dela, seus usuários têm de ser capazes de tomar decisões, quer seja no âmbito interno, pelos gestores, ou externo, pelos analistas de mercado ou o próprio governo.

Segundo Iudícibus et al (2005):

Um dos motivos que provocaram mudança substancial no escopo e complexidade da contabilidade foi, sem dúvida, o surgimento do gestor ou gerente como agente separado do proprietário, principalmente a partir de final do século XVIII, avolumando-se essa tendência no século XX, com as grandes sociedades por ações (IUDÍCIBUS et al, 2005, p. 125).

Diante do contexto apresentado acima por Iudícibus et al (2005), o que se conclui é que a contabilidade tem que atender diversos tipos de usuários, utilizando como produto a informação, resultante do processo de coleta, escrituração e mensuração do patrimônio social. Espera-se que a informação seja a mais confiável possível, pois deve servir para a tomada de decisões financeiras e administrativas que, de alguma forma, afetam o patrimônio das empresas.

As informações geradas pela contabilidade são tornadas públicas por meio de relatórios, denominados demonstrações contábeis ou demonstrações financeiras, que são elaboradas pelos contadores e confirmadas pelos auditores contábeis.

O CFC, órgão máximo que regulamenta e fiscaliza o exercício da profissão contábil, por meio do CPC responsável pelo estudo, preparo e emissão de

Pronunciamentos Técnicos sobre a Contabilidade, define os objetivos das demonstrações contábeis da seguinte forma:

O objetivo das demonstrações contábeis é oferecer informações sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de caixa da entidade, que é útil para a tomada de decisão por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação (CPC 00, p. 03).

Com base nesse pronunciamento técnico, podemos interpretar que a contabilidade deve gerar informação para usuários internos e externos, que devem servir para auxiliar na tomada de decisão, normalmente com abordagem financeira.

Observamos que o próprio pronunciamento já deixa claro que os usuários não têm condições de exigir um relatório ao seu gosto e necessidades. Logo, os relatórios padronizados devem atender todas as necessidades informacionais de todos os usuários.

Para cumprir seus objetivos informacionais, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), no *Statement of Financial Accounting Concepts* n.2 (FASB, 1980), definiu as características hierárquicas da informação contábil como sendo: a) Compreensibilidade; b) Relevância; c) Confiabilidade; d) Comparabilidade; e) Uniformidade e; f) Consistência.

O propósito desse relatório foi examinar as características da informação contábil que a tornam útil para os seus usuários, e podem ser verificadas de acordo com uma hierarquia conforme sua utilidade para a tomada de decisão. Nessa hierarquia são identificadas as qualidades (ou características) primárias e secundárias para que essa possa ser classificada como útil para os usuários, observando uma restrição geral que é a análise da relação custo-benefício da informação contábil. Essa restrição significa que nenhuma informação pode custar mais do que o benefício que ela proporciona, sob pena de ser desprezada.

A compreensibilidade pressupõe o grau de transparência como característica para o usuário e a materialidade da informação como limite de reconhecimento. Até onde determinado item informado tem impacto na decisão. As qualidades primárias são a relevância e a confiabilidade, enquanto as qualidades secundárias são a comparabilidade, a uniformidade e a consistência.

Com essas características, podemos afirmar que a Contabilidade é uma fonte de informação e controle para as empresas, e representa uma ferramenta importante para o desenvolvimento organizacional. A informação pode ser considerada, ao mesmo tempo, matéria-prima e produto acabado da atividade contábil. A nota fiscal de entrada de uma mercadoria pode ser uma informação primária, enquanto um conjunto de muitas notas agrupadas em um relatório gerencial passa a ser um produto acabado, pois informa o quanto a empresa terá que desembolsar em determinado período. A informação adequadamente estruturada deve contribuir para que a empresa se torne mais dinâmica para enfrentar a crescente concorrência no mercado global.

Todas essas características devem estar contempladas nos relatórios contábeis encaminhados aos usuários. O que observamos, contudo, é que normalmente os relatórios são elaborados utilizando-se de uma linguagem técnica em que muitos termos são de domínio exclusivo dos profissionais da área, e que nessas situações, os usuários da informação não conseguirão compreender nem se beneficiarem desses relatórios para minimizarem suas dúvidas em relação à "saúde" financeira de sua organização.

Na maioria das vezes, as informações geradas pelos demonstrativos contábeis não atendem essas características para o usuário interno, visto que a principal preocupação do contador está em primeiro lugar cumprir a legislação, devido aos aspectos penais tanto para si quanto para a própria empresa, para depois atender aos anseios do usuário interno. O que observamos no dia a dia da atividade contábil é que essa deveria atender aos diversos tipos de usuários com informações específicas para cada interessado, tema que debatemos nas próximas seções desse trabalho.

3.2 CONTEXTO DA PROFISSÃO CONTÁBIL

Nesta seção, apresentamos algumas situações específicas vividas pelos profissionais da contabilidade no desempenho de suas funções. Mostramos também o fenômeno da ambiguidade lexical presente nos relatórios contábeis, e as consequências na análise e compreensão das informações gerenciais oriundas da contabilidade.

3.2.1 Os problemas enfrentados pelos profissionais contábeis

A função da Contabilidade, desde o princípio, tem sido a de contribuir com o homem no controle daquilo que seria o seu patrimônio pessoal. Ao longo da evolução humana e sua organização em sociedades, essa também passou a atender as necessidades dos sócios e de grupos, notadamente financeiros, com interesses comuns no que diz respeito às relações comerciais que há muito vêm se estabelecendo e consolidando no mundo moderno.

Segundo Hendriksen (1974, p. 12), "[...] a Contabilidade é o processo de identificar, medir e comunicar informação econômica que permita juízos e decisões informados por parte dos usuários da informação".

Não se trata de um simples aglomerado de dados técnicos, mas antes, de um conjunto de documentos escritos de forma estruturada e bem definida, com informações úteis, de forma que o usuário entenda com o máximo de clareza o seu conteúdo, para que possa comunicar adequadamente o que está ocorrendo com as finanças da empresa.

Ludícibus (1987) descreve os limites da atuação da disciplina contábil, como o ponto fundamental para qualquer disciplina ou campo de estudo se desenvolver. Para ele, os objetivos da Contabilidade devem ser definidos por duas abordagens distintas:

[...] fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário (IUDÍCIBUS, 1987, p. 16, grifos nosso).

À primeira vista, parece um tanto controversa a afirmação do autor, mas para cumprir adequadamente os seus objetivos, a Contabilidade deve atender igualmente as duas abordagens, que é atender bem a todos e com informações específicas.

Entre os seus muitos requisitos aos profissionais da Contabilidade, compete a eles elaborar e apresentar relatórios com informações que sejam compreendidas por todos os usuários e que possam também servir de base dessas, cada tipo de decisão a ser tomada por esses usuários, sejam eles, governo, sindicatos, gestores ou mesmo o indivíduo comum.

O *American Institute of Certified Public Accountants*⁸ (AICPA), em um relatório produzido pelo Grupo de Estudos sobre os Objetivos dos Demonstrativos Financeiros, publicado em Outubro de 1973, a partir desses pontos, concluiu que: “[...] a função fundamental da Contabilidade [...] tem permanecido inalterada desde seus primórdios. Sua finalidade é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões [...]”.

Vemos então que, desde sua origem, as duas abordagens citadas pelo professor Ludícibus (1987) são complementares no Relatório do AICPA.

A utilização da contabilidade como fonte de informação tem uma função fundamental, como podemos observar nas muitas publicações técnicas e científicas desde meados do século XX, onde afirmam que o objetivo da contabilidade é fornecer informações para os vários tipos de usuários, visando contribuir para a tomada de decisões, e que a contabilidade é o principal sistema de informação gerencial (DOS REIS et al, 2012; COELHO et al, 2011; PIONTKEWICZ et al, 2014, entre outros).

Para que esse objetivo seja atingido, é necessário que seja criado pelo contador um arquivo base ou banco de dados capaz de fornecer informações periódicas, de utilidade, para as metas de maior número possível de usuários, como afirma Ludícibus (1987).

Os relatórios financeiros tradicionais nem sempre conseguem transmitir informações suficientes para auxiliar os gestores. Muitas vezes, esses relatórios têm apenas atendido as necessidades do usuário fiscalizador.

A atividade contábil é altamente regulamentada. Existe legislação para todos os níveis e tipos de empresas. Nesse momento começa a surgir um dos problemas para a elaboração e entendimento do que os relatórios contábeis estão demonstrando.

Em nosso ponto de vista, a forma mais adequada de padronizar os procedimentos contábeis passa obrigatoriamente pela uniformização de quem tem o poder para ditar regras contábeis. No Brasil, a Contabilidade recebe normas do Banco Central do Brasil (BACEN), da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), da Secretaria da Receita Federal (SRF), do Poder Legislativo (Congresso Nacional) e finalmente, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Interessante observar

⁸ Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).

que o CFC está aqui em último lugar na escala de regulamentador e essa colocação foi proposital, pois é isso que ocorre no Brasil. Apesar de ser uma situação totalmente incoerente a nosso ver, uma vez que o CFC deveria ser o principal regulador da atividade contábil, está sim em uma posição bastante prejudicada, ficando muitas vezes apenas com a atribuição de divulgar aos profissionais determinada Lei aprovada no Congresso ou uma Instrução Normativa da SRF ou do BACEN. Essa situação é passível de crítica sim, visto que é atribuição pétrea do Conselho Federal de Contabilidade a prerrogativa de regulação normativa e controle da Contabilidade e dos seus afiliados. Tanto isso é verdade que a Lei Federal 12.249/2010 que alterou o Decreto-Lei 9.295/1946⁹, fez a seguinte inserção:

Art. 6º - São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:
f) - regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional (grifos nossos).

Apesar de tudo, observamos no teor da Lei que a atribuição de editar normas também ficou na última parte do texto. Sem ter a pretensão de julgamento de mérito do fato, a crítica deve ser direcionada ao legislador que não observou a importância da ordem desses acontecimentos.

O grande número de órgãos reguladores e, conseqüentemente, a enorme quantidade de normas estabelecidas que vigoram no país, ainda que necessárias para regulamentar os procedimentos técnicos e jurídicos presentes na área contábil, provocam como consequência, uma série de conflitos. Quando replicados, por exemplo, ao sistema bancário, é fácil perceber o imbróglio. Essa é uma área que possui pelo menos três regulamentações, senão vejamos: Os bancos devem obedecer normas emitidas pelo Banco Central, em conformidade com o COSIF (Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional), portanto, devem ter um balanço com esse enfoque; também são sociedades de capital aberto, possuem ações na bolsa de valores, logo, devem obedecer normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e, finalmente, para fins de tributação, por se enquadrarem no regime do Lucro Real, devem ter um balanço com os ajustes, adições e

⁹ Lei Federal que criou o Conselho Federal de Contabilidade, definiu as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e regulamentou a profissão, alterada em 2010 pela Lei Federal 12.249/2010.

exclusões necessárias à apuração do chamado "Lucro Real"¹⁰, por isso, obedecerá às normas da Secretaria da Receita Federal (SRF). Eis aqui o cenário Brasileiro da Contabilidade. É evidente que o exemplo acima foi citado como forma de demonstrar a realidade brasileira que circunda a atividade contábil.

Os balanços contábeis dos bancos, sem dúvida, podem ser considerados como um caso emblemático, mas com certeza não são os únicos.

A título de exemplo, podemos citar a definição dada pela Legislação do Imposto de Renda, consolidada pelo Decreto Federal número 300/99, determinando que as Demonstrações Contábeis deveriam ser elaboradas com base na Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76 à época). Contudo, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) determina que as adições e exclusões, para efeito do cálculo do imposto devem ser escrituradas à parte, no LALUR¹¹. Observamos também que a Secretaria da Receita Federal regulamentou outra escrituração contábil, pois o resultado líquido (lucro ou prejuízo) apurado no LALUR é diferente daquele apurado com base na escrituração transcrita do Livro Diário e Razão, originado da Contabilidade com base na Lei das Sociedades Anônimas.

Outro exemplo mais recente ocorre com a Lei Federal número 11.638 de 2007 e a Medida Provisória 449/2008 convertida na Lei número 11.941 de 2008 que alteraram a Lei 6.404 de 1976, que definem que as normas de Contabilidade devem ser adotadas independentemente do que prescreve a legislação tributária (sic). Qual a consequência disso? Apenas um exemplo: as Receitas e Despesas geradas pelos Ajustes da Avaliação Patrimonial somente poderão afetar o resultado tributável quando ocorrerem as suas efetivas realizações. Com a interferência da Legislação tributária, o resultado sofre alteração independente da sua realização. Nesse contexto, o resultado apurado pelo contador estará distorcido, não por sua culpa, mas sim, pela obediência à Legislação aplicada. Em nossa opinião, a Lei deveria se preocupar apenas com o aspecto tributário, deixando a cargo do CFC a regulamentação contábil do fato.

É evidente que, para um adequado entendimento dos demonstrativos contábeis, como ocorre em outras áreas, o desejável seria que as leis, normas e regulamentos fossem menos complicados, mas, por uma série de motivos

¹⁰ Forma de tributação do Imposto de Renda onde as empresas devem apurar o Lucro Contábil com base em alguns critérios específicos definidos pela SRF.

¹¹ Livro auxiliar da Contabilidade criado pela legislação do Imposto de Renda para apuração do Imposto de Renda das empresas tributadas pelo Regime do Lucro Real (Decreto-Lei 1.598/76).

constantemente discutidos pelos profissionais e pesquisadores da área, não o são, ou ainda, que todos os usuários tivessem profundo conhecimento dessas leis e normas reguladoras. Como essa posição não é aplicável aos usuários nem as leis e normas são de fácil entendimento, temos que conviver com toda essa situação. Temos, por exemplo, os casos de pequenas empresas, em que o gestor é também o proprietário e, raramente é especialista na área de Contabilidade. Como essa situação de conhecimento da legislação e das técnicas nem sempre se aplica ao usuário, resta a opção que passa pela contribuição do contador em melhorar ou adequar cada vez mais o nível de *disclosure* dos balanços elaborados e direcionados para os gestores. Essa melhora ou adequação da descrição das informações apresentadas nos relatórios técnicos passa necessariamente por duas condições:

- a) os órgãos reguladores devem ser centralizados e;
- b) o contador deve ter um grau de conhecimento superior, para perceber os pontos obscuros que possam gerar dúvidas para o usuário o qual lerá os demonstrativos contábeis.

A primeira condição não nos parece muito fácil de ser atingida, até porque, em um primeiro momento, não depende de quem executa a função, mas de quem regulamenta, que nem sempre é especialista da área, restando então a segunda opção que, a nosso ver, pode ser alcançada com a aquiescência dos profissionais da área.

Em uma tentativa de minimizar os problemas legais e técnicos que se sobrepõem às escriturações, constatamos que alguns dos órgãos reguladores (BACEN, CVM, etc.) acabaram por criar esquemas padronizados para a escrituração da Contabilidade da grande maioria dos negócios que, utilizando-se da evolução tecnológica e da informática, acaba por facilitar o trabalho técnico de geração de informação fiscal e/ou tributária, em detrimento da análise mais detalhada das informações, o que realmente é a verdadeira essência da Contabilidade. Não que a informática seja culpada por isso, mas pelo fato de que os sistemas são voltados para a síntese quantitativa, em detrimento de um relatório mais analítico, mais opinativo que ficaria a cargo do conhecimento do contador.

Além de todos esses fatos citados, temos ainda o uso demasiado de termos técnicos, estrangeirismos e termos ambíguos que se apresentam como complicadores e também dificultam a interpretação das informações,

comprometendo o *feedback*, a tomada de decisão dos seus usuários com base nos relatórios contábeis. Conforme Vasconcelos e Viana (2002),

[...] de nada adianta a posse da tecnologia se a informação não é entendida, muito menos compartilhada, assim como se sabe que a informação não produzirá efeitos se não existir uma mentalidade focada na direção da informação (VASCONCELOS; VIANA, 2002, p. 21).

Com todo esse arsenal tecnológico, seria normal que o nível de geração e compreensão dos demonstrativos contábeis também aumentasse, porém, alguns problemas não podem e não foram resolvidos com a evolução e utilização de novas tecnologias.

Percebemos que a tecnologia, principalmente a informática, trouxe grande evolução à contabilidade, principalmente com mais agilidade e eficiência nos relatórios elaborados.

Outro problema pouco discutido no meio contábil é o fato da ocorrência do fenômeno da ambiguidade lexical que se apresenta nesses documentos elaborados pelos profissionais contábeis.

Para contribuir com a discussão desse fenômeno, apresentamos a seguir um debate de sua ocorrência na atividade empresarial.

3.2.2 A ambiguidade lexical presente nos relatórios contábeis

Por ser a Contabilidade uma atividade que possui um léxico muito específico, marcado principalmente pela legislação, podemos considerar que é normal a ocorrência de repetições de significados para determinadas palavras que o compõem. Nesse entendimento, a ambiguidade deve ser um fato normal, principalmente nos relatórios mais analíticos que acompanham os balanços.

Diante disso, chama nossa atenção os problemas de compreensão dos relatórios contábeis provocados por essa ambiguidade, dificuldade essa que não tem sido alvo de pesquisas que visem mitigar seus efeitos. Para contribuir com o debate no sentido de entender as consequências dos fenômenos da ambiguidade nesses relatórios, apresentamos, a seguir, uma discussão sobre a ocorrência da

polissemia e da homonímia presente nos documentos publicados pelos contadores, como resultado dos trabalhos de escrituração contábil.

A Contabilidade visa, por meio de seus relatórios, comunicar os efeitos dos atos administrativos executados pelos gestores sobre o patrimônio das entidades. Libonati e Souto Maior (1996), ao debaterem as dificuldades encontradas nos textos contábeis por parte dos usuários dessa informação, elencaram como pontos de origem desses problemas os seguintes aspectos:

a) Terminologia contábil – a Contabilidade utiliza termos técnicos que não produzem uma adequada compreensão da informação pelos usuários;

b) Quantidade de informação divulgada – como o limite de divulgação das informações contábeis é muito subjetivo, corre-se o risco de, ao sumarizar aquelas consideradas relevantes e úteis, omitir informações importantes e, ao mesmo tempo, prestar informações inúteis, que provocam a “diminuição da eficiência da análise” por parte dos usuários;

c) Capacidade de entendimento – o pouco conhecimento da matéria contábil por uma parcela de usuários provoca dificuldades na compreensão da mensagem (LIBONATI; SOUTO MAIOR, 1996, p. 247-248, grifo nosso).

Embora à primeira vista possa parecer que as dificuldades até aqui relatadas estão circunscritas apenas às questões puramente técnicas, analisando os casos com mais atenção e profundidade, seremos capazes de perceber que, para além desses, os desafios colocados pelo uso da língua ocupam lugar de destaque, qualquer que seja o tipo de produção que desejamos fazer, quer oral ou escrita. Uma preocupação por parte do produtor do discurso sempre existirá.

Podemos considerar que é parte inerente ao processo interpretativo dos significados das palavras o conhecimento de mundo em que se insere o leitor/usuário. Não seria sensato, por exemplo, exigir que um indivíduo com formação nas áreas de Letras ou Engenharia consiga compreender um relatório técnico da área do Direito ou um balanço contábil sem que nunca tenha atuado nessas áreas. O nível de compreensão desse relatório pode ser nulo, ou quase nulo, considerando a falta de relacionamento do indivíduo com a área de atuação.

Estudos em Análise do Discurso de Orlandi (1988, p. 63) enfatizam que um sujeito não se relaciona com o texto nem de forma direta nem mecânica; ao contrário, o leitor interage com seu objeto de análise e, para que isso ocorra de

maneira eficaz ele deverá passar “por mediações, por determinações de muitas e variadas espécies que são a sua experiência de linguagem”.

No âmbito da formação do discurso, Orlandi (1988) ainda reforça que, o processo de leitura passa, basicamente, por duas instâncias: o contexto de enunciado e o contexto de enunciação. O primeiro é ‘repetível’ (pré-construído) e constitui a exterioridade do texto onde se trama o que vai se dizer. O segundo é a produção de sequência linguística, onde o sujeito intervém. Podemos admitir então, que esses contextos não podem ser dissociados e, ainda, podemos perceber que o contexto do enunciado fornece os objetos do discurso os quais sustentam a enunciação e, ao mesmo tempo, organizam o que constitui as formulações do sujeito.

No instante em que se apresenta um problema expresso em linguagem verbal ou não verbal¹² a quem pretende resolvê-lo, existirá uma leitura possível; mas não necessariamente, a decodificação esperada dos seus significados. Nesses tipos de problemas, é importante levar em conta, como ensina Orlandi (1988, p. 63), “que há uma complexidade de elementos muito distintos que têm a ver com a significação de qualquer texto, incluindo-se até mesmo a existência de diversos tipos de discursos”.

Problemas relacionados às terminologias na área da Contabilidade já foram temas de estudos desde 1920, quando o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), constituiu o primeiro Comitê de Terminologia. Esse comitê tinha como objetivo reunir um conjunto de palavras e expressões que seriam comumente utilizadas pela Contabilidade, e fixar significados mais concisos para cada uma delas. Com a criação desse comitê, o AICPA desencadeou uma análise voltada a problemas de semântica e questões de uniformidade, até a evolução das evidenciações das companhias abertas brasileiras. A partir desse posicionamento do AICPA é possível entender que existe a necessidade da realização de pesquisas contábeis que enfoquem o contexto de desambiguação lexical.

Vemos, por exemplo, o caso da elaboração dos relatórios contábeis das empresas. É obrigação do profissional contábil a obediência aos princípios legais que envolvem a área fiscal, quer seja municipal, estadual ou federal, entre os demais aspectos da área. Contudo, não é raro observarmos que, muitas vezes, o profissional contábil, mesmo que inconscientemente, preocupado em atender aos

¹² “Linguagem não verbal é aquela que utiliza qualquer código que não seja a palavra” (NICOLA, 1998, p. 235).

preceitos legais, acaba por priorizar o atendimento ao fisco, utilizando-se demasiadamente de termos técnicos/legais em detrimento do principal usuário da informação contábil, altamente dependente do contador, que é o gestor da empresa. A informação contábil deve ser usada para auxiliar na tomada de decisão gerencial, e para que atinja esse objetivo, deve ser entendida e compreendida pelo gestor, que é o tomador de decisão interna da empresa. Essa falta de compreensão ocorre com mais frequência do que podemos imaginar, mas não é o único problema. Temos ainda os neologismos e as palavras estrangeiras que constantemente ouvimos, e que já fazem parte do arcabouço teórico contábil brasileiro. Podemos citar, por exemplo, "contabilidade criativa", "pedalada fiscal", "*goodwill*", "*fair value accounting*", entre muitas outras.

Apesar de ser a contabilidade denominada a linguagem dos negócios (REEVE et al, 2009), não é raro encontrar usuários que não a utilizem na sua totalidade no auxílio à gestão desse mesmo negócio. Concordamos que os principais usuários das informações contábeis não conhecem adequadamente todos os seus benefícios, tampouco os significados desses e muitos outros termos empregados nos relatórios contábeis, o que contribui para que a utilização dessas informações sejam muitas vezes subvalorizadas. Em uma atividade que tem como objetivo principal a mensuração dos resultados em equivalentes financeiros, a subutilização dessas informações pode trazer resultados desastrosos para a gestão empresarial. Conhecer e dominar a linguagem contábil pode contribuir para melhorar os resultados da gestão das organizações, ou em outra situação, melhorar o nível desses mesmos relatórios.

Para ratificar essas afirmações, podemos considerar que aprender a linguagem contábil pode ser comparada a estudar uma língua estrangeira. Sobre essa questão, Anthony (1971) escreve que:

Sin embargo, esta tarea se complica por hecho de que muchas de las palabras que se usan en contabilidad quieren decir casi - pero no exactamente - las mismas cosas que lo que expresan las mismas palabras en el uso diario común, fuera del aspecto contable¹³ (ANTHONY, 1971, p. 28).

¹³ Muito embora esta tarefa se complica pelo fato de que muitas dessas palavras que se usam em contabilidade querem dizer quase - mas não exatamente - as mesmas coisas que o que expressam as mesmas palavras no uso diário comum, fora do aspecto contábil (ANTHONY, 1971, p. 28, tradução nossa).

O que se advém dessa afirmação, como já citamos alhures, é que a linguagem dos negócios pode trazer dificuldades no entendimento se os seus "falantes" não estiverem familiarizados com o vocabulário dessa linguagem, que, nem sempre uma palavra que se usa no cotidiano das pessoas terá o mesmo significado quando usada no contexto da profissão contábil.

Vejamos apenas como exemplo, um parágrafo de um relatório de emissão obrigatória pelas empresas de auditoria:

Responsabilidades do auditor revisor

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre o sistema de controle de qualidade que compreende a descrição, o desenho e a operação dos controles estabelecidos pela Firma, com base em nossos procedimentos. Conduzimos nosso trabalho de acordo com a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares estabelecida pelo Conselho Federal de Contabilidade, normas de auditoria para trabalhos dessa natureza e as normas detalhadas, aprovadas pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE). Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas e o planejamento e a realização de procedimentos para a obtenção de segurança razoável sobre se, em todos os aspectos relevantes, os controles foram adequadamente desenhados e operam de maneira efetiva (NBC PA 01 CFC).

Nesse relatório de auditoria, há um padrão de estilo predefinido pela norma contábil, como muitos outros documentos e relatórios que são emitidos pelos contadores. Por mais que o contador tenha interesse, não poderá mudar a forma do documento. Em uma análise geral, o que consta nesse parágrafo é apenas o cumprimento normativo. O gestor receberá esse relatório que, normalmente é muito bem redigido, visto que obedece aos padrões, com outros tantos parágrafos predefinidos e que em nada servirá para o gestor. A terminologia utilizada não é de domínio do usuário.

Observamos que em relação à terminologia padronizada, muitas vezes acaba por trazer mais conflitos do que ajuda aos usuários, como afirma Anthony (1971), continuando suas preocupações:

El problema de aprender contabilidad, sin embargo, se asemeja al inglés como lo hablan en la Gran Bretaña, pues, a menos de que se tenga cuidado, el norteamericano no reconocerá que existen algunas

palabras que se usan en Gran Bretaña en un sentido diferente al sentido que tienen en los Estados Unidos¹⁴ (ANTHONY, 1971, p. 29).

Como observamos nas preocupações de Anthony (1971), não é porque uma palavra está grafada da mesma forma que terá o mesmo significado. O contexto onde está inserida a palavra pode contribuir para alterar o seu significado, mesmo estando escrito em uma mesma língua (Inglês).

Como um empresário, que não tem a formação específica em Contabilidade vai conseguir entender todo esse emaranhado terminológico? Ele consegue administrar sua empresa tendo em mãos um relatório recheado de termos que podem, dependendo do conhecimento técnico que possui ou que não possui, trazer mais do que um significado? A verdade será que o empresário simplesmente desprezará todo o trabalho do contador devido a seu desconhecimento terminológico.

A discussão terminológica no ponto de vista linguístico, tratada em nosso estudo, é muito importante para o entendimento da profissão contábil.

Observamos que alguns órgãos normatizadores nacionais e internacionais procuram delimitar qual o tipo e quantidade de informações devem ser objeto do processo contábil da entidade e o grau de relevância e abrangência de classes de usuários que essas informações deverão atingir, porém, fazem de forma que o profissional se torna refém de um esquema de elaboração que cerceia sua criatividade, pois está cumprindo um roteiro predeterminado, sem a preocupação se o usuário está compreendendo ou não o que está descrito. Fica evidente nessa discussão que a Contabilidade é uma manifestação linguística e, como tal, está susceptível aos seus fenômenos, embora particular ao mundo empresarial e aos profissionais da área, que têm suas especificidades, como afirma Santaella (1983, p. 12): “O termo linguagem não abarca somente o uso da língua utilizada para falar ou escrever, mas também outras formas de linguagem que os seres humanos utilizam para produzir, criar, reproduzir, transformar e consumir”.

No contexto citado por Santaella (1983), podemos considerar que a Contabilidade é uma linguagem com um vocabulário específico, utilizado para

¹⁴ O problema de aprender contabilidade, no entanto, se assemelha ao Inglês como se falam na Grã Bretanha, pois, a menos de que se tenha cuidado, o norte americano não reconhecerá que existem algumas palavras que se usam na Grã Bretanha em um sentido diferente ao sentido que tem nos Estados Unidos (ANTHONY, 1971, p. 29, tradução nossa).

comunicar a história financeira das empresas não apenas entre os empresários, como também para quem mais tiver interesse, como o fisco, os sindicatos e os funcionários, todos considerados os usuários da informação contábil e que precisam entender essa comunicação feita pelos seus relatórios.

Neste sentido, Ijiri (1975, p. 14) afirma que a "Contabilidade, como linguagem dos negócios, possui muitos aspectos em comum com outras linguagens". A contabilidade possui e utiliza um léxico específico que, apesar do uso quase restrito, pode ser aprendido por qualquer indivíduo.

Observamos que as várias atividades de uma empresa são comunicadas em relatórios contábeis que utilizam a "linguagem contábil", tais quais os eventos sociais são comunicados em jornais na língua nativa. Como ocorre na língua geral, nas profissões também existem as regras de linguagem a serem seguidas. Nesse momento é que começam surgir os problemas de compreensão dos significados terminológicos.

Ao tratar os relatórios técnicos produzidos na Contabilidade pelo viés de estudos linguísticos, podemos identificar pelo menos duas questões:

a) Uma está voltada para o entendimento dos relatórios como um todo, que diz respeito aos números que compõem o resultado contábil, a parte quantitativa dos demonstrativos, que não faz parte do nosso estudo e,

b) a compreensão dos termos utilizados nesses relatórios, a parte descritiva dos relatórios auxiliares que fazem parte do conjunto de demonstrativos obrigatórios, por exemplo, se ao escrever que a empresa encerrou o exercício com LUCRO, tal como consta no balanço, se esse lucro será distribuído e se a empresa possui CAIXA suficiente para pagar esse lucro. Ao receber essa informação, o usuário deve compreender de onde saiu o lucro no relatório e para onde foi.

Analisando sob esse prisma, como afirma Adelberg (1979), deve haver consenso entre as partes envolvidas no processo de comunicação das informações quanto às regras sintáticas e semânticas adotadas na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, para que a linguagem profissional seja utilizada como instrumento gerador de uma comunicação mais eficiente. Também se pronuncia nesse sentido Dias Filho (2000), quando afirma que a compreensão das informações contábeis é um dos requisitos necessários para que essa atinja sua missão. Demonstra que, para a Contabilidade atingir sua missão, deve desmistificar sua

linguagem para simplificar o processo de comunicação com os usuários interessados nas informações divulgadas.

Para o usuário da informação, o importante é compreender, por exemplo, se o lucro está à disposição para distribuição, enquanto que o contador deve informar também que, para que seja possível a distribuição, há necessidade que a empresa possua CAIXA¹⁵ suficiente para desembolso. A grande controvérsia que ocorre normalmente é que, o resultado LUCRO¹⁶ não significa ter dinheiro em caixa. Esse lucro pode estar representado por matéria prima ou produtos no estoque, que não é passível de distribuição, que vai impedir, de maneira genérica, a distribuição em dinheiro para seus sócios. Esse fato ocorre devido à forma como a Contabilidade faz a escrituração e a apuração do resultado. A empresa só poderá distribuir o lucro do exercício anterior, quando vender seus produtos que estão estocados. O simples resultado LUCRO não significa dinheiro em caixa, como veremos mais adiante em nosso trabalho. Em linhas gerais, para a contabilidade, nem sempre lucro quer dizer dinheiro em caixa. Esse é um caso bem típico do processo de escrituração contábil.

A Contabilidade se realiza por meio do processo de escrituração, que transfere os valores extraídos dos documentos juridicamente hábeis para os relatórios. Essa rotina é conhecida como escrituração contábil ou ainda por contabilização. Esse último termo tem sido muito usado no cotidiano das pessoas, de forma que se popularizou variando em diversos significados. Ocorre que, ao citarmos a palavra <CONTABILIZAR> os indivíduos já remetem para o contexto da Contabilidade e, nem sempre o que está sendo falado tem alguma relação com a Contabilidade. Vejamos alguns exemplos:

1) Com o estado de emergência decretado e o recolher obrigatório marcado para as 22:00h, o dia serve **para contabilizar o resultado dos tumultos da noite e apelar** a que a culpa não morra solteira. As culpas: pela morte do homem afro-americano que estava sob custódia policial, mas também as críticas à autarca por não ter decretado o estado de emergência mais cedo. (Notícia publicada no jornal Folha de São Paulo de 28/04/2015 sobre a morte e tumulto em Baltimore USA).

2) Hoje, Luisão **contabilizará a sexta visita** ao Sp. Braga, na era Jesus. Jogador fundamental na estratégia defensiva do Benfica, o central não perdeu um minuto este campeonato.

¹⁵ CAIXA, nesse contexto, diz respeito à disponibilidade de recursos (papel moeda) para pagar os sócios/acionistas.

¹⁶ LUCRO, nesse caso, diz respeito ao resultado contábil apurado na DRE.

(http://www.record.xl.pt/Futebol/Nacional/1a_liga/Benfica/interior.aspx?content_id=911569).

3) [...] segundo balanço auditado divulgado nesta quarta-feira, [...] **após contabilizar perdas** de 6,2 bilhões em 44,3 bilhões de reais, [...]. (br.reuters.com/article/topNews/idBRKBN0ND2SD20150422).

Vale ressaltar que o termo empregado nos dois primeiros exemplos nada tem a ver com o contexto da Contabilidade, não que esteja errado no seu emprego, mas que o significado a ele atribuído está muito distante do que normalmente um cidadão entenderia. Talvez seja impróprio seu uso por não refletir o verdadeiro sentido.

Vejam cada situação. No exemplo (1), CONTABILIZAR significa fazer uma contagem, um levantamento de um fato ocorrido. Em (2), CONTABILIZAR diz respeito ao somatório de visitas, quantidade de vezes que o jogador esteve naquele lugar (estádio). Observemos que é muito diferente do contexto contábil. Contabilizar, na Contabilidade, refere-se ao resultado da escrituração dos fatos contábeis ocorridos nas empresas em decorrência de atos administrativos praticados pelos seus administradores. Aquilo que alterou no patrimônio da sociedade. No exemplo (3), temos um contexto específico da Contabilidade, visto que diz respeito ao Balanço Patrimonial (Contabilidade) da companhia Petrobrás. Nesse caso, a palavra **contabilizar** significa o registro dos fatos contábeis ocorridos na companhia que geraram uma perda substancial de recursos financeiros para a empresa e para os acionistas e investidores.

Também assistimos nos noticiários televisivos a informação de que a "polícia apreendeu a contabilidade do tráfico". Essa "contabilidade" nada mais é do que simples listas com nomes de pessoas e valores monetários relacionados, movimentados pelo crime organizado que, de modo geral, não guardam nenhuma relação com procedimentos contábeis. Isso não é contabilidade. A Contabilidade pressupõe muito mais, além de exigir também muito mais dados e conhecimento para compor um verdadeiro relatório contábil.

Os relatórios contábeis e financeiros oriundos da Contabilidade devem conter informações capazes de serem entendidas pelos diversos usuários, desde os mais simples até os mais especializados na área, informações dos tipos quantitativas e qualitativas. Se essas informações não estiverem adequadamente expostas, podem trazer dificuldades no entendimento, complicando mais do que

simplificando a vida de quem dela necessita. Por exemplo, quando são elaborados textos para justificar os números apresentados nos balanços, os relatórios são escritos seguindo uma estrutura predeterminada, com um estilo muito próprio da área. Todavia, esse estilo nem sempre favorece o entendimento do que está sendo informado. Em uma conversa entre contadores, por exemplo, temos que, aplicação financeira de longo prazo é **investimento**, enquanto que, se incluirmos nesse diálogo um economista, isso é **poupança** (grifo nosso).

Apesar de não ser objetivo desse estudo fazer uma comparação entre duas áreas profissionais (Contabilidade e Economia), o exemplo foi apenas para demonstrar que as questões terminológicas podem afetar profundamente as análises financeiras das empresas.

Em outra situação, presenciamos uma decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em um caso de dissolução de sociedade (RE 89.464-SP), quando o Ministro Moreira Alves proferiu seu voto da seguinte forma:

[...] Ora, assim entendendo, considero que, com referência ao sócio que sai, a ele não se deve aplicar, por analogia, o art. 15, da Lei de Sociedades por Cotas de Responsabilidade Limitada, uma vez que este artigo dá ao sócio dissidente a possibilidade de retirar-se, possibilidade essa de que ele só se utilizará se verificar que o valor dos bens, **constantes do balanço social,** correspondem exatamente à realidade (STF, RE 89.469-SP, grifo nosso).

Um fato inusitado ocorre nesse caso que, aos olhos da maioria das pessoas passa despercebido, mas que faz todo sentido quando encarado por um profissional contábil. O Ministro cita como base de análise o BALANÇO SOCIAL, quando deveria determinar o uso do BALANÇO CONTÁBIL (Balanço Patrimonial). Aparentemente, uma expressão normal, não fosse utilizada por um magistrado (Ministro do STF).

O termo BALANÇO é bastante genérico, assim como a expressão BALANÇO SOCIAL. Consequentemente, podemos afirmar que é ambíguo, pois tem muitos significados. Usando apenas a palavra BALANÇO, pode significar desde um brinquedo para criança - um caso concreto -, ou um solavanco - um fato abstrato -, ou ainda, o demonstrativo da Contabilidade. Aqui esclarecemos que no meio contábil, usa-se apenas o termo Balanço, que está subentendido o Balanço Patrimonial.

A expressão BALANÇO SOCIAL foi trazida para o Brasil por intermédio do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), criado pelo sociólogo Betinho, nos anos de 1980. Segundo suas definições, Balanço Social:

É um demonstrativo publicado anualmente pela empresa, reunindo um conjunto de informações sobre os projetos, benefícios e ações sociais dirigidas aos empregados, investidores, analistas de mercado, acionistas e à comunidade. É também um instrumento estratégico para avaliar e multiplicar o exercício da responsabilidade social corporativa. No BALANÇO SOCIAL a empresa mostra o que faz por seus profissionais, dependentes, colaboradores e comunidade, dando transparência às atividades que buscam melhorar a qualidade de vida para todos. Ou seja, sua função principal é tornar pública a responsabilidade social empresarial, construindo maiores vínculos entre a empresa, a sociedade e o meio ambiente. O BALANÇO SOCIAL é uma ferramenta que, quando construída por múltiplos profissionais, tem a capacidade de explicitar e medir a preocupação da empresa com as pessoas e a vida no planeta (IBASE, 2015 [n.p.]).

Podemos observar que o Balanço Social não pode contribuir para resolver a situação apresentada pelo STF, uma vez que não é o demonstrativo correto a ser utilizado. Como vimos, em nenhum momento a definição de BALANÇO SOCIAL faz referência ao quadro de sócios da empresa.

Ao usarmos a expressão BALANÇO SOCIAL de forma genérica, conseguimos criar mais problemas do que solução na sua interpretação, pois Balanço Social diz respeito também a um relatório utilizado pela Economia para descrever a situação econômica do país, o balanço de pagamentos internacionais, enquanto na Contabilidade é utilizado para demonstrar os valores dispendidos pelas empresas no aspecto social (pagamento de salários, encargos sociais, investimentos diversos em atividades de cunho social, entre outros, conforme definido pelo IBASE), como o resultado das aplicações para atendimento à responsabilidade social das organizações. Na decisão do Ministro, ele faz referência ao Balanço Social no sentido de um relatório de sócios, que deveria ser o Balanço Patrimonial, o qual demonstra a participação financeira destinada a cada um dos sócios de uma empresa, como podemos verificar em Ludícibus e Marion (1999):

O balanço patrimonial é a peça contábil que retrata a posição das contas de uma entidade após todos os lançamentos das operações de um período terem sido feitos, após todos os provisionamentos (depreciação, devedores duvidosos etc.) e ajustes, bem como após o

encerramento das contas de receitas e despesas também terem sido executados (IUDÍCIBUS; MARION, 1999, p. 183).

O balanço patrimonial demonstra no grupo denominado Patrimônio Líquido, uma conta que apresenta a participação de cada sócio no capital da sociedade. Esse deveria ser o balanço descrito pelo magistrado na decisão. Vemos assim quão ambíguo pode ser uma palavra ou expressão técnica mal colocada, principalmente em uma decisão judicial.

O entendimento dos significados das terminologias pode provocar flagrantes e distorções se não forem colocadas na forma correta e, na Contabilidade não é diferente, como veremos mais adiante o processo evolutivo do significado dos bens e direitos.

Segundo os estudos paleontológicos divulgados no Brasil, principalmente por Iudícibus et al (1983), Lopes de Sá (1997,1998), Schmidt (2000), Iudícibus & Marion (1999), desde o princípio da humanidade, a Contabilidade já possuía uma linguagem própria, mesmo antes da invenção da escrita.

Como podemos observar nos estudos acima referidos, no princípio as pessoas se utilizavam de pedras cuneiformes onde se aplicavam os desenhos que simbolizavam seu patrimônio, os bens (ovelhas, gado, etc.), onde eram feitos os inventários periódicos das suas riquezas.

Lopes de Sá (1997) escreve que: “[...] cerca de 2.000 anos antes de Cristo, a Mesopotâmia já adotava o Razão¹⁷, tinha demonstrações de fatos patrimoniais, possuía orçamentos evoluídos de receita e despesa pública, cálculo de custos e já produzia balanços de qualidade”.

Muito embora esses registros descritos acima não fossem tais quais nossos modelos atuais, podemos observar que já separavam termos que hoje são fruto de discussões no meio profissional, tais como despesas, custos, depreciação, receita, investimentos e lucro, para citar apenas algumas ocorrências.

Alguns autores já tentaram inclusive relacionar o modelo de *disclosure* da contabilidade com a semiótica, pelo uso de símbolos para identificar a riqueza dos

¹⁷ Livro auxiliar à escrituração contábil cuja finalidade é demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no diário e constantes do balanço (Decreto-Lei 486/1969).

homens, todavia não é esse o foco de nossa tese, não faremos aprofundamento do assunto.

Portanto, o uso de terminologia especializada deve ser feita com muito zelo para que essa não confunda mais o leitor do que ajuda a resolver os problemas lexicais.

3.3 A LINGUÍSTICA DE *CORPUS* COMO SUPORTE À PESQUISA LEXICAL

Os estudos linguísticos possuem várias abordagens e, entre essas, temos a Linguística de *Corpus*, que obedece uma abordagem empirista da linguagem, compreendendo um sistema probabilístico. Nessa perspectiva, Berber Sardinha (2004, p. 30) corrobora que adotar essa abordagem "significa estabelecer primazia aos dados provenientes da observação da linguagem, em geral reunidos sob a forma de um *corpus*". A Linguística de *Corpus* se aplica de forma integral aos estudos lexicais e aqui, aproveitamos, sobretudo, na área da contabilidade.

Segundo Antonin (1999):

Linguistic corpora have come to fill a privileged position because they constitute a valuable source of information for the creation of dictionaries, computational lexicon and grammars. (...) As a result, a new discipline appears: *CORPUS LINGUISTICS*, aimed at the processing and exploitation of this type of linguistic resource¹⁸ (ANTONIN, 1999, p. 18).

Observamos que a Linguística de *Corpus* é uma área da Linguística que vem ganhando cada vez mais força não apenas no mundo acadêmico como também na área profissional, e que tem desenvolvido trabalhos muito importantes no que diz respeito à descrição de língua e linguagem.

Os estudos de *corpora* pressupõem a análise de frequência de palavras ou expressões em determinados contextos, com a finalidade de aumentar a compreensão do uso da língua. Com essa abordagem, é possível afirmar que a

¹⁸ Os *corpus* linguísticos vêm preencher uma posição privilegiada porque constituem uma valiosa fonte de informação para a criação de dicionários, léxicos computacionais e gramáticas. (...) Como resultado, surge uma nova disciplina: LINGUISTICA DE CORPUS, voltada para o processamento e exploração deste tipo de recurso lingüístico (ANTONIN, 1999, p. 18, tradução nossa).

Linguística de *Corpus* utiliza-se de textos orais ou escritos para atingir seu objeto de estudos.

A base teórica da Linguística de *Corpus* está fundamentado na possibilidade de descobrir fatos novos na língua, não perceptíveis pela intuição, conforme afirma Berber Sardinha (2000).

Os primeiros estudos de *corpora* que se têm notícia dizem respeito aos compilados dos livros sagrados. Esse trabalho, segundo Berber Sardinha (2004), foi desenvolvido por monges, provavelmente na Idade Média. Trata-se de uma compilação de citações extraídas dos livros sagrados que ainda hoje é comum, inclusive utilizada como auxílio a pastores e pregadores, que precisam encontrar rapidamente as partes das Escrituras de que desejam. Esse fato nos mostra claramente um dos principais usos da Linguística de *Corpus*, que é nas atividades de tradução, já que o trabalho de compilação dos livros sagrados foi como uma tradução do que havia sido escrito pelos profetas na antiguidade.

Segundo Camargo (2007):

O estudo da tradução por meio da linguística de *corpus* tem-se tornado uma das linhas de pesquisa mais atuantes. Há várias investigações que enfatizam a importância da análise de *corpus* eletrônico para se tratar de questões como a simplificação, a explicitação, a normalização, a estabilização e a criatividade (CAMARGO, 2007, p. 60).

Essa afirmação vem acompanhar o que Berber Sardinha, como um dos precursores da Linguística de *Corpus* no Brasil, já pregava desde o início dos anos 2000 sobre os benefícios do uso dessa disciplina nos estudos da tradução.

Os estudos da tradução não são aplicados somente na área acadêmica, mas também na prática profissional, atividade em alta nesses últimos anos.

A evolução da Linguística de *Corpus* se deu muito mais devido ao crescimento e desenvolvimento da tecnologia e da informática. Não que tenha sido a única forma, pois, como já citamos acima, os estudos de *corpus* existem há muitos anos. Convenhamos que, o uso de computadores possibilitou o armazenamento de maior quantidade de dados e, com os programas automáticos de análise também beneficiaram a evolução e aplicação dos estudos desses *corpora* que, sem o uso da tecnologia, exigiria um trabalho braçal muito intenso por parte dos pesquisadores no momento de agrupar textos e demais dados para análise. A utilização de grandes

corpora só foi possível e facilitado a partir do uso da tecnologia da informação, com programas específicos de leitura e análise de dados.

Uma crítica recorrente em relação à Linguística de *Corpus* diz respeito à discussão se essa é uma metodologia ou uma disciplina. Talvez a resposta não tenha assim tanta relevância, mas convém registrar que a Linguística de *Corpus* desenvolve métodos e ferramentas para aplicação em todas as áreas do conhecimento. Tanto é verdade que inúmeros relatos interdisciplinares são desenvolvidos a partir da Linguística de *Corpus*, inclusive esse nosso trabalho busca estudar duas áreas totalmente distintas sob esse foco linguístico. Segundo Berber Sardinha (2004),

Se entendermos que uma metodologia é o instrumental aplicado em uma pesquisa, então podemos entender a Linguística de *Corpus* como tal, já que outras teorias podem recorrer das ferramentas desenvolvidas para o estudo de *corpora* para seus próprios fins. Porém, a Linguística de *Corpus* também conta com um aporte teórico além das ferramentas das quais faz uso (BERBER SARDINHA, 2004, p. 36).

Nessa mesma discussão, Rajagopalan (2007, p. 33) afirma que "quem acha que a Linguística de *Corpus* não passa de uma ferramenta e nada ou pouco contribui para repensar os fundamentos da Linguística [...] está prestes a ser saudado com uma bela surpresa". Berber Sardinha (2004, p. 37), seguindo os estudos de Hoey (1997), propõe uma "terceira via", afirmando que "Linguística de *Corpus* não é um ramo da Linguística, mas a rota para a Linguística".

Também Biber et al (1998) utilizam essa posição, quando denomina seu estudo de abordagem baseada em *corpus* e propõe quatro principais características para essa abordagem, como podemos ver a seguir:

- a) é empírica, analisando os padrões de uso existentes em textos naturais;
- b) utiliza uma coleção grande e selecionada de textos naturais, conhecida como *corpus*, como base para a análise;
- c) faz amplo uso de computadores para a análise, utilizando tanto técnicas automáticas como interativas;
- d) depende de técnicas de análise tanto quantitativas quanto qualitativas.

Como vimos, a posição de Biber (1998) está na mesma linha do que prega Berber Sardinha (2004) que discute a Linguística de *Corpus* em um patamar mais específico.

Para Berber Sardinha (2004), a Linguística de *Corpus* possui dois pressupostos principais:

- a) a linguagem é um sistema probabilístico de combinações e;
- b) a abordagem deve ser empírica.

Para esse autor, o empirismo significa primazia aos dados provenientes da observação da linguagem reunidos, geralmente em forma de *corpus*. Então, a Linguística de *Corpus* deve estar ligada à observação do que ele chamou de uso.

Em relação ao primeiro pressuposto defendido por Berber Sardinha (2004), tem-se que, embora muitos traços linguísticos sejam possíveis teoricamente, não ocorrem com a mesma frequência, porém, vemos que essa diferença de frequência não é aleatória, mas sistemática em função do seu uso.

A Linguística de *Corpus* apresenta mecanismos e materiais que podem contribuir com o também novo entendimento da linguagem humana.

Apesar da pouca divulgação da Linguística de *Corpus* no meio investigativo da linguagem profissional empresarial, o estudo baseado em *corpus* não é algo tão recente quanto pode parecer. Segundo alguns estudiosos, mesmo antes do advento do computador, já existia estudos de *corpus*. De acordo com Berber Sardinha (2004), na Grécia antiga, Alexandre o Grande definiu o *Corpus* Helenístico.

Os estudos contemporâneos em Linguística de *Corpus* datam do início do século XX, mas os primeiros relatos da sua aplicação no ensino aparecem somente em meados dos anos de 1980. Esses estudos iniciais em *corpus* eram feitos de forma manual, tendo sido publicado os primeiros materiais de ensino pela *General Service List* em 1953, com o "*General Service List of English Words*" de Michael West (WEST, 1953), talvez a mais famosa descrição do léxico inglês pré-computador. A pesquisa de West dá detalhes do que seriam as duas mil palavras mais frequentes do inglês, baseando-se no trabalho de pioneiros como Thorndike e Lorge.

Com o surgimento dos primeiros computadores *mainframes* que passaram a equipar centros de pesquisas universitários, esses deram um grande salto na pesquisa em linguagem. Usando os computadores e a evolução dos programas, criados com a finalidade de analisar grandes quantidades de dados, fato recente,

esses estudos tiveram um ganho de produtividade na sua aplicação e tendem a se desenvolver de forma mais rápida e segura a partir da utilização dessas novas ferramentas tecnológicas.

Os estudos baseados em *corpora* por computador foram inaugurados com a publicação do *Corpus Brown*. Lançado em 1964, o *Brown University Standard Corpus of Present-Day American English*, continha uma quantidade invejável de dados para a época: um milhão de palavras. Há 50 anos, podemos imaginar que as dificuldades de se informatizar um conjunto de textos eram tremendas. Vale lembrar, por exemplo, que os textos tiveram de ser transferidos para o computador por meio de cartões, perfurados um a um, tal era a tecnologia da época (BERBER SARDINHA, 2000). Esse feito por si só já traria respeito e admiração à empreitada.

A partir da década de 1980, com a chegada dos microcomputadores pessoais (PC), ocorreu uma popularização de *corpora* e de ferramentas de processamento com programas específicos para análises linguísticas. Esse fato contribuiu decisivamente para o reaparecimento e fortalecimento da pesquisa linguística baseada em *corpus*.

Atualmente, a Linguística de *Corpus* produz grande influência na pesquisa linguística, em vários centros. Na Grã-Bretanha, um dos centros mais desenvolvidos em pesquisas linguísticas, várias Universidades (Birmingham, Brighton, Lancaster, Liverpool, Londres, etc.) dedicam-se à pesquisa baseada em *corpus* para a descrição dos mais variados aspectos da linguagem. Essas pesquisas têm produzido trabalhos tanto teóricos quanto práticos, com a criação de *corpora* e de materiais de apoio em diversas áreas. A Europa foi o berço de pesquisas com *corpus*, o que não ocorre nos outros continentes, sendo ainda incipientes as pesquisas da área no Brasil se comparado com aqueles, conforme escreveu Berber Sardinha (2004).

Com a utilização de todo esse arsenal tecnológico, os estudos de *corpora* passaram a ter inúmeras formas de uso, tais como para análises de livros didáticos (KASZUBSKI, 1998; CAMPOS, 2006), para produção de atividades pedagógicas e de cursos (FLOWERDEW, 2001; PINTO, 2008), para atividades de concordâncias no ensino (JOHNS, 1994; BONDI, 2001; DUTRA, 2009) e para análise de *corpora* de aprendizes, área muito utilizada também, como afirmam Berber Sardinha e Shepherd (2008), entre outras tantas possibilidades.

No Brasil, a Linguística de *Corpus* ainda é incipiente se comparada com outras áreas, como vimos nos escritos de Berber Sardinha (1999). A pesquisa em *corpus* se dá em centros de estudos mais voltados ao Processamento de Linguagem Natural (PLN), à Lexicografia e à linguística Computacional, como afirma Berber Sardinha (1999).

Podemos considerar que a Linguística de *Corpus* é, portanto, uma importante área de pesquisa que vem crescendo no meio acadêmico, graças principalmente ao uso da tecnologia da informação, pois estuda a linguagem por meio da utilização de grandes quantidades de dados empíricos relativos ao seu efetivo uso, principalmente com o auxílio do computador, o que facilita em muito o trabalho do pesquisador.

A Linguística de *Corpus* não é apenas uma possibilidade de estudo acadêmico, mas tem evoluído também para a área empresarial, visto que diversas organizações empresariais têm investido na criação de centros de pesquisas mantidos por empresas, por exemplo, *Xerox*, *Microsoft* e *Canon*. Também as grandes empresas de telecomunicações têm investido nessa área, reconhecendo o potencial econômico desse campo de atuação.

Ainda no meio empresarial, a área técnica muito tem se beneficiado dos estudos de *corpus*. A partir dos estudos lexicais baseados em *corpora*, é possível criar dicionários cada vez mais abrangentes e também mais específicos, pois a lexicografia pode se preocupar com o léxico de uma língua de um país, como também uma linguagem de uma especialidade profissional, como exemplo, estudos do léxico de uma comunidade de pescadores de determinada região do país, ou de uma área da ciência, com os estudos terminográficos do tipo glossários de termos técnicos e científicos, ou mesmo de termos especializados em domínios profissionais, literários, estéticos e culturais mais amplos. Nesse sentido, Berber Sardinha ensina que:

A Linguística de *Corpus* ocupa-se da coleta e exploração de *corpora*, ou conjuntos de dados linguísticos textuais coletados criteriosamente, com o propósito de servirem para a pesquisa de uma língua, ou variedade linguística. Como tal, dedica-se à exploração da linguagem por meio de evidências empíricas, extraídas por computador (BERBER SARDINHA, 2004, p. 3).

Observamos, a partir da abordagem acima, que a Linguística de *Corpus*, além da coleta e exploração de *corpora*, tem como ferramenta importante, a tecnologia, por meio do uso do computador, facilitando assim a coleção cada vez maior do *corpus* das pesquisas.

3.4 TERMINOLOGIA NOS ESTUDOS DE ESPECIALIDADES

Ao lado da Linguística de *Corpus*, temos observado também o crescimento das áreas de especialidades nos últimos anos, que gerou um novo campo de estudos, visto que a linguagem utilizada pelos indivíduos envolvidos nos diversas meios tem um significado bem específico. Observamos que nem sempre o significado de uma palavra (nesse contexto, denominado termo)¹⁹ utilizada em determinada área é o mesmo que no uso geral. Também podemos constatar que muitos termos utilizados são criados a partir do formato de determinada peça ou ferramenta de uso na profissão ou especialidade.

Com o crescimento da comunicação especializada, parece-nos normal que haja também o crescimento do léxico especializado.

Segundo Hoffman (2015):

Em virtude da Segunda Guerra Mundial (1939 a 1945) e posterior reconstrução e recomeço, ocorreram na vida das pessoas, especialmente no âmbito profissional, profundas transformações, cujos traços se refletem na linguagem, sobretudo nas linguagens especializadas (HOFFMAN, 2015, p. 24).

Concordamos com a afirmação acima, visto que muitas profissões foram criadas nesse período e, conseqüentemente, houve uma expansão do chamado léxico especializado.

Outro aspecto importante que devemos considerar foi o surgimento e a evolução dos computadores profissionais e pessoais no último século. Se nos anos pré e pós-guerra os trabalhos eram feitos de forma manual, com a chegada dos computadores nos anos seguintes, esses trabalhos se multiplicaram, quando surge então a necessidade de criação dos glossários especializados para definir as rotinas operacionais dos operários. Vemos por exemplo, o desmembramento de profissões

¹⁹ Conforme Wüster (1998, p. 21), "Uma unidade terminológica consiste em uma palavra a qual se atribui um conceito como seu significado (...) ao passo que para a maioria dos linguistas atuais, a palavra é uma unidade inseparável composta de forma e conteúdo".

altamente tecnológicas, como a aeronáutica e as diversas áreas da engenharia, que exigiram regulamentações específicas até por conta das normas técnicas de cada atividade. Não apenas essas áreas tecnológicas necessitam de léxicos especializados, mas temos também o caso da Economia ou da Administração que, com a evolução dos mercados internacionais e a globalização das economias e crescimento das empresas multinacionais, deixa de se preocupar apenas com os aspectos locais e nacionais, fazendo surgir diversas áreas de estudos específicos como Economia Internacional, Microeconomia, Administração Financeira, Administração da Produção, essa exigindo redefinições de padrões de leiaute em indústrias e seus manuais de ocupações, cada qual com uma linguagem própria.

Esse crescimento das especialidades fez surgir novos gêneros textuais, como bem explica Hofmann (2015, p. 29):

Novos gêneros textuais especializados, cuja implantação deve datar da segunda metade do século XX, são, por exemplo: manual técnico, documentação, instruções de produção e de fiscalização, proposta de desenvolvimento, folha de exercícios, documento de especificação funcional, protocolo de testes, *check list* (HOFFMAN, 2015, p. 29).

A necessidade da manualização das atividades das diversas profissões e especializações fez evoluir uma área de pesquisa muito importante no desenvolvimento de dicionários e manuais técnicos especializados denominada Terminologia que, segundo Sager (1990, p. 8): “É o estudo e o campo de atividade que se preocupa com a coleta, descrição, processamento e apresentação de termos, isto é, itens lexicais que pertencem a áreas especializadas de uso de uma ou mais línguas”.

Como visto, para além de uma simples área de atividade ou especialidade, surge, então, uma possibilidade de estudo individualizado de um novo léxico, formado por termos de domínio de grupos especializados.

Seguindo pelo entendimento de Pavel e Nolet (2002):

Em sua primeira acepção, a palavra terminologia significa um *conjunto de palavras técnicas pertencentes a uma ciência, uma arte, um autor ou um grupo social*, como, por exemplo, a terminologia da medicina ou a terminologia usada pelos especialistas em computação (PAVEL; NOLET, 2002, p. xvii, grifo dos autores).

É uma atividade de suma importância na atualidade, principalmente pelo crescimento dessas áreas específicas ou técnicas, pois visa estudar com mais profundidade os aspectos mais inerentes a elas, independente das ocorrências na língua geral.

Os estudos terminológicos visam, principalmente, identificar os termos utilizados pela área de especialidade escolhida que transmitem conhecimentos especializados, com o objetivo de confirmar ou certificar o uso terminológico naquele grupo de indivíduos.

Não basta simplesmente separar termos para realizar a terminologia, como afirmam Pavel e Nolet (2002):

O trabalho terminológico requer um excelente conhecimento do sistema linguístico e da estrutura das línguas cuja terminologia e usos especializados preferidos se estudam. Conhecer as regras de formação léxica, as regras gramaticais, as particularidades estilísticas dos diferentes níveis de língua é de grande utilidade para o terminólogo, porque isso o ajuda a avaliar a qualidade linguística dos documentos especializados e a redigir fichas respeitando os critérios de garantia de qualidade (PAVEL; NOLET, 2002, p. 14).

Nessa linha de pensamento, a qualidade dos trabalhos terminológicos está diretamente relacionada com o grau de conhecimento que o pesquisador tem daquela área estudada, bem como dos documentos ou *corpora* utilizados como suporte desse trabalho.

Sobre os estudos do termo, Pavel e Nolet (2002) assim escrevem:

Um termo ou unidade terminológica em uma língua de especialidade se distingue de uma palavra da língua geral por sua relação unívoca com o conceito especializado que designa (fenômeno denominado monossema) e pela estabilidade dessa relação entre a forma e o conteúdo em textos que tratam desse conceito (fenômeno denominado lexicalização). Posteriormente é a frequência de uso e o ambiente contextual (coocorrência) relativamente fixo, assim como os indicadores tipográficos (cursiva, negrito, aspas, etc.) que explicitam a situação do termo (PAVEL; NOLET, 2002, p. 19).

Dadas essas peculiaridades do termo especializado é que o conhecimento linguístico faz toda a diferença no trabalho do terminólogo, visto que essa área não é independente no mundo, mas interdisciplinar.

Essa disciplina foi desenvolvida inicialmente pelos estudos de um engenheiro austríaco chamado Eugen Wüster (1898-1977) que na sua tese, defendia a necessidade de padronizar o uso de termos técnico-científicos de modo a alcançar a univocidade comunicacional no plano internacional, desenvolvendo uma série de estudos sobre os termos que deram origem à Teoria Geral da Terminologia, também chamada de TGT, conforme descrevem Krieger e Finatto (2004). A partir desses estudos, inicia-se uma nova era na relação lexical, principalmente no que diz respeito às áreas de especialidades, como veremos na sequência.

3.4.1 A Teoria Comunicativa da Terminologia (TCT)

A Teoria Comunicativa da Terminologia (TCT) foi descrita por Maria Tereza Cabré (1999) na Universidade Pompeu Fabra de Barcelona na Espanha. A TCT tem como objeto os estudos terminológicos de especialidades, e apresenta como ponto principal uma abordagem semasiológica que deve orientar a análise, partindo do termo para se chegar ao conceito. A TCT estabelece que, do ponto de vista cognitivo, as unidades terminológicas estão subordinadas a um contexto temático (grupo profissional, área de especialidade, etc.), então, os termos devem ser definidos, respeitando-se esse contexto. Deve-se circunscrever a significação do termo ao domínio delimitado no projeto terminológico (CABRÉ, 2003).

Podemos considerar que o ponto alto da terminologia contemporânea é concebido a partir da publicação dos trabalhos do engenheiro austríaco Eugen Wüster (1898-1977), em que apresenta os fundamentos do que viria a constituir num campo de investigações cada vez mais dinâmico na linguística contemporânea denominada de Terminologia, como especialidade da Lexicologia e da Lexicografia, conforme afirma Barros (2004):

A afirmação da Terminologia como disciplina científica que estuda os termos de uma área de especialidade se dá, mais uma vez, pela contribuição de especialistas de outras matérias, como Eugen Wüster (1898-1977), engenheiro austríaco que, nos anos de 1930, estabeleceu as bases da chamada Escola de Viena e mais tarde elaborou a sua Teoria Geral da Terminologia (TGT) (BARROS, 2004, p. 32).

A partir dessa definição da TGT por Wüster, abre-se então um campo de estudo do termo, gerando um olhar mais direcionado às especialidades.

Nessa linha de entendimento citada por Barros (2004), a Terminologia passa então a ser considerada uma disciplina científica para estudar os pressupostos, os métodos e as representações das chamadas línguas de especialidade. De outra forma, também descrito por Barros (2004), o mesmo termo, escrito com inicial minúscula - terminologia - é também o conjunto sistematizado de termos de uma determinada área ou profissão, por exemplo, o conjunto de termos da Medicina, do Direito, da Economia ou da Contabilidade.

Entendemos então que a Terminologia atinge seus objetivos com a sistematização de dicionários ou glossários de termos de profissões e de áreas de conhecimento científico.

Nesse sentido, com a evolução das profissões provocada pela globalização dos mercados e o constante uso do computador, evolui também o léxico específico de cada área profissional. Não é possível mais tratar a quantidade de dados existentes sem o auxílio do computador. O mesmo acontece na ciência e na tecnologia, com o aumento das informações e a facilidade de circulação nos meios científicos e culturais. Nessa corrida, de um lado, com a necessidade criada pela própria dinâmica do conhecimento especializado, abre cada vez mais o campo de atuação da lexicografia e da Terminologia. De outro, exige-se que pesquisadores demonstrem interesse em adentrar-se com mais profundidade nas pesquisas nessa área.

Vemos que o processo de fixação de termos, principalmente nas atividades regulamentadas, torna-se cada vez mais importante na circulação e divulgação do saber técnico e científico, como explica Cabré (1993, p. 37): "para os especialistas, a terminologia é o reflexo formal da organização conceitual de uma especialidade, e um meio inevitável de expressão e comunicação profissional".

Decididamente, o corpus especializado não deixa de ser um componente linguístico, apenas tem uma utilização mais restrita ao meio que esse serve e, invariavelmente, será de muita utilidade para a continuidade dessa mesma área, visto que a terminologia especializada é útil como representação e transmissão desse conhecimento. É nesse contexto que apresentamos esse estudo, voltado para a terminologia das Ciências Contábeis.

3.5 A AMBIGUIDADE LEXICAL E SEUS DIFERENTES TIPOS DE MANIFESTAÇÃO NAS LÍNGUAS

Neste capítulo, além dos aspectos teóricos envolvidos na área da Ciência Contábil, tomamos para efeito de estudos e análises a ocorrência de palavras ambíguas na constituição dos relatórios técnicos contábeis.

Buscamos discutir os fenômenos da ambiguidade lexical, tomando por base alguns dos mais renomados autores, a saber, Lyons (2003), Ullman (1964), Tuggy (1993), Biderman (1996), Pottier (1968), Taylor (2003), entre outros, que se debruçaram e os que ainda vêm estudando o fenômeno mais recentemente.

Para além dos estudos linguísticos tradicionais, buscamos analisar, dentro do escopo dessa pesquisa interdisciplinar, a ocorrência da homonímia e a polissemia, sem um maior aprofundamento em relação aos demais fenômenos, que são citados, mas não tratados com profundidade.

3.5.1 Tipos de ambiguidades

O léxico de uma língua é constituído fundamentalmente por palavras, que no conjunto, são reconhecidas como vocabulário dessa língua. É de se esperar que fenômenos linguísticos complexos ocorram no seu desenvolvimento, como também ocorre no cotidiano da língua especializada.

Nas línguas, o uso de uma mesma palavra para dar nomes às coisas diferentes é mais frequente do que podemos imaginar. É fato corrente que as palavras existentes nem sempre são suficientes para nominar todos os objetos e eventos existentes no mundo, nas respectivas línguas. Essa situação provoca a ocorrência de alguns fenômenos que podem afetar o nível de compreensão dos indivíduos.

Alguns desses fenômenos são: a homonímia, a polissemia, a vagueza, a sinonímia, entre outros. A homonímia, a polissemia e a vagueza causam o fenômeno da ambiguidade lexical; por conseguinte, temos de considerá-los como característico de uma língua natural.

Estudamos a multiplicidade semântica, aqui entendida quando fazemos referência à existência de mais de um sentido e/ou uso associado a uma mesma forma fonológica, em três fenômenos distintos, denominados homonímia, polissemia

e vagueza (ou indeterminação). À primeira vista, não há muita dificuldade para diferenciar essas três ocorrências, contudo, como vemos mais adiante, na prática, esse problema tem gerado discussões quase intermináveis.

Segundo Aragão Neto (2012), a maioria das palavras de uma língua apresenta algum tipo de variação de sentido. A monossemita não é característica predominante nas línguas, uma vez que constantemente fazemos uso de palavras semanticamente mais complexas, seja porque apresentam mais de um sentido, seja por terem suas formas ortográfica e/ou fonética idênticas a outras, ou ainda, porque sua indeterminação semântica as classifica como vagas.

Normalmente, admitimos que todo texto ou enunciado passível de interpretação pode ser considerado ambíguo, e os estudos nessa área têm sido pródigos nas discussões dos diversos tipos de ambiguidade recorrente.

Podemos entender que a ambiguidade é menos existente para quem produz o discurso, como afirma Leffa (1998), até porque, em muitas vezes, quem fala tem bem claro em sua mente o que deseja expressar, e pode escolher o significado do que está falando. Do ponto de vista do produtor do discurso/texto, a ambiguidade tem sido tratada como algo que deve ser evitado para que a clareza do texto não seja prejudicada.

Em muitas situações, a ambiguidade lexical é usada propositadamente em discursos políticos, religiosos, ou ainda, na literatura.

Com a possibilidade de uso de mais de um significado, podemos perceber que a ambiguidade assume também mais de uma classificação, podendo ser acidental, intencional ou interlinguística. Segundo Leffa (2008), ela é acidental quando produzida não intencionalmente; nesse caso, ela não existe para o produtor do texto, mas apenas para o receptor. É intencional quando existe para ambos; nesse caso temos o duplo sentido. E finalmente, ela pode ser interlinguística, quando existe apenas na passagem de uma língua para outra; essa ocorre geralmente nos textos de tradução entre línguas.

Estudar o significado das palavras implica, necessariamente, analisar as relações que elas estabelecem umas com as outras, dentro da própria estruturação do sistema lexical, e aqui, concordamos com a afirmação de Pietroforte e Lopes (2003, p. 125), ao citar que “as palavras são definidas umas em relação às outras”. Nessa linha de pensamento, entendemos que as palavras terão seus significados

definidos em relação ao contexto em que se encontram inseridas, como podemos entender na afirmação de Pietroforte e Lopes (2003):

A polissemia depende do fato de os signos serem usados em contextos distintos: [...] A babá tomou a mão da criança (segurou). [...] Os EUA tomaram Granada (ocuparam). [...] Agora ele só toma água (bebe). [...] A cidade Universitária toma vários alqueires (ocupa). [...] Depois que ele virou universitário, tomou um ar insuportável (assumiu) (PIETROFORTE; LOPES, 2003, p. 132).

Como observamos acima, em cada contexto de uso, o termo recebe um significado diferente, provocando, assim, os casos clássicos de polissemia.

De acordo com Carvalho (2001):

A nível lexical, a ambiguidade é provocada pela homografia, que existe em qualquer língua natural, mas que é particularmente abundante no caso das línguas que, como o português, têm um sistema morfológico bastante desenvolvido (CARVALHO, 2001, p.1).

A ambiguidade lexical, que relaciona a dupla interpretação para um mesmo item lexical, pode ocorrer em duas formas, a homonímia e a polissemia.

Não é raro surgir uma situação de indeterminação, conhecida por vagueza sendo tratada como ambiguidade. A vagueza não caracteriza ambiguidade, visto que naquela, cada um dos sentidos pode ser preciso. Um termo vago não implica que seja desprovido de significação, como pressupõe a ambiguidade. A vagueza é caracterizada pela falta de precisão da propriedade denotada por itens lexicais.

O termo designa-se o texto que apresenta resposta duvidosa para a pergunta "a que coisa se refere". A vagueza é resultante do fato de não se poder precisar características ou propriedades que conformam o significado de uma palavra. A vagueza acontece devido à ocorrência do vocábulo que compartilha de um mesmo sentido, sem variações, podendo ocorrer somente com acréscimo de informações.

A homonímia e a polissemia ocorrem quando um item lexical apresenta mais de um sentido. Segundo Sgarbi (2007a), por "ambíguo", entende-se o texto que comporta muitos sentidos, com o que há dúvida a respeito de que norma lhe corresponde. Embora uma dose de ambiguidade seja inerente à linguagem, é possível identificar textos legais dotados de ambiguidades "severas", que promovem uma maior instabilidade e uma imprevisibilidade acentuada a eles.

Podemos considerar que a ambiguidade é identificada quando há uma série de aplicações com sentidos diferentes, sendo o contexto apenas o responsável para a especificação de qual o sentido possível para um vocábulo ou sintagma que está sendo empregado.

A ambiguidade normalmente é associada aos fenômenos de conotação e da polissemia.

Segundo Tuggy (1993), homonímia, polissemia e vagueza não constituem categorias estanques; antes, equivalem a pontos em um *continuum* de proximidade e/ou afastamento semântico cujos extremos corresponderiam, de um lado, à situação na qual dois sentidos associados a mesma forma não guardam qualquer relação semântica (homonímia) e, de outro, à situação em que duas acepções são tomadas como mínimas variações contextuais de um único sentido (vagueza). O que se verifica, portanto, é que um determinado conjunto de acepções pode se localizar em qualquer ponto de uma escala que vai da completa ausência de vinculação semântica até a identidade entre os sentidos.

Para Moura (2001, p. 113), a vagueza "ocorre quando o uso de uma palavra gera casos duvidosos de aplicação a certos seres ou situações". A palavra "bom" é um exemplo do fenômeno da vagueza, pois denota uma propriedade que não se pode medir precisamente, não apresenta um conjunto de propriedades que caracterizem algo ou alguém como "bom". Diz respeito ao critério de valor pessoal de quem está falando.

Conforme já comentamos anteriormente, o foco de nosso estudo é a ambiguidade lexical provocada pela homonímia e pela polissemia.

3.5.2 Ambiguidade lexical: homonímia e polissemia

O estudo da linguagem relacionada à atribuição de significados às palavras tem provocado calorosas discussões.

Por mais que pensemos que dominamos determinado significado, no momento do uso, esse pode não ser adequado para aquela situação, visto que esse se define a partir de uma relação de contexto de ocorrência do termo. O contexto em que estiver sendo usada determinada palavra pode direcionar o significado para diferentes caminhos. A ambiguidade pode estar em palavras, frases, expressões ou

sentenças completas. Essa possibilidade recebe o nome de ambiguidade lexical, representada pela homonímia e pela polissemia.

Segundo Cançado (2008), ambiguidade "é um fenômeno semântico que aparece quando uma simples palavra ou grupo de palavras é associado a mais de um significado".

Esse tipo de ambiguidade diz respeito à existência de mais de um significado para um vocábulo ou expressão. É conhecida também como ambiguidade lexical ou de sentido da palavra.

3.5.2.1 Homonímia

Sobre o uso da homonímia, Lyons (1979, p. 430) afirma que "em princípio, a associação de dois ou mais significados a uma forma é suficiente para justificar o reconhecimento de duas ou mais palavras", caracterizando, assim, o que se reconhece como o fenômeno da homonímia (palavras distintas, com origens diversas, que acabam por apresentar uma mesma forma). Nesse caso, os sentidos atribuídos às palavras não são relacionados entre si, como podemos observar na frase a seguir:

Eu estou indo ao *banco*.

Nesse contexto, *banco* pode significar uma instituição financeira ou um lugar para sentar.

Ullmann (1964) cita três possibilidades para que ocorra a homonímia:

- i) **Convergência fonética**, ou seja, o desenvolvimento de sons convergentes, isto é, quando dois ou mais itens lexicais tiveram, no passado, formas diferentes que coincidem na linguagem falada e escrita;
- (ii) **Divergência semântica**, ou seja, quando há o desenvolvimento de sentidos divergentes, isto é, quando dois ou mais significados da mesma palavra se separam de tal modo que não haja nenhuma conexão evidente entre eles, a polissemia dará lugar à homonímia e a unidade da palavra será destruída (...);
- (iii) **Influência estrangeira**, ou seja, quando palavras estrangeiras se introduzem em uma língua, adaptando-se ao sistema fonético no qual se introduziram, e coincidem com outras palavras já existentes;

consequentemente, surgem pares de homônimos. Além de ser um processo raro, esse tipo de influência estrangeira não é, pois, uma fonte separada de homonímia, mas apenas uma forma especial de desenvolvimentos fonéticos convergentes (ULLMANN, 1964, p. 374).

Alguns estudos (BUENO, 1974; PALMER, 1976; LYONS, 1977; CUNHA, 1994) procuram distinguir os casos de homonímia com base em critérios que oscilam entre análises diacrônicas, convergência fonética, semântica, etimologia, influência estrangeira, entre outras formas, contudo, o debate ainda não está pacificado, restando ainda grandes discussões no meio acadêmico.

Segundo Ullmann (1964), apesar de a homonímia ser muito menos comum e complexa do que a polissemia, seus efeitos podem ser tão graves quanto ou até mesmo mais contundentes. Não está pacificada ainda entre os estudiosos da área uma fórmula mágica para distinção entre a polissemia e a homonímia, ou ainda, onde começa uma ou termina outra, como afirma o próprio Ullmann (1964):

[...] é difícil dizer nos casos particulares onde termina a polissemia e onde começa a homonímia. Essa questão tem uma relação direta com o trabalho do lexicógrafo visto que ele tem que decidir para cada caso se há de registrar tais homônimos duvidosos como uma palavra ou como duas. A decisão será certamente subjectiva e até certo ponto arbitrária. Deverá um dicionário puramente descritivo inserir os termos seguintes sob um único título ou sob vários: *drill* 'broca, instrumento de perfuração' e *drill* 'instrução de recrutas, exercício ou treino militar'; *fast* 'firmemente' e *fast* 'rápido' (...)? Algumas pessoas não hesitariam em considerá-las como palavras únicas, embora tivessem certa dificuldade em estabelecer a ligação entre os seus significados (ULLMANN, 1964, p. 369-370).

A polissemia e a homonímia são fenômenos linguísticos que, apesar da origem distinta, fluem para o mesmo resultado: a ambiguidade lexical.

Constatamos que os próprios estudos sobre diacronia e sincronia desenvolvidos por Saussure (2006, p. 1) são aplicados ao contexto da homonímia e polissemia. Ele descreve que "[...] tudo quanto seja diacrônico na língua, não o é senão pela fala. É na fala que se acha o germe de todas as modificações". Com base nesses pressupostos, podemos designar a polissemia como uma realidade sincrônica, e a homonímia como um conceito essencialmente diacrônico, cujo bom conhecimento ficaria assim em estreita dependência do que se pode saber da história da língua e, nesse caso, com o percalço dos obstáculos das etimologias desconhecidas.

Baldinger (1970) admite que, diacronicamente falamos de homonímia se as palavras coincidem foneticamente na sua evolução histórica e se coincidem na estrutura fonológica; sincronicamente, a homonímia é uma polissemia, uma forma léxica com dois significados. Para ele, a homonímia pode chegar a ser polissemia, e a chama de Polissemia Homonímica.

Mattoso Câmara (1970, p. 18) procura ver a solução da homonímia em termos sincrônicos com o propósito básico de eliminar a "intromissão da consideração diacrônica na descrição sincrônica". Considera certo "partir da distribuição das formas, isto é, da maneira porque os morfemas aparecem nos vocábulos e os vocábulos nas sentenças".

Analisando o critério de Mattoso Câmara (1970), verificamos que há o predomínio de uma visão sintática com os lexemas na referida distribuição pela sentença e uma visão mórfica com os morfemas, já que se envolveria oposição homonímica também as significações gramaticais.

Por outro lado, Bernard Pottier (1968, p.131) encara o problema sob o ponto de vista semântico. Os casos de homonímia que, a seu ver, "devem ser resolvidos geralmente pelo receptor", envolvem sememas totalmente independentes, que não coincidem sequer em um sema. Ocorrerá, no entanto, polissemia se, na oposição significativa de duas formas, pelo menos um sema ocorrer.

Para Zavaglia (2002), a homonímia é o fenômeno linguístico em que se tem a identidade de duas lexias no plano da expressão, formas perfeitamente iguais que se distinguem semanticamente (um significante para dois significados, no plano do conteúdo) ou a identidade de duas construções gramaticais, gerando a ambiguidade. O primeiro se refere à homonímia lexical e o segundo à homonímia estrutural. Para a homonímia lexical, a igualdade de formas pode se realizar tanto graficamente como fonicamente. No primeiro caso, as lexias possuem identidade de grafia (homografia), e no segundo, identidade de som (homofonia). Nos casos homógrafos as lexias são distintas quanto ao seu significado e idênticas, tanto oralmente como gramaticalmente, que chamamos de Homonímia Semântica. Como exemplo, temos o caso da palavra "ponto". Identificamos pelo menos quatro significados para essa palavra, conforme Biderman (1998):

- a) Ponto₁: porção do espaço designada com precisão;
- b) Ponto₂: grau determinado numa escala de valores;

c) Ponto₃: cada parte de um discurso, texto, de uma lista de assuntos de um programa;

d) Ponto₄: cada extensão do fio de linha entre dois furos feitos por uma agulha.

Outra situação observada é quando se distinguem por pertencerem a classes gramaticais diversas e serem idênticas oralmente. Esse fenômeno, denominamos Homonímia Categorical, que podemos exemplificar da seguinte forma:

a) abandono₁: (substantivo) - abandono₂: (verbo);

b) ameaça₁: (substantivo) - ameaça₂: (verbo).

Em outra visão temos a Homonímia Etimológica. Esse fenômeno ocorre quando são distintas quanto ao seu étimo e idênticas oral e graficamente. Podemos exemplificar da seguinte forma:

a) Manga₁: uma fruta;

b) Manga₂: parte do vestuário (manga de camisa).

Temos o fenômeno da Homonímia Heterófona, em que as palavras são distintas na sua realização oral, nas quais o substantivo se realiza fonicamente como [e] e o verbo como [ɛ], para a vogal “e”. Os exemplos mais usados são:

a) Sossego₁: (substantivo) - sossego₂ (verbo);

b) Aperto₁: (substantivo) - aperto₂ (verbo).

Nos casos homógrafos, percebemos uma dificuldade na desambiguação, pois depende de informações morfossintáticas, além dos aspectos semânticos do termo, como descrevem Huang et al (2001):

Homograph variation can often be solved on POS2 (grammatical) category. Examples include object, minute, bow, bass, absent, etc. Unfortunately, correct determination of POS (whether by parsing system or statistical methods) is not always sufficient to resolve pronunciation alternatives. For example, simply knowing that the form bow is a noun does not allow us to distinguish the pronunciation

appropriate for the instrument of archery from that for the front part of a boat. Even more subtle is the pronunciation of read in "If you read the book he'll be angry". Without contextual clues, even human readers cannot resolve the pronunciation of read from the given sentence alone²⁰ (HUANG et al, 2001, p. 724).

Como afirmaram os autores (2001), a homonímia homógrafa é uma das formas mais difíceis de desambiguação, pela distinção apenas oral, o que torna mais complicada a diferenciação.

Por outro lado, nas lexias homófonas ocorre a distinção na grafia, porém são idênticas no som, como por exemplo:

- a) Sensor₁: dispositivo - censor₂: "crítico";
- b) Cessão₁: ato de ceder - cessão₂: ato de ceder - seção₃: segmento, divisão
sessão₄: espaço de tempo que dura uma reunião, um ato.

Por outra forma, temos a Homonímia Estrutural, descrita por Zavaglia (2002), que ocorre quando duas construções gramaticais idênticas com sentidos diferentes conforme exemplo:

- a) Falei com o rapaz de maiô₁ (falei com o rapaz que usava maiô);
- b) Falei com o rapaz de maiô₂ (falei com o rapaz enquanto eu usava maiô).

A (in)definição dos significados gera, muitas vezes, inúmeros conflitos entre o emissor e o receptor da informação, trazendo dificuldades no entendimento do que está se tentando transmitir.

²⁰ A variação homográfica pode muitas vezes ser resolvida na categoria POS2 (gramatical). Infelizmente, a determinação correta de POS (seja por análise de sistema ou métodos estatísticos) nem sempre é suficiente para resolver alternativas de pronúncia. Por exemplo, simplesmente saber que o arco de forma é um substantivo não nos permite distinguir a pronúncia apropriada para o instrumento de tiro com arco de que para a parte frontal de um barco. Ainda mais sutil é a pronúncia de ler em "Se você ler o livro que ele vai ficar com raiva". Sem pistas contextuais, mesmo os leitores humanos não podem resolver a pronúncia de ler a partir da sentença dada sozinha (HUANG et al, 2001, p. 724, tradução nossa).

3.5.2.3 Polissemia

Reconhecida como fenômeno do significado múltiplo, a polissemia aponta para significados relacionados sincronicamente entre si, que “não são vistos tradicionalmente como suficientemente diferentes para justificar o reconhecimento de palavras distintas”, conforme define Lyons (1979, p. 431). O emprego de rede de luz e rede de contatos pode exemplificar um caso polissêmico no português. Dessa forma é que a tradição dos estudos linguísticos e gramaticais caracterizou como diversos os fenômenos, ainda que “a distinção entre homonímia e polissemia [seja] indeterminada e arbitrária”, como lembra Lyons (1979 p. 431).

Taylor (2003^a, 2003, p. 103) também afirma que os casos de polissemia ocorrem quando “[...] dois ou mais significados relacionados estão associados a uma mesma forma linguística”, e apresenta como exemplo o item lexical do inglês *head*, com os significados “parte superior do corpo” e “líder”, que, mesmo sendo significados claramente distintos, mantêm uma relação metonímica.

Ilari (2002, p. 152) afirma que as formas linguísticas admitem extensões de sentido, e que a relação de polissemia caracteriza-se pelos diferentes sentidos de uma mesma palavra, percebidos como extensões de um sentido básico. Nesse entendimento, a existência de um traço comum de significado entre sentidos diversos de uma mesma palavra, caracteriza a polissemia. Toda palavra ou lexema possui um significado básico, e a partir desse significado se desenvolvem outros sentidos para a palavra ou lexema em que se pode identificar os fatores de mudanças ou deslocamento de sentido. Acrescentamos ainda que entre os sentidos polissêmicos de uma mesma palavra podemos encontrar oposição homonímica com relação a outros sentidos numa mesma língua. Essa é uma das razões que leva os autores afirmarem que é tão difícil a separação entre homonímia e polissemia, onde começa e termina cada um desses fenômenos.

Segundo Ullmann (1964), a polissemia é como um traço fundamental da fala humana, que pode surgir de múltiplas maneiras. Para explicar sua teoria, o autor aponta cinco fontes para o surgimento desse fenômeno relacionado aos significados diferentes que uma mesma palavra poderá ter. São elas:

a) Mudanças de aplicação (ou uso): Ullmann (1964) ensina que, ao se analisar as várias formas de imprecisão no significado, as palavras têm certo número de aspectos diferentes, de acordo com o contexto em que são usadas. Alguns são

puramente efêmeros; outros podem se transformar em matizes permanentes de significado e, à medida que aumenta a separação entre eles, podemos chegar a considerá-los como sentidos diferentes do mesmo termo.

O uso dos adjetivos pode provocar a variação do significado, cujas mudanças de emprego são particularmente observáveis em consequência do substantivo que foi qualificado. Com isso, a maioria desses sentidos surge devido a mudanças de aplicação, embora o uso figurado, como outro fator, possa também ter desempenhado o seu papel.

b) Especialização num meio social: Uma palavra pode adquirir um determinado número de sentidos em áreas específicas, dos quais apenas um será aplicável em determinado meio. Tomemos como exemplo a palavra “papel”. Ela pode se referir não só ao material em geral, mas a outros significados como documentos legais ou oficiais; um jornal; uma série de questões a examinar; uma personagem; uma comunicação oficial lida ou enviada a uma sociedade erudita; ou ainda, no plural, pode também significar documentos de identidade; certificados que acompanham a demissão de um funcionário, entre outras coisas. Nesse aspecto, muitas outras palavras que têm um significado na linguagem geral podem ter sentidos especializados em esferas mais restritas.

c) Linguagem figurada: Alguns autores afirmam que a metáfora e outras figuras de linguagem são fatores importantes na motivação e nas tonalidades emotivas. É o caso, por exemplo, da linguagem figurada, que se constitui também como outra faceta do mesmo artifício. Mesmo ocorrendo um ou mais sentidos figurados, a palavra não precisa perder seu sentido original. A convivência do velho com o novo é possível desde que não haja possibilidade de confusão entre eles. Nesse caminho, Ullmann (1964) escreve que certo número de metáforas pode ‘irradiar’ do sentido central. Temos por exemplo o que ocorre com a palavra “olho”, que possui uma variedade de aplicações desde objetos que lembram o órgão da visão, como ‘o centro de uma flor’; ‘a marca da cauda de um pavão’; ‘a abertura por onde jorra a água de uma fonte’; ou ainda ‘o centro de revolução’. Também ocorre a polissemia originada na metáfora quando falamos, por exemplo, do leito de um rio, do coração da melancia, da boca do estômago, dos dentes do garfo, das costas da cadeira, dos braços do sofá, de gastar rios de dinheiro e do vale de lágrimas. Por isso o uso de metáfora é fundamental para a atividade da língua e muito utilizada pelos autores ao escreverem sobre os fenômenos da polissemia.

d) **Homônimos reinterpretados:** Outra situação que contribui para o surgimento da polissemia também descrita por Ullmann (1964) é pela etimologia popular. Segundo o autor, a etimologia popular pode também promover motivação semântica a um termo opaco, pois quando duas palavras são idênticas no som e não muito diferentes quanto ao significado, tende-se a considerar como uma única palavra com um sentido literal e outro figurado, como, por exemplo, em inglês *ear* ‘orelha’, e sua homônima *ear* ‘espiga dos cereais’. Ambas procedem de raízes inteiramente diferentes. A primeira se relaciona com o alemão *Ohr* e o latim *auris*, a segunda com o alemão *Ähre* e o latim *acus, aceris*. A sua homônima em inglês levou à invenção de um elo semântico totalmente injustificado pela história: a maioria das pessoas consideraria provavelmente ‘*ear* dos cereais’ como uma metáfora baseada na semelhança entre a espiga e a orelha.

e) **Influência estrangeira ou empréstimo semântico:** Também conhecido como ‘empréstimo semântico’, a influência estrangeira ocorre quando houver um contato íntimo entre duas línguas, das quais uma sirva de modelo à outra. Ullmann (1964) descreve que isso ocorreu na primitiva Igreja Cristã onde o hebreu exerceu uma poderosa influência sobre o grego, e esse sobre o latim. Atualmente isso também ocorre na fala dos imigrantes nos Estados Unidos ou, em um campo mais limitado, na linguagem desportiva que está saturada de anglicismos em muitos países. Outras ocorrências podem ser observadas nas palavras usadas na informática, todas elas emprestadas do inglês, onde a forma é original, mas a significação é emprestada, como *hardware, software*.

Concluimos, então, que uma língua influencia em outra pela mudança de significado de uma palavra já existente. O sentido importado, algumas vezes, pode suplantar o sentido antigo. Mesmo assim, em muitos casos, o sentido antigo sobrevive ao lado do novo, dando assim origem a um estado de polissemia. Esse tipo de polissemia, segundo Ullmann (1964), nem sempre está confinado ao contato entre duas línguas particulares, já que muitos empréstimos semânticos têm uma grande circulação internacional, com as diferentes línguas, copiando-se umas às outras ou imitando um modelo comum. Algumas formas de polissemia estão tão difundidas e parecem tão naturais, que é difícil estabelecer a sua origem.

Não obstante o próprio Ullmann descreva cinco possibilidades, as duas últimas situações, homônimos reinterpretados e influência estrangeira são de pouca

ocorrência no cotidiano da língua. Também para os objetivos desse estudo, essas duas formas não estão em nosso contexto.

Como vimos nesse capítulo, o fenômeno da ambiguidade pode ser estudado nos diversos aspectos da linguagem e está presente no cotidiano do indivíduo, bem como no empresarial. Essa é a tônica estudada no capítulo seguinte, que trata da análise dos *corpora* selecionados para a tese.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO CORPUS

Nesta seção, apresentamos um relato geral dos termos CAIXA, CUSTO, DESPESA e LUCRO selecionados para o estudo. Discutimos seus significados com base na legislação, na literatura pesquisada e o seu uso nos relatórios publicados pelas companhias, conforme previsto na metodologia, no capítulo dois.

4.1 CONHECENDO O TERMO CAIXA

Utilizando como suporte os dicionários da língua portuguesa já descritos nos procedimentos metodológicos, o dicionário de termos contábeis e a legislação aplicada à atividade contábil, a seguir, apresentamos a análise terminológica da palavra CAIXA.

Como podemos observar nos documentos descritos na sequência, o grau de ambiguidade do termo CAIXA pode ser detectado de várias formas, causando grande impacto nos documentos empresariais.

Na língua portuguesa, encontramos os mais variados significados para o termo CAIXA, desde um recipiente até a designação de uma pessoa responsável pelo recebimento de valores em uma empresa. Encontramos, muitas vezes, a palavra CAIXA designando o local onde se realizam os pagamentos e recebimentos. É até comum encontrar as expressões "faça o favor de pagar ao Caixa"; "caixa fechado"; ou ainda "o caixa só atende até às 16 horas".

Na acepção usada nas empresas, podemos ter o papel moeda e moedas metálicas, os cheques dos clientes e os saldos das contas bancárias. Analisando o aspecto contábil, temos também inúmeros significados, desde uma conta do plano de contas, destinada a registrar a movimentação financeira, ao caixa central, caixa filial ou ainda o livro caixa, onde são registradas as entradas e saídas de dinheiro que circulam diariamente na empresa.

Os dicionários da língua portuguesa apresentam outros tantos significados, que estão demonstrados na continuação dessa seção.

No quadro 02 a seguir, elaboramos, com base nos dicionários descritos na metodologia, uma classificação do termo CAIXA cujo significado tem alguma relação de sentido aplicável à área empresarial.

A utilização dos dicionários da língua geral foi com o intuito de testar o fenômeno da ambiguidade não apenas no léxico especializado como também na língua geral para, a partir dessa constatação, aplicar os mesmos fundamentos no léxico da contabilidade. Para compor os quadros a seguir, procedemos a uma análise prévia e elegemos apenas os significados mais restritos que possam ser aplicados à área empresarial, visto que alguns dicionários contemplam tantos significados que em nada contribuem para o estudo. Para isso, apresentamos, como anexo, todos os resultados coletados dos dicionários apenas para consulta.

A opção pelo uso de quadros foi no sentido de facilitar a compreensão do leitor, visto que criamos um quadro para o resultado da coleta de cada dicionário.

Quadro 02 - Significados do termo Caixa - Segundo Michaelis

Dicionário	Descrição
Dicionário Michaelis (2013)	Valores existentes em cofre;
	Livro auxiliar de escrituração em que se registram as entradas e saídas de dinheiro;
	Valores sujeitos a contestação, heranças jacentes;
	Máquina do comércio que registra a quantia recebida em cada venda, indica, à vista do freguês, a quantia registrada e imprime-a em uma tira de papel, junto com a data e o nome da firma.
Dicionário Priberam (2013)	Livro para registrar débitos e créditos;
	Caixa alta(o);
	Caixa baixa(o).
Aurélio (2013)	Livro para registrar débitos e créditos.
Houaiss (2013)	O (livro) caixa de contabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Para confrontar os significados obtidos nos dicionários de língua geral, também pesquisamos o único dicionário de termos de contabilidade, fonte de pesquisa dos profissionais da área. Da mesma forma, elaboramos o quadro 03 para apresentar os resultados.

Quadro 03 - Significados do termo Caixa - Segundo Marion

Seq.	Dicionário de Termos de Contabilidade (1999)
	<p>CAIXA. Conta do Ativo Circulante que representa o dinheiro disponível na empresa, em espécie. Considera-se também cheques em mãos, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente. Há, basicamente, dois tipos de controles da conta Caixa, ou seja, fundo fixo e caixa flutuante.</p> <p>CAIXA FLUTUANTE. Conta do Ativo Circulante na qual transitam os</p>

01	recebimentos e os pagamentos em dinheiro. Os cheques em mãos, oriundos de recebimentos ainda não depositados, podem figurar no Disponível (Caixa Flutuante), se representarem cheques normais pagáveis imediatamente. Os cheques de terceiros em mãos, mas só recebíveis posteriormente, não devem ser classificados como Disponível (Caixa Flutuante).
----	---

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Finalmente, buscamos também o que prevê a legislação contábil, que é um de nossos *corpora* de estudo. Dali extraímos o significado para esse termo diante do que prevê a Lei para o profissional utilizar no momento da elaboração das demonstrações contábeis. O resultado está disposto no quadro 04, a seguir.

Quadro 04 - Sentido da palavra Caixa - Segundo a Legislação

Seq.	Legislação aplicável à elaboração das demonstrações Contábeis
01	<i>Caixa</i> compreende o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observamos pelos quadros acima que, em muitos casos, os dicionários repetem os significados da palavra, por isso reunimos em um único quadro esses significados para que, a partir daí pudéssemos efetuar as análises.

Após essa fase do trabalho de organização dos diversos significados, definimos em um único quadro aqueles que podem ser aplicados na contabilidade, demonstrados no quadro a seguir:

Quadro 05 - Sentidos para utilização na pesquisa

Sequência	Sentidos definidos pela pesquisa
01	Valores em cofre
02	Valores depositados em banco
03	Receitas, recursos
04	Conta contábil do Ativo circulante
05	Desembolso (saídas) de recursos da empresa
06	Relatório contábil

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ato seguinte, após a definição dos significados apresentados no quadro anterior, elaboramos o quadro 06 a seguir, explicando cada um dos termos/expressões à luz dos significados que a palavra CAIXA pode admitir no contexto de uso da contabilidade.

Quadro 06 - Descrição dos significados da palavra CAIXA

Seq.	Sentidos definidos pela pesquisa	Significados no contexto da contabilidade
01	Valores em cofre	A empresa mantém em seu poder papel moeda (nacional ou estrangeiro), cheques recebidos de cliente/terceiros para depósito em banco, vales e autorizações diversas com valor monetário.
02	Valores depositados em banco	Recursos de propriedade da empresa que estão depositados em conta corrente de banco à disposição para saques/resgate imediato. (dinheiro).
03	Receitas, recursos	Diz respeito aos valores recebidos pela empresa em contrapartida pelas vendas de produtos ou serviços prestados pela empresa; juros remuneratórios.
04	Conta contábil do Ativo circulante	Denominação atribuída à conta descrita no plano de contas da contabilidade da empresa, cujo objetivo é a escrituração dos valores financeiros em poder da empresa.
05	Desembolso (saídas) de recursos da empresa	Quando a entidade efetua um pagamento de passivos/dívidas com o efetivo desembolso de recursos em moeda ou por movimentação da conta bancária.
06	Relatório contábil	Trata-se de demonstração contábil (DFC, DRE e DOAR), de uso obrigatório pelas empresas para apresentar os recursos que compõem o fluxo de caixa do exercício.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Podemos observar no quadro 04 acima o significado previsto pela legislação. No quadro 06 somente os itens 01 e 02 atendem os pressupostos da lei, todos os demais itens são significados ambíguos, muito embora sejam utilizados pelos dicionários. Para efeitos de nossa pesquisa, utilizamos apenas os itens 01 e 02 para confrontação e análise.

4.1.1 Discutindo o termo caixa na contabilidade

Conforme apresentado no quadro 04 acima, a legislação contábil oferece uma única definição para o termo CAIXA. Pela legislação, CAIXA compreende o numerário em espécie e os depósitos bancários disponíveis. Esses depósitos bancários são os valores aplicados em conta corrente de livre movimentação, bem como aplicações com resgate automático. Na contabilidade, é também a denominação de uma conta que registra o valor dos recursos imediatamente

disponíveis, para efetuar pagamentos. A conta registra, de maneira ordenada, montantes recebidos e pagos.

Nas grandes corporações, a movimentação dos recursos do CAIXA é controlada diariamente por um funcionário chamado de tesoureiro (antigamente denominado de caixeiro), que também é responsável pela escrituração do livro CAIXA. Nos casos de empresas com mais de um CAIXA, surge também o CAIXA central. Pode-se utilizar o sistema contábil denominado Fundo Fixo (*imprest system*).

A atividade contábil utiliza basicamente dois tipos de controles da conta CAIXA, o fundo fixo e o caixa flutuante.

a) Fundo fixo: nesse controle não há, normalmente, problemas de classificação de valores. Nesse sistema, define-se uma quantia fixa que é fornecida ao responsável pelo fundo, suficiente para os pagamentos de diversos dias e, periodicamente, efetua-se a prestação de contas do valor total desembolsado, repondo-se o valor do fundo fixo, por meio de cheque nominal, ao seu responsável;

b) Caixa flutuante: nesse sistema transitam pela conta CAIXA os recebimentos e os pagamentos em dinheiro. Aqui podem ocorrer maiores problemas de ordem de classificação contábil de valores, pois o saldo da conta CAIXA muitas vezes apresenta não só o dinheiro propriamente dito, mas, também, vales, adiantamentos para despesas de viagens e outras despesas, cheques recebidos a depositar, valores pendentes e outros. O saldo da conta CAIXA, para fins de balanço, deve figurar tão somente o saldo em dinheiro, já que os vales e adiantamentos devem constar do balanço em conta própria.

4.1.2 Análise do termo caixa nos relatórios contábeis

Com base na discussão e nas definições acima, nossa análise visa agora confrontar os textos dos relatórios²¹ financeiros das companhias selecionadas com o que prevê a legislação. Para fins de destaque, doravante, o termo em análise aparecerá sempre grafado em letra maiúscula e sublinhado.

Para efeitos didáticos, definimos que nos relatórios analisados, as companhias são chamadas apenas pelo título como é conhecido no mercado de capitais. Assim fica definido para a Companhia Vale do Rio Doce (VALE); Editora

²¹ Os excertos dos textos dos relatórios são transcritos na forma como estão publicados, sem nenhuma correção ortográfica ou sintática.

Abril (ABRIL); Banco do Brasil S/A (BANCO DO BRASIL); Banco Bradesco (BRADESCO); Companhia de Bebidas das Américas (AMBEV) e Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A (EMBRAER).

Conforme já apresentado na tabela 01, no capítulo 02, o termo CAIXA teve uma frequência de 1.323 ocorrências, correspondendo a 0,37% do texto. Pela percepção do software, esse foi o termo mais recorrente em todo o *corpus* analisado, que nos leva a considerar como alta frequência, sendo, portanto, significativa para a análise.

Tomemos, então, a partir dos resultados emitidos pelo software *WordSmith Tools*®, com base no *corpus* escolhido, o relatório apresentado pela empresa EMBRAER denominado Notas Explicativas, publicado em 2014, ano base 2013:

(01) Se identificada à necessidade de ajuste, o mesmo é apropriado de forma sistemática a cada ativo da unidade geradora de CAIXA (UGC). O valor recuperável é maior entre o valor em uso e o valor justo menos custos para venda (EMBRAER).

Observamos na expressão grifada nesse excerto que, muito embora contenha a palavra CAIXA, essa mantém um significado que não é o mesmo previsto na legislação, senão vejamos:

No contexto apresentado pela EMBRAER, uma unidade geradora de caixa (UGC)²² é uma célula, departamento produtivo ou linha de produção, que pode ser inclusive uma outra empresa por ela controlada, com uma atividade específica, por exemplo, para produção de determinado componente, que gera receitas e consome despesas no processo produtivo. A palavra CAIXA, nesse caso, não produz o significado da legislação, está demonstrando apenas que uma UGC é um departamento da companhia que tem por obrigação gerar receitas, logo, receita não é CAIXA no sentido dado pela legislação. Nesse caso, podemos entender que o termo CAIXA não está colocado no sentido de que a companhia possui papel moeda em seu poder, apenas faz parte da expressão (UGC). É importante observar, antes de qualquer conclusão, em qual contexto a palavra está sendo utilizada. Na maior parte das vezes, devemos verificar se o significado de uma palavra não sofre influência dos termos coocorrentes, tanto aqueles que estão antes quanto os que

²² Unidade geradora de caixa: é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos (CPC 01, 2013, p. 56).

estão após o termo analisado. No caso em tela, os termos coocorrentes (unidade geradora) estão influenciando diretamente para a definição do significado. Isoladamente, o termo deveria trazer como significado aquilo que está previsto na legislação, contudo, ao ser colocado na expressão, passa a assumir outro significado devido, exatamente, à influência dos termos coocorrentes que compõem a expressão. Ao considerarmos a influência da expressão como um todo, podemos concluir que a palavra CAIXA não tem o significado de papel moeda à disposição da empresa, ou depósito em conta corrente para saque imediato, conforme define a legislação. Se identificada qual é essa UGC (unidade geradora de caixa), haverá a necessidade de nova análise nos demonstrativos financeiros para segregar o que é realmente CAIXA no sentido da legislação. A geração de receita *de per se* não caracteriza CAIXA, visto que poderá ser uma contraprestação de longo prazo, o que foge do sentido definido na legislação que admite somente numerário disponível e depósito em banco de uso imediato.

Em outra frase do mesmo relatório, encontramos a seguinte descrição:

(02) Os montantes registrados na rubrica de CAIXA e equivalentes de CAIXA correspondem aos valores disponíveis em CAIXA, depósitos bancários e investimentos de curtíssimo prazo que possuem liquidez imediata ou vencimento original em até três meses e risco insignificante de variação de valor justo (EMBRAER).

Nesse texto, observamos que aparece três vezes a palavra CAIXA, contudo, o significado não é o mesmo para as três ocorrências, senão, vejamos cada situação apresentada:

a) Na primeira ocorrência, temos como significado para CAIXA o título definido para uma "conta" utilizada no plano de contas²³ da empresa. Toda a escrituração contábil deve ser suportada por um plano de contas bem estruturado, que nesse caso possui a conta denominada CAIXA. A "rubrica" CAIXA e EQUIVALENTES DE CAIXA são duas contas que existem em todas as empresas. Têm a função de registrar a movimentação contábil dos recursos financeiros

²³ Plano de contas: Conjunto de normas e intitulações sobre contas, destinado a servir de guia e modelo para os trabalhos de registro e demonstração de fatos patrimoniais; previsão das contas a serem utilizadas em um sistema de escrituração contábil da empresa (SÁ; 1994 p. 356).

classificados como CAIXA e equivalentes de CAIXA. O termo RUBRICA²⁴ é muito utilizado na atividade contábil empresarial e, principalmente, na contabilidade pública, em que todos os recursos (receitas e despesas) são enquadradas em uma conta orçamentária específica, denominada RUBRICA, ocorrendo em menor frequência na atividade contábil empresarial. O que detectamos aqui é que CAIXA não representa dinheiro disponível para uso imediato, tampouco equivalentes de CAIXA significam depósitos em bancos de liquidez imediata, como prevê a legislação, ao contrário, as duas ocorrências significam a nomenclatura de uma conta contábil utilizada no plano de contas das empresas.

b) A segunda ocorrência do termo CAIXA vem acompanhada do termo EQUIVALENTES, formando a expressão EQUIVALENTES DE CAIXA. Com base na legislação contábil, devem ser classificados nessa conta, aqueles recursos à disposição da empresa para utilização imediata, como por exemplo, aplicações financeiras com resgate automático e de curtíssimo prazo (nesses casos, até três meses).

A ocorrência do termo CAIXA isoladamente poderia exprimir o real significado indicado na legislação, todavia, no caso em tela, CAIXA compõe uma expressão que complementa a ocorrência anterior que está ligada pela palavra RUBRICA, logo, as duas situações de CAIXA não assumem o significado da legislação, visto que as duas dizem respeito ao plano de contas da empresa. Os termos coocorrentes acabam por alterar o sentido final da frase apresentada.

c) Na terceira situação, o termo CAIXA significa o saldo financeiro à disposição da empresa, compreendido nesse momento aos valores em moeda corrente, cheques à disposição para transformação em dinheiro. É o valor que a empresa possui para gastar (investir, pagar contas, etc.). São valores de liquidez imediata (que podem ser usados imediatamente). Como liquidez imediata, são aqueles recursos que estão aplicados em banco os quais podem ser convertidos (trocados, sacados) a qualquer momento, bastando para isso, que o cliente/correntista informe ao banco com um mínimo de prazo, ficando assim esses recursos disponíveis para uso do cliente de forma imediata. Dessa maneira, os termos coocorrentes contribuem de forma incisiva na definição do significado

²⁴ A maioria dos dicionários da língua portuguesa traz como significado de RUBRICA como "Títulos dos capítulos de Direito canônico e civil que, antigamente, eram impressos com tinta vermelha" que mais se aproxima do uso contábil (Michaelis ©, 1998-2009, Editora Melhoramentos).

linguístico. Considerando o texto em avaliação, os termos antecedentes RUBRICA e VALORES DISPONÍVEIS são importantes definidores do significado em análise. Sem considerar os termos coocorrentes não teríamos condições de definir o adequado sentido do termo CAIXA.

Destacamos, na sequência, mais um excerto, retirado do relatório da companhia EMBRAER, que também utiliza, ao lado do termo CAIXA, o termo RUBRICA, onde destaca o registro de títulos e investimentos mobiliários, que aqui, tal qual na frase anterior, não significa recursos disponíveis, mas a conta no plano de contas da companhia, senão, vejamos:

(03) Os títulos e investimentos mobiliários mantidos por meio desses fundos são registrados nas rubricas CAIXA e equivalentes de CAIXA ou investimentos financeiros, considerando os vencimentos originais dos títulos e as estratégias de investimento dos fundos, que preveem a negociação desses títulos em prazos que caracterizam a liquidez imediata dos valores (EMBRAER).

Nesse excerto seguimos o mesmo raciocínio do texto 02, visto que os termos usados são os mesmos, inclusive os coocorrentes, apenas colocados em outro contexto de uso. Nesse caso em análise, também podemos constatar que o relatório está falando de CAIXA como a conta contábil usada pela companhia para registrar todos os valores representativos de títulos²⁵ e investimentos mobiliários²⁶. Dessa forma, a título de esclarecimento, o que se procura evidenciar é que esses títulos e valores mobiliários, para que possam ser registrados como CAIXA e EQUIVALENTES DE CAIXA²⁷, devem ter como prazo de vencimento em curtíssimo tempo (até três meses, conforme a lei). Também observamos que o sentido do termo CAIXA nos dois momentos da frase, não está demonstrando o significado

²⁵ Títulos: Na escrituração contábil das empresas, podemos encontrar o termo TÍTULOS A PAGAR E TÍTULOS A RECEBER. Toda vez que surgir a conta TÍTULOS no grupo do ATIVO, entendemos como Títulos a receber, que é quando a empresa possui o direito de receber de outrem algum valor, enquanto no grupo do Passivo, teremos Títulos a pagar. Segundo Sá (1994, p. 456) “Título a receber é: Um título de conta que registra o valor dos créditos da empresa com terceiros, representados por títulos líquidos e certos, como cambiais, notas promissórias etc.”.

²⁶ Como investimentos mobiliários, compreende todos os recursos aplicados em títulos de empresas/bancos com vencimento em curtíssimo prazo, o que caracteriza a disponibilidade imediata desses recursos.

²⁷ Equivalentes de caixa, entendemos como sendo aqueles valores registrados e de posse da empresa que podem ser transformados em dinheiro. Conforme Almeida (2014, p. 50), “[...] são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor”.

proposto pela legislação, mas sim, representa as contas contábeis do plano de contas da companhia. O termo coocorrente RUBRICA reforça qual o significado que deverá prevalecer, visto que RUBRICA significa o mesmo que conta.

A seguir, utilizamos um excerto extraído dos relatórios da Companhia VALE, publicado em 2014, referentes ao exercício de 2013, que traz a seguinte frase:

(04) Nossa geração de CAIXA nos permitiu distribuir US\$ 4,5 bilhões em dividendos em 2013 (VALE).

Nesse texto, o que podemos deduzir é que a palavra CAIXA não está representando apenas os recursos disponíveis em moeda para uso imediato, como define a legislação. Entendemos que nesse contexto, o significado atribuído à palavra CAIXA é muito mais amplo, pois diz respeito a todas as receitas geradas e, ainda como consequência, ao LUCRO efetivamente auferido pela companhia no ano em referência, e que está disponível para distribuição aos seus acionistas.

É importante destacar que na linguagem contábil, além da definição dada pela legislação, frequentemente utilizamos o termo CAIXA com o significado de receitas²⁸ de onde serão descontados os custos e despesas para formar o lucro ou o prejuízo do período analisado. É possível constatar nos relatórios contábeis a expressão "geração bruta" ou "geração líquida de caixa", que nesses casos, estaria demonstrando já a existência de encargos agrupados ou expurgados dessa receita. Logo, CAIXA, neste texto não se restringe somente aos recursos disponíveis, mas ao conjunto de todas as receitas geradas pela atividade operacional da companhia.

Esse mesmo significado está entendido na frase a seguir descrita pela companhia ABRIL, publicado em 2014, exercício 2013:

(05) De acordo com a Instrução CVM²⁹ 527/12, a companhia pode optar por divulgar os valores do LAJIDA excluindo os resultados líquidos vinculados às operações descontinuadas, como especificadas no Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, e ajustado por

²⁸ Receita, segundo Almeida (2014, p. 62) “[...] está relacionada como vendas à vista e a prazo de mercadorias, produtos e serviços, associadas às atividades operacionais da entidade”.

²⁹ CVM: Comissão de Valores Mobiliários: Trata-se do órgão regulador e fiscalizador do mercado de capitais responsável pela emissão das normas contábeis para as companhias que operam no mercado de ações.

outros itens que contribuam para a informação sobre o potencial de geração bruta de CAIXA (ABRIL).

Observamos que a palavra CAIXA está precedida pela expressão GERAÇÃO BRUTA que, no contexto da contabilidade, entendemos como a soma de todas as receitas da companhia, diferentemente do que pressupõe a legislação, ao definir que CAIXA compreende os valores disponíveis na empresa. Esse é um caso específico que encontramos, como já relatado anteriormente no texto (04). Na situação em análise, o profissional não está utilizando o termo CAIXA no conceito dado pela legislação, como recursos disponíveis para uso imediato, mas sim, como um conceito genérico de receita que, no futuro poderá beneficiar a empresa. A partir da apuração da receita bruta, teremos uma parte que se tornará CAIXA (recursos disponíveis), enquanto os demais valores estarão representados por outros ativos como estoques, ativos imobilizados e demais valores não enquadrados no conceito legal de CAIXA.

Tomamos agora para análise a frase a seguir que consta no relatório da companhia AMBEV que apresenta a palavra CAIXA acompanhada da palavra OPERACIONAL.

(06) Nossa geração de CAIXA operacional em 2T14 evoluiu 15,7% quando comparada ao mesmo período do ano passado, totalizando R\$ 2.982,6 milhões (AMBEV).

É importante observarmos que nesse excerto, o CAIXA também não significa recursos disponíveis, como propõe a legislação, por outro lado, apresenta ainda uma nova classificação, além daquelas já citadas anteriormente ("geração bruta" ou "geração líquida de caixa"), qual seja, as receitas geradas a partir das atividades operacionais da companhia. Como vemos, o próprio contexto empresarial e contábil acaba por criar classificações diversas para alguns termos utilizados pelos contadores. As receitas, para efeitos de registro/escrituração na contabilidade, geradas pela companhia, não são classificadas todas na mesma conta contábil, essas devem ser segregadas em operacionais e não operacionais de acordo com

alguns critérios predefinidos, quer seja legal ou gerencial³⁰, como podemos entender da análise do relatório apresentado pela companhia. A partir dos registros das receitas operacionais e não operacionais, o contador "apura" o resultado final da empresa. A informação segregada traz mais confiabilidade para o gestor tomar suas decisões, sabendo assim, qual o produto e/ou serviço agrega mais receita e/ou lucro para a companhia. A classificação em operacional e não operacional também obedece critérios legais, visto que qualquer empresa tem em seus documentos de criação a definição de qual será sua atividade operacional, logo, todas as receitas geradas e despesas incorridas em torno desse objetivo são consideradas operacionais, ao passo que receitas e despesas que ocorrerem fora desse escopo deverão ser consideradas não operacionais. Como resultado dessa classificação, ocorrerá o impacto tributário.

É relevante ressaltar que essa mesma frase, não colocando o termo OPERACIONAL, no aspecto contábil, gera uma enorme diferença na interpretação, conforme citamos acima. Não somente no tocante à área tributária, mas também no momento da análise gerencial para a gestão.

É o mesmo caso apresentado pela Companhia ABRIL, descrito no seu relatório, que apresentamos na frase abaixo:

(07) A geração de CAIXA operacional no 2T14 teve uma elevação de 50% ao gerar R\$ 116,9 milhões, frente a uma geração no 2T13 de R\$ 78,0 milhões (ABRIL).

Nesse caso, também a ABRIL está segregando um tipo de receita, que se refere especificamente à atividade operacional da companhia, com a finalidade de informar aos seus acionistas e investidores que esse resultado não compreende todas as receitas, mas apenas aquelas auferidas no curso das atividades operacionais da companhia. Observamos nessa frase que o significado da palavra CAIXA não está voltado para a definição de dinheiro disponível para a empresa, mas sim, em um contexto maior, demonstrando CAIXA como receita operacional, de forma genérica. Fica evidente, na maioria dos casos até aqui analisados, que a ambiguidade da palavra CAIXA está sim presente nos relatórios contábeis. Mesmo

³⁰ O termo GERENCIAL, diz respeito ao sistema de contabilidade utilizado apenas com finalidade interna da gestão, cujos critérios de elaboração fogem ao controle governamental, mas sim, voltados para critérios de gestão.

tendo partido da análise de um significado definido pela legislação, o analista que estiver lendo o relatório não poderá se fixar apenas naquele significado, mas terá que observar o contexto em que a palavra está sendo utilizada, além de considerar os termos coocorrentes que contribuem para a restrição ou generalização do termo. Reforçamos o que já citamos anteriormente, o significado das palavras sofrem influência também dos termos coocorrentes, como nesse caso, em que CAIXA está sendo delimitada pelo termo OPERACIONAL. Entendemos então que, caso não tivesse esse coocorrente, o significado de CAIXA seria todas as receitas da empresa, então teríamos um significado que, no contexto da análise financeira, traria outro entendimento. Também, analisando o termo antecedente, GERAÇÃO, leva o analista financeiro a entender que o contexto de análise está se referindo ao processo de produção de receitas e não a guarda de papel moeda, o que não seria o mesmo entendimento. Se, por exemplo, substituirmos GERAÇÃO por CONSUMO ou GASTO, teremos um caso de saída de recursos da empresa. Temos então que admitir a importância da análise do ponto de vista contextual.

Outra expressão muito presente nos relatórios contábeis é FLUXO DE CAIXA. Vejamos abaixo na frase utilizada pela companhia AMBEV, em seu relatório:

(08) Fluxo de CAIXA das atividades operacionais antes do capital de giro e provisões (AMBEV).

Nesta frase, a palavra CAIXA não deve ser lida de forma individual, mas como uma expressão, que podemos interpretar em pelo menos três maneiras distintas: em um viés, temos FLUXO DE CAIXA como um relatório não obrigatório por lei, mas optativo para auxiliar na gestão das empresas, que demonstra as receitas e despesas de um determinado período, para ao final desse período, que pode ser semanal, decenal, quinzenal ou mensal, com atualização diária, apurar o saldo, o qual pode ser devedor ou credor. Esse resultado, em sendo positivo (credor), indicará a quantidade de recursos disponíveis para a empresa utilizar. Do contrário, demonstrará que a empresa está com falta de recursos para cobrir suas dívidas. Discorreremos mais sobre esse viés na sequência.

Em outro viés, temos o FLUXO DE CAIXA como uma demonstração obrigatória para as grandes empresas e companhias de capital aberto.

É denominado na legislação como Demonstração do FLUXO DE CAIXA (DFC). Convém fazer aqui uma discussão mais aprofundada dessa expressão. Esse relatório foi inserido na legislação contábil a partir da alteração da Lei federal nº 6.404/76, que define em seu Artigo 188:

As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo:

I - Demonstração dos fluxos de caixa - as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, três fluxos: a) das operações; b) dos financiamentos; e c) dos investimentos (grifo nosso).

Conforme a descrição dada pela Lei, essa demonstração tem como objetivo mostrar ao acionista/investidor como a empresa administra seus recursos durante o exercício social, de forma que possam avaliar o potencial de geração e gestão financeira da companhia. Em linhas gerais, traduz praticamente os mesmos objetivos da situação anterior, diferenciando apenas pela obrigatoriedade de elaboração e publicação e pela periodicidade, que aquela deve ser de curto prazo enquanto esta segue o exercício social, que para uma companhia aberta geralmente é semestral.

Esse relatório tem como finalidade justificar a movimentação dos recursos na empresa, contribuindo para o melhor entendimento do usuário no momento de tomada de decisão. Segundo Almeida (2014),

O objetivo da DFC é fornecer informações relevantes sobre recebimentos e pagamentos de caixa de uma companhia durante certo período, de maneira a proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como entender as necessidades da entidade de utilização desses FLUXOS DE CAIXA (ALMEIDA, 2014, p. 186, grifo nosso).

Essa demonstração (DFC) deve ser elaborada juntamente com os demais demonstrativos contábeis obrigatórios definidos na legislação e publicada na forma da Lei para os usuários externos³¹.

³¹ São considerados usuários externos, os acionistas, investidores individuais e fornecedores de produtos e matéria-prima, os bancos, sindicatos de funcionários e principalmente os Governos Federal, estaduais e Municipais para fins de fiscalização.

Na terceira possibilidade, o FLUXO DE CAIXA é o resultado da movimentação de entradas e saídas (despesas e receitas) na empresa, que após a operação matemática, resta como resultado um saldo, que será negativo ou positivo. É comum ouvirmos comentários do tipo: "meu fluxo de caixa está baixo", ou "minha empresa está sem fluxo de caixa". Nesse momento o empresário não está se referindo aos relatórios/demonstrativos, mas sim, ao resultado da operação matemática, ao saldo de recursos que efetivamente a empresa dispõe.

Essa movimentação é denominada FLUXO DE CAIXA que então é descrita na "DEMONSTRAÇÃO" do fluxo de caixa, que é o relatório tratado como primeiro viés, não obrigatório por lei, mas que tem como destino apenas o usuário interno³² da informação, por ser elaborado com dados financeiros do dia a dia da empresa, ao contrário do relatório obrigatório, que é composto por valores de um exercício social, que pode ser quadrimestral, semestral ou anual, dependendo do tipo de empresa. Constantemente ocorre a confusão nesses três significados, mesmo entre os profissionais da área. Segundo Zdanowicz (1989, p. 35, grifo nosso), "o FLUXO DE CAIXA representa o movimento de numerário diário da empresa, em função dos ingressos e dos desembolsos de caixa". Tratando dos relatórios, as principais diferenças entre os dois acima descritos são que, o relatório que chamamos DFC, é um relatório obrigatório por Lei o qual é utilizado pelo usuário externo (analistas de mercado, auditores, etc.), e elaborado ao final do exercício social. O outro relatório não é obrigatório por lei, é elaborado com periodicidade semanal, quinzenal, mensal, bimestral ou outra periodicidade definida pela direção da empresa, com atualização diária dos saldos. É utilizado pelo usuário interno (gestores, gerentes financeiros e executivos) no processo de tomada de decisão administrativa e financeira da empresa. Esse relatório gerencial também pode ser elaborado de forma projetada, utilizando-se de valores previstos de realização, como descreve Zdanowicz (1989):

Denomina-se fluxo de caixa de uma empresa ao conjunto de ingressos e desembolsos de numerário ao longo de um período determinado. O fluxo de caixa consiste na representação dinâmica da situação financeira de uma empresa, considerando todas as fontes de recursos e todas as aplicações em itens do ativo (ZDANOWICZ, 1989, p. 37).

³² Os usuários internos são aqueles diretamente ligados à empresa, os diretores, os gerentes e executivos que se utilizam das informações contábeis para tomada de decisão gerencial/administrativa.

A expressão FLUXO DE CAIXA, além de denominar o nome dos relatórios, como já citamos, também se confunde com a forma abstrata da movimentação financeira, uma vez que ela é o resultado dessa movimentação, a entrada menos a saída de recursos na empresa, que demonstra o fluxo financeiro. Em suma, podemos afirmar que o FLUXO DE CAIXA objetiva dar uma visão geral das atividades desenvolvidas pela empresa que resulta na apresentação do seu grau de liquidez, pois demonstra quanto essa tem de disponibilidades e exigibilidades em um determinado período predefinido. Com base nesse resultado, é possível identificar quanto a empresa possui de recursos para quitar seus compromissos.

Diante das especificidades acima citadas, nesse contexto, CAIXA não pode ser analisado de forma isolado, mas na expressão. O resultado apurado no demonstrativo do FLUXO DE CAIXA significa os recursos disponíveis de acordo com a legislação.

No excerto a seguir, descrito no relatório da companhia VALE, encontramos essa situação que merece destaque, senão vejamos:

(08) Recebemos uma antecipação de CAIXA de US\$ 1,9 bilhão, mais de dez milhões de bônus da SLW com preço de exercício de US\$ 65, exercíveis nos próximos dez anos, cujo valor justo é US\$ 100. O valor de US\$ 1.330 foi pago pela transação Salobo e US\$ 570 mais foram recebidos os dez milhões de bônus da SLW para a transação Sudbury (VALE).

À luz da legislação em análise, em relação ao sentido da palavra CAIXA, deveríamos entender que a VALE recebeu uma antecipação de recursos em moeda corrente ou no máximo em equivalentes em moeda, no valor de quase dois bilhões de dólares americanos, uma vez que está informando o recebimento de CAIXA, contudo, nesse caso, CAIXA está sendo usado de forma genérica, não se restringindo apenas ao numerário em moeda corrente, tendo em vista que não é comum uma transação empresarial dessa monta ser efetuada em moeda corrente, além de que, no próprio relatório consta inclusive que esse CAIXA está representado por uma parte em bônus de uma companhia subsidiária, controlada pelo cliente da VALE. Nesse caso, bônus representa partes do capital de outras companhias. São papéis negociáveis, com valor fixado para resgate futuro (dez anos). Portanto, CAIXA, nesse relatório, não significa recurso disponível, pelo menos não o valor

todo, pode até ter uma parcela recebida em moeda, mas não quase dois bilhões de dólares. Para uma correta informação, a VALE deveria informar de forma segregada, o que realmente é CAIXA na correta acepção da palavra à luz da legislação, conseqüentemente, a diferença estaria subentendida como os demais ativos representados pelos bônus em ações da subsidiária.

É importante demonstrar que no contexto empresarial, os bônus a que se refere o relatório dizem respeito aos eventuais prêmios ou bonificações obtidas em relação a determinados títulos mobiliários (ações) de outras companhias que a VALE possui. Esses bônus podem ser representados por novas ações ou por pagamento em dinheiro, o que não é o caso em análise, visto que o próprio relatório deixa claro que são bônus os quais serão exercidos nos próximos dez anos, logo, não se trata de entrada de moeda (disponibilidade imediata, como prevê a lei), mas sim, o direito de posse e propriedade de participação no capital de outra companhia.

Outra expressão muito utilizada chama a atenção, visto que nada tem a ver com os significados já analisados anteriormente, senão, vejamos a frase, também retirada dos relatórios da companhia VALE.

(09) Todos os números são apresentados em regime de CAIXA (VALE).

Para um profissional contábil, ao se deparar com essa expressão, não terá muito problema para identificar seu significado, contudo, se estamos analisando a palavra CAIXA em contraponto com a legislação, como sendo recursos disponíveis para uso imediato, nesse caso, não há nenhuma relação. Nessa situação, é relevante apresentar um esclarecimento mais aprofundado referente ao assunto. Ressaltamos que o Brasil adota dois regimes de registro de despesas e receitas no sistema contábil, o regime de Competência e o regime de Caixa. O regime de competência, segundo Sá (1995),

É a norma contábil pela qual os ingressos e os custos são atribuídos ao exercício a que pertencem, embora recebidos e pagos em outros exercícios. O mesmo que Regime de Exercícios. Para cumprir o regime, as despesas não pagas, mas incorridas, devem ser registradas; ocorre, no evento, uma dicotomia de procedimentos (SÁ, 1995, p. 421).

Esse é um procedimento que reflete melhor o que acontece na empresa, visto que são contabilizadas as despesas e receitas no período em que elas ocorrem e não no momento do seu pagamento ou recebimento, em contraponto ao regime de caixa. Para fins de análise, o regime de competência reflete de forma mais justa, o nosso ver, o que realmente ocorreu na empresa em determinado período, em relação às despesas e receitas.

A expressão REGIME DE CAIXA define a outra forma de contabilização das receitas e despesas incorridas que, segundo Ludícibus et al (1983, p. 75) "É o método onde são consideradas como receitas e despesas do exercício aquelas efetivamente recebidas e pagas dentro desse período". Em confronto com o regime de competência comentado acima, temos que aqui, somente são levadas a cabo as receitas e despesas que foram recebidas e pagas dentro de determinado período, não importando em que período ocorreram. A título de exemplo, no regime de caixa, se a empresa comprou determinado insumo no dia dez de janeiro para pagamento a prazo (trinta dias após), esse pagamento comporá os custos do mês de fevereiro, que é quando ele será efetivamente pago e ocorrerá o desembolso de recursos da empresa. O mesmo processo ocorre com uma venda a prazo, que originará uma receita para a empresa, essa será registrada somente no momento do seu recebimento, quando os recursos derem entrada efetiva no CAIXA (conta contábil e papel moeda) na empresa.

O que constatamos na afirmação do relatório não é que a companhia tenha recebido ou tenha tal disponibilidade, mas apenas uma afirmação de que os registros são feitos de acordo com um sistema predefinido que, no caso, o regime de caixa.

Seguindo na análise, destacamos outra expressão também muito presente, vejamos o que dispõe o relatório da Companhia VALE:

(10) Essas premissas são utilizadas para as atualizações e descontos a valor justo de ativos e passivos, custos e despesas e determinação dos valores futuros de saídas de CAIXA estimadas, necessárias para liquidação das obrigações com os planos de pensão (VALE).

Novamente destacamos que a palavra CAIXA na forma como apresentada pela companhia no relatório indica o conjunto de todos os recursos (numerários) que

por ventura a companhia desembolsará no futuro, visto que se trata de saídas estimadas, programadas, caso seja necessário. Em SAÍDAS DE CAIXA, o relatório não está se referindo apenas ao dinheiro (papel moeda), mas também toda e qualquer saída de valores da companhia, quer seja aquele disponível em moeda, aquele que estiver aplicado em conta corrente bancária ou ainda qualquer outro tipo de saída de recursos de curto ou longo prazo. O termo CAIXA é apenas para referir à transação monetária. No caso dessa frase, o texto está explicando a adoção de uma técnica de projeção para justificar futuros pagamentos a serem efetuados pela empresa. Observamos também que o termo coocorrente ESTIMADAS mostra outro significado, esse no sentido de informar que não é uma saída efetiva de recursos, mas sim, uma previsão.

A seguir, analisamos outra frase extraída do relatório da VALE:

(11) Historicamente, sempre cumprimos esses requisitos usando CAIXA gerado pelas atividades operacionais e por meio de empréstimos, ocasionalmente complementados com alienações de ativos (VALE).

A companhia VALE informa em seu relatório que tem como hábito pagar seus compromissos utilizando as receitas operacionais, que são aquelas geradas pela atividade normal da companhia com a venda dos seus produtos/serviços, receitas essas que aqui chamou de CAIXA, ao contrário do que prevê a lei em relação às disponibilidades imediatas em moeda. Observamos que a companhia informa que tem como prática tal procedimento, e que, além de utilizar de receitas próprias (operacionais), utiliza também para quitar seus compromissos, empréstimos e ainda, a alienação (venda) de ativos (bens tangíveis). Fica evidente, no relatório, que o termo CAIXA não está restrito ao previsto na legislação, mas faz referência às receitas operacionais e gerais da empresa. Observamos a importância, nesse caso em análise, em considerar os termos coocorrentes, por exemplo, o que contribui para a definição do significado aqui é a expressão ATIVIDADES OPERACIONAIS, pois informa que o CAIXA utilizado é aquele gerado pelas receitas operacionais geradas pela companhia. Dessa forma, não há compatibilidade do significado do CAIXA ser o mesmo definido pela legislação.

Continuando a análise dos relatórios para o termo CAIXA, consideramos pertinente incluir o seguinte excerto, retirado do relatório da AMBEV:

(12) Os valores contábeis de CAIXA e equivalentes de CAIXA, aplicações financeiras, contas a receber de clientes e demais contas a receber, excluindo pagamentos antecipados, impostos a recuperar e instrumentos financeiros derivativos estão apresentados líquidos das provisões de *impairment* reconhecidas e representam a exposição máxima de risco de crédito em 30 de junho de 2014 (AMBEV).

Pela forma como está escrita a frase, a palavra CAIXA nesse momento carrega um significado apenas de registro contábil, totalmente diferente da orientação legal, utilizando o significado de uma conta contábil do Ativo Circulante do balanço da empresa. Observamos pelos termos coocorrentes VALORES CONTÁBEIS que o significado de CAIXA não é o de papel moeda, mas sim, de um mero registro contábil. Esses mesmos coocorrentes definem também o significado da segunda ocorrência do termo CAIXA, visto tratar de uma expressão. Normalmente quando se fala em CAIXA, logo surge também a expressão equivalentes de CAIXA. Para um cidadão leigo, pode ser difícil compreender que o valor contábil constante em um relatório é diferente da situação real da empresa. A título de exemplo, podemos citar que a escrituração contábil utiliza de critérios muito especiais para demonstrar os valores transitados pela empresa. Aceitar que uma empresa que apresenta em seu Balanço Patrimonial³³ um alto valor na conta CAIXA e perceber que, fisicamente, a empresa não possui todo aquele valor disponível para retirada dos recursos pelos sócios não é tão fácil de admitir. Esses são alguns dos entraves do entendimento do significado de cada termo registrado na contabilidade da empresa. O valor escriturado na CONTA CAIXA não quer dizer que a empresa tem naquele momento em moeda corrente aquela disponibilidade. Além de que, como analisamos no decorrer desse trabalho, o termo CAIXA aqui utilizado recebeu diversos significados, que nem sempre significou dinheiro disponível. Portanto, é importante ter em mente o conhecimento do contexto em que se usa determinado termo ou expressão para entender o significado em cada situação empregada.

Para finalizar as análises do termo CAIXA, apresentamos a seguir uma frase extraída do relatório publicado pelo Bradesco.

³³ Balanço Patrimonial, segundo Attie (1998, p. 83) "é a demonstração financeira que objetiva representar a posição patrimonial e financeira de uma entidade em determinada data".

(13) A composição das disponibilidades e das aplicações registradas em CAIXA e equivalentes de CAIXA está apresentada na Nota 4 (BRADESCO).

Nessa frase, temos pelo menos duas interpretações. Em uma, entendemos o mesmo contexto da análise anterior (12), quando o termo CAIXA está relacionado ao relatório contábil. Observamos que para atingir este e aquele significado, CAIXA recebe ênfase do cocorrente anterior (REGISTRADAS), além da informação no final da frase que nos remete a uma determinada observação em nota de rodapé de um determinado relatório. Dessa forma, não resta dúvida que o termo não está coerente com a legislação. Por outro lado, se tomarmos todo o contexto da frase, observamos que no início faz referência a DISPONIBILIDADES e APLICAÇÕES, e essas fazem parte do significado de CAIXA proposto pela legislação. Com isso, podemos nos remeter ao sentido dado pela legislação. Logo, chegamos a um impasse, pois temos aqui dois sentidos, um relacionado à conta contábil do balanço da companhia e o outro, ao conteúdo dessa mesma conta. Em nosso entendimento, para que haja uma adequada desambiguação, especificamente para esse caso, devemos considerar a existência implícita de outro termo CAIXA, com isso, a frase passa a ter a seguinte sequência:

(13a) A composição (do CAIXA) das disponibilidades e das aplicações registradas em CAIXA e equivalentes de CAIXA está apresentada na Nota 4.

Para um especialista, talvez não seja tão difícil essa situação implícita, porque está subentendido a existência do registro contábil como também a composição legal do CAIXA.

Como resumo, podemos considerar que, por mais que o profissional contábil siga adequadamente a legislação, nem sempre estará atendendo da forma mais eficiente o principal usuário da informação contábil, que é o gestor da empresa.

4.2 CUSTOS NO LÉXICO DA CONTABILIDADE

Nesta seção, analisamos o termo CUSTO(S), tomando como base os relatórios contábeis obrigatórios emitidos e publicados pelas companhias

selecionadas para nosso estudo. Todos os relatórios analisados são do exercício de 2013, publicado no início do ano de 2014, conforme prevê a legislação.

Na primeira parte da seção consta uma discussão sobre o uso do referido termo no cotidiano dos indivíduos de forma geral, bem como na atividade profissional do contador, realizando uma apresentação do termo para justificar a análise que consta na segunda parte da seção.

4.2.1 Discussão do uso do termo

Quanto às definições, segundo alguns dicionários³⁴, custo classifica-se como despesas, desembolsos, gastos, esforço e dificuldade. Diante dessas definições, podemos afirmar que o termo possui alto grau de ambiguidade. Essa situação está examinada adiante, principalmente quando relacionado com a atividade contábil, objeto principal do nosso trabalho.

Utilizando a definição dada pela legislação contábil que serve como parâmetro do nosso estudo, temos que:

Custo é o **montante de caixa** ou **equivalente de caixa pago** ou o valor justo de qualquer outro **recurso dado para adquirir um ativo** na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outros Pronunciamentos, como, por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações (CPC 27, p. 3, grifo nosso).

O que podemos captar dessa definição normativa é que o custo tem um forte apelo ao desembolso de caixa pela empresa, como observamos na citação acima, principalmente na parte grifada, visto que faz referência direta ao caixa (dinheiro) da empresa, contudo, conforme foi demonstrado nessa investigação, se buscarmos o emprego geral do termo, perceberemos que, pelo nível de ambiguidade que ele sofre, principalmente na área empresarial, o custo está relacionado com todos os aspectos inerentes à produção.

Vemos muitas discussões em relação a custos e despesas. Em uma situação normal de escrituração contábil, um custo nunca se confunde com uma despesa, como propõem os dicionários da língua geral. Ambos são considerados gastos ou

³⁴ Em nosso estudo, utilizamos como base os Dicionários Priberam da Língua Portuguesa, Michaelis e Dicionário Houaiss online (2013), conforme já citado.

desembolsos, mas são diferentes em sentido restrito, como está demonstrado mais adiante.

Uma situação mais específica é a definição dada no dicionário de Contabilidade, descrito por Iudícibus e Marion, onde escrevem que Custo "é o consumo de ativos na produção de bens e serviços" (IUDÍCIBUS, 1999, p. 94). Como consumo de ativos, devemos entender que os autores estão se referindo ao dispêndio de recursos da entidade, quer financeiro (dinheiro) ou não financeiro (outros bens ou direitos), para fabricar ou colocar em condições de vendas os seus produtos. Por isso a referência ao termo ATIVO que, em uma definição mais restrita do eminente precursor da Contabilidade no Brasil, professor D'Auria (1958, p. 65) é "o conjunto de meios ou a matéria posta à disposição do administrador para que esse possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade entregue à sua direção tem em vista". Mesmo aceitando essa afirmação de Iudícibus (1999), ainda nos resta um questionamento, visto que, da forma como está posta, a definição não está levando em conta os meios intangíveis muito mais representativos hoje no contexto empresarial, como é o caso do *goodwill* da empresa, que não é um ativo tangível, mas abstrato. Devemos reconhecer que na época dessa definição, não se falava em ativos intangíveis.

Por outro lado, Sprouse e Moonitz (1962, p. 102) definem que "[...] ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada". Vale observar que aqui os autores são bem mais abstratos em sua definição, talvez por se tratar de um contexto norte americano. Já é possível inserir o conceito de ativos intangíveis não abraçado na definição do professor D'Auria (1958) citado anteriormente.

Em um contexto mais atual de uso do termo na contabilidade, podemos buscar a definição utilizada por Martins (1988, p. 25, grifo nosso), que conceitua custo como "um **gasto** relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços". Nesse caso, podemos observar uma conceituação mais abrangente, incluindo também a contraprestação de serviço como fator de desembolso.

Como vemos, na acepção financeira do termo, o conceito mostra que custo é um gasto de recursos na produção de outro bem (produto). Contabilmente, entendemos que o custo não gera uma receita, mas um novo produto que, então, vai

gerar uma receita. Eis aqui uma forma de diferenciar custo de despesa, como veremos mais adiante.

Conceptualmente, seguindo o raciocínio de Martins (1988), custo é um gasto o qual é aplicado na produção ou em qualquer outra função de produção, gasto esse desembolsado, porque pode haver a saída de recursos da empresa (remuneração da mão de obra, por exemplo), ou em outra situação, não ocorrer o pagamento/desembolso do custo. Essa última constatação remete à situação, por exemplo, do caso da depreciação de uma máquina na indústria. O custo da depreciação é contabilizado na formação do preço, contudo, seu valor não é desembolsado de imediato pela empresa. Evidente que a permissão para o cálculo e a apropriação da depreciação no custo de produção parte do pressuposto de que esse valor apropriado será separado para futura aquisição de nova máquina para a empresa, e não apenas uma contabilização pura e simples para redução dos impostos, por essa razão que a depreciação é um custo de produção.

Temos então que o custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem, ou é a soma de todos os valores agregados ao bem, desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização.

A classificação como custo diz respeito ao dispêndio de recursos de fácil identificação para uso na fabricação de um produto ou execução de um serviço. Como exemplo claro de custo, temos a matéria prima utilizada na produção, que logo após a sua aquisição, tem sua aplicação direta na fabricação de um determinado produto. O custo é também um gasto, mas nem todo gasto é um custo, como já citamos alhures. Portanto, em uma indústria, todo gasto despendido **dentro** da fábrica é identificado como custo, uma vez que irá compor o custo final do produto, que por sua vez permitirá formar o preço de venda. Pode parecer estranha a afirmação acima, visto que podemos ter, em muitas situações, a ocorrência de algumas despesas dentro da fábrica, como é o caso dos gastos com manutenção, entre outros, mas raramente teremos um custo fora da área de produção, por isso grifamos.

Hansen e Mowen (2001, p. 771, grifo nosso) também definem custo como sendo "todo dinheiro ou valor equivalente em dinheiro sacrificado para **bens e serviços** que se espera tragam um benefício atual ou futuro para a organização". Como vemos, todas as definições levam para autenticidade do conceito relacionado ao gasto de ativos, conforme afirmamos desde o início.

Para efeito de contabilização de custos, deve-se tomar cuidado com as diversas formas de classificação, visto que, na elaboração de um relatório gerencial, a forma como for classificado determinado recurso pode afetar substancialmente as conclusões e decisões de investimentos.

A classificação dos custos depende essencialmente do objetivo a que se destina, se para uma análise gerencial de tomada de decisão ou se apenas para satisfação legal/fiscal, para apuração do saldo de estoques para levantamento das demonstrações obrigatórias. Veja, por exemplo, quando se apura o saldo de estoques. Não se admite falar em valor de aquisição menos as despesas, e sim, custos. Portanto, há uma grande diferença entre custo e despesa. Essa diferença está tratada mais adiante, nessa pesquisa.

Cashin et al (1982) escrevem que;

Custo é a quantia mensurada monetariamente, de desembolso de caixa ou outro bem transferido, emissão de ações, serviços transformados ou uma incorrência de passivos em relação a bens ou serviços recebidos ou a serem recebidos (CASHIN et al, 1982, p. 43).

Observemos que, nessa afirmação, os autores relacionam o termo custo como uma contraprestação para se adquirir outros bens. Nesse sentido, o valor gasto a título de custo deve contribuir para a formação de outro bem, que no caso de uma indústria, entendemos como sendo um produto que será vendido ao consumidor.

A Lei Federal 6.404/76 em seu artigo 183, item II, ao definir os critérios de avaliação dos ativos das companhias, prescreve que:

Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo **custo de aquisição** ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior; (LEI FEDERAL 6.404/76, grifo nosso).

Da forma como está posto, custos de aquisição ou de produção podem ser interpretados de forma diferenciada dependendo do nível de conhecimento que tenha o usuário sobre o assunto. Consideramos como custo de aquisição, o valor pago pelo comprador ao vendedor, correspondente ao preço do produto, acrescido de todos os demais gastos necessários para colocar esse produto à disposição da empresa. Da mesma forma, o custo de produção, corresponde ao valor pago pela

matéria prima, transporte e mão de obra para produzir determinado produto até que esse esteja disponível para ser vendido.

Na orientação do CPC 16 (2013, p. 3), "os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor líquido realizável, dos dois, o menor". Como identificar qual é esse valor de custo? O entendimento do termo isolado pode não ser o mesmo quando colocado em um contexto de análise gerencial ou formado por uma expressão. A orientação da norma acima não informa qual é esse custo, nem o que deve ser computado para formá-lo. Ao interpretar essa normatização, o profissional pode considerar vários componentes do custo, tomando cuidado no sentido de avaliar se é um estoque de matéria prima para produção e venda ou de produtos acabados para revenda.

Podemos citar ainda como exemplo a classificação dos custos defendida por Padoveze (2003, p. 318-321), que divide em duas maneiras distintas: "Essencialmente, classificam-se os custos e despesas de duas maneiras: a) quanto ao objeto a ser custeado: custos diretos e indiretos. b) quanto ao volume de produção ou venda: custos fixos e variáveis". Acrescentando o que conceitua Padoveze (2003), podemos afirmar:

a) Custos diretos e indiretos: São os custos de fácil identificação em relação a determinado produto, em consequência, aqueles que não podem ser identificados facilmente são considerados os custos indiretos.

b) Custos variáveis e fixos: Os variáveis são aqueles que mudam de acordo com o volume de produção em um determinado período, enquanto os custos fixos são aqueles que não variam em relação à quantidade produzida, dentro de um limite de produção, por exemplo, a depreciação das máquinas, o salário do gerente da fábrica.

Ainda nessa direção, encontramos também outras classificações, como custo semifixo e semivariável. Essa classificação pode ser entendida quando a curva de custo muda, ao tomarmos o tempo como referência. Dessa forma, é importante ter em mente qual o objetivo da análise, pois dependendo da necessidade, o termo custo poderá trazer um significado diferenciado.

O fisco federal, por meio do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), determinou quais gastos devem compor o custo de aquisição dos produtos e custos de produção, bem como quais são os critérios e período de avaliação de estoques para efeitos fiscais. Vale ressaltar que esse Regulamento do Imposto de

Renda não é uma legislação contábil, mas sim, fiscal, que demonstra mais uma vez a sobreposição da legislação fiscal sobre a contábil. Vejamos então os critérios fiscais:

a) A mercadoria para revenda e a matéria-prima utilizada deverão ser registradas no livro de inventário pelo valor dos estoques existentes;

b) Custos de aquisição de mercadorias para revenda são valores de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação, bem como gastos com desembaraço aduaneiro;

c) Impostos recuperáveis por meio de critérios na escrita fiscal não irão compor o custo dos bens;

d) Custos de produção dos bens ou serviços vendidos serão compostos pelas matérias-primas, bens ou serviços consumidos na produção, gastos com pessoal da produção, gastos com supervisão direta, instalações, locação, manutenção e reparo, depreciação, amortização e exaustão dos recursos naturais;

e) Levantamento e avaliação dos estoques deverão ocorrer ao final de cada período de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica;

f) Mercadoria, matérias-primas e bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição;

g) Produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo **custo** de produção desde que a empresa tenha sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil. Para tanto, considera-se sistema de contabilidade de custo aquele: apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão de obra direta, custos gerais de fabricação); em que, ao fim de cada mês, possa ser determinado na contabilidade o valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados; apoiado em livros auxiliares, fixas, folhas contínuas, ou mapa de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda, e de registros coincidentes com aqueles constantes com escrituração principal; que permita avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

Nesse sentido, mais uma vez fica claro que a definição do termo custo varia dependendo do contexto de uso, como podemos observar na análise a seguir, que utilizamos os recortes dos relatórios publicados pelas companhias selecionadas pela pesquisa.

4.2.2 Análise terminológica dos relatórios contábeis

Nesta parte da seção, destinamos para a análise do termo CUSTO(S), tomando como base os relatórios contábeis obrigatórios que definimos como *corpus* para nosso estudo.

Nosso roteiro metodológico de análise inicia a partir da classificação extraída do software *WordSmith Tools®*, que selecionou, nos relatórios contábeis das companhias, as frases que contêm o termo CUSTO. Esse termo obteve uma frequência de 786 ocorrências, correspondendo a 0,22% do total, conforme nossa tabela 01 apresentada no capítulo 2.

A seguir, buscamos nos dicionários da língua geral, já descritos no capítulo anterior, quais os significados que podem ser atribuídos ao termo em análise.

Para facilitar a compreensão, optamos por elaborar quadros com os resultados da pesquisa nos dicionários para, na sequência, apresentarmos as análises terminológicas nas frases selecionadas. A numeração dos quadros continua na sequência do termo CAIXA analisado na seção anterior.

Quadro 07 - Significados do termo Custo segundo os dicionários da língua geral

Dicionário	Descrição
Michaelis (2013)	Preço por que se compra uma coisa;
	Valor em dinheiro;
	Avaliação em unidades de dinheiro de todos os bens materiais e imateriais;
	Trabalho e serviços consumidos pela empresa na produção de bens industriais, bem como aqueles consumidos na manutenção de suas instalações;
	Taxa de juros ou pagamento de dividendos sobre capital emprestado.
Priberam (2013)	Quantia que uma coisa custa;
	Muito esforço;
	Preço de algo;
	Custo de vida: custo médio de bens e serviços essenciais
Aurélio(2013)	Quantia que uma coisa custa;
	Ao preço de;
	O que se paga por determinada coisa;
	Esforço dispendido.
Houaiss (2013)	Despesas ou desembolsos feitos por uma pessoa ou firma para realizar determinada tarefa;
	O que um objeto custa;
	Custos da empresa;
	Conjunto de despesas acumuladas em todos os estágios da

	distribuição de um produto ou serviço;
	Custo de produção: despesas e gastos necessários para fabricar um produto e colocá-lo à disposição dos consumidores.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No quadro a seguir, incluímos o que define o dicionário de termos da área de Contabilidade:

Quadro 08 - Significados do termo Custo

Seq.	Dicionário de termos da Contabilidade - Marion (2013)
01	É o consumo de ativos na produção de bens e serviços.
02	Custo alocado à produção, segundo alguma forma de apropriação (rateio).
03	Associação de itens de custo a um segmento da organização conforme a causa, o benefício, a responsabilidade ou medida lógica.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Para realizarmos o confronto, apresentamos a seguir o quadro com a definição sugerida pela legislação oficial da contabilidade.

Quadro 9 - Significados do termo Custo

Seq.	Segundo a Legislação contábil (CPC 27 p. 3)
01	Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outros Pronunciamentos.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Como podemos constatar mediante quadro 07 acima, os dicionários da língua geral apresentam alguns significados semelhantes para o termo, que nos levou a reunir em um único quadro esses significados sem as repetições, para facilitar a compreensão dos leitores e melhorar nossas análises.

Quadro 10 - Sentidos definidos pelos dicionários, sem as repetições

Sequência	Sentidos definidos pela pesquisa
01	Preço de compra;
02	Valor pago em dinheiro;
03	Avaliação em unidades de dinheiro;
04	Trabalho e serviços consumidos pela empresa na produção de bens industriais, bem como aqueles consumidos na manutenção de suas instalações;

05	Taxa de juros ou pagamento de dividendos sobre capital emprestado;
06	Custos da empresa;
07	Custo de produção: despesas e gastos necessários para fabricar um produto e colocá-lo à disposição dos consumidores;
08	Consumo de ativos na produção de bens e serviços.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Com base no quadro 10 acima, elaboramos o quadro 11 a seguir, explicando cada um dos termos/expressões à luz dos significados admitidos para CUSTO(S) em nossa pesquisa.

Quadro 11 - Descrição dos significados da palavra CUSTO admitidos pela pesquisa

Seq.	Sentidos definidos pela pesquisa	Significados no contexto da contabilidade
01	Preço de compra	Diz respeito ao valor pago pela empresa por determinado produto ou mercadoria.
02	Valor pago em dinheiro	Refere-se ao desembolso de recursos em moeda corrente para quitação de determinada obrigação da empresa.
03	Trabalho e serviços consumidos pela empresa	É o esforço dispendido pela empresa para colocar determinado produto à disposição do consumidor.
04	Taxa de juros	É o fator de remuneração aplicado sobre valores emprestados ou investidos na empresa.
05	Custos da empresa	É a soma de todos os custos incorridos na empresa.
06	Custos de produção	É o valor gasto pela indústria para produzir seus produtos.
07	Consumo de ativos na produção	É o consumo de recursos da companhia representados por dinheiro ou outros ativos para produzir produtos e/ou serviços.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A partir das definições apresentadas nos quadros acima, passamos a analisar os recortes dos relatórios publicados pelas companhias selecionadas para o estudo.

O primeiro texto extraído do relatório da VALE apresenta assim o termo CUSTO:

*(14) Para mitigar esse risco, a Vale possui linhas de crédito rotativo para auxiliar na gestão da liquidez de curto prazo e possibilitar maior eficiência da gestão do caixa, em linha com o foco estratégico na redução do **CUSTO** de capital (VALE).*

O custo de capital, expressão utilizada no relatório da Companhia Vale do Rio Doce, não traz o mesmo sentido disposto na legislação. Sem querer fazer um aprofundamento na análise financeira do caso, verificamos pelos termos coocorrentes (linhas de crédito e eficiência da gestão do caixa) que, nessa frase podemos reconhecer que o contexto de uso está muito voltado para o aspecto financeiro de retorno de investimento, visto que a expressão é muito comum quando buscamos avaliar a taxa de retorno dos investimentos, pois faz parte do retorno mínimo exigido pelos financiadores de recursos (credores e acionistas), como define Gitman (2009, p. 432), “[...] o custo de capital é a taxa de retorno que uma empresa precisa obter nos projetos em que investe, para manter o valor de mercado de sua ação”, e que baliza a tomada de decisão em projetos de investimentos na empresa. É fator importante para qualquer companhia ter bom controle sobre o custo de capital, estando disposta a suportar ou a receber, para que seus investimentos não se tornem deficitários.

Na análise do termo dessa frase isoladamente, poderíamos interpretar que o relatório sugere que a companhia busca alternativas diversas, dentro de um planejamento focado na diminuição do desembolso de recursos para custear eventuais investimentos. No caso em reflexão, temos duas situações a entender ao citar o custo de capital, e uma delas confronta radicalmente a definição dada pela legislação, como podemos observar no quadro retro. A expressão CUSTO DE CAPITAL, apesar de usar o termo custo, se for do ponto de vista do investidor, não há desembolso de recursos, uma vez que está falando em ganho no investimento. Se for analisado pelo viés do investido, aí sim, haverá um desembolso de recursos, que será o pagamento, a remuneração paga ao investidor. Essa informação está omissa no relatório da VALE. Convém então observar com cuidado sob qual o ponto de vista que está sendo colocado o uso da expressão "custo de capital". Para efeitos de nosso estudo, o objetivo é confrontar com o disposto na legislação, logo, a expressão CUSTO DE CAPITAL não está alinhada àquela, pois como consta na Lei, CUSTO compreende o desembolso de recursos ativos para gerar outro ativo para a empresa. Por mais que a frase dê ênfase na questão financeira ao apresentar como coocorrente o termo REDUÇÃO, isso não leva ao significado da legislação.

Da mesma forma, ao avaliar a expressão abaixo, "custo de operação", deparamo-nos com semelhante situação em que o termo "custo" não sofre a mesma interpretação dada pela legislação, vejamos a frase extraída do relatório da VALE:

*(15) A Companhia, periodicamente pratica a recompra de ações para permanecerem em tesouraria para uma futura alienação ou cancelamento. Estas ações são reconhecidas em conta específica como redutoras do patrimônio líquido ao valor de aquisição e mantidas ao valor de **CUSTO da operação** (VALE).*

Nessa análise, podemos observar que a companhia está se referindo a uma situação contábil, em que o valor das ações será registrado como uma propriedade da empresa, portanto, não é um desembolso de recursos. Explicando melhor, a empresa está evidenciando aos seus acionistas a forma como efetuou o registro e avaliação da aquisição das suas próprias ações para uso futuro em uma situação específica. Sem adentrar aqui em uma análise gerencial, o acionista está apenas sendo informado que a companhia recomprou uma quantidade de ações que estava em posse do mercado, pagou por ela determinado valor, ficando agora à disposição da administração para uso estratégico, que pode ser revendida ou cancelada. Essa recompra teve que ser paga com recursos do caixa da companhia, como se fosse um investimento em outra empresa, inclusive, que poderá ser revendido posteriormente ou dado em garantia de outro investimento, mas que não faz parte da atividade operacional da companhia, uma vez que essa não tem por objeto a compra e venda de ações de outras empresas. A expressão CUSTO DA OPERAÇÃO está se referindo a forma legal de registrar na contabilidade a transação administrativa do gestor, que é o valor originalmente pago pelas referidas ações. Então, essa expressão não transmite o sentido de desembolso de recursos ativos para gerar novo ativo. Logo, a expressão não se adéqua ao sentido definido pela legislação.

No decorrer de nossas análises, deparamos com uma situação que chamamos a atenção do leitor: diz respeito ao custo amortizado, que tem uma semelhança com o que acabamos de discorrer na expressão anterior, conforme frase a seguir:

*(16) São mensurados inicialmente a valor justo, e subsequentemente pelo valor de **CUSTO amortizado** (VALE).*

O custo amortizado na forma como apresentado acima também não representa um desembolso de ativos, mas uma informação de um procedimento técnico adotado pela companhia, sem que haja desembolso de recursos. Essa informação é muito mais importante para o usuário interno do que externo, visto que o não cumprimento da norma legal pode levar a empresa a ser autuada pela fiscalização, contudo, do ponto de vista do investidor, esse fato não alterará o desejo ou não de comprar ações da companhia, por exemplo. Resta apenas informar que se não for feito da forma correta poderá, da autuação referida acima, ter implicações junto ao órgão regulador do mercado de capitais (CVM). Em termos gerais, podemos considerar que amortizar um custo significa contabilizar um ativo ou passivo de forma que a receita ou despesa registrada seja proporcional à taxa efetiva de juros. Neste sentido, o custo amortizado é o montante pelo qual o ativo ou o passivo financeiro é mensurado em seu reconhecimento inicial, menos as amortizações de principal. Como afirmamos no início dessa análise, nesse caso, CUSTO não atende o previsto na legislação.

Vejamos a seguir uma expressão muito usada nos demonstrativos contábeis:

(17) A contrapartida da provisão é registrada como CUSTO de produtos vendidos e serviços prestados ou despesas operacionais de acordo com a atividade do empregado (VALE).

Toda empresa, para poder apurar seu resultado do período (lucro ou prejuízo), deve elaborar um relatório denominado Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Um dos itens importantes para apurar esse resultado é a composição do custo dos produtos ou serviços vendidos e/ou prestados. Essa referência está em destaque na frase acima, visto que expõe a forma como é feito o lançamento de contrapartida da provisão. Infelizmente não é possível adentrar em maiores esclarecimentos da frase, pois não informa que tipo de provisão está se referindo. O que observamos é que a expressão analisada não tem a mesma função daquela disposta na legislação em análise. A expressão acima não se refere ao desembolso dos recursos, como consta na norma contábil, mas sim, refere-se a uma conta contábil que recebe a contabilização de todos os valores representativos da formação do lucro ou prejuízo da companhia, como podemos verificar nos termos coocorrentes CONTRAPARTIDA e REGISTRADA. Esses dois termos contribuem

fortemente com nossa afirmação em relação ao significado de CUSTO na frase em análise. Nesse caso, quando deparamos com essa expressão na DRE, devemos entender que está se tratando da soma de todos os custos incorridos no processo produtivo, no caso de uma indústria, a matéria prima, as embalagens e a mão de obra são alguns deles, custos esses que são gastos para deixar o produto em condições de ser vendido. Caso a companhia seja uma revenda, os custos dos produtos são compostos pelo valor pago ao fornecedor da mercadoria, como fretes e impostos incidentes até essa fase, para se colocar esses em condições de serem revendidos. Portanto, o que podemos identificar na expressão em uso é que o CUSTO tem variadas interpretações em uma mesma demonstração contábil. Nesse caso, consideramos apenas uma empresa comercial (revenda) e uma industrial, sem analisar ainda a possibilidade de uma prestadora de serviços, em que o custo terá outra conotação. Em resumo, o que constatamos na frase analisada é que ela se refere ao registro contábil, logo, CUSTO aqui não é o desembolso efetivo de recursos.

Outra situação análoga podemos observar na frase a seguir:

(18) Os ativos imobilizados são reconhecidos pelo CUSTO de aquisição ou construção, deduzido da depreciação acumulada e perdas por redução do valor recuperável, quando aplicável (VALE).

Nessa frase, vemos claramente a diferenciação da forma de composição do registro contábil. A expressão utilizada não está se referindo ao custo de produção. O relato diz respeito aos imobilizados da empresa. O título "imobilizado" se refere aos bens de uso da companhia, como máquinas e equipamentos que são utilizados pela entidade para desenvolver sua atividade operacional. A legislação contábil também regulamenta como deve ser feito o registro contábil dessas aquisições, tal qual quando se adquire matéria prima para produção. Nesses casos também ocorre um processo de custos, que nem sempre é idêntico ao custo de produção ou revenda. Portanto, para definir qual o valor de um bem do imobilizado, deve antes conhecer qual o custo de aquisição ou de fabricação desse bem, admitindo-se todos os critérios legais que envolvem cada item, desde a vida útil do bem até se o material utilizado é depreciable ou não, para depois se chegar ao valor patrimonial a ser contabilizado. Portanto, o uso do termo nesse excerto não está representando a

mesma ideia dada pela legislação comparada. Para chegarmos a essa conclusão, devemos considerar um termo coocorrente na frase que nos leva a uma interpretação diferente. Trata-se do termo RECONHECIDOS. No contexto da contabilidade, o uso desse termo é feito quando se refere a um procedimento técnico. No caso em tela, o reconhecimento pelo CUSTO significa a admissibilidade de uma determinada norma contábil para o registro do valor pago pela entidade. Portanto, não é nessa frase que o CUSTO atende o significado previsto na legislação.

No recorte a seguir extraído do relatório do BANCO DO BRASIL, observamos uma expressão que envolve outro termo coocorrente que também provoca discussões no meio empresarial, que é a relação entre custo e valor:

*(19) Os estoques de materiais são mensurados pelo menor valor entre o **CUSTO** e o valor realizável líquido e, quando aplicável, uma estimativa de perdas com estoques obsoletos ou de baixa movimentação é reconhecida (BANCO DO BRASIL).*

O termo CUSTO, já bastante discutido até aqui, diz respeito ao consumo de recursos da empresa para formação de um produto. Acontece que, na forma como ocorre na frase, não há consonância com o previsto na legislação. No meio empresarial, não é difícil ouvirmos interpretações duvidosas em razão dos dois termos (CUSTO x VALOR). Em relação ao termo VALOR, coocorrente nessa frase, contabilmente, segundo Sá (1988, p. 185) "é a expressão quantitativa de medida do fenômeno patrimonial". Nesse contexto, na contabilidade, temos que essa expressão será sempre relativa a alguma comparação, podendo ser monetária ou numerária, pois deverá ter como referência uma moeda oficial.

Analisando a expressão, temos que os estoques são mensurados pelo menor valor entre o custo e o valor realizável. Isso significa que o contador deverá conhecer qual o custo (que é a soma dos recursos gastos), para comparar com o valor realizável (que é quanto a empresa conseguiria receber ou cobrar pela entrega do seu produto no mercado). Nessa comparação, a mensuração e o conseqüente registro contábil devem ser efetuados pelo menor valor entre os dois comparados. O custo incorrido pode não ser o mesmo que a empresa está conseguindo vender o seu produto no mercado. O que entendemos dessa frase é que, nos relatórios analisados, o termo em estudo está apenas retratando uma regulamentação

contábil, a forma como deve ser feito um registro contábil. Na continuação da frase, surge também a possibilidade de um "ajuste contábil", que é a visão conservadora da legislação, buscando adequar os resultados encontrados, tanto para fins de tributação quanto para proteger a gestão da empresa.

No texto a seguir, observamos outra situação muito específica de uso do termo custo. Vejamos:

*(20) As demonstrações contábeis foram preparadas considerando o **CUSTO histórico** como base de valor e ajustadas para refletir o valor justo de instrumentos financeiros mantidos para negociação contra o resultado do exercício ou ativos financeiros disponíveis para venda contra o resultado abrangente, e ativos ajustados para refletir eventuais perdas na recuperabilidade de ativos (VALE).*

Na legislação contábil, existem algumas determinações na forma de se registrar os bens e direitos da companhia. No caso em destaque, observamos que a VALE informa o uso do chamado CUSTO HISTÓRICO. Como vemos, o termo não se sustenta sozinho, tornando-se quase uma expressão. Se buscarmos uma relação com o sentido dado aqui ao termo CUSTO em confronto com a legislação, vamos admitir que não tem a mesma direção, pois, novamente, não estamos desembolsando recursos da empresa para produzir outro produto. Trata-se do cumprimento de um princípio da contabilidade descrito por Iudícibus (1994) como uma sequência natural do postulado da continuidade. Vejamos então qual o sentido do uso da expressão "custo histórico".

De forma prática, o registro pelo custo histórico na contabilidade significa que foi utilizado para efeito de contabilização o valor pago (que está na nota fiscal mais os valores gastos necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa) pelo bem ou produto. Isso quer dizer que, se tomarmos para análise um balanço contábil, todos os bens da companhia estão registrados pelo valor da época da aquisição. Adotemos como exemplo um terreno que foi adquirido em janeiro de 2013 por um valor de R\$ 500.000,00. Esse é o valor que vai constar nos registros contábeis, independente de seu valor atual, que pode ser R\$ 1.000.000,00. Isto significa que está registrado pelo custo histórico ou custo original. Recentemente, com a adoção das normas internacionais, temos que esse valor pode ser atualizado pelo valor justo (*Fair value accounting*), que é quanto esse bem

vale atualmente no mercado por uma avaliação mais subjetiva, conforme citado no texto em análise. Portanto, a expressão é utilizada de forma compulsória nos relatórios contábeis, visto que o seu uso consta de previsão na legislação, que serve como fonte de informação inclusive para os órgãos fiscalizadores.

Em relação à expressão a seguir, podemos entender o seguinte:

(21) Tanto a resposta da oferta por parte dos produtores de alto CUSTO para reduzir os preços e a retomada do crescimento da demanda chinesa influenciada por investimentos em infraestrutura e construção e venda de carros (VALE).

Conforme podemos verificar pelo contexto apresentado, não há como analisar o termo isoladamente. Vemos como é importante estudar em forma conjunta com o coocorrente, formando uma expressão. Mesmo assim, não está se referindo a desembolso de recursos da companhia. No caso em epígrafe, a expressão ALTO CUSTO apresenta ambiguidade por diversas razões, principalmente por não mostrar parâmetro de comparação, visto que o termo ALTO, que compõe a expressão, requer algum critério que possa aferir o que é considerado alto e em relação a quem está comparando. Na frase em análise, a menos que o usuário da informação seja um membro da comunidade em que a companhia está inserida, terá entendimento do que pode ser considerado um produtor de alto custo, porém a informação não é direcionada apenas para a comunidade local, logo, existirá ambiguidade para os demais usuários. Devemos evitar em determinados relatórios utilizar um termo que não expressa com objetividade um significado. Nesse caso, não fará diferença a consideração dos demais termos coocorrentes da frase.

Na sequência, observamos o uso do termo CUSTO no sentido inverso ao apresentado acima, que informa uma situação de baixo custo.

(22) Uma grande parte das necessidades de energia dos fornos elétricos da PTVI é suprida a baixo CUSTO por suas três usinas hidroelétricas situadas no Rio Larona: (i) a usina de Larona, que gera uma média de 165 MW, (ii) a usina de Balambano, que gera uma média de 110 MW e (iii) a usina de Karebbe, com 90 MW de capacidade média de geração (VALE).

Na mesma direção do que afirmamos acima, entendemos que ocorre a ambiguidade no termo CUSTO devido à falta de um parâmetro de comparação para

entendermos o que significa o baixo custo da forma como descrito na expressão em análise. Como a informação não tem uma direção específica, principalmente no contexto de uma companhia de capital aberto, onde os usuários/acionistas estão distribuídos no mercado de capitais até mesmo do exterior, confirmamos que há um contexto de ambiguidade bastante visível no relatório contábil. Em nosso entendimento, deveria haver um parâmetro de comparação, até mesmo com valores de anos anteriores ou de outras companhias. No mesmo caminho da análise anterior (21), a abordagem dos termos coocorrentes não influencia na definição do significado do termo, que não deve ser analisado isoladamente. Também em relação ao significado apresentado pela legislação, nesse caso não está na mesma linha, visto que aqui não há um desembolso de recursos da companhia, apenas um comunicado.

Na análise da frase a seguir temos:

*(23) Mesmo quando disponível, poderemos nos autossegurar ao determinarmos que tal ato nos trará um **CUSTO-BENEFÍCIO** maior (VALE).*

Observamos na frase acima que o termo CUSTO está composto em uma expressão, e que, em nosso entendimento, está distorcido o seu significado, visto que não vemos onde pode existir um "custo-benefício" maior. A nosso ver, para ser utilizada essa expressão, seria necessário que a mesma estivesse acompanhada do termo "relação", por considerarmos o custo-benefício o resultado de uma comparação entre duas grandezas, nesse caso, um valor de custo e seu resultado como benefício. Não existe, o nosso ver, custo-benefício, maior ou menor. É uma contradição. Portanto, a expressão seria mais bem entendida se estivesse assim descrita: "relação custo-benefício". Dessa maneira, teremos o entendimento depois de verificado o termo coocorrente MAIOR. De certa forma, é até comum ouvir essa expressão do modo como foi descrita no relatório, contudo, reportamos isso como um vício de linguagem por não apresentar o parâmetro de comparação. Tornou-se uma expressão de uso comum que, em nossa opinião, não deveria ser utilizada em relatórios oficiais das empresas na forma como está colocada. O usuário precisa compreender o que os relatórios estão informando, e deve ser uma informação útil e coerente. Ao ler a frase na forma como está colocada, é possível que o usuário fique com mais dúvida do que esclarecimento visto que essa lhe informa que a companhia

terá um custo-benefício maior (sic). Ora, se é um custo, como pode ser também um benefício para a empresa? Por isso que, em nossa opinião, deve-se evitar esse tipo de expressão. No confronto com a legislação, não é o mesmo sentido. Como vimos naquela, o custo significa desembolso de recursos, que não é o caso dessa frase.

Novamente, deparamo-nos com outra situação de ambiguidade, tal qual já informamos anteriormente, na frase a seguir:

*(24) O seguro contra alguns riscos (inclusive responsabilidades pela poluição do meio ambiente ou determinados danos ou interrupção de certas atividades dos nossos negócios) pode não estar disponível a um **CUSTO** razoável ou em absoluto (VALE).*

O termo CUSTO apresentado na frase acima segue a mesma análise da expressão “alto e baixo custo” descrito nas análises 21 e 22 anteriormente. Apresentar a afirmação de custo razoável não produz uma informação útil, pois o termo razoável é vago em sua definição. Poderíamos questionar o quê é razoável para uma companhia que está avaliada em muitos milhões de dólares? Talvez se o relatório trouxesse uma cifra de valor em moeda, poderia ser acompanhado do termo RAZOÁVEL, como uma quantificação de que o valor apresentado é aceitável, por ser relativamente baixo ou alto. Na forma como está descrito, a informação não contribui para o gestor tomar decisão de investimento, por exemplo, pois não saberia analisar se o valor segurado é suficiente para cobrir um sinistro de proporções regionais, como alguns casos que já ocorreram na companhia. Em nossa opinião, para uma companhia que opera uma atividade de alto risco ambiental não pode informar apenas que mantém um seguro a um custo razoável. Essa informação deveria ser acompanhada de relatos de outros seguros contratados, ou ainda de sinistros já ocorridos, podendo assim comparar com os valores propostos para esse período analisado. De igual forma, os cocorrentes não contribuem para desambiguar a expressão sob análise.

Com respeito ao termo em estudo e sua relação com a legislação, esse não está na mesma direção, visto que aqui não está demonstrando uma saída ou desembolso de um ativo para gerar outro ativo, apenas diz respeito a uma informação.

Como vimos, o termo CUSTO contém um alto grau de ambiguidade no uso diário da contabilidade, principalmente pela confusão que existe entre três termos, CUSTO, GASTO e DESPESA. Mesmo entre os profissionais da área, há constante discussão para a correta classificação, como vemos na sequência na análise do termo DESPESA.

4.3 O QUE SÃO AS DESPESAS NO LÉXICO DA CONTABILIDADE

A primeira parte desta seção foi reservada para apresentação de uma reflexão sobre o termo DESPESA, cujas orientações partiram dos conceitos apresentados pelos dicionários da língua geral, já descritos no capítulo específico da metodologia. Essa discussão teve como objetivo aproximar mais o leitor ao cotidiano do profissional da contabilidade, demonstrando assim alguns aspectos do fenômeno da ambiguidade retratada na área contábil.

Na segunda parte da seção, elaboramos a análise propriamente dita, considerando como *corpus* os relatórios obrigatórios publicados pelas companhias no ano de 2014, referentes ao exercício de 2013, conforme descrevemos na metodologia, em confronto com a legislação contábil aplicada.

4.3.1 Demonstração do uso do termo na atividade contábil

As despesas representam a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de geração de receitas da entidade. Essas despesas podem também ser chamadas de operacionais ou não operacionais. As operacionais são aquelas que ocorrem para que a empresa cumpra com seu objeto social, quer seja produzir e vender (indústria) ou simplesmente revender (comércio), de acordo com cada objeto definido nos documentos oficiais. Incluem, por exemplo, as despesas das vendas, os salários, as depreciações, entre outras nomenclaturas que podem surgir dependendo da atividade fim. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado. As não operacionais são aquelas que ocorrem de forma esporádica, mas que não fazem parte do cotidiano da companhia.

A própria legislação (CPC 00) acaba por confundir o significado terminológico ao relatar que "despesas abrange tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade".

Com relação a perdas, Almeida (2013) vai um pouco contra essa posição da legislação. Para ele, as perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas, e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das demais despesas. Consequentemente, não são consideradas como elemento separado nessa *Estrutura Conceitual*.

Em confronto com o que prevê a legislação, Ludícibus (1994, p. 120, grifo nosso) ensina que "[...] o grande fato gerador de despesa é o esforço continuado para produzir receita [...]". Logo, perdas não podem ser consideradas uma despesa, pois nenhuma empresa tem razão para manter continuamente um processo de perdas em sua produção. Nesse contexto, o que define DESPESA é o fato de ela corresponder ao uso de fatores de serviços, que de alguma forma estão relacionados com a produção e a venda de determinado produto ou serviço da entidade.

Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não circulantes. Em nossa opinião, perdas não são despesas, se tomarmos como pressuposto o conceito anterior, pois ela não contribui para a formação de uma receita. Além de ser esporádica. Tampouco é um custo, pois também não é o consumo de recursos para formação de um produto. Dessa forma, a perda (até por ser um caso eventual) deve ser tratada como um desembolso eventual para a empresa, uma ocorrência não operacional, pois, se uma perda ocorrer de forma sistemática, deixa de ser uma perda, e será tratada como um prejuízo para a entidade, que deverá sanar o problema que está provocando tal situação.

A classificação de despesas também inclui os gastos financeiros não realizados. Por exemplo, os que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de moeda estrangeira com relação aos empréstimos que a entidade tem a pagar em moeda nacional. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são, em regra, reportadas líquidas das respectivas receitas. Significa que no momento da

elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), as despesas são deduzidas das receitas, ficando apresentado na DRE apenas o resultado (receita ou despesa).

Para Sá (1994), despesa é:

Investimento de capital em elemento que direta ou indiretamente irá produzir uma utilidade à empresa ou à entidade e que expressa um valor de consumo no ato da sua verificação, ou seja, um elemento que não voltará a prestar outro ato semelhante (SÁ, 1994, p. 153).

Na concepção desse autor, deve haver uma clara distinção entre despesa e custo. Na escola de pensamento contábil italiana³⁵ defendida por Sá (1998) a despesa é um elemento negativo do *rédito*, segundo a teoria *aziendalista*.

Ambos são gastos, mas não se confundem entre si. Para esse autor, custo tem a ver com as atividades operacionais, enquanto as despesas são todos os gastos gerais aplicados na atividade, como administração geral, financeiros, tributários, etc.

Na elaboração dos demonstrativos contábeis, as despesas devem ser subdivididas em grupos para melhor compreensão e análise. Temos, por exemplo, as despesas que afetam diretamente as vendas de produtos e mercadorias que compreendem os gastos com transporte (entrega até o domicílio do cliente), com comissões dos vendedores e com propaganda e publicidade.

Em outro grupo são englobadas as demais despesas gerais e administrativas, que pode ser considerado o maior grupo de gastos da empresa, pois envolve todos os gastos operacionais para fazer girar a atividade operacional da entidade, por exemplo, a) salários e encargos sociais da administração; b) depreciação do imobilizado; c) honorários dos administradores; d) serviços de terceiros; e) manutenção do imobilizado; f) aluguéis, impostos e taxas, entre outros desembolsos.

Analisando os tipos de gastos classificados como despesas, podemos inferir que essas carregam uma característica que representa sacrifícios, esforços no processo de obtenção das receitas da entidade. Toda movimentação de produtos

³⁵ A Contabilidade foi desenvolvida na Europa a partir de várias escolas de pensamento e que foram trazidas para o Brasil por Antônio Lopes de Sá (1997). São elas o MATERIALISMO SUBSTANCIAL, O PERSONALISMO, O CONTROLISMO, O REDITUALISMO, O AZIENDALISMO, E O PATRIMONIALISMO. Já no Brasil, Sá desenvolveu a Escola NEOPATRIMONIALISMO.

e/ou serviços que ocorre em uma empresa gera despesas. Também podemos concluir que toda despesa é ou foi um gasto de recursos da entidade.

Outra interpretação temos em Cashin et al (1982, p. 5) que consideram despesas "todos os CUSTOS expirados que são dedutíveis da receita". Percebemos nessa citação que os próprios autores levam o leitor a confundir sua interpretação ao utilizar o termo CUSTOS na definição de despesas. É possível que tal situação tenha ocorrido no momento da tradução do livro para o português e o período em que isso ocorreu. Com referência à definição propriamente dita, leva-nos a entender que, sendo dedutíveis da receita, logo, provocam também a redução do patrimônio líquido da entidade.

Nessa mesma direção, Martins (2003, p. 26) define despesas como sendo "bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas". Essa definição reafirma nossa visão de redução da receita, já citado anteriormente.

Na concepção de Iudícibus et al (1999),

DESPESA. Em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. O que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto (serviço) da entidade (IUDÍCIBUS et al, 1999, p. 117).

Observamos, pela citação acima, que a despesa terá sempre a relação de consumo de recursos visando à obtenção de receitas, diferentemente da definição de custos, que tem como objetivo a obtenção de bens ou serviços, conforme está demonstrado na seção anterior, onde tratamos do termo CUSTO.

Para complementar nosso entendimento ao uso do termo DESPESAS, passamos a seguir para as análises dos textos extraídos dos relatórios das companhias selecionadas na pesquisa.

4.3.2 Análise terminológica nos relatórios contábeis

Conforme já informado na introdução da primeira parte desta seção, esta segunda parte contém a análise do termo DESPESA, tomando como base os significados apresentados pelos dicionários e os relatórios contábeis obrigatórios que definimos como *corpus* para nosso estudo.

Utilizamos o software *WordSmith Tools®* como apoio para selecionar as frases nos relatórios das empresas. Pelo resultado demonstrado em nossa tabela 01, o termo DESPESA ocorre 577 vezes no decorrer do *corpus* analisado, correspondendo a 0,17% do total. Pelo total das ocorrências, consideramos representativa, que nos dá segurança para analisar o termo no contexto geral dos relatórios.

A partir dessa seleção no *corpus* escolhido, elaboramos uma primeira relação das frases para avaliar o grau de ambiguidade e definir quais as frases passariam pela análise propriamente dita.

A seguir, com base nos dicionários da língua geral, já descritos no capítulo anterior, buscamos quais os significados que podem ser atribuídos ao termo em estudo. Para facilitar a compreensão, optamos por elaborar quadros com os resultados da pesquisa nos dicionários para, na sequência, apresentarmos as análises terminológicas. A numeração dos quadros foi mantida como sequencial dos demais termos anteriores já analisados.

Quadro 12 - Significados do termo DESPESA

Dicionário	Descrição
Michaelis (2013)	Ação ou efeito de despender;
	Aquilo que se despense;
	Gasto, dispêndio. Despesas gerais;
	Conta da escrituração mercantil em que se registram todos os gastos não lançados em título especial.
Priberam (2013)	Gasto, dispêndio;
	Qualquer desembolso de dinheiro.
Aurélio (2013)	Gasto, dispêndio;
	Qualquer desembolso de dinheiro.
Houaiss (2013)	Gastos;
	Custos.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No quadro a seguir, apresentamos o conceito proposto pelo Dicionário oficial de termos da contabilidade.

Quadro 13 - Significados do termo DESPESA

Seq.	Dicionário de termos da Contabilidade - Marion (2013)
	Em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no

01	processo de produzir receitas. O que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto ou serviço da entidade.
----	---

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A seguir, apresentamos o que prevê a legislação oficial da contabilidade para que possamos efetuar o confronto conceitual.

Quadro 14 - Significados do termo DESPESA

Seq.	Segundo a Legislação contábil (CPC 00 p. 12)
01	Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais (distribuição de resultado ou devolução de capital aos proprietários da entidade).

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observamos, nos quadros acima, que os dicionários da língua geral apresentam alguns significados semelhantes para o termo em estudo, confirmando inclusive os aspectos de ambiguidade que esse carrega, o que nos levou a reunir em um único quadro esses significados sem as repetições, para facilitar a compreensão dos leitores e melhorar nossas análises.

Quadro 15 - Sentidos para utilização na pesquisa

Seq.	Sentidos definidos pela pesquisa
01	Gasto;
02	Qualquer desembolso de dinheiro;
03	Dispêndio;
04	Despesas gerais;
05	Conta da escrituração mercantil em que se registram todos os gastos não lançados em título especial;
06	Em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. O que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto ou serviço da entidade.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ato seguinte, com base no quadro anterior, elaboramos o quadro 16 a seguir, explicando cada um dos termos/expressões à luz dos significados admitidos para DESPESA em nossa pesquisa.

Quadro 16 - Descrição dos significados da palavra DESPESA

Seq.	Sentidos definidos pela pesquisa	Significados no contexto da contabilidade
01	Gasto;	Qualquer desembolso de recursos da empresa para pagamento de compromissos assumidos.
02	Qualquer desembolso de dinheiro;	Saída de recursos financeiros do caixa da empresa para quitar compromissos assumidos.
03	Dispêndio;	Esforço para realizar alguma atividade.
04	Despesas gerais;	Conjunto de gastos incorridos normalmente nas empresas para gerar receitas.
05	Conta da escrituração mercantil em que se registram todos os gastos não lançados em título especial.	Título de conta contábil utilizada no plano de contas das empresas com a finalidade de receber os lançamentos contábeis relativos aos gastos para gerar receitas.

Fonte: Dados da pesquisa (2106)

Com base nas definições apresentadas no quadro 16 acima, passamos na sequência a analisar os recortes dos relatórios publicados pelas companhias selecionadas para o estudo.

O primeiro texto apresenta assim o termo **DESPESA**:

*(25) A obrigação é reconhecida no momento em que for considerada provável e puder ser mensurada com razoável certeza. A contrapartida da obrigação é uma **DESPESA** do exercício (VALE).*

Podemos observar nessa frase que a companhia está informando ao mercado uma regra básica da escrituração contábil. A empresa só pode reconhecer a existência de um compromisso financeiro quando estiver de posse de um documento fiscal idôneo capaz de fornecer os dados necessários à contabilização. Também, no mesmo contexto da legislação, a contabilidade se utiliza de dois regimes jurídicos para registro, o regime de caixa e o regime de competência. O regime de caixa é aquele onde o registro é efetuado no momento do efetivo pagamento do desembolso (custo/despesa). Por exemplo, a empresa adquiriu um bem qualquer por R\$ 500,00 para pagamento em trinta dias. No regime de caixa, esse pagamento só será registrado na contabilidade da empresa no dia que essa efetuar o desembolso do pagamento ao fornecedor. No regime de competência, ocorre o registro no momento em que a companhia admite que contraiu a dívida, como no caso do fato ocorrido na frase em análise, passando a considerar, para todos os efeitos legais, como uma despesa do exercício (no caso, do mês que se adquiriu o bem), independente de quando será efetuado o pagamento, devendo

simplesmente constar na contabilidade todos os dados que identificam o compromisso assumido. Como podemos perceber, na frase acima, o termo em análise não está demonstrando uma saída de recursos da empresa como demonstrado na legislação, apenas está justificando um procedimento contábil utilizado pela companhia. Portanto, está em consonância com o que consideramos uma conta mercantil para registro das transações.

Nessa mesma direção, temos também a frase abaixo:

*(26) A contrapartida da obrigação é uma **DESPESA** do exercício (VALE).*

Pelo que podemos avaliar na descrição acima, a companhia está apenas reforçando que contraiu alguma obrigação para com terceiros, de modo que terá que ressarcir tal obrigação e que houve um registro contábil, cuja contrapartida já está identificada como sendo uma despesa do período analisado. Cabe ainda outra observação, que, mesmo sendo uma obrigação³⁶, ao considerar como contrapartida uma despesa, entendemos que se trata de aquisição de um bem de pequeno valor, ou então teria que ter como contrapartida, uma conta patrimonial e não uma conta chamada de resultado³⁷ (despesa do exercício). Do mesmo modo, a informação apresentada no relatório é apenas para cumprir uma norma legal de comunicar aos usuários a forma de registro contábil, não está demonstrando uma saída de recursos dos caixas da empresa neste momento. Trata-se da mesma situação aplicada no caso do recorte 25 anterior.

Na frase a seguir, temos uma situação em que a companhia utiliza uma classificação da despesa registrada na contabilidade:

*(27) Os valores registrados no patrimônio líquido somente são transferidos para resultado do exercício em conta apropriada (custo, **DESPESA operacional** ou despesa financeira), quando o item protegido for efetivamente realizado (VALE).*

³⁶ Nesse caso, toda vez que ocorrer um lançamento de registro como "obrigação", entendemos que esta foi adquirida para pagamento a prazo. Sua contrapartida pode ser em uma conta de resultado ou patrimonial.

³⁷ A conta de resultado informada no recorte do relatório é considerada uma transitória, apenas para apuração do resultado do exercício, que pode ser trimestral, semestral, anual ou outro período, de acordo com a atividade da companhia.

Na leitura desse excerto, podemos observar que a companhia utiliza a informação de que determinados valores, apesar de estarem registrados como itens patrimoniais, serão transferidos para contas de resultado (receitas/despesas) quando houver a confirmação da efetiva realização do item. A informação que a empresa está passando diz respeito à classificação de uma obrigação, fato importante no contexto de análise gerencial, que reafirma nossos comentários anteriores em relação à correta separação de custos e despesas. Está claro também que o termo em análise não está no mesmo sentido daquele disposto na legislação contábil comparada.

Entendemos que para um indivíduo leigo no assunto, pode ser difícil separar o que significa um item patrimonial de um item de resultado. Ocorre que, para a contabilidade apurar um lucro ou prejuízo do período, é necessária toda uma sequência de operações, que influenciam inclusive a parte de cobrança de impostos por parte do Governo. No caso aqui analisado, a empresa está comunicando, provavelmente que existe algum valor já registrado no patrimônio e que somente será transferido para resultado após a sua efetiva realização. Com isso fica resguardada uma provisão de recursos efetuada pela companhia.

No excerto a seguir, observamos novamente um contexto de classificação das despesas da entidade:

*(28) O aumento da obrigação em decorrência da passagem do tempo é reconhecido como **DESPESA** financeira (VALE).*

Ao analisarmos a expressão grifada PASSAGEM DO TEMPO, entendemos que o contexto diz respeito à correção ou atualização monetária de determinada obrigação contraída pela companhia. Verificamos pela leitura dessa frase que para um analista, não basta a empresa informar que a correção monetária de uma obrigação é uma despesa, mas que a atualização dos valores dessa obrigação são considerados uma despesa "financeira", forma correta de identificação. Para um indivíduo leigo, pode até parecer excesso de preciosismo, mas no contexto empresarial, a classificação como despesa financeira remete para uma análise diferente se fosse classificada como despesa operacional, por exemplo. Essa diferenciação pode ser interpretada de muitas maneiras, que pode inclusive afetar o modelo de gestão da empresa, além do impacto tributário. Uma despesa financeira

pode demonstrar o uso de recursos de terceiros na forma de empréstimos, que pode ter como consequência o aumento do endividamento, que em alguns casos contribui para uma dificuldade financeira da companhia, ainda que de forma temporária. Portanto cada vez que a empresa estiver incorrendo em despesas financeiras, um olhar mais criterioso deve ser dispensado aos seus relatórios financeiros. Não que seja proibido contrair empréstimos pela companhia, mas a quantidade e a qualidade das despesas financeiras (juros) devem ser muito bem observadas. Também consideramos que muitas vezes a despesa financeira é uma saída de recursos dos caixas da companhia, na forma de pagamento de juros, e outras vezes, as despesas financeiras não são saídas, mas renúncias financeiras (descontos), e nesses casos, a empresa não está pagando juros, mas deixando de recebê-los ou concedendo descontos por alguma razão, que pode ser desde uma antecipação de recebimento como uma negociação de um título em atraso. Diante desse contexto, observamos que nessa frase, o termo analisado não está compatível com a previsão legal.

Na frase a seguir, observamos uma referência importante que ajuda a empresa no planejamento tributário:

*(29) As empresas brasileiras estão autorizadas a pagar valores limitados aos acionistas e a tratar tais pagamentos como uma **DESPESA** para fins de imposto de renda (VALE).*

É importante observar que no relatório da companhia está havendo um enfoque maior na questão fiscal da escrituração contábil, visto que nas informações descritas é possível constatar a preocupação do gestor e do contador nesse sentido, principalmente quando faz referência a classificação, pois o resultado terá impacto na apuração do lucro ou prejuízo do período, bem como no imposto de renda sobre esse lucro, ao efetuar a escrituração como custo ou despesa. Ressaltamos também que o relatório descreve como "uma despesa", mas não identifica como classificar a despesa. Um especialista da área saberá identificar com precisão que a forma como está sendo efetuada a escrituração dos valores pagos terá um impacto diferente no lucro ou prejuízo da companhia. Alguma razão assistia ao contador no momento que elaborou esse relatório, pois, do contrário não teria feito menção à legislação do imposto de renda. Constatamos nesse excerto que o termo em análise não está no

mesmo sentido daquele da legislação, contudo, ensina que os pagamentos são considerados como despesa para todos os efeitos de registro.

Na continuação, temos na frase abaixo uma situação de não segregação das despesas, análise que poderia contribuir com a utilidade da informação:

*(30) A receita e a **DESPESA** financeira não são alocadas aos segmentos, uma vez que esse tipo de atividade é conduzido de maneira centralizada (ABRIL).*

A companhia em estudo, Editora Abril, descreve no seu relatório uma informação muito interessante para o contexto da análise. Na atividade empresarial, temos por opção segregar os registros da movimentação financeira com base em uma contabilidade por segmento empresarial. Isso significa que a companhia pode prestar contas aos seus usuários de forma genérica, somando as receitas e as despesas de todas as atividades da companhia ou segregando a informação, por exemplo, descrevendo o resultado (lucro ou prejuízo) para cada atividade desenvolvida, visto que a entidade possui uma linha de atuação diversificada, participando de ramos diferentes de atividades, em que uma pode gerar lucro, outra provocar prejuízo em determinado período, formando assim o resultado global da companhia, como demonstrado no relatório acima. Na frase em análise, podemos constatar que o termo **DESPESA**, de forma isolada, não esclarece muito para seu entendimento, enquanto que, ao buscarmos o coocorrente **FINANCEIRA**, temos condições de identificar que se trata a informação da forma de registro das receitas e despesas da companhia em relação a esse item específico, a área financeira.

É fato notório nas análises empresariais observarmos com mais critério os aspectos financeiros da empresa, quer seja na análise da receita quanto na despesa, por isso ocorre nos relatórios algumas situações específicas da abordagem dessas questões. Em nossa análise linguística, constatamos que o termo em estudo não atende ao requisito legal, demonstra sim uma importante situação, mas não como redução do patrimônio da entidade.

Encontramos outra situação de orientação tributária na frase a seguir:

*(31) Companhias brasileiras podem pagar juros sobre capital próprio aos acionistas com base no patrimônio líquido, e tratar esses pagamentos como **DESPESA dedutível** para fins de imposto de renda e contribuição social do Brasil (BRADESCO).*

Observamos na frase acima que o termo DESPESA também não tem o enfoque da legislação aqui analisado. Conforme determinado pelos principais conceitos da legislação ou mesmo pelos dicionários, a despesa está relacionada à geração de receitas, contudo, em nosso contexto analisado, o termo não está sendo aplicado para gerar receitas, mas sim, como uma informação tributária do imposto de renda. Observamos também que essa situação é a mesma informada pela VALE que analisamos anteriormente, com pequenas variações. Nesses casos, confirmamos aqui que a nota serve mais como informação, visto que o emprego do termo não está no mesmo sentido definido pela norma legal. Mesmo se analisarmos os termos coocorrentes não conseguiremos entender DESPESA como uma geração de receitas.

Nesse mesmo sentido, temos a frase a seguir publicada pelo BRADESCO:

(32) Tais alterações impactarão a DESPESA com imposto de renda no ano em que forem realizadas (BRADESCO).

A forma utilizada para descrever o uso do termo acima pode trazer complicações no seu entendimento. Devemos conhecer primeiramente a legislação. Com esse conhecimento já eliminamos uma série de situações. Na análise correta do termo, conforme já citamos alhures, a DESPESA está diretamente relacionada à geração de receita. Ora, vemos aqui que na forma como apresentada, essa despesa não está gerando uma receita, aliás, nem sempre um imposto pode ser considerado uma despesa, tendo em vista que, no conceito estrito, a DESPESA deve ser suportada pela empresa, diferentemente do aspecto tributário que, na maioria das situações, a empresa é mera depositária dos impostos que são pagos pelos consumidores finais. No caso dos impostos, ela deve apenas reter esse, que é embutido no "custo" do produto, para depois repassar ao governo. Na frase acima, o Banco não informa quais DESPESAS são essas que impactarão o imposto de renda, por isso gera sim, mais uma ambiguidade para sua interpretação no relatório contábil, quando deveria auxiliar no entendimento da informação prestada. Vemos que o relatório traz uma explicação que algumas alterações propostas impactarão, e aqui cabe mais uma ambiguidade, pois não deixa claro se esse impacto será para mais ou para menos a DESPESA com o imposto de renda. Dessa forma, fica

evidente o quão difícil é a utilização de determinados termos nos relatórios financeiros.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado quando lemos a frase a seguir, retirada do relatório da EMBRAER:

*(33) Portanto, flutuações na taxa de câmbio podem afetar significativamente o valor da **DESPESA** de imposto de renda reconhecida em cada período, principalmente decorrente do impacto sobre os ativos não monetários (EMBRAER).*

Conforme já citamos na análise anterior, o imposto de renda nem sempre é uma despesa da companhia e aí surge uma situação diferente. Vejamos por exemplo mais uma dificuldade para se analisar um relatório contábil. Se a companhia em análise é uma indústria e está se referindo ao imposto em sua área de produção, podemos classificar esse imposto como um custo que deverá ser suportado pelo cliente consumidor. Contudo, se em última análise, a empresa estiver relatando a respeito do imposto de renda sobre o lucro, esse imposto deixa de ser um desembolso (Custo) de responsabilidade da empresa que deverá ser bancada por recursos oriundos do seu caixa (aí sim, seria uma despesa), que por sua vez foi gerado pela venda de um produto ou serviço, diferentemente do que ocorre com um imposto que está embutido no custo do produto, em que a empresa é apenas a intermediária do governo para recolher o tributo. É o que ocorre no caso em análise, em que o termo está sendo utilizado para informar que o imposto de renda sobre uma aplicação financeira é afetado pela flutuação da variação do câmbio, cujo resultado atingirá a geração de uma receita, que é o ganho de juros contratados. Nesse caso, o aumento ou redução do imposto vai afetar na geração de uma receita financeira, que na situação em epígrafe, não é o objeto da empresa, já que essa é uma indústria e não um banco. Não está gerando uma receita, portanto, não é uma despesa na acepção da legislação. Se analisarmos o termo coocorrente FLUTUAÇÕES, temos que a consequência pode ser tanto uma DESPESA quanto uma RECEITA, visto que essa variação pode ser tanto para cima quanto para baixo, logo, o reflexo dependerá do contexto de variação no momento da conversão dos valores da moeda estrangeira para a moeda nacional. A análise deve ser feita de forma cautelosa para não cometer injustiça ao gestor da companhia. Dito isso, o resultado do significado do termo DESPESA nessa frase em análise não pode ser

considerada em consonância com a legislação. Não há desembolso de recursos. Todas as formas de DESPESAS analisadas até aqui fazem referência apenas à forma de registro contábil e não informando os efetivos desembolsos financeiros pelas companhias. Portanto, até aqui, os relatórios analisados não tiveram a função de contribuir com as decisões de investimentos, mas para informar principalmente ao poder fiscalizatório e aos profissionais da auditoria.

Vejamos o que ocorre na frase a seguir:

*(34) Quando um arrendamento operacional é encerrado antes do vencimento contratual, qualquer pagamento a ser efetuado ao arrendador sob a forma de multa é reconhecido como **DESPESA** no período (BRADESCO).*

No mesmo sentido da análise 32 anterior em relação ao entendimento se é custo ou despesa, a frase acima traz um pouco de clareza quanto à redução de receita, quando então poderíamos classificar como despesa. Nesse caso, podemos constatar que, caso tenha que pagar qualquer valor a título de multa, entendemos que haverá uma redução na receita, com isso, teremos uma despesa no sentido estrito da palavra em consonância com a legislação. Uma observação deve ser feita em relação ao real significado de DESPESA no caso em tela. O significado está coerente no momento do registro, contudo, o que o relatório está demonstrando é somente uma forma de contabilização do ponto de vista contábil, não está afirmando que houve, como podemos verificar pelo uso do coocorrente QUANDO colocado logo no início da frase.

Na frase a seguir, essa classificação não fica assim tão evidente, senão, vejamos:

*(35) A Companhia reconhece a **DESPESA** de garantia como componente de custos de vendas e serviços, no momento da venda e com base nos montantes estimados dos custos da garantia que se espera incorrer (EMBRAER).*

Observemos na composição acima que o texto, para um leigo, torna-se até confuso, pois "reconhece despesa como custo". Evidente que, ao invés de escrever DESPESA, poderia ter utilizado o termo "gasto", ou ainda, "desembolso" para informar que deve ser reconhecido como custo, já que o valor previsto para

ressarcimento de eventual reposição de bem por garantia deve ser incluído proporcionalmente no preço do produto, logo, é um custo e não uma despesa. Sabemos que para uma companhia oferecer garantia de seus produtos, são feitos estudos de durabilidade, entre outros, para que seja possível garantir a sua vida útil. Logo, não há redução de receitas, mas incremento de gastos, daí a necessidade de se classificar como custo e não como DESPESA. Na frase acima, o termo DESPESA não poderia constar, até por que contradiz com a segunda parte do texto, quando o correto seria mesmo utilizar gasto ou desembolso. Portanto, podemos concluir que, nesse contexto, DESPESA não está de acordo com a legislação.

Observamos no decorrer das análises do termo DESPESA que há uma constante confusão em torno da adequada classificação de um gasto ocorrido na empresa, se esse é custo ou despesa, ainda que estamos analisando textos que foram escritos por profissionais da área, o que leva a crer que esses relatórios não estão cumprindo com seus objetivos, de informar com clareza a vida financeira das empresas. Consideramos relevante chamar a atenção para que os relatórios possam trazer menos dificuldades e mais facilidades aos seus usuários.

4.4 O LUCRO NOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS

Nesta seção, apresentamos o estudo do termo LUCRO na atividade contábil. Na primeira parte destinamos para uma discussão teórica sobre o termo. Buscamos orientações a partir dos conceitos apresentados pelos dicionários da língua geral, além do estudo do uso do termo na atividade profissional, demonstrando assim alguns aspectos do fenômeno da ambiguidade retratada na literatura da área.

Na segunda parte da seção, elaboramos a análise propriamente dita, considerando como *corpus* os relatórios obrigatórios publicados pelas companhias conforme descrevemos na metodologia, em confronto com a legislação contábil aplicada.

4.4.1 Demonstração do uso do termo na atividade contábil

Seguindo o mesmo roteiro metodológico utilizado para análise dos outros termos selecionados, partimos agora para o estudo do LUCRO. Quanto às definições, podemos encontrar, por exemplo, o que ensina Sá (1994):

Lucro é o resultado da atividade azidental que representa o acréscimo patrimonial por meio daquela. Ou seja, o lucro (L) equivale ao aumento da massa patrimonial (P) quando tal aumento se derivou da atividade ou movimentação azidental da riqueza (SÁ, 1994, p. 297).

O que compreendemos dessa afirmação é que o lucro deve ser obtido a partir das operações normais da entidade, produção e venda, quando indústria, ou compra e revenda, quando comércio. Esse lucro é o resultado das operações matemáticas a partir das receitas com vendas, deduzidos os custos e despesas de toda natureza. Para que haja lucro, a empresa deve ter sua receita superior aos custos e despesas, caso contrário, ocorrerá prejuízo para essa.

Retomando o conceito dado por Sá (1994), somente podemos considerar lucro, o resultado da atividade empresarial, logo, todas as demais acepções que por ventura encontramos não podem ser consideradas LUCRO.

Ao analisar tanto a legislação quanto a literatura acadêmica, encontramos uma diversidade muito grande de termos coocorrentes que acabam por formar expressões as quais devem ser muito bem entendidas, devido às especificidades de cada uma, por exemplo, Lucro Bruto, Lucro Líquido, Lucro antes do Imposto de Renda, Lucro Operacional, Lucro por ação, entre outras. Toda essa situação terminológica leva o leitor das demonstrações contábeis a ter que conhecer profundamente o que significa cada uma dessas expressões no processo empresarial para poder compreender o sentido dado a cada uma.

Outro complicador é que, nos relatórios contábeis das empresas, por exemplo, na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que é a principal demonstração para apuração do resultado (Lucro ou prejuízo), os valores são apresentados de forma sintética, o resumo de cada conta, dificultando ainda mais seu entendimento.

Segundo alguns dicionários³⁸, resumidamente, o termo LUCRO tem os seguintes significados: Ganho líquido, benefício; utilidade; vantagem; aquilo que se pode conseguir ou tirar de algo ou alguém; vantagem, privilégio, proveito; lucro financeiro, lucro sentimental, lucro moral ou intelectual; vantagens ou interesses que se tiram de uma operação qualquer; Em Economia; o que foi ganho e/ou recebido por meio de uma comercialização ou ato econômico. Vemos assim quantas

³⁸ Em nosso estudo, utilizamos como base os Dicionários Priberam da Língua Portuguesa, Michaelis, Dicionário Houaiss online (2013) e Dicionário Aurélio (2013).

possibilidades de uso do termo, ainda mais se for acompanhado de alguns coocorrentes tradicionais, como veremos mais adiante.

Em termos conceituais, temos ainda a posição de Iudícibus et al (1999) que assim definem lucro:

LUCROS: Rendimentos resultantes do capital aplicado na empresa, pertence aos seus proprietários que nela investiram. Excesso de Receita em relação à Despesa. Remuneração do Fator de Produção Gestão. Ver *Superávit*.

SUPERÁVIT. Significa lucro, ou seja, receita maior que despesa (IUDÍCIBUS et al, 1999, p. 209-327).

Como podemos observar, além do termo LUCRO, temos ainda o *superávit* que também deve ser olhado com o mesmo significado de LUCRO. No meio empresarial, o *superávit* é muito utilizado para identificar o "lucro" das entidades sem fins lucrativos, também conhecidas como entidades do terceiro setor, que apesar de serem assim conhecidas (sem fins lucrativos), devem ter um resultado positivo em suas operações, que nada mais é do que o lucro na essência do termo, visto que nenhuma entidade (com ou sem finalidade de lucro) pode manter suas operações (atividades) se não obtiver uma sobra positiva de recursos, deduzidos seus custos e despesas para reinvestir nas suas operações, a menos que sejam mantidas por um ente superior, independente do resultado obtido em suas operações. Essa é outra situação que tem pouco debate acadêmico, mas também não é o objetivo desse trabalho.

Utilizando a definição dada pela legislação contábil que serve como parâmetro do nosso estudo, temos ainda que:

Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados: *Resultado contábil* é o lucro ou prejuízo para um período antes da dedução dos tributos sobre o lucro.

Lucro tributável (prejuízo fiscal) é o lucro (prejuízo) para um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos sobre o lucro são devidos (recuperáveis) (CPC 32, p. 767, grifo nosso).

Diante dessas definições, podemos afirmar que o termo possui alto grau de ambiguidade. Essa situação está examinada mais adiante, principalmente quando relacionado à atividade contábil, objeto principal do nosso estudo.

4.4.2 Análise terminológica dos relatórios contábeis

Nesta parte da seção, realizamos a análise terminológica a partir dos documentos publicados pelas empresas estudadas, que segregamos com o uso do software *WordSmith Tools*® como apoio para selecionar as frases que contém o termo LUCRO, para efetuar o recorte nos demonstrativos e, na sequência, procedermos à leitura e análise propriamente dita. Também, com base em nossa tabela 01 apresentada no capítulo 02, constatamos que o termo LUCRO tem uma ocorrência significativa no *corpus* analisado, atingindo 777 vezes. Esse total representa 0,22% do total.

A partir dessa seleção no *corpus* escolhido, elaboramos uma primeira relação das frases para avaliar se essas apresentam o fenômeno da ambiguidade. Na sequência, passamos para a transcrição e análise final.

A seguir, com base nos dicionários da língua geral já descritos, buscamos quais os significados que podem ser atribuídos ao termo em estudo.

Para facilitar a compreensão, optamos por elaborar quadros com os resultados da pesquisa nos dicionários para, na sequência, apresentarmos as análises terminológicas dos recortes textuais.

Quadro 17 - Significados do termo LUCRO segundo os dicionários da língua geral

Dicionário	Descrição
Michaelis (2013)	Interesse, proveito que se tira de uma operação comercial, industrial, etc.;
	Ganho que se obtém de qualquer especulação, depois de descontadas as despesas;
	Proveito, utilidade, vantagem;
	Lucro bruto;
	Lucro líquido;
Priberam (2013)	Lucros e perdas.
	Lucros eventuais;
Aurélio (2013)	Utilidade, vantagem.
	Ganho líquido, benefício;
	Utilidade, vantagem.
	Aquilo que se pode conseguir ou tirar de algo ou alguém;
	Vantagem, privilégio, proveito;

Houaiss (2013)	Lucro financeiro;
	Lucro sentimental;
	Lucro moral ou intelectual;
	Vantagens ou interesses que se tiram de uma operação qualquer;
	Ganho obtido sem trabalho;
O que foi ganho e/ou recebido através de uma comercialização ou ato econômico.	

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No quadro a seguir, consideramos também para efeito de análise, o que prevê o Dicionário de termos da Contabilidade.

Quadro 18 - Significados do termo LUCRO

Seq.	Dicionário de termos da Contabilidade - Marion (2013)
01	Rendimentos resultantes do capital aplicado na empresa, pertence aos seus proprietários que nela investiram. Excesso de receita em relação à despesa.
02	Remuneração do fator de produção e gestão.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Complementamos os dados com o conceito dado pela legislação oficial da contabilidade no quadro a seguir:

Quadro 19 - Significados do termo LUCRO

Seq.	Segundo a Legislação contábil (CPC 32, p. 767)
01	Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados: <i>Resultado contábil</i> é o lucro ou prejuízo para um período antes da dedução dos tributos sobre o lucro. <i>Lucro tributável (prejuízo fiscal)</i> é o lucro (prejuízo) para um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos sobre o lucro são devidos (recuperáveis).

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando os quadros acima, podemos perceber que os dicionários da língua geral apresentam alguns significados semelhantes para o termo em estudo, confirmando inclusive os aspectos de ambiguidade que esse carrega. Diante dessa constatação, reunimos no quadro 20 a seguir, esses significados sem as repetições, para facilitar a compreensão dos leitores e melhorar nossas análises, considerando apenas aqueles significados inerentes à área empresarial.

Quadro 20 - Sentidos para utilização na pesquisa

Sequência	Sentidos definidos pela pesquisa
-----------	----------------------------------

01	Ganho líquido, benefício;
02	Interesse, proveito que se tira de uma operação comercial, industrial, etc.;
03	Ganho que se obtém de qualquer especulação, depois de descontadas as despesas;
04	Lucro bruto;
05	Lucro líquido;
06	Lucros e perdas;
07	Lucros eventuais;
08	Lucro financeiro.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Finalmente, partimos do quadro anterior e elaboramos o quadro 21 a seguir, explicando cada um dos termos/expressões à luz dos significados admitidos para LUCRO em nossa pesquisa.

Quadro 21 - Descrição dos significados da palavra LUCRO

Seq.	Sentidos definidos pela pesquisa	Significados no contexto da contabilidade
01	Ganho líquido, benefício;	Valor positivo correspondente à sobra de uma operação, após as deduções;
02	Interesse, proveito que se tira de uma operação comercial, industrial, etc.;	Resultado apurado entre uma operação comercial ou industrial;
03	Ganho que se obtém de qualquer especulação, depois de descontadas as despesas;	Resultado financeiro de especulação comercial, descontadas as despesas;
04	Lucro bruto;	Diferença apurada entre o valor de venda menos o custo, sem as deduções das despesas;
05	Lucro líquido;	Diferença entre o preço de venda e o total dos gastos na realização da operação;
06	Lucros e perdas;	Título de conta do plano de contas da empresa onde são contabilizados os lucros e prejuízos. Denominação utilizada pela Lei até 1976;
07	Lucros eventuais;	Ganhos eventuais em determinadas operações;
08	Lucro financeiro.	Ganho auferido em operações financeiras.

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Vencidas essas etapas, passamos a seguir para a análise dos recortes dos relatórios contábeis das empresas.

O primeiro recorte apresenta assim o termo LUCRO:

*(36) O incentivo é calculado com base no **LUCRO fiscal** da atividade (chamado lucro da exploração), e leva em conta a alocação do **LUCRO operacional** pelos níveis da produção incentivada durante os períodos definidos como beneficiados para cada*

produto, e, no geral são por 10 anos e no caso da Companhia, não expiram até 2020 (VALE).

Conforme apresentamos na primeira parte dessa seção, no excerto acima está uma prova clara da condição de ambiguidade. Vemos que na mesma frase, por duas vezes aparece o termo LUCRO acompanhados de coocorrentes distintos que levam a formar conceitos diferentes. O LUCRO fiscal está compreendido todo o resultado apurado com base na legislação fiscal, entendendo aqui que, após a apuração do lucro operacional com base na escrituração contábil, o resultado (lucro) é transferido para a legislação fiscal³⁹ para se chegar ao resultado (lucro) líquido das operações. O Lucro Fiscal é o resultado contábil ajustado. O ajuste é feito por Adições e Exclusões, essas permitidas pela legislação do Imposto de Renda e compensações de prejuízos fiscais. Esse valor "corrigido" é a base para o Imposto de Renda, que é apurado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Voltando à frase em análise, temos como diferencial para os dois termos utilizados, os coocorrentes de cada um, em que no primeiro utilizamos um tipo de orientação legal (fiscal) e no segundo, outra legislação (contábil), visto que no Brasil os sistemas contábil, societário e fiscal não conversam entre si, necessitando que o profissional contábil execute vários trabalhos para se chegar a um resultado requerido em cada sistema requerido. Essa situação toda provoca ainda mais o fenômeno da ambiguidade, quando se apresentam alguns coocorrentes que modificam o sentido da palavra. Como podemos observar, a frase acima identifica apenas uma forma de registro das transações contábeis da empresa.

A mesma situação ocorre na frase a seguir extraída do relatório da Editora Abril:

*(37) De acordo com a Instrução CVM 527/12, a definição de EBITDA (LAJIDA) é **LUCRO** Antes dos Juros, Impostos sobre Renda incluindo contribuição Social sobre o **LUCRO** Líquido, Depreciação e Amortização (ABRIL).*

Como já citamos anteriormente, é fato notório que os termos coocorrentes contribuem com o processo de identificação e entendimento terminológico. Um fator

³⁹ A legislação fiscal está adstrita ao processo de apuração do Lucro Real que é executado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

que ocorre também nessa frase é o uso de termos em outra língua que não o português, como vemos o caso em análise. A sigla EBITDA (*Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*) é muito usada nos relatórios contábeis, que também significa LUCRO. Ocorre que a apuração do EBITDA não significa que a empresa apurou LUCRO para distribuição aos sócios/acionistas. Esse resultado, em bom português, significa o resultado apurado antes do pagamento dos juros, dos impostos sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido, da depreciação e amortização (sigla em português LAJIDA). Dessa forma, a concretização do lucro distribuível efetivamente, ainda passará por uma série de descontos até sua apuração para eventual distribuição aos sócios/acionistas. Observamos então que esse LUCRO (EBITDA) não corresponde àquele descrito na legislação.

Vejam os a seguir mais uma situação de apuração de lucro que não é o valor considerado ganho em uma negociação:

*(38) EBITDA Ajustado é calculado com base no **LUCRO** operacional incluindo os valores referentes à depreciação e amortização e também incluindo a amortização do investimento editorial (ABRIL).*

Pela informação desse recorte, podemos entender de forma mais clara que o chamado EBITDA tem sua origem a partir do LUCRO operacional, mas que sofre ainda uma série de descontos até sua apuração final. O LUCRO operacional não é ainda o valor a ser distribuído, informa apenas que a companhia está operando de forma inteligente dentro de seu escopo empresarial, que está obtendo LUCRO sem a necessidade de utilizar subterfúgios que não fazem parte de seu objeto social para a manutenção de sua rentabilidade e remuneração dos sócios/acionistas. A análise do EBITDA é importante para a empresa porque representa a geração operacional de caixa da companhia, que demonstra o quanto a empresa gera de recursos apenas em suas atividades operacionais, sem levar em consideração os efeitos financeiros e de impostos, mas ainda não é o valor a ser distribuído aos sócios/acionistas. Dessa forma, a apresentação do termo LUCRO nessa frase não reflete um valor a ser distribuído aos sócios/acionistas, portanto, não está de acordo com a legislação.

A forma de distribuição dos LUCROS também exige boa análise por parte dos gestores, além de conhecer a legislação e os estatutos, como podemos observar na frase a seguir:

*(39) O estatuto social da Vale determina a remuneração mínima aos acionistas de 25% do **LUCRO Líquido** do exercício, após os ajustes necessários consoantes as prescrições legais do Brasil (VALE).*

Tanto a legislação contábil/fiscal no Brasil quanto os estatutos/contratos das empresas limitam por diversas razões o máximo que pode ser distribuído de LUCRO aos sócios/acionistas, por isso é que a Vale informa no seu relatório qual o percentual do LUCRO líquido passível de distribuição. Esse sim é o LUCRO a ser distribuído, que é o resultado final apurado na contabilidade, porém não todo o LUCRO apurado, mas somente até um limite definido no Estatuto da companhia. Nesse caso, LUCRO líquido é aquele resultado final apurado após todos os descontos possíveis, que resulta na remuneração do capital dos sócios/acionistas por terem investido seus recursos na companhia, quer seja em forma de compra de ações no mercado de capital ou de cotas societárias. Mais uma vez chamamos a atenção do leitor para essa diversidade de significados do LUCRO das empresas. Nem sempre a simples informação de LUCRO quer dizer valor a ser distribuído aos sócios/acionistas.

Em relação à distribuição de lucros aos sócios/acionistas, vejamos a seguir alguns relatos das companhias:

*(40) A opção antecipada pode eliminar alguns riscos de contingências fiscais, em especial no que tange à isenção de Imposto Sobre a Renda sobre Dividendos pagos com base no **LUCRO societário** referente ao exercício de 2014, quando este for superior ao **LUCRO apurado** com base nas práticas contábeis vigentes em 2007 (lucro fiscal) (AMBEV).*

Para analisar esse recorte do relatório, é importante que façamos uma busca também na questão da legislação, pois aqui reside uma situação que envolve muito o aspecto legal do profissional contábil. Com a promulgação da Lei Federal nº 11.638/2007, que alterou a Lei que regulamentava a atividade contábil e passou a

vigorar no dia 1º de janeiro de 2011. Ocorreu no Brasil uma situação *sui generis*, com um período de transição para os ajustes à nova legislação. Com isso, o LUCRO societário passou a ser bem diferente do LUCRO fiscal. Enquanto o LUCRO societário é apurado no balanço com base na legislação societária, o LUCRO fiscal é apurado no LALUR, com base na legislação fiscal. Aqui reside uma questão muito importante para o debate acadêmico/profissional, que não é nosso objetivo. Portanto, nesses casos, o LUCRO societário não é o resultado passível de distribuição aos sócios/acionistas. Do ponto de vista legal, para que seja possível a distribuição de forma isenta de impostos, o LUCRO a ser distribuído é o fiscal, pois assim já está descontado todo e qualquer imposto incidente sobre o resultado. Nesse contexto, a primeira ocorrência do termo LUCRO, devido ao termo coocorrente SOCIETÁRIO, não atende o pressuposto da legislação. No segundo caso, a expressão LUCRO FISCAL contribui para a representação do significado da lei.

Seguindo na mesma direção, vejamos o que prevê a frase a seguir, publicada pelo Bradesco:

*(41) Os dividendos são calculados sobre o **LUCRO societário**, conforme determinado nas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (BR-GAAP⁴⁰), aplicáveis às instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BRADESCO).*

Observamos que o Bradesco opta por distribuir aos seus acionistas o resultado apurado com base no LUCRO societário que, conforme já analisamos anteriormente, é apurado com base na legislação societária, contudo, esses dividendos⁴¹ sofrerão ainda a tributação pelo imposto de renda. Essa possibilidade existe em função do modelo de legislação do Brasil, dependendo da atividade desenvolvida pela empresa. Nesse formato da informação, o termo LUCRO está em conformidade com a legislação, no que diz respeito ao significado do termo.

Ainda, no tocante à distribuição de lucros, podemos observar na frase a seguir:

⁴⁰ Abreviatura utilizada para Princípios contábeis geralmente aceitos (Brasil).

⁴¹ De forma simples, dividendos são os lucros distribuídos pelas companhias de capital aberto listadas nas Bolsas de valores. São calculados com base na quantidade de ações que cada acionista possui.

*(42) Nos termos da Legislação Societária, o Bradesco e suas subsidiárias brasileiras devem destinar 5% de seu **LUCRO societário** anual, após absorver as perdas acumuladas, a uma reserva legal, cuja distribuição está sujeita a certas limitações (BRADESCO).*

É opção da companhia definir qual o valor ou percentual de seus lucros que serão distribuídos e quantos serão retidos, com base nos seus estatutos constitutivos obedecendo ainda as limitações da legislação oficial. É o que informa o Bradesco na frase acima. Convém apenas reforçar, do ponto de vista legal, que dentro desses parâmetros, o Bradesco está distribuindo dividendos com base em seu lucro societário e não com base no lucro real/fiscal. Portanto, LUCRO no contexto dessa frase, representa uma forma de distribuição de recursos aos acionistas.

A seguir, destacamos uma situação importante para análise, publicada pela Abril, senão vejamos:

*(43) Diferença entre o regime de tributação pelo **LUCRO real** e **LUCRO presumido** (ABRIL).*

No caso em tela, temos mais uma situação inusitada, visto que o termo em estudo, nas duas oportunidades apresentadas, nada tem a ver com o LUCRO a ser distribuído ao sócio/acionista. A companhia Abril apenas informa que existe uma diferença de tributação do LUCRO. Convém explicar que o Brasil possui, como já citamos alhures, legislações diferenciadas e muitas vezes sobrepostas. Esse aqui pode ser considerado um caso atípico. Em termos gerais, todas as empresas são iguais perante a lei, compram, vendem, produzem, revendem, e assim todas contribuem para a geração de empregos, rendas, LUCROS e impostos. Entretanto, para fins de apuração do LUCRO e respectivos impostos, o governo as diferencia, teoricamente, para benefício dessas, o que nem sempre ocorre, visto que vários modelos de tributação servem apenas para facilitar os processos de fiscalização por parte do governo, por mais que muitas vezes esse mesmo governo divulga informações que, para a população em geral pode soar como benéfica, como é o

caso do tão falado SIMPLES NACIONAL⁴². Quando uma empresa é constituída e começa a operar, deve optar por um regime de tributação do seu faturamento e aí reside essa diferença que a companhia Abril descreve na frase acima. Ou ela será tributada pelo regime de LUCRO real ou pelo LUCRO presumido. Terminologicamente, no LUCRO presumido é como dizer que o governo presume e define quanto o empresário terá de LUCRO em suas operações, então aplica uma alíquota de imposto considerando essa presunção. Aí surge uma situação delicada, pois nem sempre é possível auferir tal LUCRO presumido pela lei, mas o governo cobra imposto como se assim fosse. Teoricamente, quem escolhe a forma de tributação é o empresário, mas existem alguns pressupostos que podem impedir uma pequena empresa de optar por essa forma de pagar seu imposto⁴³. Na opção pelo LUCRO Real, existe toda uma celeuma no meio profissional devido ao nível de exigências que a legislação impõe para que a empresa possa se beneficiar desses critérios que, muitas vezes, leva uma grande empresa que poderia pagar menos impostos e assim investir em outras melhorias como em salários acima da média, entre outros benefícios à sociedade. Essa informação da companhia em relação ao tipo de tributação tem influência na quantidade de LUCRO a ser gerado, por isso o interesse dos sócios/acionistas em conhecer. Concluimos então que nesse recorte, na forma com está apresentado, não representa o significado dado pela legislação.

No recorte a seguir, surge um tipo de lucro pouco comum nas empresas:

*(44) Como nossa moeda funcional para fins contábeis é o real, mudanças no valor do dólar americano em relação ao real resultam em **LUCRO** ou prejuízo cambial sobre nossos passivos líquidos (VALE).*

Observamos que a companhia Vale apresenta um novo conceito de LUCRO, que é gerado a partir de uma operação cambial realizada por ela. O processo se realiza de forma que pode provocar tanto um resultado positivo (LUCRO) ou negativo (prejuízo), dependendo do tipo de variação cambial, que é a conversão de dívidas contraídas em moeda estrangeira (dólar) para a moeda nacional (real). Esse

⁴² Simples Nacional: O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (SEC. RECEITA FEDERAL).

⁴³ Não abordaremos esses pressupostos por considerar que não dizem respeito ao objetivo da pesquisa, além de serem critérios técnicos utilizados pela legislação.

LUCRO ou prejuízo ocorre por força da legislação contábil e fiscal que exige que os investimentos e dívidas contraídas em moeda estrangeira devem ser convertidos para a moeda nacional no momento da escrituração contábil e esse procedimento acaba gerando uma variação cambial, que pode ser um resultado positivo ou negativo, sem que haja desembolso ou ingresso de recursos na entidade. Tudo não passa apenas de um procedimento contábil em respeito à legislação federal. Dessa forma, o eventual LUCRO não é por uma entrada de recursos, mas apenas por um procedimento contábil. Por consequência desse procedimento, pode beneficiar a companhia, gerando uma receita financeira de operação cambial, que fatalmente contribuirá para a formação do resultado global. O resultado apurado dessa operação cambial não é um LUCRO distribuível diretamente. Somente será distribuível se ao final o resultado global for positivo. Diante disso, o termo na forma como apresentado não está de acordo com a legislação.

Nessa mesma direção, temos a seguinte frase:

(45) Esperamos que as flutuações monetárias continuem a afetar nossa geração de LUCRO, despesa e fluxo de caixa (VALE).

Em períodos de grandes oscilações cambiais, algumas companhias se utilizam muito desse expediente, com investimentos e financiamentos em moedas fortes com possibilidades de altos ganhos financeiros apenas pela variação cambial. Apesar de não ser uma prática da atividade operacional da companhia Vale, ela consegue obter LUCRO utilizando desse subterfúgio gerencial. É um tipo de LUCRO que foge daquele significado proposto pela legislação, que muitas vezes é somente escritural, não provoca entrada de novos recursos no caixa da companhia. Muito embora o texto não deixe claro que tipo de impacto sobre a geração de LUCRO da companhia, podemos compreender que é uma flutuação favorável ao caixa.

Outro tipo de lucro surge também na expressão a seguir, informado no relatório da Vale:

(46) A determinação da provisão para tributos sobre o LUCRO diferido, ativo e passivo, e qualquer provisão para perdas nos créditos fiscais requer estimativas da Administração (VALE).

A expressão acima faz referência ao LUCRO diferido⁴⁴, que significa a postergação da realização do LUCRO, tal como é possível o diferimento de ativos, despesas e passivos. No caso em análise, fica claro que, tal como o diferimento do LUCRO, deve haver também a provisão para o pagamento dos tributos incidentes sobre esse futuro LUCRO. O que a Vale mostra é que houve em tempos pretéritos algum diferimento de eventual resultado e, como consequência, os tributos a ele correspondentes também seguiram o mesmo caminho por determinação da alta administração. A situação apresentada não qualifica o LUCRO para distribuição. O termo coocorrente DIFERIDO altera o significado do principal.

Na frase a seguir, encontramos outra situação pouco comum, que diz respeito à remuneração dos acionistas:

*(47) Tributos sobre o **LUCRO de juros** sobre o capital próprio (VALE).*

Para compreendermos o significado para esse uso, precisamos primeiro entender o que significa juros sobre o capital próprio. No meio contábil, segundo Almeida (2014, p. 183), "juros representam rendimentos auferidos pela entidade em função de terceiros utilizarem seus recursos de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade". A afirmação demonstra que a empresa pode remunerar o capital de terceiro ou ter seu capital investido remunerado por terceiro. Dessa forma, os juros auferidos pela empresa devem ser avaliados, e caso provoquem LUCRO, devem ser tributados de acordo com a lei. Essa é a informação que a Vale está passando para seus acionistas. Admitimos que a remuneração do capital possa gerar um LUCRO financeiro (nesse caso da Vale, um LUCRO não operacional, uma vez que não é seu objetivo aplicar recursos para auferir juros). Não deixa de ser um resultado positivo que será incorporado ao caixa da companhia, que adicionado à escrituração contábil geral, poderá gerar LUCRO para distribuição aos acionistas.

Finalmente, mas não menos importante, temos o seguinte excerto:

*(48) No entanto, para efeito dessas informações trimestrais, os juros sobre o capital próprio são apresentados como distribuição do **LUCRO líquido** do período, portanto,*

⁴⁴ Segundo Iudícibus et al (2010, p. 322) "são as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais".

reclassificados para o patrimônio líquido, pelo valor bruto, uma vez que os benefícios fiscais por ele gerados são mantidos no resultado do período (ABRIL).

Conforme podemos constatar na frase acima, observamos que a companhia Abril destaca a distribuição de LUCRO gerado a partir da remuneração do capital próprio que é composto pelos juros remuneratórios. Como já discutido, os juros sobre capital não são uma atividade operacional da entidade, contudo, a legislação brasileira admite que tal procedimento seja adotado, com a distribuição do resultado em forma de LUCRO líquido do período. Apesar de não termos maiores informações sobre o procedimento interno da companhia, podemos entender que houve uma distribuição de LUCRO que foi contabilizada como remuneração do capital próprio que, depois de efetuados todos os repasses obrigatórios, gerou um LUCRO líquido que a companhia optou pela distribuição. São análises que dependem de informações internas, mas que, nesse caso, entendemos que o termo analisado não é um resultado de operações conforme determina a legislação, todavia, é distribuível aos sócios/acionistas.

Como conclusão do capítulo, resta comentar que, do todo analisado nos relatórios das companhias selecionadas para o estudo, nem sempre o significado terminológico contribui para esclarecer o que o contador pretende transmitir. A contabilidade, por possuir forte regulamentação legal, força o profissional a repetir palavras com mais de um significado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nossa tese abordou o tema *Ambiguidade Lexical na Atividade Contábil*. O objetivo buscado foi refletir sobre a ocorrência do fenômeno da ambiguidade lexical presente nos relatórios financeiros de companhias de capital aberto publicados no Brasil.

Com base no trabalho desenvolvido, principalmente no capítulo da análise, ficou comprovado a ocorrência da ambiguidade de forma muito frequente nos relatórios financeiros selecionados.

Conforme descrito no capítulo I, as questões norteadoras da pesquisa foram: primeira, a) Existe interferência externa no léxico da contabilidade que define uma terminologia própria da área? Observamos, no decorrer da pesquisa, que a atividade contábil é altamente regulamentada, sofrendo interferências profundas em sua estrutura, quer seja pela ação legislativa e também fiscalizadora por parte do Conselho da categoria. Isso faz com que os profissionais estejam em constante conflito, pois devem respeitar o aspecto legal além de atender as questões gerenciais da empresa sob sua responsabilidade. A segunda questão foi: b) Como reduzir a ambiguidade lexical presente nos relatórios contábeis? Também ficou claro, a partir do capítulo de análise dos termos escolhidos, que ainda não existe uma forma padrão para a desambiguação terminológica, e que, o estudo provou que depende muito do contexto em que se analisa cada relatório, além de que não se pode exigir de um leigo o perfeito entendimento dos relatórios contábeis. Infelizmente, devemos admitir que a contabilidade não consegue transmitir adequadamente as informações de forma clara, tampouco o usuário consegue entender aquilo que os relatórios apresentam. A desambiguação deve ser um fato perseguido pelos estudiosos e profissionais da área para, de alguma forma, minimizar os males da ambiguidade lexical.

Muito embora tenhamos observado de forma sistemática a ocorrência da ambiguidade lexical, tomamos como verdade o que alguns autores afirmam em relação aos aspectos desse fenômeno, no sentido de que é muito importante a consideração do contexto de aplicação dos termos utilizados.

Comprovamos também que, da forma como são elaborados os relatórios contábeis, não resta outra maneira de desambiguar o léxico senão pela abordagem do contexto de uso, aliado principalmente ao conhecimento lexical por parte do

usuário/analista, devido, em especial, ao aspecto regulamentador da profissão.

Evidentemente que nem todas as pessoas têm ou terão condições de compreender adequadamente todos os significados dos termos utilizados, mas pelo menos quem está mais envolvido com a atividade deve conhecer um pouco mais dos conceitos do fenômeno da ambiguidade lexical para, no momento da elaboração dos relatórios ou da sua interpretação, poder explicar de forma mais didática os significados dos termos para os usuários menos esclarecidos, principalmente os gestores de pequenas e médias empresas.

Como afirmamos na introdução do nosso trabalho, não encontramos na literatura contábil nenhum outro estudo realizado sob esse enfoque, por isso exigiu um pouco mais de afincamento para sua realização, razão pela qual consideramos importante o seu desenvolvimento nesse momento.

Reconhecemos que as análises as quais realizamos são de extrema importância para a área no sentido de despertar uma vertente de pesquisa, aumentando o processo de *disclosure* das informações contábeis, uma vez que percebemos durante toda nossa trajetória profissional que existe um grande problema de compreensão desses relatórios pelos seus usuários, comprovado nesse estudo. Por mais que o contador procure atender o seu cliente, ainda restam dúvidas sobre o que está tentando transmitir. Por mais que alguns dos órgãos regulamentadores já tenham percebido que o fenômeno da ambiguidade existe no léxico da área, muito ainda será necessário fazer para resolver tal situação.

Por ser esse um primeiro trabalho na área, reconhecemos que muito há que aprofundar em relação aos aspectos linguísticos. Não foi nossa intenção esgotar o assunto durante esse estudo, ao contrário, a ideia principal foi despertar no meio profissional da área um aspecto pouco difundido, como pudemos perceber durante esses quatro anos de curso quando participávamos de eventos não apenas da área contábil, mas também na linguística e na terminologia, pela indignação expressada pelos colegas pares. As publicações que efetuamos durante o período do curso nos deixam tranquilos em relação à relevância do estudo para a área, desde já agradecemos as contribuições recebidas.

Reconhecemos que uma dificuldade a ser transposta será o aspecto legal, e isso passa, invariavelmente, pela reforma e atualização de algumas leis, como também um incentivo maior nas pesquisas com esse enfoque.

Para concluir nosso trabalho, sugerimos que outros estudos sejam desenvolvidos, não apenas por pesquisadores das Ciências Contábeis, mas também por linguistas e terminólogos, visto que esses podem contribuir muito com seus conhecimentos. Queremos também afirmar que o caminho está posto, que muito temos a discutir no sentido de contribuir para melhorar o nível de compreensão das informações contidas nos relatórios contábeis, pois se essa é a linguagem dos negócios, os seus usuários têm por direito entender o que está sendo transmitido.

REFERÊNCIAS

- ADELBERG, Arthur Harns. A Methodology for measuring the understanding of financial reporting messages. **Jornal of Accounting Reserch**. Chicago. v. 17 n. 2 p. 656-592, Autumn, 1979.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de Contabilidade Introdutória em IFRS e CPC**: São Paulo: Atlas, 2014.
- _____. **Curso de Contabilidade Intermediária em IFRS e CPC**. São Paulo: Atlas, 2014.
- ANTHONY, R. N. **La contabilidad en la administración de empresas**. México: Ediciones UTEHA, 1971.
- ANTONIN, M^a Antonia Marti. Panorama de la lingüística computacional en Europa. In: **Revista Española de lingüística Aplicada**, 1999. p. 11-24.
- ARAGÃO NETO, Magdiel M. Semântica e Pragmática. In: FARIA, Evangelina M. B. de; ASSIS, Maria C.. (Orgs.). **Língua Portuguesa e Libras: teorias e práticas**. 01ed. João Pessoa - PB: Editora da UFPB, 2012. p. 191-259.
- ATTIE, William. **Auditoria - Conceitos e Aplicações**. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BALDINGER, K. **Teoría Semántica**: Hacia una semántica moderna. Madrid: Ediciones Alcalá, 1970.
- BARROS, Lidia Almeida. **Curso básico de Terminologia**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2004.
- BENVENISTE, Émile. Natureza do signo linguístico. In: BENVENISTE, Émile. **Problemas de Linguística Geral I**. Campinas: Pontes, 2005. p. 53-59.
- BERBER SARDINHA, Tony. Linguística de Corpus: uma entrevista com Tony Berber Sardinha. **Revista Virtual de Estudos da Linguagem - ReVEL**. Vol. 2, n. 3, agosto de 2004. ISSN 1678-8931 [www.revel.inf.br].
- BIBER, D.; CONRAD, S.; REPPEN, R. **Corpus Linguistics**: Investigating language structure and use. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.
- BIDERMAN, M. T. C. **Léxico e vocabulário fundamental**. São Paulo: Alfa v. 40, p. 27-46, 1996.
- BRASIL. **Resolução nº 220, Banco Central do Brasil**. Estabelece normas para auditoria das demonstrações contábeis.
- BRASIL. **Lei Federal nº 4.728/65**. Cria o Mercado de Capitais no Brasil.
- BRASIL, **Lei Federal 6.404 de 15 de Dezembro de 1976**.

BRASIL. **Lei Federal 11.638 de 28 de Dezembro de 2007.**

CABRÉ, Maria Tereza. Uma nueva teoría de la terminología: de la denominación a la comunicación. In: CABRÉ, M. T. **La terminología: representación y comunicacón.** Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 1999.

CABRÉ, Maria Tereza. **La terminologia:** Teoría, metodología, aplicaciones. Barcelona: Antártida/Empúries, 1993.

CÂMARA JR., Joaquim Mattoso. **Dicionário de linguística e gramática.** Petrópolis: Vozes, 1986.

CAMARGO, Diva Cardoso de. **Metodologia de pesquisa em tradução e linguística de corpus.** São Paulo: Cultura Acadêmica, São José do Rio Preto: Laboratório Editorial do IBILCE, 2007.

CAMPOS, D. P. A. **Confrontando o livro didático de inglês:** os verbos *try* e *like* numa perspectiva da Linguística de Corpus. Dissertação de Mestrado em Linguística Aplicada. São Paulo. PPGLA - PUC-SP, 2006.

CANÇADO, Márcia. **Manual de Semântica:** noções básicas e exercícios. 2. ed. (revisada). Belo Horizonte: Editora UFMG, 2008.

_____. Ambiguidade e Vagueza. In: CANÇADO, Márcia. **Manual de Semântica:** noções básicas e exercícios. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

CARVALHO, P. C. Q. da F. **Gramáticas de resolução de ambiguidades resultantes da homografia de nomes e adjetivos.** 2001. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2001.

CASHIN, James A; POLIMENI. Ralph S. **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

CINTRA, Anna Maria Marques. Elementos de linguística para estudos de indexação. In: **Ciência da Informação.** Brasília, vol. 12 (1): 5-22, 1983.

COELHO, Mary Cristine; DA CRUZ, Flávio; NETTO, Orion Augusto Platt. A Informação Contábil como Ferramenta de Auxílio no Exercício do Controle Social. In: **Contabilidade Vista & Revista** [0103-734X] Coelho, Mary yr: 2011 vol.: 22 iss:3 p. 163 -184.

D'AURIA, Francisco. **Contabilidade:** noções preliminares. São Paulo, Atlas, 1958.

DIAS FILHO, José Maria. A Linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Revista de Contabilidade & Finanças da USP.** São Paulo: v. 13 n. 24. p. 38-47, jul/dez 2000.

DOUPNIK, Timothy S. **The History of Accounting**: an international encyclopedia. New York: Garland Publishing, p.77-9, 1996.

DOS REIS, Danilo José Santana; DA COSTA, Fábio Moraes; TEIXEIRA, Arilda Magna Campagnaro. Implicações de crises econômicas na relevância da informação contábil das empresas brasileiras. In: **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade** [1981-8610] yr: 2012, vol: 6, iss: 2 Português. p. 141-153.

DUTRA, D. P. **Conscientização linguística através de corpora online**. Trabalho apresentado ao INPLA. São Paulo. 2009.

ESTEBAN, Maria Paz Sandín. **Investigación cualitativa en educación: Fundamentos y tradiciones**. Madrid: McGraw-Hill, 2003.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). Statement of Financial Accounting Concepts n° 2. **Qualitative characteristics of accounting information**. May 1.980, 60p. Disponível em: <www.fasb.org>. Acesso em: 14 nov. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira**. São Paulo: Pearson, 2009.

GUERREIRO, Reinado. **Mensuração do resultado econômico**. São Paulo: Caderno de Estudos FIPECAFI, 1991.

HANSEN, Don. R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. Tradução de Robert Brian Taylor. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S. **Accounting theory**. Homewood: Richard D. Irwin, 1974.

HUANG, X.; ACERO, A.; HON, H. W. **Spoken Language Processing: A Guide to Theory, Algorithm and System Development**. PTR, New Jersey: 2001, Prentice Hall.

ILARI, Rodolfo. **Introdução ao estudo do léxico: brincando com as palavras**. São Paulo: Contexto, 2002.

IJIRI, Yuji. **Theory of Accounting Measurement**. Sarasota. Fla: American Accounting Association, 1975.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.). **Contabilidade Introdutória**. Equipe de professores da Faculdade de Economia da USP: Coordenação do Prof. Sérgio de Iudícibus; 6 ed., São Paulo: Atlas, 1983.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **O Prof. José da Costa Boucinhas e o Departamento de Contabilidade e Atuária** - Cinquentenário da FEA USP: São Paulo: FEA-USP, 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**. USP, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, Maio/Ago. 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (Org.). **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

KRIEGER, Maria da Graça; FINATTO, Maria José Bocorny. **Introdução à terminologia: teoria e prática**. São Paulo: Contexto, 2004.

LAMBERTON, D. M. **Teoria dos lucros**. Rio de Janeiro: Bloch Editores, 1965.

LEFFA, V. J. A resolução da ambiguidade lexical sem apoio do conhecimento de mundo. **Revista Intercâmbio**. São Paulo, v.6, ptel, p. 869-889,1998.

LIBONATI, Jeronymo José; SOUTO MAIOR, Verônica C. O papel da comunicação na contabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 15, 1996, Fortaleza. **Anais...** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1996. v. 4. p. 230-254.

LYONS, John. **Semântica Estrutural**. Tradução de António Pescada. Lisboa: Editorial Presença, 1963.

_____. **Introdução à linguística teórica**. Tradução de Rosa Virgínia Mattos e Silva e Hélio Pimentel. São Paulo: Ed. Nacional: Ed. USP, 1979.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7ª ed. São Paulo, Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASI, Vincenzo. **La Ragioneria come Scienza del Patrimonio**. 2. ed. Pádua: Dott. Antonio Milani, 1943.

MICHAELIS. **Moderno dicionário da Língua Portuguesa**. Melhoramentos, SP. 1998-2009.

MOURA, Heronides M. de M. **A determinação de sentidos lexicais no contexto**. Cadernos de estudos linguísticos (UNICAMP), Campinas – SP, v. 16, p. 111-125, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Estratégica e Operacional**. Editora Thomson; São Paulo. 2003.

PAVEL, Silvia; NOLET, Diane. **Manual de Terminologia**. Traduzido por Enilde Faulstich. Hull, Quebec: 2002.

PIETROFORTE, A. V. S; LOPES, Ivã Carlos. Semântica lexical. In: José Luiz Fiorin (Org.). **Introdução à Linguística II – Princípios de análise**. São Paulo: Contexto, 2003, p. 110-135.

PIONTKEWICZ, Regiane; FREITAS, Maria do Carmo Duarte; STEFANO, Nara Medianeira; BIZ, Alexandre Augusto. Aplicação da engenharia da informação na valorização da informação para os usuários do sistema de informação contábil. In: **Iberoamerican Journal of Project Management**. [2346-9161] 2014 vol: 5 iss:2 p:1-20.

POTTIER, B. **Linguística Moderna y Filología Hispânica**. Madrid: Gredos, 1968.

PRIBERAM. **Dicionário da Língua Portuguesa**. [em linha, 2008-2013]. Disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo/caixa>. Acesso em: 11 set. 2014.

PRIBERAM. **Dicionário da Língua Portuguesa**. [em linha, 2008-2013]. Disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo/custo>. Acesso em: 21 set. 2014.

RAJAGOPALAN, K. A Linguística de *Corpus* no tempo e no espaço: visão reflexiva. In: GERBER, R.M.; VASILÉVSKI, V. **Um percurso para pesquisas com base em corpus**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2007.

REEVE, James M. et al. **Fundamentos de Contabilidade: princípios**. Tradução de Pedro Cesar de Conti. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de; SÀ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1994.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTAELLA, Lúcia. **A Teoria geral dos signos**: Como as linguagens significam as coisas. São Paulo. Pioneira. 2000.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**. São Paulo: Cultrix, 2004.

SCOTT, Mike. **WordSmith Tools®** version 4. Oxford: Oxford University, Press, 2004

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SGARBI, Adrian. **Teoria do Direito** (Primeiras Lições). Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007a.

SPROUSE, Robert T.; MOONITZ, Maurice. **A tentative set of broad accounting principles for business enterprises**. New York: AICPA, 1962.

TAYLOR, J. **Linguistic Categorization**. Oxford: Oxford University Press, 2003.

TUGGY, D. Ambiguity, polysemy and vagueness. In: **Cognitive Linguistics**. 4(3): 273-290, 1993.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ULLMANN, Stephen. **Semântica: uma introdução à ciência do significado**. Traduzido por J. A. Osório Mateus. 4.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.

VANDERBECK, Edward J; NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. Tradução de Rober Brian Taylor. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

VASCONCELOS, Y. L; VIANA, A. L. Evidenciação: forma e qualidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano 31, n. 134, p. 21-29, mar./abr. 2002.

WÜSTER, E. **Introducción a la teoría general de la terminología y a la lexicografía terminológica**. Tradução de Anne-Cécéli Norkerman. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 1998.

ZAVAGLIA, C. A. **Análise da homonímia no português, tratamento semântico com vistas a procedimentos computacionais**. 2002. Tese (Doutorado) - Faculdade de Ciências de Letras - UNESP, Araraquara, 2002.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros**. 3 ed. D.C. Luzzatto Editores, 1989.

BIBLIOGRAFIAS CONSULTADAS

ARAUJO, M. A. **Elaboração de um Dicionário Terminológico da Economia: Aspectos da Sinonímia nos Discursos Especializados**. Tese de Doutorado na USP. Ano de obtenção: 2007.

BAKHTIN, M. **Estética da criação verbal**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

BARTHES, Roland. Elementos de Semiologia. In: **La semiologia** (Buenos Aires, Tiempo Contemporâneo). São Paulo, Culgtrix-Editora da USP, 1971.

BERBER SARDINHA, T. **Linguística de Corpus**. Barueri-SP: Manole, 2004.

_____. **Metáfora**. São Paulo: Parábola Editorial, 2007.

BÍBLIA SAGRADA. **Instituto Cristão de Pesquisas**. São Paulo: ICP Editora, 2000.

DE CARVALHO LEITE, Rodrigo; WINCK, César Augustus; ZONIN, Valdecir José. A Influência do estrangeirismo no processo de construção da marca no agronegócio. **BBR - Brazilian Business Review** [On-line], 2012, 9 (Sin mes). Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=123023626005>> ISSN 1807-734X. Acesso em: 19 jun. 2014.

DIAS, Luiz Guilherme et al. Benefícios e desafios da implantação no Brasil na ótica dos profissionais de investimentos. In: Seminário a convergência das normas internacionais de contabilidade, 2007, Rio de Janeiro. **Painéis**. Rio de Janeiro: CRC, 2007.

GOMES, H. F.; LOSE, A. D. **Documentos científicos**: orientações para a elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos. Salvador: UFBA, 2007.

KLEIN, C. **Minigramática da língua portuguesa**. Blumenau: Bicho Esperto, 2010.

MARCONI, M. de A. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREIRA, E. S. **Aspectos da variação na linguagem econômica do Brasil colonial**. Tese de Doutorado na USP. Ano de obtenção 2012.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**, São Paulo, Cultrix-Editora da USP, 1972.

SILVA, O. L. **Das ciências do léxico ao léxico nas ciências**: Uma proposta de dicionário português-espanhol de economia monetária: Tese de Doutorado. UNESP. 2008.

SIMÃO, I. **Dicionário terminológico bilíngue PB-EA**. Linguagens de especialidade. Animais de grande porte. Dicionário terminológico. Medicina veterinária. Terminologia. Brasil. Dissertação de Mestrado-UEM, 2012.

APÊNDICE A - GLOSSÁRIO DE TERMOS UTILIZADOS NA PESQUISA

Quadro 22 - Glossário de termos utilizados na pesquisa

Seq.	Termo	Significado do termo
01	Ação / Ações	Títulos de propriedade, representativos das quotas-partes em que se divide o capital social de uma sociedade por ações, representando a menor fração em que é dividido seu capital.
02	Acionista(s)	Sócio de companhias de capital aberto. É o proprietário das ações que compõem o capital social das sociedades anônimas.
03	Aporte de capital	É o reforço de capital; aumento de capital; entrada de recursos.
04	Ativo	O Ativo faz parte das Contas Patrimoniais e compreende o conjunto de Bens e Direitos de posse, controle ou propriedade da organização (entidade, empresa), que possui valor econômico), que representam benefícios presentes ou futuros para a entidade.
05	Ativo financeiro	Qualquer ativo que seja dinheiro, instrumento patrimonial de outra entidade, direito contratual de receber dinheiro ou outro ativo.
06	Caixa pequeno	O Caixa Pequeno, conhecido também como Fundo Fixo, é das formas de controle da tesouraria, utilizado exclusivamente para pequenos gastos, tais como condução urbana, correios, cópias, reprográficas, despesas de cartório, para evitar a emissão desnecessária de cheques de pequeno valor.
07	Cheques	Título de crédito à vista, disponível para saques imediatos, bastando ser depositado no respectivo banco.
08	<i>Commodity</i>	Tudo aquilo que, se apresentando em seu estado bruto (mineral, vegetal etc.), pode ser produzido em larga escala; geralmente se destina ao comércio exterior e seu preço deve ser baseado na relação entre oferta e procura. Os produtos como: café, açúcar, soja, trigo, petróleo, ouro etc., cujo preço pode ser designado pela oferta e procura (internacional). Todo produto produzido em larga escala.
09	Conciliação bancária	Ato de conferir, de verificar se todos os dados contabilizados pela empresa na conta bancária foram também considerados na conta bancária pelo banco e vice-versa, com o objetivo de manter os saldos de forma uniforme.
	Controlada(s)	Sociedade(s) cuja controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócios que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. Participação maior que 50 % do capital

10		votante.
11	Depósitos bancários disponíveis	Valores depositados em conta corrente bancária e/ou aplicações de resgate imediato de propriedade da entidade.
12	Diário	Livro auxiliar à escrituração contábil. É um livro contábil de preenchimento obrigatório e de maior importância, onde são lançadas as operações diárias de uma empresa. Nele, são registrados os fatos contábeis em partidas dobradas onde os totais do débito e crédito deverão ser sempre iguais, sendo a conta débito lançada sempre antes da conta crédito. Suas principais características são: Obrigatório, Cronológico e Fundamental ao processo contábil.
13	Dinheiro	Papel moeda nacional ou internacional, disponível para uso imediato.
14	Entidade	Aquilo ou aquele que pertence ou constitui uma coisa concreta ou real; tudo aquilo que possui uma existência explícita e autônoma; essência, ente, indivíduo ou ser; (Corporação, empresa, fundação, instituição ou grupo com finalidades específicas e concretas).
15	Estorno	Lançamento de retificação feito na escrituração de um lançamento no Livro Diário quando existir imperfeição na sua escrituração, pois não se deve rasurar, apagar ou raspar este livro.
16	Fato contábil	Toda alteração ocorrida no patrimônio da entidade proveniente de um ato administrativo dos gestores/contadores.
17	<i>Hedge</i>	Instrumento financeiro utilizado para proteção em negociações a prazo.
18	Instrumentos financeiros	Instrumento financeiro: qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio para outra.
19	Instrumentos patrimoniais	Um instrumento patrimonial é qualquer contrato que contenha uma participação residual nos ativos de uma entidade após deduzir todos os seus passivos.
20	Livro caixa	Livro auxiliar de registro contábil onde são registrados todos os recebimentos e pagamentos em dinheiro em ordem cronológica (dia, mês e ano).
21	Numerário	Diz respeito a dinheiro; papel moeda.
22	Passivos	Conta patrimonial que evidencia toda a obrigação (dívida) que a empresa tem com terceiros. O Passivo é uma obrigação exigível, pois será cobrada no seu vencimento, por isso também é chamado de Passivo Exigível.
23	Provisões	São estimativas de obrigações ou de perdas de ativos. Constituição de uma reserva em dinheiro ou valores para assegurar o pagamento de uma obrigação futura.
24	Razão (livro razão)	Livro auxiliar à escrituração contábil cuja finalidade de demonstrar a movimentação analítica das contas

		escrituradas no diário e constantes do balanço.
25	Receitas	Representa a entrada de ativos, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Pode também derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais.
26	Rubricas	Título da conta utilizado para escrituração contábil. (p. ex. rubrica denominada caixa).
27	Regime de caixa	Regime (forma) contábil que registra as receitas e despesas no mesmo período de seu recebimento ou pagamento, respectivamente, independentemente do momento que são realizadas ou contratadas.
28	Saldos em conta corrente	Dinheiro de propriedade da empresa em posse do banco, disponível para saques imediatos.
29	Vales	Documento representativo da retirada de valores do caixa da empresa que aguarda comprovação (adiantamento para eventuais despesas imediatas de pequeno valor).

Fonte: Dados da pesquisa (2016)