

# UMA REFLEXÃO SOBRE A CONTABILIDADE: CAMINHANDO POR TRILHAS DA “TEORIA TRADICIONAL E TEORIA CRÍTICA”

*A REFLECTION ON ACCOUNTING: WALKING ON THE TRAILS OF THE “TRADITIONAL THEORY AND CRITICAL THEORY”*

**SÉRGIO DE IUDÍCIBUS**

siudicibus@osite.com.br

**JOSÉ FRANCISCO  
RIBEIRO FILHO**

*in memoriam*

**JORGE EXPEDITO  
DE GUSMÃO LOPES**

professorjorgelopes@gmail.com

**MARCLEIDE MARIA  
MACÊDO PEDERNEIRAS**

marcleide@gmail.com

## RESUMO

O objetivo deste ensaio teórico foi de desenvolver um estudo reflexivo sobre a perene existência e continuidade da contabilidade, enquanto acúmulo histórico de um conhecimento específico e, aprofundar a busca justificada dos elementos do seu objeto. A metodologia utilizada nesta pesquisa foi a dedutiva com embasamento na Teoria Crítica e seus pensadores da Escola de Frankfurt. Concluiu-se que a contabilidade é uma ciência social que serve para mediar o conflito distributivo na sociedade. A definição proposta do objeto é aderente ao próprio percurso histórico da contabilidade, que sempre esteve a serviço da evolução das sociedades e da própria civilização humana, bem como se projeta para o futuro, pois é nele que se vislumbra um maior aperfeiçoamento da humanidade.

*Palavras-chave:* teoria crítica, contabilidade, responsabilidade social.

## ABSTRACT

The objective of this theoretic practice was to develop a reflexive study on the everlasting existence and continuity of accounting, while accumulating a specific historic knowledge and, to deepen the justified search of the elements of the object. The methodology used in this research was deductive based on the foundation of the Critical Theory and their thinkers from the School of Frankfurt. It is concluded that accounting is a social science that serves to mediate a distributive conflict in the society. The proposed definition of the object is a following to the historical distance itself of accounting, which has always been to serve the evolution of societies and human civilization, as well as how it projects to the future, because it is in it that sees a further improvement of humanity.

*Key words:* critical theory, accounting, social responsibility.

## UMA INTRODUÇÃO

Perquirir em torno de uma possível razão que seja, em um primeiro momento, compreensível e, em seguida, útil para justificar a existência, a preservação e a continuidade da contabilidade enquanto acúmulo histórico de um conhecimento específico, parece se constituir em espaço mais adequadamente definido no campo da especulação. Por outro lado, a ideia especulativa se assenta na perspectiva filosófica de que pensar e fazer pensar são prerrogativas exclusivas do ser humano, que é, ao mesmo tempo, indivíduo particular em diálogo consigo mesmo; e indivíduo social em diálogo com o outro.

As várias notações ou rótulos que são atribuídos à contabilidade, ao longo do tempo, expressos em artigos, livros e outros textos, introduzem um sério ruído no ambiente de comunicação vivenciado pela comunidade daqueles que estudam, pesquisam ou praticam a contabilidade. É interessante o exercício de colocar-se frente a uma turma de estudantes de contabilidade na graduação ou pós-graduação e fazer a seguinte pergunta: Para vocês o que é a contabilidade? As respostas abarcam um universo conceitual realmente bastante confuso, pois as percepções dos estudantes indicam se tratar de uma ciência; um sistema; uma técnica; um conjunto de técnicas; ou até mesmo uma arte. Sendo possível, mesmo no campo especulativo, que a contabilidade possa assumir todas essas dimensões e que tais dimensões não sejam entendidas como sinônimos entre si.

Outro desafio, diante dos mesmos estudantes, seria perguntar: Para que serve a contabilidade? As respostas poderiam sugerir: controlar o patrimônio; elaborar os balanços; fazer a escrituração nos livros; calcular os impostos; calcular o resultado. Ainda diante dos mesmos estudantes poder-se-ia fazer uma terceira pergunta: Como atua a contabilidade? As respostas poderiam indicar repetições e visões do tipo: fazendo a escrituração das entidades; elaborando os balanços; fazendo auditoria; analisando os balanços; fazendo perícia; fazendo orçamentos; calculando e fazendo análise gerencial de custos; fazendo controladoria. Os verbos, denotados no gerúndio neste último aspecto, intentam traduzir o fazer cotidiano, como se caracterizassem ações contínuas.

De fato, estas três perguntas e, especialmente, a construção de respostas passíveis de compreensão e crítica: *O que é a contabilidade? Para que serve a contabilidade? Como atua a contabilidade?* estão na base, representam o alicerce mental, sobre o qual se edifica o edifício de uma atuação virtuosa e bem-sucedida das pessoas que dedicam sua existência ao estudo, ensino, pesquisa e prática da contabilidade.

Este estudo, portanto, se apresenta como um ensaio teórico que utilizará uma abordagem dedutiva em seu esforço metodológico e objetiva estimular um debate crítico sobre a responsabilidade social da contabilidade. Será guiado por trilhas da teoria crítica, iniciada com o legado de Max Horkheimer (1895-1973) em seu artigo/manifesto de 1937, intitulado

*Teoria tradicional e teoria crítica* (1980 [1937]); Jürgen Habermas, com sua *Racionalidade e comunicação* (2002); e Axel Honneth em sua tese intitulada *Luta por reconhecimento: a gramática moral dos conflitos sociais* (2003). Neste sentido, será perseguido um conceito para a contabilidade que possa traduzir os elementos de seu objeto e também aponte possíveis respostas para as questões anteriormente formuladas.

## EXPRESSÕES SOBRE A CONTABILIDADE

Na verdade existem opiniões divergentes, ao longo do tempo, em torno de uma definição para a contabilidade.

A Associação Americana de Contadores (American Accounting Association), conhecida pela sigla AAA, adota a seguinte definição: "O processo de identificação, mensuração e comunicação de informações econômicas para permitir julgamentos e decisões pelos usuários das informações". Uma visão semelhante é também adotada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no Brasil, na "Estrutura conceitual básica para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis", baseado no documento do International Accounting Standard Board (IASB) intitulado *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*:

*Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários (IASB, 2008).*

A semelhança, aqui, se refere ao estabelecimento de uma mesma visão operacional tanto para a contabilidade quanto para as demonstrações contábeis; sendo que estas, enquanto produto, não deveriam se confundir com aquela.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme Resolução no. 1.121/08, aprovou a Norma Brasileira Técnica de Contabilidade n. 1 (NBC T 1) – Estrutura conceitual básica para elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis, a partir da recepção de todo o Pronunciamento do CPC também denominado de "Estrutura Conceitual Básica", estendendo-o para observância de todos os profissionais de contabilidade. É interessante notar, no entanto, que mesmo com a emissão da NBC T 1 o CFC mantém em vigência a Resolução 750 de 31/12/93, que "Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade", a partir da nova redação dada pela Resolução CFC n. 1.282/10. Na resolução 750, encontra-se uma definição para a contabilidade, quando trata dos princípios de contabilidade, nos seguintes termos:

*Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à*

*Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades (CFC, 2010).*

De acordo com esta última expressão, percebe-se uma aproximação taxonômica que coloca a contabilidade como ciência social, como definido na Resolução 750/93; e uma provável razão instrumental para a contabilidade, na medida em que indica os objetivos das demonstrações contábeis como sendo fornecer informações para orientar o processo decisório, definida na Resolução 1.121/08.

Tal tentativa de organização cognitiva dos conceitos, de fato, resultou de um processo planejado e, portanto, orientado intencionalmente? Não se intenta uma resposta exaustiva para esta questão, mas apenas destacar que, observando o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais IAS/IFRS, trabalho conduzido pelo CPC e CFC, percebe-se a ausência dessa taxonomia nos documentos originais do IASB, aqui no caso o *Framework*, que foca as demonstrações contábeis a partir de uma razão instrumental, abstraindo ou deixando subjacente a ideia conceitual que possa ser feita para a contabilidade em uma hierarquia cognitiva superior. Quando foi editada e publicada a "Estrutura Conceitual Básica", a partir do *"Framework"* do IASB, verificou-se que a tradição anterior no Brasil, expressa na Resolução CFC 750, consagrava os Princípios de Contabilidade como "[representativos] das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade".

O IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, em 22/11/1985, aprovou uma "Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade", com a seguinte definição para a contabilidade:

*A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (CVM, 1986).*

No dia 05/02/1986, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação CVM no. 29, que aprovou e referendou o documento do IBRACON sobre "Estrutura Conceitual". A definição do IBRACON, contida na Estrutura Conceitual da Deliberação 29 da CVM, expressa a visão dos usuários da contabilidade. Afinal, para eles, não seria de muito interesse se a contabilidade é ciência ou não. Para os usuários, tratar-se-ia de um sistema de informação útil para suas decisões.

Aliás, quando se define "teoria" como um conjunto de axiomas (postulados), teoremas (princípios) e corolários (convenções ou restrições), a postura da Deliberação 29 da CVM era muito mais articulada que sua sucessora, a 539, atualmente em vigor. Esta, embora apresente outras vantagens, como definir ativo, passivo etc., chegando até as definições de manutenção de capital, no que se refere aos conceitos

fundamentais é extremamente desarticulada, pois apresenta duas premissas básicas (continuidade e competência) e inúmeras "qualidades da informação contábil". Não há uma sequência lógica de Postulados, Princípios e Convenções. Além do mais, a parte de reconhecimento da receita é fraca. Pode ser tudo, a 539, menos uma Estrutura Conceitual. De qualquer forma, todas essas definições contrastantes geram mais e mais dúvidas.

Como já comentado, em 1993 o CFC define a contabilidade como ciência social baseada em princípios; em 2010, adota a visão do IASB como sendo a principal razão das demonstrações contábeis a produção de informações; e mantém a visão de 1993 sobre a natureza da contabilidade, no contexto dos Princípios de Contabilidade.

Qual seria, então, o inconveniente cognitivo de se adotar uma definição para a contabilidade, declarada como ciência social, que coloca como seu objeto o patrimônio das entidades? Por enquanto, pensa-se o seguinte: uma ciência social, para se afirmar e consolidar como tal, não deveria colocar como seu objeto de estudo algo que esteja dentro dela mesma, do seu campo de observação e estudo específico, no caso o patrimônio das entidades, pois poderia sugerir que a contabilidade teria um fim nela mesmo, o que a inviabilizaria na sua perspectiva de autonomia científica. Entrar-se-ia num impasse tautológico, pois o patrimônio estaria sendo definido como resultado das próprias práticas contábeis de mensuração e avaliação de ativos e passivos. Assim, cria-se um círculo vicioso.

O fruto de todo esse amálgama cultural, expresso em conceitos e definições sobre a contabilidade, de fato ensejou um ambiente especialmente confuso para os estudantes, no que se refere à natureza da contabilidade e seu objeto. Ainda mais quando se considera que muitos autores e professores produziram sua própria definição sobre a contabilidade e, naturalmente, ensinavam seus alunos, através de suas aulas e livros, sobre essas definições e conceitos, atribuindo-lhes alcance e limites.

O Professor Frederico Hermann Júnior (1896-1946) definiu:

*A Contabilidade, como ciência autônoma, tem por objeto o estudo do patrimônio aziedal sob o ponto de vista estático e dinâmico. Serve-se da escrituração como instrumento para demonstrar as variações patrimoniais. A Contabilidade não se confunde nem com a organização nem com a gestão (Hermann Jr., 1958, p. 10).*

Acionando uma memória mais ampla, dos últimos 30 anos pelo menos, percebe-se uma espécie de posições arraigadas na academia e fora dela, em torno da expressão "azienda", por exemplo, que consumiu muita energia e não ensejou, a par da riqueza dos debates e das visões muitas vezes expostas em congressos, artigos e livros, uma cristalização mais efetiva sobre a contabilidade e seu objeto.

A contabilidade também se expressa por uma pretensa aproximação com as ciências matemáticas. Provavelmente o autor que mais influenciou para uma concepção da contabilidade como um ramo da matemática foi o francês Dumarchey, que em 1914 escreveu "Teoria positiva da contabilidade" (1943 [1914]). Ainda hoje é possível encontrar expressões dessa identificação epistemológica entre a contabilidade e a matemática na visão de muitos estudantes calouros ou entre pessoas de outras áreas do conhecimento.

Percebe-se, de fato, um cenário bastante controverso no que diz respeito à clareza necessária sobre o papel da contabilidade, expresso em abordagens muitas vezes logicamente conflitantes.

Após os escândalos financeiros e corporativos ocorridos nos EUA em 2002, onde firmas de auditoria e contadores foram seriamente comprometidos com as fraudes contábeis da ENRON, o então presidente George W. Bush, buscando responder sobre a origem das fraudes, afirmou que "seria necessário tirar a contabilidade das sombras" (Amernic e Craig, 2004). Como decorrência desse debate nos EUA, foi proposto um grande projeto para reforma da educação contábil, constituído de três grandes vertentes: (a) Explorar o caráter retórico, político e ideológico da natureza da contabilidade; (b) Verificar a pobreza do discurso nos currículos de contabilidade; e (c) Enfatizar o mérito de uma melhor compreensão da história da contabilidade, a partir de um grande programa de leituras sobre a vida e o trabalho, em torno dos antepassados intelectuais da contabilidade. É bastante revelador que uma resposta efetiva para melhorar o padrão contábil e confrontar os escândalos e as fraudes não mencione a produção de normas contábeis tecnicamente superiores ou um aperfeiçoamento de procedimentos de auditoria, mas destaque a necessidade de formar um profissional intensamente mais crítico.

### UM CONFRONTO NECESSÁRIO

Qual a importância, de fato, de expressar a contabilidade a partir de um objeto ancorado para fora de seu campo específico de atuação, do manuseio de seus conceitos, da aplicação pretensamente neutra de suas técnicas e da exposição de suas regras?

Aportam-se elementos para uma resposta a partir de "um confronto necessário". Inicialmente convida-se o leitor para uma volta ao cenário da Segunda Guerra Mundial, 1945, especificamente na Alemanha nazista e seu projeto de extermínio de todo um povo, o povo judeu. A máquina de guerra do nazismo. As indústrias. Os escravos judeus para trabalharem nas fábricas. Os campos de concentração: Treblinka; Plaszow; Sereid; Westerbork; Chelmo; Flossenbug; Belzec; Birkenau; Terezin; Auschwitz, e outros. A morte. Convida-se também para uma leitura do livro "O Holocausto", de Martin Gilbert, que descreve a tentativa nazista de destruir a comunidade judaica europeia e a incrível incredulidade política de que isso pudesse ocorrer. Convida-se também para uma sessão do

filme "A Lista de Schindler" (*Schindler's List*, 1993), de Steven Spielberg. Agora imagine que você é um contador ou contadora a serviço da SS nazista. Aplicar técnicas de custos. Elaborar demonstrações de resultado. Produzir relatórios contábeis. Este seria seu trabalho.

Muitos anos depois, Lippman e Wilson (2007), pesquisadores de história contábil, produziram uma análise dessa atuação dos contadores sob o seguinte título: "The culpability of accounting in perpetuating the Holocaust" ("A responsabilidade da contabilidade em perpetuar o Holocausto"). A visão dos autores está assim exposta:

*O Holocausto foi um evento sem precedentes na história do homem. Nunca antes um povo havia sido caçado de forma sistemática e deliberada, reunidos de vários países diferentes por um país, com o único propósito de serem aniquilados (Lippman e Wilson, 2007, p. 283).*

Lippman e Wilson (2007) descrevem, especialmente, a forma como a profissão contábil na Alemanha nazista, imediatamente antes e durante os anos de guerra, pode ter facilitado o Holocausto. Muitas indústrias alemãs, durante a II Guerra, utilizaram o trabalho escravo de judeus em suas fábricas. São citadas I.G. Farbenindustrie (I.G. Farben), Krupp, Union Metallindustrie, Bismarckhutte, Oberschlesische Hyderwerke, Siemens-Schuchert, Herman Goering Werke e Volkswagen. Esses trabalhadores eram utilizados tanto nas propriedades das corporações quanto nas instalações construídas dentro dos campos de concentração (Lippman e Wilson, 2007, p. 285). A contabilidade desempenhou um papel importante neste processo, pois:

*o emprego de trabalhadores escravos foi um grande negócio (em 1942, a receita para a SS de aluguel de escravos somou 13,2 milhões de RM [...]), e as corporações e empresas nazistas usaram técnicas contábeis sofisticadas para rastrear os resultados. Oswald Pohl, chefe da SS Business Administration Main Office, a divisão responsável pelas extensas operações de trabalho escravo "moldava práticas contábeis informais e amadoras em um sistema padronizado, homogêneo para que a SS pudesse realizar auditoria" [...] (Lippman e Wilson, 2007, p. 287).*

Observe detalhadamente a demonstração contábil reproduzida a seguir, que foi preparada com base nos documentos originais em alemão (Lippman e Wilson, 2007). Olhe cada linha. Veja o conjunto de informações que pretende evidenciar. Reflita sobre o papel da contabilidade, seu objeto. Seu compromisso humano.

Trata-se de uma demonstração do resultado, apresentada na forma dedutiva. Na primeira linha, o valor da receita por unidade. Na segunda linha, o valor unitário

Revenue	6.00 Reichmarks
Less food	.60
Less amortization for clothes	.10
Net revenue	5.30
Times –expected life span in months	9.00
–days worked per month	<u>30.00</u>
Total revenue for period	1,431.00
Plus revenue at death	<u>200.00</u>
Net profit per prisoner	1,631.00

Figure 1 - *Income statement.*

Figura 1 - *Declaração de renda.*

Fonte: Kogan (1950, p. 269).

Reproduzido de Lippman e Wilson (2007, p. 288).

Täglicher Verleihlohn zwischen	RM 6. - und RM 8.-.
durchschnittlich	RM 6.-
abzüglich 1 Ernährung	RM - 60
2 Bekleidungsamortisation	<u>RM - 40- 70</u>
	RM 530
Demnach bei durchschnittlich dreivierteljähriger	
Lebensdauer	mal 270= RM 1431.-
Dieser Gewinn erhöhte sich durch rationelle Verwertung	
Der häftlingsleiche nach 9 Monaten um den Erlös aus	
1. dem	Zahngold.
2. den	Privatklei-
die teils der Häftlibgshek in anderen Lagern	
zugeführt wurden, wodurch sich Neuanschaffungskosten	
crübrigten. Teils der Spinnstoffverwertung für SS-	
Uniformen.	
3. den hinterlassenen	Wertsachen.
4. dem hinterlassenen	Geld.
Wertsachen und Geld wurden bis in die crsten	
Kriegsjahre hinein nur bei der reichsdeutschen Min-	
derheit der Häftlinge den Angehörigen zurückgeschickt.	
<hr/>	
Diese Beträge verringerten sich je Leich um die Ver-	
Brennungskosten von durchschnittlich	RM 2 -.
Sodaß sich ein direkter plus indirekter Nettogewinn je	
Laiche von mindestens	RM 200 -
ergab, der aberin vielen Fällen in die Tausende von	
Reichsmark	
Der Gesamtgewinn des Häftklingsumsatzes betrug daher	
in durchschnittlich 9 Monaten je Kopf wenigstens	RM 1630.-.
Duech Knochen-und Aschenverwertung hat sich das eine	
oder andere KL noch Spezialieinnahmen verschafft.	
<hr/>	
Note: Published under Military Government Information Control License NR. US-W-2010	

Figure 2 - *Original document.*

Figura 2 - *Documento original.*

Fonte: Kogan (1946, p. 296-297).

Reproduzido de Lippman e Wilson (2007, p. 289).

referente a despesas com alimentação. Na terceira linha, o valor unitário referente à amortização de roupas (os uniformes dos prisioneiros, lembrado no livro e também no filme "O menino do pijama listrado"). A quarta linha indica uma receita unitária líquida. A quinta linha informa o tempo esperado de vida de cada escravo judeu em meses (nove meses para morrer). O mesmo tempo de uma gestação para viver); e o número de dias de trabalho por mês no total de 30 dias. A sexta linha informa o total da receita no período (5.30 x 30 dias x 9 meses, totalizando a receita que cada escravo judeu rendia para a máquina de guerra nazista). A sétima linha indica o valor que cada escravo judeu "rendia" na sua morte nos campos de extermínio, após estarem completamente exauridos (nove meses), física e psicologicamente. A oitava linha indica o total do resultado líquido agregado por cada "prisioneiro", na verdade escravos judeus. Poder-se-ia objetar que o contador, ao produzir, a demonstração de resultados acima descrita estaria, apenas, retratando um fato, independentemente da base social e humana. Da mesma forma, muitos executores do Holocausto sempre se "desculpam" alegando que cumpriam ordens! Embora em dose bem menor, o contador também teve sua participação, sancionando contabilmente resultados econômicos derivantes da barbárie e da insensatez.

Na cena do filme "A solução final – Adolf Eichmann" de 2007, direção de Robert Young (Hungria/Reino Unido), Eichmann era interpretado pelo ator Thomas Kretschmann; e o Capitão do Serviço Secreto Israelense Avner Less, interpretado pelo ator Troy Garity. No filme, o Eichmann era um oficial nazista diretamente responsável pelo transporte e morte de milhares de prisioneiros judeus, no Plano de Hitler denominado de "A solução final". Eichmann foi preso em Buenos Aires (Argentina) em 1960, por agentes secretos de Israel e posteriormente foi levado para julgamento em um tribunal especialmente constituído para tal. Após meses de interrogatório pelo Capitão Less, com coleta de provas, documentos assinados por ele, finalmente houve a confissão de culpa. Neste momento, na sala de interrogatório, Eichmann começa a chorar compulsivamente e pede ao Capitão que entregue uma carta para seus filhos, pois ele os ama muito mesmo e ficarão sem o pai. O Capitão Less então pergunta: Mas e quanto a todas aquelas crianças que você matou? Você não sente também? Ao que responde Eichmann: Não sinto nada; eles não eram meus filhos.

A reificação ou o estado de amnésia, o esquecimento de que eram pessoas, que guiou tal participação de contadores, desconsiderando completamente o fato humanamente incontestável de que os elementos daquela mensuração eram gente, seres humanos iguais a eles mesmos. Parece semelhante à cena descrita do filme: mas não eram meus filhos, ou pais, ou mães, ou parentes.

Para que serve a contabilidade? A quem interessa a contabilidade? A contabilidade é apenas um conjunto de técnicas ou um sistema neutro em seus contornos sociais?

O confronto proposto anteriormente pode auxiliar na reflexão de que o principal compromisso da contabilidade não é apenas com a aplicação rigorosa, organizada e competente de todas as suas técnicas; por outro lado, o seu principal compromisso é com a vida – o ser biófilo que ama a vida – de acordo com o pensamento ético proposto por Fromm (1981).

Interessante verificar, no documento do IASB – International Accounting Standards Board intitulado *Memorandum of Understanding to Strengthen the Institutional Framework of The International Accounting Standards Committee Foundation* ("Memorando de entendimento para reforçar o quadro institucional internacional do Comitê de Contabilidade da Fundação"), a seguinte indicação:

*Reconhecer que o International Accounting Standards Board (IASB) é uma entidade empenhada em desenvolver, no interesse público, Padrões Internacionais de Contabilidade como um conjunto de alta qualidade, compreensíveis e aplicáveis no contexto mundial, denominado de International Financial Reporting Standards (IFRS) (IASB, 2008, grifos nossos).*

A expressão "interesse público" contrapõe a ideia de "interesse privado" ou particular e representa um conceito fundamental para a democracia. Representa uma instância de conquistas da convivência social e do coletivo, em contraposição ao interesse individual. Esta visão auxilia no deslocamento conceitual da contabilidade, acima das demandas de indivíduos ou grupos específicos, apontando para o seu verdadeiro desiderato que é o interesse de todos. Poder-se-ia inferir, portanto, que o IASB, embora não adotando uma linguagem politicamente mais engajada, ainda assim intenta clarificar a dimensão social da contabilidade.

### UM GRANDE PROJETO FILOSÓFICO E SOCIOLÓGICO

Os formuladores da teoria crítica, integrantes do que ficou conhecido no meio acadêmico como Escola de Frankfurt, eram alemães e também judeus. Em 1923, Max Horkheimer (1895-1973), juntamente com Friedrich Pollock, funda o Instituto para a Pesquisa Social (*Institut für Sozialforschung*). Em 1930, é criada a *Revista de Pesquisa Social*. Ao longo do tempo, grandes nomes atuaram no projeto do Instituto, a exemplo de Jürgen Habermas, Theodor Adorno, Erich Fromm, Axel Honneth, Hebert Marcuse, Friedrich Pollock e outros.

Inicialmente em torno de Horkheimer, um filósofo e sociólogo muito rigoroso, o Instituto abraçou um grande projeto, para referenciar uma crítica consistente ao modelo de "ciência tradicional". Em 1937, Horkheimer publicou seu artigo/manifesto intitulado "Teoria tradicional e teoria crítica", onde fundamenta uma discussão vigorosa em torno das limitações alienantes do modelo proposto por Descartes (1596-1650), no seu "Discurso do Método", que permeava toda a concepção científica até então e também até hoje. Mesmo

considerando que a abordagem cartesiana de ciência aportou contribuições importantes para o controle técnico da natureza, por outro lado permitiu um processo de "alienação" a partir da ênfase ao trabalho do especialista, desconectando-o dos demais trabalhos e segmentando as contribuições teóricas e científicas, instalando um processo de luta interna da comunidade científica pela supremacia de sua abordagem em torno daquilo que se poderia considerar como teoria e ciência. A principal crítica seria que a "teoria tradicional" não enfatiza a gênese social das questões com que se envolve, forçando uma separação artificial e danosa, tanto do ponto de vista cognitivo quanto para as necessárias transformações sociais, entre a verificação empírica de uma ideia e a especulação em torno de sua verdade.

Na verdade Horkheimer produz, com seus estudos, uma crítica contundente à visão "positivista" prevalecente na ciência. Em uma conferência de 1951, intitulada "Sobre o Conceito de Razão", Horkheimer indica que a visão "positivista" formata um tipo de razão instrumental, que tem como único critério de verdade o seu papel na dominação do homem e da natureza. Ne perspectiva da "teoria crítica", por outro lado, o seu desafio é formular juízos sobre situações que deveriam ser superadas e transformadas, típicas do mundo do trabalho, onde as pessoas intentam preservar sua própria vida a partir da utilização dos instrumentos do trabalho, enquanto via construtiva e desejável para viabilizar o processo civilizatório do ser humano.

### MAX HORKHEIMER – TEORIA TRADICIONAL E TEORIA CRÍTICA

O texto "Teoria tradicional e teoria crítica", publicado pela primeira vez em *Zeitschrift fuer Sozialforschung*, ano VII, 1937, se constitui em um legado sociológico, que destaca o pensamento crítico de Horkheimer sobre a influência da "teoria tradicional de estofo positivista", em um tipo de categorização científica prevalecente. A influência do pensamento do filósofo René Descartes (1596-1650) e sua obra "Discurso do Método", publicado em 1637 na França (*Discurso sobre o método para bem conduzir a razão na busca da verdade dentro da ciência – Discours de la méthode pour bien conduire la raison, et chercher la verité dans les sciences*), cristalizava um tipo de concepção científica que estava baseada na tentativa de emprego generalizado do método das ciências naturais, inclusive para aquela classe de fenômenos que seriam melhor delineados se investigados com uma perspectiva mais aderente às suas características de "fenômenos tipicamente sociais".

Horkheimer (1980, p. 117) parte de uma visão a mais ampla e aceita de teoria, admitindo se tratar de uma

*sinopse de proposições de um campo especializado, ligadas de tal modo entre si que se poderiam deduzir de algumas dessas teorias todas as demais. Quanto menor for o número dos princípios mais elevados, em relação às*

*conclusões, tanto mais perfeita será a teoria. Sua validade real reside na consonância das proposições deduzidas com os fatos ocorridos. Se, ao contrário, se evidenciam contradições entre a experiência e a teoria, uma ou outra terá que ser revista.*

Com esta concepção dedutiva de pensar sobre teoria e ciência, passou-se à adoção cada vez maior da linguagem matemática para expressar tanto os elementos da teoria, quanto parte das conclusões e proposições, de forma que os objetos observados seriam, por assim dizer "despersonalizados", com suas substituições por símbolos matemáticos. Tal esforço, no plano das ciências naturais, encontra um campo fértil para facilitar a compreensão dos fenômenos físicos ou químicos, tudo de acordo com a terceira máxima do método científico de Descartes, para "conduzir a ordem de acordo com os meus pensamentos, portanto, começando com os objetos de conhecimento mais fácil e simples, para então subir, por assim dizer, gradualmente, até chegar aos mais complexos" (Descarte, 1987, p. 37-38).

Até então no campo das ciências sociais, ou, como as chama Horkheimer, "as ciências do homem e da sociedade", buscava-se seguir o bem-sucedido modelo das ciências naturais. Existe uma identidade na visão de teoria entre as diferentes escolas sociológicas e entre estas e as ciências naturais. Tanto os teóricos quanto os empíricos buscam os métodos de formulação exata ou métodos matemáticos, para denotar as várias questões suscitadas no seu campo de estudos (Horkheimer, 1980).

Uma consequência direta deste "modelo científico", oriundo da concepção teórica positivista, é o estabelecimento de uma separação daquilo que deve ser admitido como sendo conhecimento científico daquilo que não é admitido como conhecimento científico. Tal orientação termina por influenciar os pesquisadores, que se juntam em torno do que imaginam ser "uma escola científica e de pesquisa", relegando para plano inferior ou secundário tudo que não assumir o modelo ou o método matemático, para denotar os achados e, especialmente, os sentidos derivados dos achados. Com isso, institui-se um isolamento entre as várias partes naturalmente orgânicas do processo científico e da teoria, impondo um alheamento sistemático ao longo do tempo, que empobrece cada vez mais o potencial da ciência e da teoria. Horkheimer (1980, p. 123) assim expõe tal fragmentação:

*A representação tradicional de teoria é abstraída do funcionamento da ciência, tal como este ocorre a um nível dado da divisão do trabalho. Ela corresponde à atividade científica tal como é executada ao lado de todas as demais atividades sociais, sem que a conexão entre as atividades individuais se torne imediatamente transparente. Nesta representação surge, portanto, não a função real da ciência nem o que a teoria significa para a existência*

*humana, mas apenas o que significa na esfera isolada em que é feita sob as condições históricas.*

Verifica-se, com base na afirmação anterior, que o processo de isolamento entre teoria e ciência, no contexto do mundo da vida, do trabalho e das demandas reais das pessoas, insufla uma espécie de "desumanização da teoria e da ciência", enquanto conquistas do gênero humano, que deveriam ser utilizadas, assim, com o intuito de promover a satisfação de viver e viver cada vez melhor.

Com relação à teoria crítica Horkheimer afirma que:

*A teoria crítica começa igualmente com determinações abstratas; ela começa com a caracterização de uma economia baseada em troca, pois se ocupa com a época atual. Os conceitos que surgem em seu início tais como mercadoria, valor, dinheiro, podem funcionar como conceitos genéricos pelo fato de se considerar as relações na vida social concreta como relações de troca, e de se referir aos bens a partir de seu caráter de mercadoria. Mas a teoria não se exaure pelo simples fato de relacionar os conceitos com a realidade pela mediação de hipóteses. [...] A teoria crítica demonstra o efeito regulador da troca na qual a economia burguesa está baseada. A concepção de um processo entre a sociedade e a natureza, que também é importante aqui, a idéia de um período histórico unitário da sociedade, sua autopreservação, etc., nascem de uma análise rigorosa de desenrolar histórico. Essa análise é dirigida pelo interesse no futuro (Horkheimer, 1980, p. 142-143).*

A teoria crítica propõe a religação natural da teoria, da ciência e do método no contexto da vida humana, de sua perspectiva histórica e de suas intrincadas variáveis decorrentes da convivência social. A tentativa positivista de abstrair o amálgama dos desejos humanos, de suas demandas e mesmo da paixão subjacente, que formatam o ser humano histórico e social, apenas se torna efetivo pela "desumanização" da pesquisa e dos seus achados. O esforço por apenas descrever os fenômenos, como tentativa de tornar mais "puro" o processo científico, porque pretensamente "limpo" das escórias dos "juízos de valor" ou mesmo das "emoções ideológicas", enseja apenas uma subestimação do potencial de complexidade intrínseco à convivência social e não contribui, por outro lado, com a formação de um discernimento equânime para além de descrever, interpretar e explicar os valores subjacentes à vida em uma sociedade cada vez mais complexa. A demanda real das pessoas é por orientação, por discernimento, que as auxilie na condução dos seus juízos. As tentativas de mera descrição de fenômenos, desprovida do mundo, desconectada da vida, insossa e pretensamente sem cores, são absolutamente insuficientes para dar conta desses reclamos.

Conclui Horkheimer que a teoria crítica não tem nenhuma instância específica em si mesma, a não ser os interesses

ligados à própria teoria crítica de "suprimir a dominação de classe" (Horkheimer, 1980). O compromisso, portanto, é com o desenvolvimento de uma liberdade de pensamento, de reflexão, que esteja fundada na promoção da vida. O teórico e o cientista que laboram na perspectiva da teoria crítica admitem que a principal razão da existência humana é ser digno da própria vida. A teoria crítica surge, assim, para afirmar a dimensão humana da teoria e da ciência, seu espectro de liberdade, sua preferência pelo ser humano.

## **JÜRGEN HABERMAS – RACIONALIDADE E COMUNICAÇÃO**

Também um sociólogo e filósofo alemão representante da geração intermediária da Escola de Frankfurt, Habermas (1929) continua até o presente muito profícuo como intelectual e pensador contemporâneo. De sua vasta produção literária destaca-se a obra "Racionalidade e comunicação" (2002 [1996]), por oferecer bases conceituais importantes para subsidiar o propósito deste ensaio, em perquirir sobre o objeto da contabilidade.

A base da teoria crítica, formulada inicialmente por Horkheimer, intenta trazer para o mesmo plano as formulações teóricas e as observações empíricas, discutindo-as na perspectiva da ação libertadora e da promoção do ser humano, imbricando a observação, a descrição, a explicação e a transformação dos fenômenos, voltados para a promoção da vida em sociedade. Trata-se, sem dúvida, de moldar "uma ciência social útil", no sentido de que seja indutora da melhoria das condições de vida das pessoas. Tal projeto, por outro lado, implicou a necessidade de estabelecer uma "teoria do agir comunicativo", pois na base da interação humana bem-sucedida subjaz um processo de comunicação efetivo e também bem-sucedido.

Habermas (2002, p. 12) coloca os principais pontos ou pretensões de validade para um processo comunicacional efetivo:

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

*Em todo esse processo o falante deve escolher uma forma de expressão inteligível (verständlich), de forma a que tanto ele como o ouvinte possam compreender-se um ao outro (Habermas, 2002, p. 12).*

Ora, se em um determinado momento existe referência à contabilidade como sendo uma ciência, e em outros momentos se afirma tratar-se de sistema, técnica ou arte, estar-se-ia, de fato, fomentando um distanciamento de um processo efetivo de comunicação e, com, isso, contribuindo para um processo cognitivo alienante, no ambiente de atuação da contabilidade, por parte de todos aqueles que são interessados.

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

Habermas (2002, p. 96) afirma que um ato de fala será bem-sucedido, na medida em que seja capaz de criar uma relação interpessoal, quando o processo for: (i) compreensível e aceitável; (ii) aceito pelo ouvinte. O falante (F) cumpre nesse processo um papel decisivo. Sua atitude deve pressupor validade evidente em si mesma, que deriva:

- (a) da obrigação de fornecer os fundamentos (pretensão de verdade);
- (b) da obrigação de fornecer as justificativas (pretensão de acerto);
- (c) da obrigação de demonstrar confiança (pretensão de sinceridade).

Tais pressupostos estão no contexto mais amplo do conceito formal-pragmático de "mundo da vida". Habermas destaca Husserl e sua obra *The Crisis of European Sciences* e sua crítica à visão imposta pelas ciências naturais, que produz uma leitura do mundo destituída de significado. Nesse sentido, a ideia de "mundo da vida" procura recuperar tais significados. No entanto, ainda está distante de reconhecer que as práticas comunicativas do cotidiano estão assentadas em pressupostos idealizados (Habermas, 2002).

A tentativa positivista de "despersonalizar" o processo de investigação científica, talvez imaginando eivá-lo de validade, e, por sua vez, conceber uma base teórica aparentemente neutra do ponto de vista de sentimentos humanos somente pode ocorrer em um processo de comunicação impositivo, alienante em seus contornos, que demanda uma estrutura social autoritária e não libertadora. Somente assim se poderia contemplar uma demonstração contábil de resultado que produziu o fenômeno da reificação do outro. Reificação no sentido de pensar aquele ser humano com vida útil de 9 meses, nas fábricas ou campos de concentração nazistas, como sendo não um ser humano, mas apenas uma mercadoria, um instrumento que, após ser exaurido, ainda poderia render algum valor na sua morte, correspondente aos seus sapatos e roupas, a serem utilizados por outros, no mesmo processo.

A perspectiva do processo de comunicação habermasiano, por um lado, e a própria concepção de teoria crítica, no contexto do conceito de "mundo da vida", por outro lado, se apresentam como este antídoto necessário, para pensar que sistemas, técnicas, artes, teorias ou ciências existem unicamente para viabilizar o ser humano em sua luta pela vida, no contexto individual e, ao mesmo tempo, no contexto coletivo. Neste sentido, jamais haverá espaço para definir uma teoria, uma técnica, um método ou mesmo uma ciência que

se pretenda "distanciada" ou "purificada" das várias nuances do pensamento humano, de suas demandas pessoais e sociais e, especialmente, da condição inegociável que se reveste de verdadeiro axioma: a vida.

### AXEL HONNETH – LUTA POR RECONHECIMENTO

Honneth, filósofo e sociólogo alemão é o mais novo representante da Escola de Frankfurt, e também o pensador mais prolífero da teoria crítica. Na verdade, Honneth retoma as contribuições de Habermas, de sua crítica social, e propõe um alargamento conceitual dessa visão na sua obra, fruto de sua tese de livre docência, *Luta por Reconhecimento – A gramática moral dos conflitos sociais*, de 1992 (*Kampf um Anerkennung*). Honneth (2003, p. 11) detecta certos elementos negligenciados na contribuição de Habermas e afirma, citado por Marcos Nobre no prefácio da edição brasileira: "Esses elementos negligenciados podem dar novo rumo à teoria social crítica, agora ancorada no processo de construção social da identidade (pessoal e coletiva), e que passa ter como sua gramática o processo de 'luta' pela construção da identidade, entendida como uma 'luta pelo reconhecimento'".

Honneth propõe sua abordagem para "Luta por reconhecimento" como fruto de uma proposição normativa, voltada à formulação de uma teoria social. Ele parte do modelo conceitual hegeliano e avança refletindo sobre o cerne dos conflitos sociais. Destaca pelo menos dois cenários teóricos para refletir sobre sua proposta.

Em primeiro lugar, destaca o que chama de "luta por autoconservação". Aqui inscreve a visão clássica da filosofia, da sociologia e da política, que sempre formularam suas abordagens considerando o espectro econômico da luta cotidiana e histórica do homem com a natureza, visando à sua subsistência. Seria, dessa forma, uma "luta por \*autoconservação". Honneth (2003, p. 34) destaca a natureza particular do homem proposta por Thomas Hobbes (1588-1679), especialmente nas ideias de contrato social e a obra "Levia

*Para Hobbes a essência humana, que ele pensa à maneira mecanicista como uma espécie de autômato movendo-se por si próprio, destaca-se primeiramente pela capacidade especial de empenhar-se com providência para seu bem-estar futuro. Esse comportamento por antecipação se exacerba, porém, no momento em que o ser humano depara com um próximo, tornando-se uma forma de intensificação preventiva do poder que nasce da suspeita; uma vez que dois sujeitos mantêm-se reciprocamente estranhos e impenetráveis no que concerne aos propósitos de sua ação, cada um é forçado a ampliar prospectivamente seu potencial de poder a fim de evitar também no futuro o ataque possível do outro.*

Este quase estado de beligerância, que forja a luta por autopreservação, havia sido discutido e tratado por Habermas,

quando formulou sua teoria da ação comunicativa. A visão, por assim dizer otimista da proposta habermasiana, encontra um contraponto em Honneth.

Em segundo lugar, Honneth destaca a "luta por reconhecimento". Para além da necessidade de autopreservação e subsistência, o ser humano é guiado por um conjunto de juízos que delinham sua personalidade, sua importância, enquanto sujeito pensante, no contexto da vida em sociedade. Os embates, portanto, entre dois indivíduos se contemplando em silêncio por viverem em desconfiança cedem lugar a um diálogo profícuo, em termos habermasianos, onde o principal objetivo é se reconhecer no outro, perceber a retórica de sua aceitação pelo outro, abrindo espaço para o autoconhecimento e o reconhecimento mútuo.

Afirma Honneth (2003, p. 272):

*O nexos existente entre a experiência de reconhecimento e a relação consigo próprio resulta da estrutura intersubjetiva da identidade pessoal: os indivíduos se constituem como pessoas unicamente porque, da perspectiva dos outros que assentem ou encorajam, aprendem a se referir a si mesmos como seres a que cabem determinadas propriedades e capacidades. A extensão dessas propriedades e, por conseguinte, o grau da auto-realização positiva cresce com cada nova forma de reconhecimento, a qual o indivíduo pode referir a si mesmo como sujeito: desse modo, está inscrita na experiência do amor a possibilidade da autoconfiança, na experiência do reconhecimento jurídico, a do auto-respeito e, por fim, na experiência da solidariedade, a da auto-estima.*

Tal perspectiva pressupõe um sistema de eticidade. O agir comunicativo de Habermas e a teoria do reconhecimento de Honneth complementam-se a partir da mediação ética, porque estão fundadas em valores como amor, direito e solidariedade. A mediação, enquanto um sistema amplo de direitos e de garantias recíprocas, constitui-se em aporte essencial para o adequado funcionamento de uma ambiente social propício ao reconhecimento.

Uma ciência social, na visão proposta por Horkheimer, voltada à ligação lógica e operacional da teoria e da práxis, dos fenômenos observados na arena social e da teoria que ofertará os conceitos explicativos necessários ao discernimento, também comprometida com o mundo da vida e voltada à promoção social e econômica das pessoas, assume um duplo papel em permanente confluência: o desenvolvimento científico, por um lado, e o aperfeiçoamento contínuo de suas técnicas, conjugadas com o compromisso de um processo civilizatório fundado na ética, na justiça social e no bem comum.

## O IMPACTO "POSITIVISTA" NA CONTABILIDADE

Por outro lado, quando se enfatiza determinado método de pesquisa como sendo o preferencial por ser pretensamente "científico", na verdade fazem-se escolhas que se identificam

com uma corrente majoritária com poderes para cancelar determinada produção acadêmica e incluir o pesquisador no rol daqueles considerados "bons pesquisadores". Trata-se, de fato, de um exercício de poder de determinado grupo em dado espaço histórico.

Na contabilidade, costuma-se comemorar o pretensão amadurecimento científico, em função da quantidade de artigos publicados nos periódicos especializados, que utilizam uma ancoragem metodológica predominantemente: (a) indutiva; (b) positiva (descritiva); (c) quantitativa (utilização sofisticada de técnicas estatísticas e matemáticas); e (d) ausência de apreciações ditas subjetivas e juízos de valor. Por outro lado, as ancoragens metodológicas que sejam: (a) dedutivas; (b) normativas; (c) qualitativas; e (d) com a presença de afirmações e construções *a priori*; são consideradas pouco qualificadas e têm, normalmente, grande dificuldade de aceitação para publicação nos principais periódicos de nossa área contábil.

A teoria contábil positiva (*positive accounting theory*) traz para a pesquisa em contabilidade uma tentativa de inscrevê-la no rol das ciências naturais. Ao analisar bancos de dados com métricas contábeis de receitas, despesas, lucros, etc., utilizando modelos matemáticos e estatísticos, descreve os comportamentos das variáveis, distanciando-as de outros fenômenos comportamentais, humanos, sociais, de preferências, sugerindo certa neutralidade desses fenômenos em relação ao drama humano da vida e dos embates na arena social. Na verdade, a ideia de uma "teoria positiva" surge para estabelecer uma separação metodológica daquelas abordagens normativas, voltadas à prescrição. A obra de Watts e Zimmerman de 1986, intitulada "Positive Accounting Theory", marca esta busca dos pesquisadores por uma aproximação da contabilidade, com a abordagem clássica da economia, com forte utilização da estatística e da matemática.

Na academia brasileira, de modo particular, pode-se assistir um verdadeiro conflito entre pretensos positivistas e pretensos normativistas, com a abordagem positivista sendo apontada como o caminho do amadurecimento.

Uma abordagem científica que se ocupe, preferencialmente, da descrição e não da prescrição de assuntos, soluções e temas alcança a conjugação teoria e práxis como delineada na visão da teoria crítica? Os profissionais de contabilidade brasileiros, aqueles efetivamente envolvidos com o cotidiano de fazer contabilidade, interessam-se e leem os artigos científicos elaborados sob a perspectiva positivista publicados nos periódicos especializados? Quando determinada empresa ou organização busca o assessoramento de um contador para opinar sobre determinado assunto, a solução dada se apresenta como uma prescrição normativa ou como uma descrição positiva? Por que existe espaço acadêmico, ainda, para discutir esse falso dilema metodológico: positivismo vs. normativismo?

A perspectiva desta reflexão, por outro lado, é no sentido de incentivar a busca de outras abordagens teóricas, também

presentes na produção de conhecimento em contabilidade, mesmo que ainda em número pequeno, a exemplo da teoria institucional, teoria contingencial, teoria comportamental e teoria crítica.

### **O OBJETO DA CONTABILIDADE: UM CONCEITO E UM DESAFIO**

O produto final desta digressão, tipicamente normativa, é a construção de um conceito de contabilidade que explicita seu objeto e sua missão e a coloque em um plano cognitivo estimulador de seu desenvolvimento e visibilidade, face seu compromisso social imanente. Os principais estímulos para esta contribuição foram reforçados nas discussões e apresentações surgidas no I Simpósio Brasileiro de Teoria da Contabilidade (I SBTCont), Curitiba (PR), de 14 a 17 de outubro de 2010. Neste evento, cujo tema foi sugestivamente proposto por seu Presidente de Honra, o Professor Sérgio de Ludícibus: "Teoria da Contabilidade: Quo Vadis?" – "Teoria da Contabilidade – para onde caminhas?", houve a apresentação de temas e assuntos, sempre procurando discutir a teoria da contabilidade e seu protagonismo nas transformações recentes da contabilidade, especialmente o processo de convergência com as normas internacionais. Na fala inicial do Professor Ludícibus, ficou clara a natureza essencialmente alternativa da pesquisa científica em contabilidade. Assim, na própria definição de pesquisa proposta, afirma-se que qualquer estudo que promova o aumento do conhecimento sobre determinado objeto, ou que refute a interpretação até então dominante sobre determinada ciência ou a comprove, pode ser caracterizada como pesquisa. Na definição, não se impõe que a pesquisa seja qualitativa ou quantitativa, normativa ou positiva. Na verdade, o pesquisador pode alternar a utilização de um ou outro enfoque.

Na discussão proposta pelo Professor Alexsandro Broedel Lopes, em sua palestra intitulada "Normativismo versus positivismo: o falso dilema", houve reforço dessa percepção em torno da necessidade de perquirir sobre o objeto da contabilidade. O Professor Broedel argumentou, de forma apropriada, que não existiria uma "teoria positiva", pois as abordagens positiva e normativa se referem a métodos de pesquisa, que podem ser utilizados de acordo com a situação, com o propósito do pesquisador e com a questão investigada. Complementou que o método positivo (descritivo) é mais apropriado para pesquisadores iniciantes, e o método normativo (prescritivo) para aqueles já mais maduros nos estudos da contabilidade.

Neste ensaio teórico, buscam-se as contribuições da teoria crítica para formatar um contraponto à hegemonia da abordagem positivista, bem como à tentativa de definir a contabilidade como uma técnica ou mesmo como um sistema, centrado em um objeto, o patrimônio das entidades, ensimesmado, para dentro de si mesmo, com reflexos no enfraquecimento de seu compromisso humano e alcance social.

Após as contribuições teóricas e o estímulo intelectual propostos por Max Horkheimer, principal formulador da teoria

crítica, Jürgen Habermas e sua teoria do agir comunicativo, e Axel Honneth e sua luta por reconhecimento, bem como os profícuos debates sucedidos pelos palestrantes que participaram do I SBTCont (2010), propõem o seguinte conceito para a contabilidade:

*A Contabilidade é uma Ciência Social cujo objeto de estudo é a mediação (arbitramento) do conflito distributivo, mediante o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fenômenos que afetam o patrimônio das entidades, sob a perspectiva de uma atuação ética, pautada no interesse público e na dignidade do ser humano.*

A Contabilidade:

(a) *Como Ciência Social* – Coloca um padrão cognitivo mais amplo, comprometendo-a com as outras ciências sociais, a exemplo do direito, a economia, a filosofia, a educação, a sociologia, a psicologia e outras, no sentido de estimular a multi e interdisciplinaridade em prol do desempenho de sua missão. Além disso, a contabilidade utiliza métodos científicos e de pesquisa específicos, consagrados metodologicamente, para aproximar seus achados e contribuir na solução e encaminhamento de demandas sociais.

(b) *Cujo objeto de estudo é a mediação (arbitramento) do conflito distributivo* – Aqui se destaca o desafio proposto por Horkheimer, ao afirmar que a teoria crítica principia na arena da economia de troca, do valor, da mercadoria e do dinheiro, do embate humano pela sobrevivência.

(c) *Que cumpre sua missão aperfeiçoando, pelo estudo e pela pesquisa (porque é uma ciência), o reconhecimento, mensuração e evidenciação de fenômenos* – Neste aspecto, pode-se destacar a forma como a contabilidade realiza seu objeto, ou seja, a mediação do conflito distributivo na sociedade, sempre buscando melhorar suas técnicas de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fenômenos que afetam o patrimônio das entidades, que, em última instância, representa o dinheiro das pessoas, seus empregos, suas rendas, seus salários, enfim, suas subsistências e suas vidas.

(d) *Que atua de forma ética* – O modelo conceitual de mediação pressupõe um modelo de eticidade. A contabilidade interessa a todos e deve expressar-se sob a égide do compromisso ético.

(e) *Pautada no interesse público e na dignidade do ser humano* – Resume a formulação da teoria crítica e seu compromisso essencial com a vida do ser humano. Esta assertiva coloca a contabilidade no conjunto mais amplo da ciência social em sua dimensão crítica, que busca conjugar teoria e práxis, conhecimento e aplicação do conhecimento, unicamente para apoiar uma convivência social que seja preservadora de uma vida digna para todas as pessoas.

A história tem ensinado que os riscos de intolerância, sejam raciais, de religião, de gênero, entre regiões de um mesmo país e até entre pessoas pertencentes a um mesmo grupo, sempre estarão presentes no seio da sociedade. Esta é, de fato, também uma dimensão humana. As notícias serão sempre abundantes neste aspecto. Os motivos que culminaram com o holocausto nazista na Segunda Guerra Mundial ainda permeiam vários extratos e manifestações em nossa sociedade global contemporânea. Ainda se assiste a guerras e ações terroristas perpetradas em nome da religião, por exemplo. Mesmo no Brasil, país de matriz multicultural e inter-racial, presenciaram-se rasgos de intolerância e preconceitos os mais diversos, tanto na questão racial quanto regional. Por isso, para sinalizar de forma veemente contra esta perspectiva necrófila, nos termos propostos por Erich Fromm, reafirma-se a necessidade de uma ciência social, em geral, e da ciência contábil em particular, comprometidas com o processo civilizatório na sociedade.

A definição de contabilidade proposta busca esta clarificação de compromisso com um conhecimento aplicado que seja transformador, em benefício da consolidação de uma sociedade tolerante, justa e comprometida com o bem comum.

## CONCLUSÃO

*O que é a contabilidade? Para que serve a contabilidade? Como atua a contabilidade?* Estas três perguntas orientaram esta perquirição em torno de uma definição de contabilidade que explicitasse, na perspectiva da teoria crítica, seu objeto. Nesse sentido, conclui-se que a contabilidade é uma ciência social que serve para mediar o conflito distributivo na sociedade. Para cumprir este objetivo, ela atua na produção de técnicas de análise, demonstrações contábeis e outros procedimentos para alcançar o melhor reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fenômenos que causam variações qualitativas e quantitativas no patrimônio das entidades. Sua moldura de sustentação, o seu modelo de mediação, sempre será orientado por um sistema de eticidade, cujo fulcro basilar é o interesse público e a dignidade do ser humano. A definição proposta é aderente ao próprio percurso histórico da contabilidade, que sempre esteve a serviço da evolução das sociedades e da própria civilização humana, bem como se projeta para o futuro, pois é nele que se vislumbra um maior aperfeiçoamento da humanidade.

## REFERÊNCIAS

- AMERNIC, J.; CRAIG, R. 2004. Reform of accounting education in the post-Enron era: moving accounting 'out of the shadows'. *Abacus*, 40(3):342-378. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.2004.00162.x>
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). 1986. Anexo à Deliberação nº 29 de 05 de Fevereiro de 1986. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=/deli/deli029.htm> Acesso em: 30/12/2011.

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). 2010. Resolução CFC nº 1282/10. Disponível em: [http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res750.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res750.htm). Acesso em: 30/12/2011.
- DESCARTE, R. 1987. *Discurso do Método*. São Paulo, Abril Cultural. (Col. Os Pensadores).
- DUMARCHEY, J. 1943. *Teoria Positiva da Contabilidade*. Porto, Revista de Contabilidade e Comércio, 330 p.
- FROMM, E. 1981. *O coração do homem: seu gênio para o bem e para o mal*. 6ª ed., Rio de Janeiro, Guanabara.
- HABERMAS, J. 2002. *Racionalidade e comunicação*. Lisboa, Edições 70, 221 p.
- HERRMANN Jr., F. 1958. *Contabilidade superior – teoria econômica da contabilidade*. 5ª ed., São Paulo, Ed. Atlas, 262 p.
- HONNETH, A. 2003. *Luta por reconhecimento: a gramática moral dos conflitos sociais*. São Paulo, Editora 34, 296 p.
- HORKHEIMER, M. 1980. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: W. BENJAMIN; M. HORKHEIMER; T.W. ADORNO; J. HABERMAS, *Textos Escolhidos*. São Paulo, Abril Cultural. (Os Pensadores).
- IASB. 2008. Memorandum of understanding to strengthen the institutional framework of the international accounting standards committee foundation. Disponível em: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/FD1356A8-5F81-4B8B-8BF9-BD70B9BCCA46/0/MoU.pdf>. Acesso em: 27/10/2010.
- LIPPMAN, E.J.; WILSON, P.A. 2007. The culpability of accounting in perpetuating the Holocaust. *Accounting History*, 12(3):283-303. <http://dx.doi.org/10.1177/1032373207079028>
- WATTS, R.; ZIMMERMAN, J. 1986. *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 388 p.

Submetido: 26/11/2010

Aceito: 26/06/2011

### SÉRGIO DE IUDÍCIBUS

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
Rua Monte Alegre, 1104, Perdizes  
05014-000, São Paulo, SP, Brasil

### JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO FILHO

Universidade Federal de Pernambuco  
Rua Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade Universitária  
50670-901, Recife, PE, Brasil

### JORGE EXPEDITO DE GUSMÃO LOPES

Universidade Federal de Pernambuco  
Rua Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade Universitária  
50670-901, Recife, PE, Brasil

### MARCLEIDE MARIA MACÊDO PEDERNEIRAS

Universidade Federal da Paraíba  
Campus IV, Litoral Norte  
Rua Sítio Engenho Novo, s/n  
58280-000, Mamanguape, PB, Brasil