

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIA LÚCIA PAGLIUSI SILVA

**ELEMENTOS APLICADOS À CONTABILIDADE:
EM BUSCA DE UM SISTEMA FILOSÓFICO CONTÁBIL**

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIA LÚCIA PAGLIUSI SILVA

**ELEMENTOS APLICADOS À CONTABILIDADE:
EM BUSCA DE UM SISTEMA FILOSÓFICO CONTÁBIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo S. Peters

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Taiguara de Freitas Langrafe

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

Silva, Maria Lucia Pagliusi

S586e

Elementos aplicados à contabilidade: em busca de um sistema filosófico contábil / Maria Lucia Pagliusi Silva. - - São Paulo, 2014.
168 f.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Contabilidade - Filosofia
2. Contabilidade – Pesquisa – Brasil
3. Contabilidade – História
4. Epistemologia

CDD 657.01

MARIA LÚCIA PAGLIUSI SILVA

**ELEMENTOS APLICADOS À CONTABILIDADE:
EM BUSCA DE UM SISTEMA FILOSÓFICO CONTÁBIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Prof. Dr. Anísio Candido Pereira
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 18 de agosto de 2014.

DEDICATÓRIA

Para Samytiam (Samyra Kazumi Satake Marques),
afilhada querida do coração, hoje assisto ao seu andar de menina;
que este trabalho seja um guia para seus caminhos
e dê forças aos seus passos futuros, quando for crescida.

AGRADECIMENTOS

Meu eterno agradecimento aos mestres com os quais convivi e muito aprendi,
nos cursos de Letras e Pedagogia,
na formação em Direito,
na graduação e no Mestrado em Ciências Contábeis.

Ao meu Orientador, Prof. Dr. Marcos Peters, pela dedicação na minha trajetória acadêmica.

Aos familiares e amigos, pelo apoio na busca das minhas realizações.

RESUMO

O objetivo geral deste trabalho acadêmico é discutir e refletir sobre a contribuição dos estudos filosóficos na compreensão de conceitos e aprendizados transmitidos em Ciências Contábeis. O objetivo específico acabou delineando a própria questão de pesquisa que é o de saber quais são os elementos ou pressupostos filosóficos que são aplicados à Contabilidade. A metodologia de pesquisa se baseia em dois levantamentos bibliográficos: um para se conhecer as questões e preocupações da Filosofia e o outro para localizá-las nas várias disciplinas e pesquisas desenvolvidas em Ciências Contábeis. Para garantir o cunho científico, coube observar o emprego ou o tratamento das questões ou preocupações filosóficas para explicar matéria contábil ou organizacional, com a preservação do seu sentido conotativo ou denotativo assimilado na Filosofia. Este empreendimento acadêmico tem caráter qualitativo e formato de ensaio para alcançar os seus objetivos e proporcionar flexibilidade na exposição de ideias e articulação de raciocínios. Na análise dos dados, é verificada a satisfação dos termos condicionais da hipótese e o atendimento às suas variáveis, constatando-se a validade de sua afirmação para cada elemento ou pressuposto filosófico posicionado na delimitação da pesquisa, quanto à aplicação junto à Contabilidade. É também neste momento que se responde à questão de pesquisa. E do conjunto formado pelos elementos ou pressupostos aplicados à Contabilidade, tem-se a perspectiva reveladora de um sistema filosófico contábil. Por último, são apresentadas as considerações finais.

Palavras-chave: Filosofia aplicada à contabilidade. Sistema filosófico contábil.

ABSTRACT

The general objective of this academic work is to discuss and to reflect on the contribution of philosophical studies in understanding concepts and learning transmitted in Accounting. The specific objective came outlining the research issue itself that is to know which are the elements or philosophical presuppositions applied to Accounting. The research methodology is based on two bibliographic surveys: one to know the issues and concerns of the Philosophy and the other to locate them in the various disciplines and researches developed in Accounting. To ensure the scientific character, was observed if had the employment or treatment of the questions or philosophical concerns to explain accounting or organizational matters, with the preservation of its connotative or denotative direction assimilated in the Philosophy. This academic production is qualitative and is treaty at essay format to achieve its objectives and provide flexibility to display ideas and articulation of reasonings. In the data analysis, is verified the satisfaction of the conditional terms of the hypothesis and the attending to its variables, being observed its validity for each element or philosophical presupposition positioned in the delimitation of the research, that does to conclude its applied into Accountancy. It is also at this moment that is answered the research question. And the complex whole formed by the elements or presuppositions applied to Accountancy shows the revealing perspective of an philosophical system in Accounting. At final, the concluding remarks are presented.

Keywords: Philosophy applied to accounting. Philosophical system in accountancy.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
BM&FBOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMI	Correção Monetária Integral
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FASB	<i>Financial Accounting Standard Board</i>
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
FECAP	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
GECON	Gestão Econômica
IBM	<i>International Business Machines</i>
LIFO	<i>last in first out</i>
PCB	Pesquisa Contábil Brasileira
SEC	<i>Security Exchange Commission</i>
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	10
1.2 SITUAÇÃO-PROBLEMA, QUESTÃO DE PESQUISA, HIPÓTESE.....	11
1.3 OBJETIVO GERAL.....	13
1.3.1 OBJETIVO ESPECÍFICO.....	13
1.4 METODOLOGIA.....	14
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	15
1.6 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO.....	16
1.7 ANTECEDENTES.....	17
1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE.....	21
2.1.1 A ESCOLA EUROPEIA.....	23
2.1.2 A ESCOLA NORTE-AMERICANA.....	26
2.1.3 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE NO BRASIL.....	27
2.2 AS ATUAIS EXIGÊNCIAS PROFISSIONAIS.....	28
2.3 ABORDAGENS E ENFOQUES DA CONTABILIDADE.....	29
2.4 AS DOUTRINAS CIENTÍFICAS DA CONTABILIDADE.....	33
2.5 ESTUDOS DA FILOSOFIA APLICADA À CONTABILIDADE.....	35
2.6 FILOSOFIA, REFLEXÃO E ATITUDE FILOSÓFICA.....	38
2.6.1 A CONTRIBUIÇÃO DA CIVILIZAÇÃO GREGA.....	39
2.6.2 OS CAMPOS DE INVESTIGAÇÃO DA FILOSOFIA.....	40
2.7 A INVESTIGAÇÃO FILOSÓFICA NA CONTABILIDADE.....	43
2.7.1 LINGUAGEM.....	44
2.7.2 RELIGIÃO.....	49
2.7.3 CONHECIMENTO E CIÊNCIAS.....	53
2.7.4 RAZÃO E LÓGICA.....	61
2.7.5 VERDADE E JUSTIÇA.....	68
2.7.6 CULTURA, VALORES E COMPORTAMENTO.....	72
2.7.6.1 <i>As dimensões culturais de Geert Hofstede.....</i>	<i>77</i>
2.7.6.2 <i>As dimensões culturais de Fons Trompenaars.....</i>	<i>81</i>

2.7.7 ÉTICA E POLÍTICA.....	83
2.7.7.1 <i>A Contabilidade na Academia</i>	89
2.7.8 ARTES.....	90
3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	95
3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	95
3.2 BASE DO PROBLEMA.....	95
3.3 A ESTRATÉGIA DE PESQUISA BIBLIOGRÁFICA.....	97
3.4 A DELIMITAÇÃO PROGRESSIVA DA PESQUISA.....	98
3.5 OS AGRUPAMENTOS FILOSÓFICOS.....	98
3.6 A INVESTIGAÇÃO JUNTO ÀS CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	100
3.6.1 A QUESTÃO DE PESQUISA, A HIPÓTESE E AS VARIÁVEIS.....	101
3.6.2 O CARÁTER QUALITATIVO.....	103
3.6.3 O TESTE DA HIPÓTESE.....	105
3.7 A METODOLOGIA DA FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	106
4 ANÁLISE DOS DADOS.....	108
4.1 DA APLICAÇÃO DA FILOSOFIA NA CONTABILIDADE.....	108
4.1.1 DA LINGUAGEM.....	110
4.1.2 DA RELIGIÃO.....	113
4.1.3 DO CONHECIMENTO E DAS CIÊNCIAS.....	116
4.1.4 DA RAZÃO E DA LÓGICA.....	123
4.1.5 DA VERDADE E DA JUSTIÇA.....	128
4.1.6 DA CULTURA, DOS VALORES E DO COMPORTAMENTO.....	132
4.1.7 DA ÉTICA E DA POLÍTICA.....	139
4.1.8 DAS ARTES.....	144
4.2 A RESPOSTA E O SISTEMA FILOSÓFICO CONTÁBIL.....	148
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	153
REFERÊNCIAS.....	158
APÊNDICE A – FICHAMENTO.....	162

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Nos cursos de Ciências Contábeis muitas técnicas e teorias são ensinadas, porém, não se tem a oportunidade de perceber quais os aspectos que fizeram da Contabilidade um empreendimento acadêmico, além daqueles que são mencionados e debatidos em sala de aula ou na maioria das pesquisas a respeito do patrimônio e sua movimentação, com respectivas implicações econômico-financeiras.

Dentre tantas disciplinas oferecidas nos cursos de Contabilidade, seja na graduação ou nos programas de mestrado ou doutorado, ainda não se vislumbra a apropriação de um conhecimento capaz de proporcionar reflexão e atitude, que contribuam para a evolução e o aperfeiçoamento das Ciências Contábeis, agregando-lhe valores.

É preciso alcançar dimensões ainda não exploradas, que tragam conhecimentos inovadores e que ofereçam alicerce para resolução de problemas ou de dilemas contábeis e organizacionais, em termos globalizados. Conhecimentos estes que conduzam ao saber crítico e consciente, que promovam a aplicação de técnicas, questionem sua adequação, sua utilidade, suas funções, amparem o raciocínio organizacional e o “pensar contábil”.

Para tanto, no campo do saber já se encontram disponíveis os conhecimentos desenvolvidos pelos estudos filosóficos, capazes de contribuir com sua experiência milenar, pelo espaço percorrido desde a Antiguidade. O entendimento e a assimilação das questões e preocupações filosóficas podem cooperar nesta jornada, uma vez que fazem parte da própria evolução da humanidade. E a razão de existir das Ciências Contábeis está relacionada com a riqueza tão almejada pelos homens, indivíduos que estruturam sua perenidade no planeta ao longo dos tempos, através de gerações, e constroem o mundo dos negócios, de onde advém a consequente formação de patrimônios.

O presente trabalho promove um diálogo entre os vários ramos da Filosofia e as Ciências Contábeis, para deste relacionamento fazer emergir os elementos ou os pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade. A relação que se pretende estabelecer entre a Filosofia e a Contabilidade toma como exemplo a trajetória trilhada pelos cursos acadêmicos em Ciências Jurídicas, que já adotaram há tempos a disciplina de Filosofia do Direito para

compor a grade curricular dos seus ensinamentos, logo nos primeiros anos de estudo, por considerá-la preparatória para a formação de seus profissionais.

A partir do conjunto formado por esses elementos ou pressupostos aplicados à Contabilidade, o intuito é demonstrar a perspectiva reveladora de um sistema filosófico contábil, que se constitui num paradigma que organiza a conexão existente entre a Filosofia e as Ciências Contábeis.

E após a conclusão deste trabalho acadêmico, uma vez sendo bem sucedido, dar-se-á início, em futuro próximo, ao teste de inúmeras hipóteses de sistemas filosóficos relacionados com as escolas contábeis.

1.2 SITUAÇÃO-PROBLEMA, QUESTÃO DE PESQUISA E HIPÓTESE

O problema consiste em trazer à discussão os argumentos que defendem a transmissão de ensinamentos dentro de uma relação entre as várias questões ou preocupações da Filosofia e os estudos em Ciências Contábeis. A apropriação de conhecimentos filosóficos que sejam aplicáveis à Contabilidade pode promover a evolução profissional, fazer avançar as pesquisas acadêmicas na área contábil, conferindo-lhes melhor qualidade, além de contribuir para a convergência das normas contábeis internacionais.

As questões ou preocupações filosóficas são também chamadas de elementos ou pressupostos filosóficos, no decorrer do desenvolvimento da presente pesquisa. Por vezes, as questões e preocupações filosóficas são tratadas como sinônimos dos elementos ou pressupostos filosóficos, para facilitar a compreensão na leitura, além de adequar a construção frasal ao léxico dos períodos gramaticais, evitando-se termos e expressões repetitivas.

O termo “elemento” é adotado porque cada questão ou cada preocupação filosófica faz parte de um todo, que é a Filosofia. E a palavra “elemento” significa a parte integrante de uma determinada coisa, um componente fundamental ou uma unidade. (FERREIRA, 1975, p. 503).

Do mesmo modo, o termo “pressuposto” é admitido porque cada questão ou cada preocupação filosófica enseja um propósito, desígnio ou uma conjectura, objeto dos estudos da Filosofia. E a palavra “pressuposto” significa suposição, conjectura, desígnio, plano de intenção. (FERREIRA, 1975, p. 1135).

Dessa maneira, se desenvolve a questão de pesquisa: quais são os elementos ou os pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade?

O significado do termo “aplicado” dentro da questão de pesquisa merece esclarecimento. O verbo aplicar é escolhido porque significa colocar em prática, empregar. O termo “aplicado” é o particípio do verbo aplicar e indica uma qualidade, isto é, aquilo que se aplicou ou que se empregou. Aplicável é um adjetivo que significa aquilo que pode ser aplicado. (FERREIRA, 1975). Ou seja, quando a questão de pesquisa adota o termo “aplicado”, ela pretende saber quais são os elementos ou pressupostos filosóficos que são empregados, colocados em prática junto à Contabilidade.

Para identificar quais os elementos ou pressupostos filosóficos que são aplicados à Contabilidade se exige critérios definidos, para assegurar o caráter científico ora pretendido. Perante o cunho científico, estabelece-se que o elemento ou pressuposto filosófico deva estar presente dentro dos estudos ou das pesquisas em Contabilidade e ter sido empregado ou tratado para empreender alguma explicação em matéria contábil ou organizacional.

E para garantir o diálogo entre a Filosofia e as Ciências Contábeis, deve ser preservado o sentido conotativo ou denotativo desse elemento ou pressuposto, assimilado filosoficamente, uma vez que seja localizado nos estudos ou nas pesquisas realizadas em Contabilidade.

A investigação dirigida à presença dos elementos ou pressupostos dentro dos estudos ou das pesquisas em Contabilidade está detalhada na Metodologia de Pesquisa, bem como na Fundamentação Teórica deste trabalho acadêmico.

E assim, a hipótese se apresenta da seguinte forma: se for constatada a presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro de estudos ou de pesquisas direcionadas às Ciências Contábeis – que tenha sido empregado ou tratado para explicar algo em matéria contábil ou organizacional, com preservação do seu sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente - então ele é aplicado à Contabilidade.

O sentido denotativo é aquele que indica as coisas e a designação direta de uma palavra. O sentido conotativo mostra a representação de uma ideia a partir de um significado diferente que a palavra assume, com a intenção de exprimir pensamentos e valores por meio de uma linguagem figurada. A conotação e a denotação estão desenvolvidas na Fundamentação Teórica, por serem matérias de objeto da Filosofia, voltadas à linguagem.

1.3 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste trabalho é mostrar que os estudos filosóficos podem favorecer a compreensão de conceitos e aprendizados transmitidos em Contabilidade. Tem como tema o diálogo entre os vários ramos da Filosofia e as Ciências Contábeis. O assunto gira em torno das questões ou preocupações filosóficas que são capazes de dar impulso à preparação dos profissionais que atuam na área contábil e organizacional, bem como às pesquisas realizadas em Contabilidade e à harmonização das normas contábeis internacionais.

Este estudo tem o intuito de trazer a reflexão essencial à própria interpretação crítica das Ciências Contábeis; é uma preparação para se discutir os aspectos que estruturam seus princípios, seus métodos, seus conceitos, seus procedimentos de pesquisa e seus resultados, de suas maneiras de expor os dados e respectivas conclusões. E mais, tem a finalidade de estimular a preparação dos profissionais da área contábil, capacitando-os para reagir frente aos questionamentos acerca da identidade, da utilidade e das funções da Contabilidade, enquanto Ciência Social Aplicada.

1.3.1 OBJETIVO ESPECÍFICO

O objetivo específico deste trabalho acadêmico acabou por delinear a própria questão de pesquisa, que é o de se saber e o de se identificar quais são os elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade. Primeiro, se descreve as principais características das questões ou preocupações filosóficas. Em seguida, são trazidas as suas localizações nos estudos e nas pesquisas realizadas em Contabilidade. Na Análise dos Dados, se explica e se demonstra as suas aplicabilidades junto às Ciências Contábeis, para evidenciar o modo como agregam valores à atuação profissional contábil, vez que sinalizam argumentos em favor do aperfeiçoamento dessa área de conhecimento tão significativa para a humanidade.

O conjunto formado por esses elementos ou pressupostos aplicados à Contabilidade revela a organização de um sistema filosófico contábil em atividade, que prescreve o relacionamento existente entre a Filosofia e as Ciências Contábeis, um paradigma incitador, compatível com o conhecimento contábil.

1.4 METODOLOGIA

A pesquisa se inicia com o levantamento bibliográfico para investigar quais os objetos, as questões ou preocupações da Filosofia e seus campos próprios de estudo. Como resultado desse processo inicial, se apresentam os seguintes campos filosóficos mais comumente observados: a ontologia ou metafísica; a lógica; a epistemologia; a teoria do conhecimento; a ética; a filosofia política; a filosofia da história; a filosofia da arte ou a estética; a filosofia da linguagem e a história da filosofia. (CHAUÍ, 2001). Cada um desses campos identificam aspectos filosóficos próprios e específicos.

Os estudos e as investigações filosóficas abrangem: a razão e a atividade racional; a busca da verdade e suas concepções; a preocupação com o conhecimento (percepção, memória, imaginação, linguagem, pensamento, vida psíquica e comportamento); a lógica e seus elementos; as indagações metafísicas ou ontológicas; as concepções das ciências (atitude científica, as modalidades das ciências, o ideal científico, a epistemologia que avalia métodos e resultados, trazendo rupturas e revoluções científicas); o mundo da prática (cultura; experiência do sagrado e religião; universo das artes e estética; a ética, a moral, os valores; liberdade, questão democrática e a vida política que incluem poder e regimes políticos; concepção de direito, justiça e lei). (CHAUÍ, 2001).

Estando diante das questões e preocupações filosóficas, a segunda etapa da pesquisa se dirige para o levantamento dentro das várias disciplinas das Ciências Contábeis e também junto às pesquisas realizadas em Contabilidade, para identificar a presença dos elementos ou dos pressupostos abrangidos pelos estudos filosóficos. Esta fase também é essencialmente bibliográfica.

A finalidade dessa segunda etapa é anunciar os aspectos filosóficos inseridos na Contabilidade, o que exige uma interpretação que não pode ser expressa ou mensurada numericamente. Por isso mesmo, não há preocupação em se esgotar a verificação da presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro dos estudos ou das pesquisas contábeis. A proposta não é a de se atingir quantidade, mas sim localizar o elemento ou o pressuposto filosófico que seja aplicado à Contabilidade.

Dessa maneira, esta pesquisa acadêmica possui caráter qualitativo e não persegue qualquer tipo de exaurimento quanto à presença dos elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade. O método qualitativo é o adequado para trazer a interpretação de

conceitos e raciocínios articulados, para manter o diálogo entre os vários ramos da Filosofia e as Ciências Contábeis, e tem como produto final o reconhecimento dos aspectos filosóficos que são capazes de atribuir qualidade aos estudos e às pesquisas realizadas em Contabilidade. Trata-se de uma pesquisa descritiva porque descreve as características das questões ou preocupações filosóficas e é também explicativa, na medida em que identifica e explica a aplicabilidade dos elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade.

Este trabalho acadêmico também se apresenta na forma de ensaio para poder amparar os objetivos almejados e proporcionar o raciocínio discursivo em prol de sua defesa. Essa modalidade é favorável à condição desta pesquisa porque concede flexibilidade para exposição das ideias e do assunto tratado, por meio de posicionamentos, porém, exige ampla explicação de conceitos, inclusive pertinência analítica para as argumentações.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Diante da abrangência dos estudos e dos ramos da Filosofia, a delimitação da pesquisa se deu pelo agrupamento das preocupações e das questões filosóficas, de acordo com as afinidades de seus significados e aproximações dentro daquilo que retratam ou representam.

O procedimento para agrupar os elementos ou os pressupostos filosóficos também levou em consideração as abordagens que a teoria contábil estabelece com outras áreas de estudo (comportamental, macroeconômica, sociológica, ética, sistêmica, estrutural, legal e fiscal).

Assim, a delimitação da pesquisa se constitui na formação de grupos inerentes às preocupações e questões filosóficas, que ocorreu por meio de duas circunstâncias:

- a) aproximação dos elementos ou dos pressupostos filosóficos através das afinidades de significado, dentro do limite dos atributos que encerram; e
- b) fixação dos agrupamentos, tendo como referência as abordagens e os enfoques da teoria contábil, definidos pelo entrelaçamento que a Contabilidade estabelece com outras áreas de estudo.

Uma vez efetuados os agrupamentos, emergiram os elementos ou os pressupostos filosóficos passíveis de aplicação junto à Contabilidade, assim posicionados: razão, verdade,

conhecimento, linguagem, comportamento, lógica, ciências, cultura, religião, artes, ética, valores, política e justiça. Todos os detalhes para a formação dos grupos inerentes às preocupações e às questões filosóficas constam em capítulo específico destinado à Metodologia de Pesquisa.

Todas as características, conceitos e atributos desses elementos ou pressupostos filosóficos, previamente suscitados em razão da delimitação da pesquisa, estão desenvolvidos na Fundamentação Teórica sob o enfoque da Filosofia e, ao longo do texto, é indicada a localização de cada um deles nos estudos e pesquisas realizadas em Contabilidade.

1.6 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO

Os profissionais que atuam na área contábil precisam ser cada vez mais bem preparados para enfrentar o mundo competitivo onde atuam, cheio de mazelas referentes à coleta, organização, interpretação das informações contábeis ou elaboração de demonstrativos e relatórios econômico-financeiros.

O ponto de destaque mantido nos cursos acadêmicos de Ciências Contábeis é o preparo para a técnica e para a teoria. Não há incentivo para a reflexão e a atitude que promovem a indagação se o saber está sendo adequado para a solução de dilemas, sejam organizacionais ou voltados às práticas contábeis.

Em tempos mais recentes, vem sendo exigido do profissional Contabilista um grande número de saberes e de informações que vão muito além das técnicas contábeis propriamente ditas, onde estão envolvidos aspectos comportamentais, culturais, sociais, históricos, ambientais, econômicos ou institucionais (quer seja governamental ou não, jurídico ou político).

Percebe-se, daí, a necessidade de discussões que abram caminhos capazes de possibilitar o aprimoramento profissional contábil. É preciso construir um ambiente acadêmico em Contabilidade que seja favorável ao crescimento profissional contínuo, preparando o Contabilista para apresentar ideias criativas para as resoluções dos problemas ou às propostas de mitigação de dilemas. Logo, é preciso impulsionar o “pensar e o saber contábil” frente as mais diferentes exigências do mundo dos negócios. A preparação

profissional que tem por objetivo promover o “pensar e o saber”, encontra amparo certo na Filosofia.

O estudo de elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade, dentro dos cursos de graduação, programas de pós-graduação, mestrado ou doutorado em Ciências Contábeis, justifica-se na medida em que possibilita o entendimento e a compreensão de conceitos de elevado grau de complexidade, através do exercício do pensar e de uma postura mais reflexiva perante os conteúdos transmitidos. Além disso, os estudos filosóficos apresentam o aparelhamento indispensável para se questionar as metodologias utilizadas em Contabilidade, perante a recente conjuntura tecnológica.

A contribuição que o estudo dos elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade pode trazer à formação acadêmica em Ciências Contábeis é incontestável. Vários campos da Filosofia já vêm se preocupando há séculos com questões voltadas ao que é requerido em termos de desempenho dos profissionais Contabilistas, bastando mencionar: o pensamento amparado na razão; a busca incessante pela verdade; a influência dos aspectos culturais; o uso da linguagem como manifestação; a justiça que se expressa pelas normas da vida em sociedade; os valores que mostram escolhas e evidenciam comportamentos; a lógica como instrumento de raciocínio; a busca pelo ideal científico; a moral e a ética como condutas virtuosas; a liberdade e a vida política como aspirações coletivas. Esses estudos filosóficos são de grande validade para a Contabilidade, mesmo porque ela sofre influência da maioria deles em suas práticas organizacionais e contábeis.

O diálogo mantido entre os diversos ramos da Filosofia e as Ciências Contábeis, além de fomentar o entendimento de conceitos mais complexos e a compreensão cada vez mais apropriada, ainda desperta a interpretação crítica que oferece suporte à aplicação do conhecimento, e que indaga continuamente se esse “saber contábil” está adequado para as soluções dos problemas e dos dilemas organizacionais.

1.7 ANTECEDENTES

Os estudos antecedentes mais próximos ao tema proposto são os conteúdos assimilados na disciplina de Teoria da Contabilidade, entretanto, para este empreendimento acadêmico também são considerados os demais conteúdos de aprendizado em Ciências Contábeis. É dentro da Teoria da Contabilidade que se tem a oportunidade de conhecer o

surgimento e a evolução histórica das Ciências Contábeis. É onde são apresentadas as escolas que influenciaram os estudos e as pesquisas em Contabilidade, além de elucidar o seu próprio desenvolvimento e aperfeiçoamento.

Também é na disciplina de Teoria da Contabilidade que dois grandes postulados são aprendidos: o postulado da entidade contábil e o postulado da continuidade. Ensina-se que um postulado é a observação da realidade que não está sujeita à verificação, ou seja, é uma proposição axiomática (máxima que não precisa ser demonstrada). Aprende-se que a entidade contábil é o ente, juridicamente delimitado ou não, para quem deve ser elaborados os relatórios de receitas e despesas, inclusive informações sobre a sua situação patrimonial e econômico-financeira. E a continuidade leva em consideração se o empreendimento está em funcionamento, em movimento contínuo de suas operações, capazes de gerar benefícios futuros. E se acontecer de maneira contrária, o Contabilista deve informar sobre essas situações adversas. (IUDÍCIBUS, 2010).

Entretanto, não se tem a oportunidade de refletir sobre o entendimento filosófico que amparou essa geração de conhecimento, que resultou nesses dois grandes postulados. O resultado disso é a falta de habilidade, a dificuldade de compreensão de conceitos e princípios de maior complexidade.

Observa-se que a Filosofia é uma área de conhecimento tão antiga quanto a Contabilidade. Historiadores confirmam que os primeiros registros referentes ao ato de contar foram encontrados há cerca de dois mil anos a.C. “Entretanto, antes disso, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade”. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 15).

De outro lado, a Filosofia nasceu nas colônias gregas da Ásia Menor, que formavam a Jônia, no período compreendido entre o final do século VII a.C. e o início do século VI a.C. (CHAUÍ, 2002).

A Filosofia está relacionada com o saber humano. Daí concluir-se que essas duas ciências – Filosofia e Contabilidade - possuem aspectos comuns, uma vez que participaram da evolução das civilizações e acompanharam a criatividade e a inventividade humanas. Por parte da Contabilidade, esse acompanhamento se deu em especial, dentro da concepção de continuidade da raça humana no planeta, pelos desdobramentos relativos à sobrevivência e à

busca por riquezas, que fez progredir o mundo dos negócios e acabou por caracterizar o patrimônio.

Notáveis filósofos gregos como Aristóteles, Platão, Pitágoras e Sócrates influenciam até hoje a maneira de pensar e de raciocinar (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011). Eles são estudados em várias áreas acadêmicas, em virtude da contribuição ímpar que conferem à evolução da humanidade. Porém, os aspectos filosóficos que dizem respeito ao processo de geração de conhecimento são muito pouco abordados ou explorados dentro dos cursos acadêmicos em Ciências Contábeis.

1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura do presente trabalho acadêmico se compõe das seguintes partes ou capítulos: Introdução, Fundamentação Teórica, Metodologia de Pesquisa, Análise dos Dados, Considerações Finais, Referências e Apêndice A.

Na Introdução, há uma contextualização inicial, seguida da apresentação da situação-problema, da questão de pesquisa, da hipótese, do objetivo geral e específico, do tema, do assunto, da metodologia adotada, da delimitação da pesquisa, da justificativa e contribuição, dos estudos antecedentes, bem como da própria explicação de como a pesquisa se estrutura.

Na Fundamentação Teórica são trazidos os diversos conceitos filosóficos, tais como o significado de reflexão e de atitude filosóficas. Também é abordado o nascimento da Filosofia, a sua definição e o alcance dos campos filosóficos. A abrangência dos estudos filosóficos é apresentada, juntamente com as principais características dos elementos ou dos pressupostos filosóficos previamente posicionados em virtude da delimitação da pesquisa, uma vez que são considerados passíveis de aplicação junto às Ciências Contábeis (razão, verdade, conhecimento, linguagem, comportamento, lógica, ciências, cultura, religião, artes, ética, valores, política e justiça). Para a Contabilidade, são mostradas a sua evolução histórica, suas influências e escolas doutrinárias, suas abordagens e enfoques.

Ainda na Fundamentação Teórica, são apontadas as localizações dos elementos ou pressupostos filosóficos que emergiram a partir da delimitação da pesquisa, encontrados dentro dos estudos e das pesquisas realizadas em Contabilidade, bem como o raciocínio utilizado para a articulação dos argumentos em sua defesa desta constatação. Para tanto, são

apresentados os trechos das obras, das teses ou dos artigos científicos analisados e estudados, cujos autores são referendados.

Na Metodologia de Pesquisa estão detalhados todos os procedimentos para se chegar à questão de pesquisa, bem como à hipótese e suas variáveis, que exigem observância imediata de seus termos condicionais, quando é localizado o elemento ou o pressuposto filosófico dentro dos estudos e das pesquisas realizadas em Contabilidade. No que diz respeito à delimitação da pesquisa, é pormenorizado o agrupamento das questões e preocupações filosóficas. Também é declarado o caráter qualitativo deste trabalho acadêmico e os motivos pelos quais ele é descritivo e explicativo, desenvolvendo-se no formato de ensaio, que consolida a estratégia de defesa dos argumentos e fundamenta a articulação de raciocínios.

Na Análise dos Dados, é demonstrada a aplicabilidade de todos os elementos ou pressupostos filosóficos previamente posicionados (na delimitação da pesquisa), junto à Contabilidade. Logo, a questão de pesquisa é respondida. A partir daí, se verifica um conjunto formado por esses elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade, que revela a percepção de um sistema filosófico contábil, um padrão de unidades ou elementos organizados dentro da relação mantida entre a Filosofia e as Ciências Contábeis. Em seguida, estão as Considerações Finais e as Referências, onde são feitos, respectivamente, os comentários conclusivos sobre os elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade, bem como são elencadas as obras pesquisadas ou consultadas.

O Apêndice A, trazido após as Referências, é um fichamento da tese de doutorado de Eric Aversari Martins, apresentada junto à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, em 2012. Ele contém um resumo e várias citações, inclusive detalhes sobre a pesquisa desenvolvida por Martins (2012), cujo resultado inspirou o presente trabalho acadêmico.

Apresentada a Introdução, segue capítulo destinado à Fundamentação Teórica para demonstrar os embasamentos teóricos deste trabalho acadêmico.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE

Sá (2011) traz estudos sobre a origem e a antiguidade do conhecimento contábil. Narra acerca das manifestações primitivas da inteligência humana que capturou instintiva e intuitivamente a noção de patrimônio. E o homem conseguiu manifestar, desde os tempos mais antigos, o que lhe pertencia, o que tinha sido conquistado, aquilo que foi utilizado e o que podia ser guardado. Descobertas arqueológicas trazem registros dessa manifestação humana, expressada em inscrições ou em pinturas (em grutas, em ossos ou em outros artefatos), onde o homem primitivo já demonstrava a noção de quantidade e qualidade, mesmo antes de saber escrever ou calcular.

“Assim, de forma elementar, nasceu o conhecimento contábil, e as provas mais antigas que se possui dessa gênese, são as do paleolítico superior, ou seja, entre 10 e 20.000 anos atrás”. (SÁ, 2011, p. 17).

Por isso, Sá (2011) afirma que a Contabilidade acompanhou o conhecimento humano desde os seus primórdios, uma vez que foi a partir das inscrições e das pinturas elaboradas nas paredes e nos tetos das rochas e das grutas, ou ainda nos ossos, que o homem foi estimulado a registrar a dinâmica de seu patrimônio, o que colaborou sensivelmente para se chegar à conquista de uma escrita racional, cujas características são contempladas e utilizadas nos dias atuais.

“A escrita contábil foi a matriz da escrita comum e não, o inverso como se poderia supor”. Na civilização da Suméria se percebe o avanço da escrituração contábil, onde a argila - por ser um material facilmente encontrado nos rios que circundavam o país - era utilizada para efetuar o registro diário dos fatos e transações (pagamento de salários e tributos, aquisição de sementes). Inicialmente, sua utilização era na composição crua e depois passou a ser cozida, para encontrar maior resistência e durabilidade. (SÁ, 2011, p. 19, grifo do autor).

O conhecimento da matemática contribuiu para que os sumérios e babilônios realizassem um grande progresso na escrituração dos fatos relacionados à riqueza, uma vez que ampliaram seus controles por meio de “orçamentos, revisões e fiscalização, custos e produtividade de terras”. (SÁ, 2011, p. 21).

Os templos mesopotâmicos exerciam seu controle empregando contabilistas que trabalhavam em seus escritórios administrativos e escrituravam contas, tomando os metais como referência de valor nos seus registros, principalmente a prata e o cobre, mesmo antes do surgimento da moeda, comenta Sá (2011).

No Egito, os registros eram feitos nos papiros, que depois de costurados deram origem aos Livros Contábeis. Os escribas egípcios tinham grande notoriedade e eram muito respeitados por conhecerem a escrita e a arte de escriturar contas, tanto as do palácio do faraó quanto as de qualquer pessoa, zelando pela ordem e prosperidade patrimonial. (SÁ, 2011).

Desde os primórdios o homem já contava seus rebanhos, praticando uma forma primitiva e elementar de Contabilidade. Os tempos foram evoluindo e o homem sempre se preocupou com o seu patrimônio e a sua riqueza. E foi dessa maneira que o ser humano aperfeiçoou e desenvolveu as formas de avaliação de sua situação patrimonial (IUDÍCIBUS, 2010).

A histórica da Contabilidade mostra que as primeiras civilizações já apresentavam economias sofisticadas como na China e na Índia, respectivamente, em 1600 e 2300 a.C. E foi na Grécia antiga que o conhecimento atingiu o seu apogeu, portanto, antes mesmo da Europa florescer através de sua civilização e de sua cultura. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

A maior invenção ocorreu em 1250 da nossa era. Tratou-se da vela triangular que permitiu a navegação contra o vento, dirigida para qualquer direção, em todas as épocas do ano. Isso impulsionou o desenvolvimento do comércio, o que fez surgir novas composições de negócios. O formato das transações, até então individual, passou a ter contornos de empreendimento conjunto, mais societário, em razão da própria expansão comercial e do volume da riqueza acumulada. Por isso, a Contabilidade praticada nessa época levou ao indispensável reconhecimento da entidade, distinguindo-a da pessoa de seus proprietários, o que influenciou a criação da entidade contábil e do cálculo de lucro. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011; OLIVEIRA et al., 2003).

Entretanto, essa movimentação dos comerciantes - que desbravou os mares e permitiu o descobrimento de novas trajetórias pelo mundo - também provocou a proliferação de doenças. Em 1347, uma infecção conhecida como peste bubônica ou peste negra, fez desaparecer um terço da população europeia. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011; OLIVEIRA et al., 2003). Infortúnios para uns, porém, prosperidade para aqueles que sobreviveram e herdaram verdadeiras fortunas.

Foi também nessa época que muitos lares, negócios e propriedades foram abandonados, em virtude do grande número de mortes. Além disso, o sistema feudal estava em declínio e fazia com que os camponeses buscassem melhores condições de vida nas cidades. Dessa maneira surgiu uma nova sociedade e uma nova economia monetária, em substituição às antigas obrigações devidas aos senhores feudais. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011). Nasceram os burgos e os primeiros aglomerados urbanos, mais tarde, cidades.

É fácil de entender os motivos pelos quais a Contabilidade “teve seu florescer, como disciplina adulta e completa, nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras”, porque era nessas localidades que as atividades mercantis, econômicas e culturais encontravam sua plenitude, principalmente durante o período compreendido entre os séculos XII e XVII. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 16).

“O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações”, afirma Iudícibus (2010, p. 16).

Os estudos desenvolvidos em Ciências Contábeis estão intimamente ligados às práticas negociais verificadas em todas as sociedades, desde épocas mais remotas. Atualmente isso é visto de forma globalizada.

2.1.1 A ESCOLA EUROPEIA

A partir de meados do século XV, estavam lançadas as bases do Renascimento na Europa e no mundo. Foi o início de uma mentalidade renovadora, com o desenvolvimento do comércio e da navegação, bem como do desenvolvimento urbano. O espírito especulativo adquire seu espaço e o Renascimento representa uma postura diferenciada do homem perante a natureza e o conhecimento. A vida terrena ganha importância; a filosofia, a ciência e a arte mostram a ânsia de se conhecer, descrever e analisar o mundo através de técnicas. (COSTA, 2005).

E por estar provavelmente imerso nesse ambiente da época, é que Luca Paccioli escreveu e publicou em 1494, em Veneza, a *Summa de aritmética geometria, proportioni et proporgionalità*, onde se distingue o *Tractatus de computis et scripturis*, que explica pela primeira vez o método contábil, de modo integral. Paccioli deixa este legado para a

humanidade e passou a ser conhecido como “pai dos autores de Contabilidade”. A partir da edição da obra do frei italiano Luca Paccioli, se deu a disseminação da “escola italiana” e a sua ascensão pela Europa. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 17 e 26). Na ocasião, o ambiente da Contabilidade recebe influências dessa escola europeia, uma corrente doutrinária contábil.

A escrituração de débitos e créditos trazida por Luca Paccioli exprime o conceito de dualidade para justificar o método das partidas dobradas, um estudo direcionado para a Contabilidade, comentam Hendriksen e Breda (2011). O mecanismo consiste no reconhecimento dos dois lados de uma transação (crédito e débito; origem e destino; efeito e causa), esclarece Sá (2011).

O genuíno processo dual dessa escrituração se deu porque naquela época não existiam os números negativos (menores que zero) para mensurar reduções que extrapolavam a concepção dos números naturais, isto é, para significar a parte redutora ou negativa que fosse menor do que zero. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

E foi também a partir do século XV, que se deu o descobrimento de novas rotas comerciais, com os portugueses navegando e indicando novos caminhos pela costa da África. Era o início do declínio das cidades italianas. Desbravar um Novo Mundo foi uma maneira criativa para enfrentar o poder dos italianos, que impediam a participação dos demais países da Europa no comércio no Mediterrâneo. E foi assim que os centros comerciais se deslocaram para Portugal e Espanha, e logo após, para os Países Baixos e Antuérpia. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Essas viagens marítimas se tornaram grandes empreendimentos e exigiam recursos. Surgiu a necessidade de se reunir esforços de vários indivíduos para realizá-los, o que culminou “no desenvolvimento da empresa de capital conjunto”, evento de grande importância para a Contabilidade, relatam Hendriksen e Breda (2011, p. 46).

Nesse novo tipo de negócio definido pela criação de empresas de capital conjunto, as despesas e as obrigações eram suportadas pelos empreendedores da época. Os direitos de participação eram proporcionais aos investimentos efetuados. E isso precisava ser registrado e devidamente repartido aos investidores. Uma das mais importantes empresas de capital conjunto foi a Companhia das Índias Orientais, formada na Inglaterra em 1600. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Mas, no final do século XVIII, já eram escassas as oportunidades de investimentos, principalmente para as iniciativas de navegação, e as empresas de capital conjunto chegavam

ao fim. A Companhia dos Mares do Sul, que teve a intenção de explorar o tráfico de escravos no trajeto entre a África e a América do Sul, apresentou grande prejuízo para a coroa britânica e aos seus investidores. Nunca foram encontrados os demonstrativos financeiros, tampouco publicações referentes a esse empreendimento. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Acompanhando os rumos da história e as tendências adversas aos negócios, ocorreu um período de estagnação na Contabilidade, entre o final do século XV até meados do século XVIII. Mas este período nefasto teve o seu término com a Revolução Industrial (HENDRIKSEN; BREDA, 2011), que trouxe ideias de progresso e avanço tecnológico, seguidos do encanto pelo cientificismo.

Era preciso produzir cada vez mais para responder às demandas; as cidades atraíam pessoas e ganhavam vida. Foi a preparação para o enorme progresso científico que emergiu no final do século XIX. (COSTA, 2005).

Assim, o século XIX foi marcado pelo avanço das teorias, tendo por finalidade atender às necessidades, às exigências e às complexidades verificadas nas sociedades, o que representou um período científico. O resultado dos trabalhos desenvolvidos durante essa época influenciou o cenário contábil até as primeiras décadas do século XX. Ao término desse período científico, surgem nomes como o de Fábio Besta e Giuseppe Cerboni, já no final do século XIX, o de Gino Zappa no início do século XX, e mais recentemente o de Aldo Amaduzzi e de Teodoro D'Ippolito, como protagonistas de discussões sobre a Contabilidade e suas correntes. (IUDÍCIBUS, 2010).

O declínio da “escola italiana” (ou escola europeia) se deu em virtude da produção de trabalhos com elevado grau teórico, de cunho repetitivo, e pela falta de uma pesquisa indutiva mais robusta que amparasse as concepções generalizantes, comenta Iudícibus (2010, p. 17).

Não só pelos trabalhos teóricos e repetitivos ou pela falta de pesquisas indutivas verificadas na escola italiana, mas principalmente pelas modificações no cenário dos negócios provocadas pelo advento da Revolução Industrial, é que se abriu espaço para a influência norte-americana nas teorias e práticas contábeis.

2.1.2 A ESCOLA NORTE-AMERICANA

Foi a partir da Revolução Industrial que surgiram os especialistas contábeis. Isso porque ocorreu uma grande expansão da indústria nos Estados Unidos e na Inglaterra, somada ao desenvolvimento do mercado de capitais. Instalou-se um ambiente favorável para o enriquecimento das teorias e práticas contábeis norte-americanas. As grandes fábricas e a produção em larga escala desencadearam o realce dirigido à depreciação, trazendo consigo a necessidade de informação gerencial sobre os custos, tanto ao nível de produção quanto ao nível de sistemas de Contabilidade. (IUDÍCIBUS, 2010; HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Dessa forma, a literatura contábil norte-americana passou a se preocupar com o usuário da informação. A elaboração de relatórios financeiros era cada vez mais exigida, estimulada pelo grande volume de capital, investidores, credores, acionistas e pelo próprio Governo. (IUDÍCIBUS, 2010).

Também era preciso distinguir o retorno de capital destinado aos investidores, daquele direcionado aos proprietários. A complexidade que se operava nos negócios, pela criação da sociedade por ações, em razão da necessidade de captação de recursos para o capital, acabou por instituir a auditoria obrigatória. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Nas primeiras décadas do século XX surgiram várias associações e entidades voltadas aos interesses da Contabilidade. Tratou-se da organização da profissão contábil e do avanço conferido às Ciências Contábeis. Foi o caso do *American Institute of Certified Accountants*, criado em 1930, órgão importante para o desenvolvimento dos princípios contábeis. O *Special Commitees*, a *The Accounting Reserach Division*, o *The Accounting Principles Board* e o *Financial Accounting Standard Board (Fasb)*, todos com iniciativas para impulsionar a pesquisa e os estudos na área da Contabilidade. Não menos importantes, a *American Accounting Association (AAA)* e a *Security Exchange Commission (SEC)*, exercem atualmente funções similares à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), órgão brasileiro. (IUDÍCIBUS, 2010).

A escola norte-americana contribuiu para grandes avanços das teorias e práticas contábeis, aperfeiçoou a maneira de se elaborar relatórios e demonstrativos econômico-financeiros e impulsionou a organização da profissão contábil.

2.1.3 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE NO BRASIL

A primeira instituição educacional brasileira voltada à transmissão de conhecimentos contábeis foi a Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), criada em 1902, na cidade de São Paulo. Talentos como o do Professor Francisco D’Auria – egresso da FECAP - fizeram parte do corpo docente da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, fundada em 1946, quando aí passou a ser ministrado o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. (IUDÍCIBUS, 2010).

Até 1964, restou destacada a primeira fase da Contabilidade no Brasil, traçada pela influência doutrinária das escolas italianas de pensamento contábil e sob a intervenção da legislação nos procedimentos contábeis. (SCHMIDT; SANTOS, 2008).

A segunda fase da Contabilidade brasileira ocorreu a partir de 1964. Nesse ano, o professor José da Costa Boucinhas adotou um novo método didático de origem norte-americana e promoveu nele adaptações para a realidade brasileira, com o intuito de ministrar suas aulas de Teoria da Contabilidade junto à Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP. (IUDÍCIBUS, 2010).

O método se baseou no livro *Introductory Accounting*, de Finney & Miller. Isso teve como resultado a edição do livro “Contabilidade Introdutória”, em 1971, de autoria de um grupo de professores da então Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP. Conseqüentemente, a influência da escola italiana teve de ceder espaço, sendo substituída pelos autores e pelas escolas de pensamento norte-americanas. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 23).

Esse grupo de professores-autores fazia parte do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP e, por esse motivo, favoreceu a continuidade do desenvolvimento das pesquisas voltadas à Contabilidade, que provocou uma verdadeira transformação no cenário contábil brasileiro. (IUDÍCIBUS, 2010).

A evolução histórica da Contabilidade no Brasil revela que, de início, se destacava a influência doutrinária das escolas italianas de pensamento contábil nos estudos dirigidos às Ciências Contábeis, sendo posteriormente substituída pelas escolas de pensamento norte-americanas, que se estende até os dias atuais.

2.2 AS ATUAIS EXIGÊNCIAS PROFISSIONAIS

A Contabilidade se vale de um raciocínio peculiar e de uma linguagem específica para transmitir informações através de seus demonstrativos contábeis e financeiros. O cenário atual exige do profissional contábil grande habilidade para lidar com situações complexas, além da elaboração dos demonstrativos ou de relatórios econômico-financeiros. A aplicação de práticas cada vez mais claras, transparentes e sofisticadas em termos de interpretação e julgamento de situações, tem sido a tônica da exigência profissional contabilista atual, quer esteja nos contextos contratuais ou organizacionais, com o intuito de tornar as informações uniformes e globalmente compreensíveis.

Tomando-se a expectativa do perfil de um contador gerencial, no que se refere à preocupação acadêmica para sua formação, constata-se que este profissional precisa ter preparo suficiente para o mundo dos negócios a enfrentar, cada vez mais crescente e competitivo, de acordo com o que lecionam Megliorini, Rodrigues e Pereira (2011):

Exige-se do profissional responsável pelo sistema de informações gerenciais, aqui denominado contador gerencial, além de conhecimentos contábeis, conhecimentos de outras áreas, como a economia, matemática, estatística, psicologia, administração, língua estrangeira e direito. Esse profissional deve estar familiarizado com o modelo de decisão de cada um dos gestores, usuários da contabilidade gerencial, ter habilidades em técnicas de negociação, liderança, além de entender o funcionamento dos subsistemas que formam a empresa. Deve, também, entender como a empresa se situa no ambiente em que ela compete, analisar cenários, simular resultados, tomar decisões, etc. (MEGLIORINI; RODRIGUES; PEREIRA, 2011, p. 1 e 2).

Atualmente, as transformações ocorrem em alta velocidade dentro das organizações, em meio a constantes desafios. Como o ritmo tende a ser cada vez mais acelerado nos próximos tempos, é preciso que as organizações se adaptem e se ajustem às novas condições do ambiente competitivo, afirmam Megliorini, Rodrigues e Pereira (2011).

Antes, as empresas tinham tempo para se adaptar quando surgiam as mudanças econômicas, políticas ou sociais. Nos dias atuais, com a evolução tecnológica, as crises e as questões que envolvem a economia, os aspectos sociais, políticos e ambientais são sentidos instantaneamente no mundo todo. (MEGLIORINI; RODRIGUES; PEREIRA, 2011).

Kam (1990, p. 3, tradução nossa) afirma que se “observam três forças sociais interativas que se relacionam com os negócios empresariais: o espírito capitalista, eventos político-econômicos e inovações tecnológicas”.

A globalização tem provocado grandes mudanças, principalmente na concepção das informações financeiras e contábeis, tão buscadas para amparar as tomadas de decisão. O acesso a essas informações tem notável influência nas tomadas de decisão e também na gestão dos negócios. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011; IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2010; MARION, 2008). O avanço tecnológico tem ajudado a disseminação dessas informações. E foi preciso adotar um padrão para essas informações contábeis.

A Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007) veio estabelecer a obrigatoriedade da harmonização da contabilidade brasileira aos padrões internacionais contábeis, trazendo a prevalência da essência sobre a forma, e outros conceitos baseados em princípios, o que passou a exigir julgamento por parte do profissional de Contabilidade no tratamento das informações contábeis. Com a adoção de um padrão internacional, as informações podem ser compreendidas por uma gama maior de usuários, que tomam decisões e isso traz mais oportunidades de negócios. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011; IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2010).

Espejo et al (2009, p. 96) comentam que “as particularidades das organizações e seu contexto ambiental” implicam em várias discussões para a tomada de decisão, o que desencadeia vários aspectos na interpretação teórica.

O atual cenário globalizado vem requerendo da Contabilidade maior atenção para a preparação de seus profissionais, não somente pelas técnicas transmitidas, mas também pelo aperfeiçoamento de suas teorias. Alguns desses avanços são notados, quando as Ciências Contábeis estabelecem abordagens com outras áreas de conhecimento e onde se observam discussões acerca das tomadas de decisão diante das informações contábeis. É o que se desenvolverá no tópico a seguir.

2.3 ABORDAGENS E ENFOQUES DA CONTABILIDADE

Diante das exigências do ambiente contábil contemporâneo, os estudos desenvolvidos em Ciências Contábeis procuram atentar para a diversidade de saberes que vem sendo requerida dos profissionais Contabilistas.

Neste sentido, os ensinamentos transmitidos na disciplina de Teoria da Contabilidade já vêm apresentando várias abordagens: comportamental, macroeconômica, sociológica, ética

e sistêmica (IUDÍCIBUS, 2010), sendo que esta última é chamada de “abordagem da teoria da comunicação” por Oliveira et al. (2003, p. 56). Hendriksen e Breda (2011) apresentam ainda outros enfoques: o estrutural, o legal e o fiscal.

A abordagem comportamental analisa a maneira como os usuários da Contabilidade reagem e tomam decisão diante da informação contábil. “É dada ênfase à forma pela qual os relatórios contábeis são utilizados mais do que ao desenvolvimento lógico dos demonstrativos”, conforme expõe Iudícibus (2010, p. 8).

É a aproximação da Contabilidade com outras áreas de estudos, tal como a Psicologia, Sociologia ou Economia, considerando-se que, em determinados momentos, “é melhor um procedimento empírico que leve a decisões corretas do que um procedimento contábil conceitualmente correto que possa levar a uma decisão ou a um comportamento inadequado”. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 8). Ou seja, em certas situações é mais apropriado um relatório ou demonstrativo contábil menos formalizado, com base em interpretações e julgamentos subjetivos, mas que seja compreensível e que conduza a decisões mais acertadas.

A abordagem macroeconômica se assemelha à comportamental, pois se preocupa com a reação dos tomadores de decisão frente à distribuição de dividendos ou aos gastos com capital, quando são identificados períodos de expansão ou recessão da atividade econômica. Assim, os relatórios e os demonstrativos contábeis devem ser elaborados com a finalidade de acompanhar as tomadas de decisão em épocas de expansão e aquecimento ou em tempos de restrição e desaquecimento econômico, com vistas à obtenção de lucros mais estáveis e à adoção de depreciações e provisões equilibradas, diante das políticas e metas macroeconômicas, conforme leciona Iudícibus (2010). Este cenário possui contorno político e, de modo geral, contém posturas organizacionais reivindicatórias, com o objetivo de legitimar as estratégias e as medidas de defesa dos interesses empresariais.

A abordagem sociológica alcança efeitos mais amplos exercidos pelas empresas sobre a sociedade, visando atingir aos diversos interesses das partes interessadas em informações financeiras e contábeis, bem como ao bem-estar coletivo. (IUDÍCIBUS, 2010; HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

“Os custos da poluição ambiental, do desemprego, de condições insalubres de trabalho e outros problemas sociais não são normalmente divulgados por uma empresa, exceto à medida que são assumidos diretamente por ela por meio de tributação e regulamentação”, comentam Hendriksen e Breda (2011, p. 26).

Dessa maneira, os demonstrativos, os relatórios e os procedimentos contábeis devem relatar essas informações ao público, destacando o papel e a abrangente atuação das empresas, com dados úteis e relevantes para os vários segmentos da sociedade, quer sejam institucionalizados ou não (sindicatos, credores, consumidores, governo e demais interessados). A abordagem sociológica demanda informações sociais e ambientais, dentre outras, que devem estar contidas nos relatórios e demonstrativos contábeis. Isso vem gerando o que se conhece atualmente por Contabilidade Social ou Social-Empresarial e Contabilidade Ecológica ou Ambiental. (IUDÍCIBUS, 2010; HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

De acordo com Oliveira et al. (2003), no que diz respeito à abordagem sociológica:

Essa abordagem procura estudar a Contabilidade no âmbito sociológico e psicológico e, por seu intermédio, retratar informações mais amplas das empresas, principalmente das grandes corporações. Outro aspecto importante dessa abordagem é o modo como os diferentes usuários das demonstrações contábeis reagem diante de determinada informação, ou seja, os interesses são diferentes, dependendo de cada usuário. Por exemplo, o ponto de vista de um acionista (capacidade da empresa em distribuir dividendos) *versus* o de um credor (capacidade da empresa em honrar seus compromissos). (OLIVEIRA et al., 2003, p. 55).

A abordagem ética repousa no entendimento do que é justo e verdadeiro. Por isso, leva em consideração a fidedignidade de representação dos fenômenos e das informações contábeis, para que os relatórios e demonstrativos econômico-financeiros sejam elaborados sem vieses, com a neutralidade que lhe é essencial, de modo a não influenciar comportamentos direcionados ou distorcidos. (IUDÍCIBUS, 2010; HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Para Iudícibus (2010, p. 10), a abordagem sistêmica “pode ser conceituada como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física, social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”. Preocupa-se com os vários tipos da informação contábil diante da necessidade de cada usuário, e com a habilidade em interpretá-las.

Oliveira et al. (2003, p. 56) denominam a abordagem sistêmica de “abordagem da teoria da comunicação” e comentam que a dificuldade desse estudo consiste “em se determinar a relevância da informação para cada usuário, isto é, há de se estabelecer um limite para a quantidade e qualidade dessa informação”, quando é exposta aos interessados.

O enfoque estrutural se concentra na própria estrutura do sistema contábil, preocupando-se com a correta classificação dos objetos e dos eventos econômicos, para uma

adequada elaboração de demonstrativos e relatórios financeiros, que tenham sentido e contenham significado. É com a aplicação da analogia, através de um raciocínio de semelhança entre as situações, que o enfoque estrutural lida com este problema. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

O julgamento a respeito de qual é o momento mais apropriado para reconhecer um evento baseia-se, tipicamente, nos momentos escolhidos para o registro de outros eventos. Em outras palavras, os contadores procuram classificar transações semelhantes de maneira similar, ou, mais formalmente, buscam a *uniformidade* no registro e na divulgação de transações. É apenas quando encontram uma transação que não se encaixa num molde prévio que são obrigados a recorrer a princípios mais fundamentais. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011, p. 28, grifo dos autores).

Hendriksen e Breda (2011) expõem que o enfoque fiscal se volta para uma lamentável tendência em acolher a legislação tributária como esteio dos princípios e práticas aceitos em Contabilidade. O impacto da legislação fiscal, especialmente quando estabelece a base de incidência tributária sobre o lucro, provoca efeitos desfavoráveis em muitos setores e representa um obstáculo à adoção e à prática da boa teoria contábil. Isso ocorre porque o objetivo da divulgação de informações e dos relatórios econômico-financeiros destinados aos usuários se distingue da finalidade fiscal, que é dirigida à arrecadação tributária governamental.

Embora a legislação fiscal não venha contribuindo com o “pensamento contábil” em termos de divulgação de informações, ela tem provocado o aperfeiçoamento das práticas gerais em Contabilidade, o que favorece a preservação da uniformidade. Inclusive, a legislação fiscal tem instigado a análise crítica de procedimentos e conceitos contabilmente aceitos, ao propor desafios para a discussão acerca da avaliação de estoques ou aos questionamentos sobre o “uso de métodos mais apropriados de cálculo de custos de depreciação”, diante das exigências impostas pela norma tributária. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011, p. 23 e 24).

Não podemos deixar de mencionar a importância da influência dos aspectos fiscais nas teorias contábeis. Como exemplo, temos os métodos de depreciação e da avaliação dos estoques, ambos aceitos pelas autoridades fiscais bem como para propósitos contábeis.

Quanto à depreciação, há métodos igualmente aceitos tanto pelas autoridades fiscais quanto pelos princípios de Contabilidade. Da mesma forma que existem procedimentos aceitos pelo Fisco e pelas teorias contábeis, há igualmente numerosos critérios aceitos somente no âmbito fiscal, pois a legislação do imposto de renda está sempre preocupada em não diminuir a base para incidência dos tributos. É o caso, por exemplo, da utilização do LIFO – *last in-first out*, que a Legislação Fiscal brasileira não aceita, uma vez que ele subavalia o ativo, superavaliando o custo e, conseqüentemente, diminuindo a resultado tributável da empresa. (OLIVEIRA et al. , 2003, p. 56).

Quando tecem considerações sobre o enfoque legal, Hendriksen e Breda (2011, p. 24) fazem uma remissão àquilo que o Referencial Conceitual preceitua para a Contabilidade acerca do “uso da lei como base dos princípios contábeis”. Explicam que certas situações exigem interpretações econômicas que vão bem mais além do que os aspectos legais, quando se observa a dinâmica patrimonial ou financeira.

Hendriksen e Breda (2011, p. 25) comentam ainda que dentro do entendimento do enfoque legal, a atuação de juízes e advogados nem sempre coaduna com a posição e a visão de contadores e empresários, sendo que a maior dificuldade paira nas definições sobre o ativo. Dessa forma, “os advogados normalmente estão interessados no lucro disponível para pagamento de imposto ou no lucro disponível para pagamento de dividendos, e não em lucro no sentido de aumento de valor ou como medida de eficiência operacional” (com exceção dos órgãos de regulamentação, que não estão sujeitos a essa regra geral). Ou seja, mesmo sendo a lei um estímulo para o pensamento e a reflexão teórica da Contabilidade, nem sempre o aspecto legal acaba sendo um fator determinante ou decisivo para se analisar a eficiência operacional.

Observa-se que a maioria das abordagens e enfoques que a Contabilidade estabelece com outras áreas de conhecimento tem como foco principal as informações contábeis a serem apresentadas aos usuários e interessados, visando às tomadas de decisão.

2.4 AS DOCTRINAS CIENTÍFICAS DA CONTABILIDADE

Sá (2011) comenta sobre as doutrinas científicas da Contabilidade. Explica que a busca do verdadeiro objeto da Contabilidade - dentro do campo da ciência e enquanto metodologia específica - acabou exigindo esforços intelectuais de estudiosos e estabeleceu diversas correntes de pensamento.

A primeira preocupação foi com a “*conta*”, que deu origem ao “*Contismo*”. A teoria das contas, utilizada para mensurar os fatos (valores), fez parecer que a Contabilidade espelhava uma “*ciência de números*”. Contudo, o instrumento numérico reflete apenas um esforço para atribuição de valor aos fatos. (SÁ, 2011, p. 32, grifos do autor).

Outra corrente de pensamento foi o “*Personalismo*”. Voltada para as relações estabelecidas entre as pessoas e a empresa, essa corrente definia “o patrimônio como um

conjunto de direitos e obrigações”, o que fez vincular a Contabilidade ao Direito. O posicionamento contra essa corrente afirmava que não bastava apenas deter o direito, sendo necessário exercê-lo para satisfazer uma necessidade patrimonial. (SÁ, 2011, p. 33, grifo do autor).

Outra corrente denominada de “*Controlismo*” acabou vinculando os estudos contábeis à Administração, vez que se pautava no controle da riqueza. Porém, esse pensamento encontrou oposição, pois é o controle que presta serviço à Contabilidade (e não a Contabilidade que se presta ao controle). A corrente conhecida como “*Reditualismo*” dirigia seus estudos à diligência dos lucros. O “*Aziendalismo*” tinha como objeto a empresa e a instituição. Essas duas últimas correntes estabeleceram ligação entre os estudos da Contabilidade e a Economia. (SÁ, 2011, p. 33, grifos do autor).

Sá (2011, p. 36) afirma que o patrimônio está sempre em movimento e que a Contabilidade tem por finalidade estudar “*o comportamento das riquezas das células sociais ou aziendas*”, sob o prisma da satisfação de necessidades. A eficácia enseja que houve cumprimento e satisfação de uma necessidade azidental. Por isso ele conclui que “*eficácia é a anulação da necessidade azidental*”. (grifos do autor).

Em nota de rodapé, Sá (2011, p. 36) explica que a expressão “azienda” é um termo que substitui a palavra “fazenda” e faz menção aos atributos que essa expressão significa. Como a palavra fazenda acabou sendo adotada na linguagem comum para se referir mais a tecido, conferindo aspecto pejorativo ao termo, o autor preferiu adotar “azienda”, um termo mais apropriado para representar o patrimônio e seu conjunto articulado de movimentos da riqueza.

Mas foi com o “*Patrimonialismo*” que a Contabilidade se tornou autônoma, deixando de se valer da metodologia de outras disciplinas como a Matemática, o Direito, a Administração e a Economia, para firmar posição dentro do campo da Ciência. O “*Patrimonialismo*” considera “o patrimônio como objeto da Contabilidade” e se tornou uma corrente dominante, conferindo autonomia científica aos estudos contábeis, pois demonstrou que a Contabilidade “possuía objeto, finalidade e método próprios”. Nos dias de hoje, já se depara com o “*Neopatrimonialismo*”, uma forma de visão aperfeiçoada, dentro de uma concepção mais holística do patrimônio. (SÁ, 2011, p. 34, grifos do autor).

Hoog (2013, p. 38) destaca que o Neopatrimonialismo é “um esforço intelectual para atingir a função social plena do conhecimento científico contábil” e aponta Antônio Lopes de

Sá como criador dessa corrente. Também relaciona um grupo de cientistas contábeis que foram patronos dessa doutrina, tais como Giovanni Rossi, Fabio Besta, Vincenzo Mais, Alberto Ceccherelli (Itália), Jaime Lopes Amorim (Portugal) e Francisco D’Auria (Brasil).

As doutrinas científicas contábeis testemunham o esforço que vem sendo dispensado ao longo dos tempos para o conhecimento cada vez mais aprimorado do objeto da Contabilidade. Foi através do aperfeiçoamento delas que se chegou ao objeto patrimonial contábil.

2.5 ESTUDOS DA FILOSOFIA APLICADA À CONTABILIDADE

Sá (2011) relata que durante os séculos XIX e XX a Contabilidade pode acompanhar o desenvolvimento expressivo e o aumento significativo de teorias, teoremas e axiomas.

Para Sá (2006, p. 140), “A ciência cada vez mais se intelectualiza e cada vez mais se avizinha da filosofia e esta é uma das razões básicas que alimenta a justificativa de uma Filosofia da Ciência Contábil como prova de superioridade intelectual e modernidade”.

Hoog (2013, p. 43) apresenta “a base de formação das evidências científicas da filosofia na contabilidade”:

1. Possui uma tradição, como conhecimento, milenar;
2. Possui um objeto próprio e que é a riqueza patrimonial;
3. Finalidade própria e que é o aspecto de observação específica, ou seja, o da eficácia como satisfação da necessidade das células sociais;
4. Possui método próprio de análise e condução do pensar, que é o do raciocínio contábil;
5. É de extraordinária utilidade, como fonte de administração da riqueza das células sociais;
6. Possui teorias próprias e correntes de pensamento, como a teoria pura da contabilidade, das aziendas, do rédito, do valor, e o neopatrimonialismo entre outras que estabelecem e ligam os elos de pensamento;
7. Possui enunciados universais e perenes, voltados aos fenômenos de que trata seu objeto. (HOOG, 2013, p. 43 e 44).

Hoog (2013, p. 44) comenta que “a filosofia contabilista se ocupa, ou se propõe a fazer filosofia, logo a ensinar a pensar e interpretar os fenômenos, portanto, organiza o conhecimento pela via científica da observação”. Conclui que a filosofia é um caminho para o conhecimento científico:

A filosofia contábil tem como missão elucidar plenamente a essência do saber científico, estudar e classificar os fenômenos, na medida em que se afastam os

sofismas; de modo geral, a investigação filosófica da contabilidade busca demonstrar a verdade real. (HOOG, 2013, p. 44).

Hoog (2010, p. 23) também apresenta o que chama de “elementos de vínculo da teoria pura da contabilidade”, analisando-os através de vários tópicos. Essas análises desenvolvidas pelo autor trazem evidências de conteúdos filosóficos que são aplicáveis aos estudos contábeis, conforme se verifica através dos elementos por ele apresentados (HOOG, 2010, p. 23-38):

Justiça: compreende “a virtude de dar a cada um aquilo que é seu”;

Teorema da substância sobre a forma: trata da prevalência da “verdade real sobre a verdade formal”;

Teorema das probabilidades: estudo matemático voltado à mensuração;

Teorema da eficiência: estrutura econômico-financeira capaz de dar cumprimento ao objeto social;

Axioma da preservação das empresas: resguarda a continuidade dos empreendimentos, defendendo a sua invulnerabilidade e sua manutenção;

Axioma do equilíbrio da função econômica das riquezas na impulsão patrimonial: maior rentabilidade com o menor investimento possível, para atingir lucratividade;

Fidelidade: maneira fidedigna de representar as atividades patrimoniais que dão forma à célula social;

Dialeticidade: discussão tecnológica e científica, baseada em argumentos gerados pela oposição, como a tese e a antítese;

Eticidade: valorização dos pesquisadores e dignidade dos contadores;

Socialidade: valorização da “vida em uma sociedade livre e democrática”;

Clareza: utilização de expressões que não ensejam ambiguidade;

Operabilidade: procedimento operacional com “aplicação de soluções tecnológicas”;

Dignidade: atuação profissional com qualidade moral, respeito e decência;

Independência em relação a interesses econômicos e difusos: busca da verdade sem influências externas ou ilusórias;

Conceitos: uso adequado de vocábulo para alcançar o sentido conceitual do objeto;

Princípios universais: a busca da “essência dos fatores universais da ciência da contabilidade”;

Com o saber contabilístico: conhecimento da linguagem tecnológica e específica contábil;

Com a neoética contábil: comportamento de maior rigor filosófico nos julgamentos;

Com os fenômenos patrimoniais: movimento dos elementos que compõem a riqueza;

Com as condições para a realização dos fenômenos patrimoniais, correlacionados com as causas e com os efeitos: os fenômenos patrimoniais se dão diante de condições econômicas, jurídicas, financeiras e sociais;

Epiqueia contabilística: interpretação contábil com imparcialidade e equidade;

Lógica: raciocínio coerente expresso pela linguagem científica contábil;

Liberdade de juízo científico: aplicação de métodos científicos contábeis com ampla e irrestrita liberdade;

Simbologia contabilística: estudo da dinâmica patrimonial por meio de indícios, símbolos ou sinais;

Filosofia: busca da sabedoria pelo exercício do pensar, para enfrentar problemas e compreender melhor a realidade;

Vínculo com outras teorias ou correntes: suporte de doutrinas que auxiliam na “qualificação, quantificação, clareza, confiabilidade, comparabilidade”.

Verifica-se, portanto, que alguns estudiosos já trazem ideias e pensamentos que visam demonstrar a conexão entre a Filosofia e as Ciências Contábeis. Percebe-se com clareza a intenção de evidenciar os aspectos filosóficos inseridos na Contabilidade.

2.6 FILOSOFIA, REFLEXÃO E ATITUDE FILOSÓFICA

A Filosofia nasceu nas colônias gregas da Ásia Menor, nas regiões que formavam a Jônia, mais especificamente na cidade de Mileto, durante o período compreendido entre o final do século VII a.C. e o início do século VI a.C. O primeiro a ser reconhecido como filósofo foi Tales de Mileto, nascido naquela localidade. (CHAUI, 2001; 2002; WATANABE, 1987).

Chaui (2001; 2002) comenta que a palavra filosofia tem origem grega, composição de *filos* (*philia*, que significa amizade, respeito) e *sofia* (*sofha*, que significa sabedoria). Ou seja, amor pela sabedoria, respeito pelo saber. Filosofia pode significar a somatória de conhecimentos acerca do mundo e dos homens (filósofo é aquele que conhece a realidade), como pode também significar a condição humana direcionada para uma vida virtuosa e feliz (filósofo é aquele que se conduz na prática do bem).

A Filosofia pode ser entendida como um estudo que se preocupa com as ideias, com o pensamento, com a natureza das coisas e as relações que elas estabelecem entre si, com os fatos e os princípios da existência, com os valores, com as situações, com a conduta e o comportamento humano, para que não haja aceitação de tudo de maneira pronta e evidente, sem antes se proceder a uma adequada investigação e compreensão dos acontecimentos e da realidade. (CHAUI, 2001). A filosofia está relacionada com a inquietude, com a busca e com o saber humano.

A reflexão filosófica leva à busca dos motivos, das razões, das causas, do conteúdo, do sentido e da intenção daquilo que se faz e se pensa. A atitude filosófica - que parte da indagação e tem esteio na inquietação humana - leva à essência, à significação, à estrutura, à origem das coisas, e ocorre quando o homem questiona acerca da capacidade, da finalidade para se conhecer e agir. (CHAUI, 2001).

Cunha (2013) comenta que a reflexão filosófica tem característica própria, delineada pelo caminho que ela percorre através dos procedimentos metodológicos que adota. De maneira geral, são quatro os momentos mais expressivos desse caminho da reflexão filosófica:

- a. Momento da empatia (quando o objeto adquire significado).

- b. Momento da pergunta (a indagação surge porque se pretende compreender e descobrir o objeto).
- c. Momento do diálogo (debates e discussões com argumentos que dão valor ao significado do objeto).
- d. Momento do conceito (é a compreensão que expõe o esclarecimento do objeto).

2.6.1 A CONTRIBUIÇÃO DA CIVILIZAÇÃO GREGA

Os gregos antigos praticaram a navegação e o comércio, por isso viajaram bastante. Em seus itinerários, conheceram outros povos e culturas mais adiantadas do Oriente, bem como diferentes costumes. Através desses contatos, os gregos desenvolveram um entendimento, uma compreensão a respeito do que vivenciaram, absorvendo conceitos e ensinamentos. Aprenderam a agrimensura e a construção de edifícios com os egípcios, que mediam as terras após as cheias do Nilo e erguiam suas pirâmides. Tiveram proximidade com os caldeus e babilônios, que estudavam os céus e os meteoros para produzir conhecimentos de astrologia, necessidades práticas voltadas às previsões sobre conflitos, epidemias, catástrofes e outras adversidades. Assimilaram as genealogias dos persas, que observavam a continuidade da linhagem e a dinastia de seus governos. Tiveram oportunidade de apreciar o pensamento oriental acerca dos mistérios religiosos e rituais de purificação da alma, que tinham o condão de garantir o descanso eterno, libertando-a das inúmeras reencarnações. (CHAUI, 2001; 2002).

Conforme relata Chauí (2001), os primeiros estudos filosóficos estiveram envolvidos com a cosmologia (conhecimento do mundo organizado e ordenado), com a astrologia (daí sobrevieram a astronomia e a meteorologia), com a agrimensura (que resultou na aritmética e na geometria), com a genealogia (donde surgiu a história), com os mistérios religiosos e rituais de purificação (donde surgiram os estudos sobre a natureza e o destino da alma humana).

Estimulados pela convivência com outras culturas mais adiantadas e levando-se em consideração o aprendizado e as próprias transformações que alcançaram, principalmente dentro da noção de poder e governo, os gregos ainda criaram a política e inventaram práticas voltadas à tomada de decisões a partir de debates públicos. Eles instituíram o voto em

assembleia, estabeleceram a lei como manifestação de uma vontade coletiva, a justiça como aspiração social, bem como consolidaram as instituições destinadas ao espaço público: as eleições e os tribunais (CHAUI, 2001; 2002).

De acordo com Chauí (2001), os gregos também conceberam a ideia da razão, do pensamento racional sistemático que segue normas, valores e princípios universais válidos para todos os tempos e lugares.

Essa concepção racional, aliada à estrutura da vida social e política grega, impulsionou aquilo que atualmente conhecemos como cultura. Assim, a cultura surge como a expressão do ideal de comunidade e indivíduo, pois coloca ambos como responsáveis - espelho um para o outro, formando uma dinâmica de excelência humana – o que constitui a *areté*. Trata-se de uma elevada aspiração a ser lograda, onde o homem racional e político procura agir conforme os valores para os quais a comunidade o prepara e educa, portanto, apresenta um modelo a ser seguido e fixa vínculos entre indivíduo e sociedade (CHAUI, 2002).

É notória a contribuição da civilização grega para a Filosofia, resultado percebido através de preocupações voltadas às formas de pensamento, às condições do conhecimento, às fontes do saber, ao mundo das ideias, às inquietudes e questões humanas, às mais variadas expressões de cultura.

2.6.2 OS CAMPOS DE INVESTIGAÇÃO DA FILOSOFIA

Chauí (2001, p. 53) observa que a Filosofia possui 25 séculos de existência. Perante uma trajetória dessa extensão, vivenciada por períodos históricos diversos, muitos “temas, disciplinas e campos de investigação filosóficos” acabaram surgindo, enquanto outros foram desaparecendo. Desapareceu o pensamento “de Aristóteles de que a Filosofia era a totalidade dos conhecimentos teóricos e práticos da humanidade”.

Com o passar dos séculos, também foi afastada a imagem da grande árvore que representava a Filosofia (as raízes eram estruturadas pela metafísica e pela teologia; o tronco era formado pela lógica; os ramos eram constituídos pela Filosofia da Natureza, pela ética e pela política; e os galhos das extremidades eram formados pelas artes, pelas técnicas e pelas invenções), conforme narra Chauí (2001).

Aos poucos, as ciências foram se desligando dessa imensa árvore que representava a Filosofia, conforme iam estabelecendo seus objetivos específicos, definindo seus métodos e conseguindo seus próprios resultados. E ao se desligarem da árvore filosófica e irem conquistando seus espaços científicos exclusivos, cada ciência carregou os seus conhecimentos práticos ou as artes e as técnicas aplicadas em seu campo de investigação. (CHAUI, 2001).

Dessa forma, a abrangência do conhecimento filosófico foi diminuindo ao longo do tempo. No final do século XVIII, o filósofo alemão Immanuel Kant negou que a razão humana tivesse o poder de conhecer as coisas tais como são e considerou que essa pretensão instituída pela Filosofia não era defensável. Afirmou que apenas se conhece as coisas por intermédio da maneira como são organizadas, e isso acontece sob a ótica da estrutura interna da razão humana, mas não se pode afirmar que essa organização observada e analisada pelo homem “corresponde ou não à organização em si da própria realidade.” (CHAUI, 2001, p. 54).

Desde então, a Filosofia deixou de representar o conhecimento do mundo e se tornou uma teoria do conhecimento possível (capacidade humana de conhecer) ou o estudo das possibilidades da ação moral, constituída pela ética. (CHAUI, 2001).

No início do século XIX, as ideias do filósofo Augusto Comte trouxeram a concepção esboçada pelo positivismo, separando a Filosofia das ciências positivas, que foram consideradas como o conhecimento propriamente dito (“matemática, física, química, biologia, astronomia, sociologia”). Comte alegou que a Filosofia apenas promovia uma reflexão sobre o trabalho científico, fazia somente uma interpretação dos procedimentos ou metodologias utilizadas pelas ciências e, simplesmente, avaliava os seus resultados. Com isso, a Filosofia se resumiu numa “teoria das ciências ou epistemologia (*episteme*, em grego, quer dizer ciência)”, de acordo com o que narra Chauí (2001, p. 54, grifo da autora).

Com a inegável redução dos temas e dos campos de investigação, os filósofos passaram a se dedicar ao conhecimento das estruturas, bem como aos aspectos da consciência e seu modo de expressão, manifestada pela linguagem. No entanto, a Filosofia não se limitou à teoria do conhecimento, à ética ou à epistemologia. Alguns campos de investigação filosófica se sobressaíram a partir da Segunda Guerra Mundial. O marco inicial se deu com o fenômeno do totalitarismo (“fascismo, nazismo, stalinismo”), que provocou “guerras de libertação nacional contra os impérios coloniais e as revoluções socialistas em vários países”. (CHAUI, 2001, p. 54).

Na década de 60 do século passado, as lutas contra as ditaduras estiveram em pauta, bem como os movimentos em defesa dos mais amplos direitos (“negros, índios, mulheres, idosos, homossexuais, loucos, crianças, os excluídos econômica e politicamente”). Também nos anos 70 do século XX, reapareceu “um grande interesse pela filosofia política”, em virtude da busca pela democracia por aqueles “países submetidos aos regimes autoritários” e, conseqüentemente, ressurgiram as críticas ideológicas, reabrindo o debate “sobre as relações entre a ética e a política, além das discussões em torno da filosofia da História”. (CHAUI, 2001, p. 54).

Torna-se relevante registrar a magnitude dos diversos temas e disciplinas que mereceram a atenção e a reflexão da Filosofia nos últimos 25 séculos de sua existência, pela herança legada à humanidade. Esses campos de investigação estão resumidos a seguir, de acordo com os estudos de Chaui (2001, p. 54 e 55):

Ontologia ou metafísica: conhecimento dos princípios e fundamentos da realidade, das coisas e dos seres.

Lógica: conhecimento das regras e formas do pensamento correto e verdadeiro, dos critérios que formam o discurso e o argumento científico e não científico, das regras para verificar a verdade ou a falsidade de um discurso ou de um pensamento.

Epistemologia: análise crítica das ciências; avaliação dos seus métodos e dos seus resultados; das suas compatibilidades e incompatibilidades.

Teoria do Conhecimento: estudo das diversas modalidades de conhecimento tal como a percepção, sensação, memória, imaginação, verdade e falsidade, ilusão, espaço e tempo, formas de conhecer relações, conhecimento ingênuo, filosófico e científico.

Ética: estudo dos valores morais e das virtudes; da vontade, da razão e da paixão; das ideias de liberdade, responsabilidade, dever e obrigação.

Filosofia política: estudo sobre o poder, autoridade, Estado e regimes políticos; ideia de direito, justiça, leis, dominação e violência; análise crítica das ideologias (autoritária, conservadora, revolucionária e libertária); teoria da revolução e da reforma.

Filosofia da História: estudo da existência humana dentro da dimensão do tempo, sua evolução sociopolítica e cultural, consequência das diferenças históricas e culturais.

Filosofia da arte ou estética: estudo das formas de arte, da criação artística e sua relação com a sociedade, com a política e com a ética.

Filosofia da linguagem: estudo da linguagem como manifestação humana, suas modalidades como forma de expressão e comunicação (cotidiana, filosófica, literária e científica), os signos e significações.

História da Filosofia: estudo da filosofia, sua finalidade, seus períodos, os grupos de filósofos de acordo com os problemas e temas por eles abordados, as transformações dos conceitos filosóficos diante das relações econômicas, políticas, sociais e culturais.

Diante dos vários ramos da Filosofia, foi preciso delimitar a pesquisa. A delimitação se deu pelo agrupamento das preocupações e das questões filosóficas, de acordo com suas afinidades, atributos ou aproximações de significado. Esse procedimento está detalhado no capítulo destinado à Metodologia de Pesquisa.

2.7 A INVESTIGAÇÃO FILOSÓFICA NA CONTABILIDADE

Após a delimitação da pesquisa, com a formação dos agrupamentos, emergiram os elementos ou os pressupostos filosóficos que poderiam estar relacionados com a Contabilidade. São eles: razão, verdade, conhecimento, linguagem, comportamento, lógica, ciências, cultura, religião, artes, ética, valores, política e justiça.

Era necessário saber quais desses elementos ou pressupostos filosóficos previamente posicionados, estariam presentes dentro dos estudos ou das pesquisas em Contabilidade, o que gerou a questão de pesquisa (quais são os elementos ou os pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade?).

Como consequência para o desenvolvimento e elaboração da Fundamentação Teórica, estão sendo trazidos todos os conceitos, as questões e as preocupações desses elementos ou dos pressupostos filosóficos previamente suscitados, sob o prisma da Filosofia.

Apenas localizar a presença dos elementos ou dos pressupostos filosóficos dentro dos estudos e das pesquisas em Contabilidade não é o bastante para assegurar o cunho científico do trabalho acadêmico. Foi preciso analisar se eles foram empregados ou tratados para empreender alguma explicação em matéria contábil ou organizacional, para garantir o diálogo entre os diversos ramos da Filosofia e as Ciências Contábeis. Quando localizados, também era preciso averiguar a manutenção do sentido conotativo ou denotativo por eles assimilado na Filosofia.

E esse raciocínio culminou na formulação da hipótese: Se for constatada a presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro de estudos ou de pesquisas direcionadas às Ciências Contábeis – que tenha sido empregado ou tratado para explicar algo em matéria contábil ou organizacional, com preservação do seu sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente - então ele é aplicado à Contabilidade.

Os termos da hipótese exigiram aplicação imediata, uma vez constatada a presença dos elementos ou dos pressupostos filosóficos dentro dos estudos ou das pesquisas realizadas em Contabilidade. Então, é mostrada a localização das questões ou preocupações filosóficas dentro dos estudos e das pesquisas realizadas em Contabilidade, e para tanto, são apresentados os trechos das obras, das teses ou dos artigos científicos analisados, cujos autores são sempre referendados.

Os elementos ou pressupostos filosóficos posicionados pela delimitação da pesquisa também são analisados ora isoladamente ora de maneira mais aproximada e conjunta, no decorrer da Fundamentação Teórica. Isso se dá em virtude das afinidades de seus significados, em razão de proximidade da localização no contexto contábil ou organizacional, e também por estarem interligados por seus atributos ou pelas questões e preocupações filosóficas que ensejam e representam. É o que se desenvolve na sequência deste texto.

2.7.1 LINGUAGEM

O homem dispõe da palavra para expressar valores, sobre o que é bom ou mau, sobre o que é justo ou injusto, e isso torna possível a vida social e política. As nações se destacam pela linguagem, pela língua que utilizam para se comunicar. (CHAUÍ, 2001).

“A linguagem é um sistema de signos ou sinais usados para indicar coisas, para a comunicação entre pessoas e para a expressão de ideias, valores e sentimentos”, conforme leciona Chauí (2001, p. 141).

Isso significa que a linguagem é um sistema que pode ser conhecido, detém uma “totalidade estruturada, com princípios e leis próprias”. Enquanto sistema de sinais ou signos manifesta a união de elementos especiais de objetos que indicam e representam outros, e formam a linguística. (CHAUÍ, 2001, p. 141).

Os signos linguísticos tem função denotativa ou conotativa. A linguagem indica as coisas como são e também pode representar outro significado diferente daquele que exprime uma indicação ou identificação. Por meio da linguagem se realiza a comunicação (função comunicativa) e se exprime pensamentos e valores (função de conhecimento e expressão), de acordo com Chauí (2001).

E é através da função de expressão que a linguagem atinge o seu sentido conotativo, pois se apropria de significados diferentes, dependendo do sujeito, do contexto e das circunstâncias de sua utilização, para exprimir valores e pensamentos. (CHAUÍ, 2001).

A partir do século XX, a linguagem recebe nova concepção elaborada pela linguística e algumas características se sobressaíram desde então (CHAUÍ, 2001):

- a) distinção entre a língua e a fala: a primeira é instituída por regras estabelecidas socialmente e a segunda é ato de usar a língua;
- b) a língua é uma totalidade que possui sentido, onde o todo é que confere sentido às partes, em razão de suas posições e funções perante a totalidade: os signos são valores e elementos da língua, que tem validade por suas posições e funções consideradas perante outros signos;
- c) é estabelecida distinção entre signo, significado e significante: signo é o elemento material da língua, significado é o conteúdo ou sentido imaterial, significante é um grupo de signos que permite a expressão dos conteúdos e assegura a comunicação;
- d) a língua é um código formado por conjunto de regras: se realiza por meio de mensagem, de modo a envolver um emissor (emite e envia) e um receptor (recebe e decodifica).

Chauí (2001, p. 149) explica que “a linguagem simbólica opera por analogias (semelhanças entre palavras e sons, entre palavras e coisas) e por metáforas (emprego de uma palavra ou de um conjunto de palavras para substituir outras e criar um sentido poético para a expressão)”. De maneira contrária, a linguagem conceitual realiza esforços para conferir às palavras um “sentido direto e não figurado”.

A linguagem simbólica é emotiva, proporciona sínteses imediatas, apresenta palavras com múltiplos sentidos (polissêmicas), atrai para dentro de seu interior pelo poder de seu sentido, oferece a oportunidade de conhecer o mundo através da criação de outros mundos. Privilegia a memória e a imaginação. (CHAUÍ, 2001). É o sentido conotativo empregado à palavra.

A linguagem conceitual é mais racional e procura não utilizar emoções, proporciona “desconstrução analítica e reconstrução sintética”, evita a conotação e os múltiplos sentidos, busca a persuasão através de “argumentos, raciocínios e provas”, decifra o sentido do mundo, fala sobre o necessário, seus motivos e razões. (CHAUÍ, 2001, p. 150). É o sentido denotativo conferido à palavra.

A linguagem favorece o aprendizado sobre as coisas que fazem parte do mundo, como elas se dividem em categorias, quais são suas características principais e o comportamento daquilo que lhes é ou não permitido. A prática científica pressupõe a elaboração de explicações sobre a natureza e isso exige uma linguagem rica e abundante. E a aquisição dessa linguagem é que permite conhecer a natureza. (KUHN, 2006).

Para Kuhn (2006, p. 43), a linguagem é como uma moeda, “com uma das faces voltada para fora, para o mundo, e a outra voltada para dentro, para o reflexo do mundo na estrutura referencial da linguagem”. O conhecimento das palavras e o conhecimento da natureza são as duas faces dessa moeda, que operam em conjunto no aprendizado da linguagem.

Santaella (1983, p. 9) relata que a partir do século XX surgiu o crescimento de duas ciências da linguagem. “Uma delas é a Linguística, ciência da linguagem verbal. A outra é a Semiótica, ciência de toda e qualquer linguagem”. Ambas carregam significações, sinais de energia vital, pensamentos, produtos da consciência, fatos e práticas culturais, ou seja, traduzem a inquietação humana na busca da compreensão dos fenômenos.

A semiótica é uma perspectiva que estuda os vários modos de comunicação, deriva da curiosidade humana diante do mundo e da cultura, abrange a “linguagem escrita e falada,

matemática, lógica, literatura, pintura, música, arquitetura, teatro, cinema, televisão, roupas, gestos e culinária”, a própria interação com os computadores, e envolve todas as formas de signos (MERRELL, 2012, p. 15), que são construídos pelos símbolos e pelos sinais.

Nos estudos empreendidos pela Filosofia, observa-se que a linguagem se entrelaça com a totalidade das demais questões ou preocupações filosóficas suscitadas pela delimitação da pesquisa. Além disso, assume posição propulsora e esclarecedora dos conteúdos, atributos e significados.

Nos elementos ou pressupostos filosóficos delineados pelo conhecimento, pelas ciências, pela razão, pela verdade, pela justiça e pela lógica, a linguagem é mais voltada para a sua face racional, atua com diligência e se direciona ao seu sentido mais direto e não figurado, exige argumentos, raciocínios e provas para conhecer as coisas e explicar o sentido do mundo.

Nas questões ou preocupações filosóficas constituídas pela religião, pela cultura, pelos valores, pelo comportamento, pela ética, pela política e pelas artes, a linguagem se volta mais para os seus múltiplos sentidos, propicia emoção e promove o conhecimento de diversos mundos, por meio dos sentimentos, da expressão, dos desejos individuais ou das expectativas sociais e coletivas.

A linguagem foi encontrada dentro da teoria contábil, inclusive na literatura voltada à Contabilidade Gerencial, e também em recente pesquisa realizada na dissertação de Mestrado de Cotrim (2012). Todas essas situações tratam da maneira como as Ciências Contábeis se exprime no mundo dos negócios e se comunica com seus usuários. A seguir, vêm as localizações.

Quando Hendriksen e Breda (2011, p. 29) cuidam da classificação das teorias da Contabilidade, explicam que ela se efetiva conforme o tipo de raciocínio concebido para a solução ou correção de problemas contábeis. Uma das classificações se refere à “Teoria como Linguagem”, que entende a Contabilidade como um meio de comunicação engendrado no mundo dos negócios. Esclarecem ainda os autores que alguns teóricos consideram a Contabilidade como a “linguagem dos negócios”.

Weffort (2011, p. 16) aponta a função social da Contabilidade para identificar o seu caráter instrumental e utilitário. Faz indagação acerca do que é e para quais propósitos está direcionada a Contabilidade. O intuito disso é considerar a “contabilidade como linguagem e

sistema de comunicação”, que se apodera de conceitos fundamentais da semiótica e da teoria da comunicação tais “como emissor, receptor, repertório, ruídos” e outros.

A Contabilidade é entendida como linguagem, uma vez que “representa os eventos econômicos por meio de um conjunto organizado de signos que lhe são próprios e como sistema de comunicação porque é necessário para preencher a finalidade, o processo de comunicação”. E a autora amplia o seu entendimento, explicando que “estão presentes neste processo de representação as três atividades fundamentais da contabilidade: reconhecimento, mensuração e divulgação”. (WEFFORT, 2011, p. 16).

Carlos Henrique Pileggi Cotrim apresentou sua dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis junto à FECAP, em 2012. Seu trabalho acadêmico trouxe ponderações acerca da linguagem contábil:

O contador, ao comunicar os fatos econômicos que se desenvolveram na companhia utiliza linguagem contábil e deve fazê-lo pensando em quem será o público destinatário. Assim como o jornalista, também lida com temas complexos e deve comunicá-los da maneira mais compreensível e simples possível ao seu leitor. É um papel social de grande responsabilidade, pois o usuário dessa informação deve compreendê-la na sua essência para tomar decisões acertadas. (COTRIM, 2012, p. 44).

As conclusões do estudo de Cotrim (2012, p. 174) mostram que a “percepção dos usuários investidores sobre a compreensibilidade dos relatórios contábeis e financeiros das companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA, foi a de níveis importantes de dificuldade na compreensão”.

Vários fatores foram apontados por Cotrim (2012) para explicar a dificuldade de compreensão dos usuários com relação às informações contidas nos relatórios contábeis e financeiros das companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA. Ressalta-se nesta oportunidade apenas dois deles (COTRIM, 2012, p. 174):

- i) os baixos níveis de domínio relativo à literacia contábil, principalmente por parte dos investidores individuais com formação acadêmica diferente das Ciências Contábeis;
- ii) utilização de uma linguagem escrita por parte das companhias abertas na preparação dos relatórios contábeis e financeiros, que se utiliza de vocabulário excessivamente especializado e que não abrange o público investidor em geral.

Da pesquisa acadêmica realizada por Cotrim (2012), pode-se depreender que o excesso de termos técnicos e altamente especializados, empregados nos relatórios e

demonstrativos financeiros pode tornar a linguagem contábil inadequada para os seus fins admitidos, afastando a Contabilidade de sua proposta essencial de compreensibilidade e utilidade.

2.7.2 RELIGIÃO

A experiência com o sagrado pressupõe a existência de uma força sobrenatural que habita os seres, além de ter caráter simbólico. A ideia de sacralidade detém a concepção de mistério, conduz à temeridade em virtude da superioridade e da diferença entre os seres. (CHAUÍ, 2001; CUNHA, 2013).

Os mitos são símbolos que se apropriam de signos para expressar a dimensão sagrada. Trata-se de uma linguagem simbólica interpretada por meio de vivência ritualística, onde a consciência do homem está aberta “para o mundo emocional e intuitivo”. (CUNHA, 2013, p. 152).

O sagrado é a qualidade daquilo que é maléfico ou benéfico, protetor ou ameaçador, e está presente em muitas culturas. Por isso, suscita sentimentos de “devoção e amor”, até mesmo de “repulsa e ódio”, e faz surgir o respeito através do temor. Nasce, assim, “o sentimento religioso e a experiência da religião”. (CHAUÍ, 2001, p. 298).

Tal como a sacralidade, a religião pressupõe a ruptura entre o natural e o sobrenatural pela ideia de superioridade, e realiza a separação entre o mundo dos homens (profano) e o mundo sagrado (onde habitam as divindades), conforme expõe Chauí (2001).

Religião é uma palavra latina, formada por *re* (“de novo”), mais o verbo *ligare* (“unir”). É o vínculo entre o mundo profano e mundo sagrado. A edificação de templos, que é acompanhada por cerimônias, gera a representação de espaço sagrado e indica a união entre o homem e a divindade. Ao narrar sobre o nascimento dos deuses e suas origens, a religião estabelece o princípio e o começo da narrativa sagrada, e institui o tempo sagrado. (CHAUÍ, 2001, p. 298). Assim, os santuários e os templos foram crescendo e as igrejas foram se organizando, por meio das religiões.

Chauí (2001) comenta que, a partir da concepção da sacralidade, dois espaços e dois tempos são criados. Um espaço e um tempo que pertencem aos deuses e constituem a gênese

das coisas e o tempo originário. De outro lado, o espaço terreno e o tempo de agora que são destinados aos homens.

A religião implica no sentimento de fé, na atitude de confiar na manifestação da divindade. A narrativa sagrada não se dirige ao intelecto, mas sim ao coração dos homens. É através dos ritos (cerimônias identificadas por gestos, palavras, objetos e pessoas) que as emoções adquirem poder de estreitar os laços entre o plano humano e o divino. (CHAUÍ, 2001).

Nas religiões que possuem o condão de salvação (judaísmo, cristianismo e o islamismo), a divindade promete o perdão das faltas cometidas pelos homens, garantindo a “imortalidade e a reconciliação com Deus”. É o perdão divino que atinge o coração dos homens e faz com que acreditem e respeitem os textos sagrados, na esperança de promessa de salvação feita por Deus. (CHAUÍ, 2001, p. 302).

Vários foram os filósofos que criticaram a religião. Os primeiros foram os pré-socráticos, que apontaram a imperfeição do politeísmo e do antropomorfismo. O politeísmo porque considera a pluralidade dos deuses e isso é absurdo diante da existência de somente uma única potência divina. O antropomorfismo porque reduz os deuses à condição de super-humanos, porquanto a essência divina está acima dos homens e não pode ser confundida com a natureza humana. (CHAUÍ, 2001).

O elemento ou pressuposto filosófico constituído pela religião foi encontrado dentro da evolução histórica da Contabilidade, pelos efeitos do poder religioso que impulsionaram as práticas e escritas contábeis, com grande participação no avanço intelectual em favor dos seus aperfeiçoamentos, bem como da humanidade como um todo. As localizações estão expostas a seguir.

Segundo Sá (2006, p. 23), “Há mais de 6.000 mil anos o comércio já era intenso, o controle religioso sobre o Estado já era grande e poderoso, daí derivando grande quantidade de fatos a registrar, ensejando, também, o desenvolvimento da escrita contábil”.

Hendriksen e Breda (2011, p. 41 e 49) comentam que a Contabilidade é o resultado do esforço de “muitas mãos e muitas terras”, sendo “o produto de uma colaboração intelectual extraordinária entre judeus, cristãos e muçulmanos; é um empreendimento verdadeiramente multicultural”.

Judeu é o habitante da Judéia ou de Israel (Ásia); pode indicar também aquele que segue o judaísmo, um conjunto de valores definido como “ambiente social, cultural, político e religioso do povo hebreu”. (FERREIRA, 1975, p. 805).

D’Áuria (1949) relata sobre a participação e a contribuição dos judeus no aperfeiçoamento da organização administrativa:

No vale do Jordão, confinando com os fenícios, habitava um pequeno povo cuja existência teve grande repercussão no mundo. Essa região era a Palestina e esse povo o *judeu*.

Jacob foi o chefe da tribo, adquirindo o sobrenome de Israel, que significa *Campeão de Deus*. Daí a denominação de israelita àquele povo.

Os israelitas transferiram-se para o vale do Nilo, onde a tribo se propagara extraordinariamente. Tiveram eles um homem notável, *Moisés*, educado no Egito, dez séculos antes de *Cristo*. Foi o *grande legislador* e condutor do seu povo, dando-lhe organização política e religiosa. (D’ÁURIA, 1949, p. 18, grifos do autor).

Os preceitos seguidos pelos israelitas se baseavam nos ensinamentos de Salomão - que viveu no século X antes de nossa era - e foi filho do rei David, um dos líderes de Israel. As recomendações de Salomão infundiam normas perfeitas de Administração e Contabilidade. Um de seus ensinamentos revela que onde existem muitas mãos, é preciso fechá-las; quando se negocia é necessário contar e pesar; depois de tudo verificado e aceito, isso deve ser descrito e registrado. (D’ÁURIA, 1949).

Muçulmano é o seguidor da “religião fundada por Maomé (570-652)”, chamada de maometismo ou islamismo. (FERREIRA, 1975, p. 884).

Maomé nasceu na Arábia Saudita, na pequena aldeia de Meca. No ano de 610, foi quando iniciaram as suas visões que serviram de fundamento para que escrevesse o Corão e fundasse o Islã. Os muçulmanos conquistaram grande parte do Oriente Médio e do norte da África, chegando até a Índia, mesmo após a morte do líder Maomé. Quando entraram na Europa, foram contidos por Carlos Magno e seus sucessores. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011).

No ano de 765, os líderes islâmicos decidiram transferir a capital do Islã para Bagdá (atual Iraque), localidade que se projetou como um expoente - espaço símbolo do conhecimento - o maior do primeiro milênio. Isso aconteceu porque o califa Al-Mansur ficou doente e na busca pela cura, os membros da corte descobriram o mosteiro de Jundi Shapur. Ali estavam guardadas as cópias dos manuscritos de “Nestorius, um antigo patriarca de Constantinopla que fora banido pelo Concílio de Éfeso em 431, por prática de heresia”.

Assim, o conhecimento grego tinha sido preservado e passou a ser assimilado pelos muçulmanos. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011, p. 42).

Em Bagdá, Jacob ben Tarik fundou uma escola de astrologia, onde o matemático árabe Musa Al-Khwarizmi desenvolveu estudos aritméticos e escreveu a obra *Al-Jabr Wa'l Mugabala*, “baseada na descoberta indiana do conceito de zero”, cujo título deu origem à palavra “álgebra”. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011, p. 42). E o conhecimento matemático sempre foi instrumento valioso para o desenvolvimento das práticas contábeis.

Cristão é “aquele que professa o cristianismo”, pode ser também o judeu que se converteu para a fé cristã. O cristianismo se caracteriza pelo conjunto das religiões que se baseiam “nos ensinamentos, na pessoa e na vida de Jesus Cristo: o catolicismo, o protestantismo e religiões ortodoxas orientais”. (FERREIRA, 1975, p. 403).

Durante o período medieval o cristianismo arregimentou grande número de adeptos e a Igreja Católica controlou a mente e a atitude das pessoas, teve diligência e estratégia para manter seu domínio durante séculos, concentrou conhecimento (todas as bibliotecas da Europa lhe pertenciam) e não mediu esforços para garantir essa posição. (OLIVEIRA, et al., 2003). Como os indivíduos desejavam a sua salvação e temiam a Deus, nasceu o interesse material da Igreja Católica, que se constituiu na promessa de recompensa dessa salvação eterna em troca de bens patrimoniais e financeiros, vertidos em favor da entidade religiosa.

Dessa maneira, muitos negociantes passaram a fazer parte do clero naquela época, “mediante pagamento e garantia de vantagens financeiras” à Igreja Católica, inclusive “com participação ativa dos meios de controle das riquezas”, conforme narram Oliveira et al. (2003, p. 12).

Com isso, a Igreja Católica arregimentou bens valiosos, além de terras e propriedades, e “toda essa gama patrimonial necessitava de critérios claros, precisos e lógicos. Dessa forma, a liderança clerical tornou-se a grande incentivadora dos estudos para a sistematização do registro e do controle contábil e das volumosas operações patrimoniais”. (OLIVEIRA, et al., 2003, p. 12).

A partir do final do século XIV, a Igreja Católica passou a ser criticada, foi perdendo poder e o conseqüente reconhecimento para arrecadar tributos, que lhe eram devidos até então. O sistema feudal entra em declínio e a burguesia começa sua ascensão. Todos os movimentos religiosos, econômicos ou políticos da história implicaram em aperfeiçoamento das práticas contábeis, para atender as exigências de informações destinadas aos interesses

dos segmentos envolvidos (OLIVEIRA, et al., 2003). Posteriormente, é o Estado quem assume o poder de arrecadação tributária.

Com o decorrer dos tempos, a Contabilidade foi evoluindo continuamente para atender às necessidades da sociedade. A história mostra que aqueles que detêm poder político e econômico querem ver garantidos os seus interesses.

Quando da investigação nos estudos contábeis, notou-se que o elemento ou pressuposto filosófico constituído pela religião se entrelaça com o da lógica, cujo tópico será apresentado mais adiante (ver 2.7.4). Isso porque foi o frei italiano Luca Paccioli que trouxe pela primeira vez o método das partidas dobradas, um procedimento que tem base lógica e descreve uma equação de igualdade (a todo crédito corresponde um débito de igual valor e vice-versa). O método foi incluído numa obra de aritmética e geometria de autoria do frei italiano, o que revela a influência do poder religioso no aperfeiçoamento das práticas contábeis. O entrelaçamento também se verifica por conta da contribuição dos muçulmanos na criação da álgebra, conhecimento matemático importante para os estudos e pesquisas desenvolvidas em Contabilidade.

2.7.3 CONHECIMENTO E CIÊNCIAS

As questões ou preocupações filosóficas constituídas pelo conhecimento e pelas ciências mereceram apresentação conjunta porque os seus significados têm proximidade dentro dos estudos da Filosofia, estando plenamente enredadas. As ciências dizem respeito às diversas formas de realização do ideal de conhecimento, conforme pondera Chauí (2001). Além disso, conhecimento e ciências são encontrados para trazer o conceito de Ciências Contábeis.

Os primeiros filósofos não estiveram alheios à questão da aquisição do conhecimento somente porque deixaram de tratar pontualmente sobre o assunto, argumenta Chauí (2001). Vale lembrar: eles afirmavam que a realidade e o Ser são racionais. Assim, o Ser pode conhecer e obter conhecimento porque sua razão faz parte da racionalidade do mundo, afirma a autora.

Chauí (2001, p. 210) explica que a ontologia é “o estudo ou conhecimento do Ser, dos entes ou das coisas tais como são em si mesmas, real e verdadeiramente”. Contudo, assinala diferença entre a compreensão do que é ôntico e o que significa ontológico.

Ôntico diz respeito à identidade, à essência, à estrutura, à existência do ente. As estruturas ônticas podem ser percebidas: a) por coisas materiais ou superficiais (objetos concretos); b) pelo pensamento lógico, científico ou filosófico (matemática, frequência, classe, função, energia, idealidade); c) por valores ou qualidades atribuídas (bom ou ruim); d) por identificação metafísica (divindade e imortalidade), de acordo com Chauí (2001).

Já a ontologia, trata o ente como objeto de conhecimento:

Ontológico se refere ao estudo filosófico dos entes, à investigação dos conceitos que nos permitem conhecer e determinar pelo pensamento em que consistem as modalidades ônticas, quais os métodos adequados para o estudo de cada uma delas, quais as categorias que se aplicam a cada uma delas. (CHAUÍ, 2001, p. 238 e 239).

Quando a Filosofia se posiciona no sentido de sempre estar atenta para a verdade, ela demonstra a sua preocupação com o conhecimento. Além disso, os filósofos antigos observaram que há diferença entre perceber e pensar, pois o pensamento do homem segue certa ordem e sequência para conhecer as coisas. A percepção, de modo adverso, não precisa seguir uma ordem ou sequência para conhecer um objeto. (CHAUÍ, 2001).

Platão e Aristóteles foram os primeiros filósofos que se interessaram pela aquisição do conhecimento. A compreensão deles se baseou na presença ou na ausência daquilo que é verdadeiro ou falso. Nesta perspectiva, Platão apresenta quatro modos de conhecimento, em grau crescente de entendimento - crença, opinião, raciocínio e intuição intelectual - embora argumente que os dois primeiros devam ser afastados da Filosofia por serem ilusórios, por não pertencerem à categoria de conhecimento. Já Aristóteles, se dirige a sete formas de conhecimento: a sensação, a percepção, a imaginação, a memória, o raciocínio e a intuição. (CHAUÍ, 2001).

A ciência, quando tomada no singular, significa um ideal de conhecimento. Ciências, quando a palavra está no plural, dizem respeito às diversas formas de realização do ideal de conhecimento, de acordo com os diferentes fatos investigados e com os vários métodos e técnicas empregados. (CHAUÍ, 2001).

“Diferentemente da **religião**, que concebia o mundo como **enigma**, cujo mistério deve ser desvendado, a **ciência** passa a conceber o mundo como **ocorrência**, cuja causa deve ser explicada”. (CUNHA, 2013, p. 154, grifo do autor).

Chauí (2001) afirma que existem três concepções de ciência: a racionalista, a empirista e a construtivista. A concepção racionalista entende que a ciência é um conhecimento racional, que tem como modelo de objetividade a matemática, e por isso é capaz de demonstrar a verdade sem deixar dúvidas. A concepção empirista da ciência adota a medicina grega e a história natural do século XVII como modelo de objetividade, e por isso se baseia em observações e métodos experimentais rigorosos, capazes de permitir a definição do objeto, suas propriedades e as leis que regem seu funcionamento. A concepção construtivista entende que o objeto é uma construção de modelos que explicam a realidade, tanto experimental quanto lógico-intelectual, e por isso a ciência é capaz de oferecer uma estrutura de funcionamento dos fenômenos observados, através da ideia de aproximação.

Chauí (2001, p. 260) expõe que as ciências são classificadas conforme três critérios, a saber: “tipo de objeto estudado, tipo de método empregado e tipo de resultado obtido”.

De acordo com a aplicação desses três critérios, as classificações das ciências resultam em: a) ciências matemáticas; b) ciências naturais; c) ciências humanas ou sociais; e d) ciências aplicadas. (CHAUÍ, 2001, p. 260).

Martins e Theóphilo (2009) comentam que para alguns estudiosos existe uma tênue diferença entre o conhecimento das ciências humanas e o das ciências sociais. Essa diferença é definida por características destacadas para cada uma dessas ciências:

A denominação ciências humanas é também utilizada para identificar as ciências sociais, embora alguns autores prefiram empregar essa terminologia para referir-se a um grupo mais amplo de áreas do conhecimento. Nessa concepção, as ciências sociais abrangeriam um grupo interno mais delineado das ciências humanas, tendo como traço próprio a visão de condicionamento do seu objeto pelo contexto social. (MARTINS; THEÓFILO, 2009, p. 2).

A epistemologia já foi compreendida como “o estudo metódico e reflexivo da ciência, de sua organização, de sua formação, do seu funcionamento e produtos intelectuais”. Até meados do século XX, a epistemologia era concebida como parte integrante da “Teoria do Conhecimento, um dos ramos da Filosofia”. Hoje, o conhecimento é reconhecido não mais como resultado, mas como um processo. Via de consequência, a epistemologia passou a entender a ciência como processo em contínua formação e com progressiva estruturação, sem a noção de objeto com acabamento definitivo. (MARTINS; THEÓFILO, 2009, p. 3).

Chauí (2001, p. 258) explica que quando os cientistas estudam um fenômeno, vão aplicando determinadas teorias, métodos e técnicas. Aos poucos, percebem que os conceitos, os procedimentos adotados e os instrumentos utilizados não conseguem explicar um novo fenômeno observado e, dessa maneira, não conseguem os resultados esperados. Surge, assim, um “obstáculo epistemológico”.

Para superação do obstáculo epistemológico, os cientistas precisam admitir que a teoria, os métodos e técnicas até então vigentes são inadequados para a observação de um novo fenômeno. Isso provoca uma ruptura epistemológica e leva à descoberta de novos conceitos, métodos e técnicas, que acabam por abalar a área de conhecimento até então existente. (CHAUÍ, 2001).

Kuhn (2011) observa que um determinado campo científico é um todo sistemático e estruturado, composto por conceitos, métodos e tecnologias, observação e experimentação, capaz de permitir o conhecimento de vários outros fenômenos. Esse modelo de conhecimento é tido como um paradigma científico.

Quando se aplica um paradigma científico já existente para um fato novo que está sendo estudado e se verifica que o modelo antigo não consegue explicar o fenômeno observado, surge a necessidade de se produzir um novo paradigma científico, em substituição ao disponível. Esse quadro identifica uma revolução científica. (CHAUÍ, 2001; KUHN, 2011).

Ao se referir às revoluções científicas, Kuhn (2006) esclarece que a mudança revolucionária é entendida justamente pela diferença estabelecida em relação à mudança normal. Esta última resulta apenas em um crescimento, acréscimo, adição cumulativa ao que anteriormente era conhecido. De modo geral, as leis científicas são produtos desse processo normal e a grande maioria dos avanços científicos é desse tipo cumulativo normal.

As mudanças revolucionárias se mostram diferentes das mudanças científicas normais:

As mudanças revolucionárias são diferentes e bem mais problemáticas. Elas envolvem descobertas que não podem ser acomodadas nos limites dos conceitos que estavam em uso antes de elas terem sido feitas. A fim de fazer ou assimilar uma tal descoberta, deve-se alterar o modo como se pensa, e se descreve, algum conjunto de fenômenos naturais.

[...]

Quando mudanças referenciais desse tipo acompanham mudanças de lei ou de teoria, o desenvolvimento científico não pode ser inteiramente cumulativo. Não se pode passar do velho ao novo simplesmente por um acréscimo ao que já era

conhecido. Nem se pode descrever inteiramente o novo no vocabulário do velho ou vice-versa. (KUHN, 2006, p. 25 e 26).

Com outro modo de interpretação, Popper (1998b, p. 268) acredita que as mudanças científicas residem na possibilidade de falseamento de uma teoria, ou seja, os fatos selecionados que tenham relação com uma teoria nem sempre são capazes de confirmá-la ou repeti-la, e conclui que “o método da ciência reside antes na procura de factos que possam refutar a teoria. É a isso que chamamos comprovar uma teoria – ver se podemos ou não encontrar brechas nela”. E o autor prossegue em defesa de seu posicionamento quanto às mudanças científicas:

Sustento, assim, que é a possibilidade de derrubá-la, ou sua falsificabilidade, o que constitui a possibilidade de pô-la a prova e, portanto, de comprovar o caráter científico de uma teoria; e o facto de que todas as provas de uma teoria são tentativas de desmentir as predições que se deduzem com sua ajuda fornece a chave do método científico. Esta concepção do método científico é confirmada pela história da ciência, que mostra que as teorias científicas são muitas vezes derrubadas por experimentações e que a derrubada de teoria é, na verdade, o veículo do progresso científico. (POPPER, 1998b, p. 268).

As questões ou preocupações filosóficas delineadas pelo conhecimento e pelas ciências foram encontradas no conceito de Ciências Contábeis, que adota procedimento racional e científico, com método próprio e ordenado, para demonstrar as práticas contábeis. Também foram localizadas na teoria e na literatura contábil, pela identificação do objeto de estudo da Contabilidade, bem como em análise desenvolvida por Peters (2011) referente à ligação entre a Contabilidade Gerencial e a Societária. As localizações vêm em seguida.

Para D’Áuria (1949), o conhecimento da Contabilidade vem se formando desde os preceitos de Salomão (ver 2.7.2). Contudo, o autor aborda sobre a lenta evolução das Ciências Contábeis:

Longa foi a trajetória e lenta a evolução. Lenta, porque o aperfeiçoamento humano se processou através de peripécias sem conta, umas retardando a civilização, outras pondo-as em perigo, como aconteceu nos obscuros tempos da Idade Média, que os ingleses, acertadamente, denominam de *black age*. (D’ÁURIA, 1949, p. 174).

D’Áuria (1949, p. 85 e 86) explica que a Contabilidade é exclusivamente patrimonial e tem sido utilizada no campo da “riqueza possuída e individualizada”. Conclui que o objeto da disciplina é “*o registro dos fatos administrativos da riqueza possuída, isto é, os fenômenos do patrimônio individualizado*”. (grifo do autor).

Oliveira et al. (2003) afirmam que a Contabilidade é uma ciência que tem por objeto o patrimônio: conjunto de bens, direitos e obrigações das pessoas físicas ou jurídicas.

Como a Ciência, a Contabilidade apresenta as seguintes características: tem objeto de estudo próprio; utiliza-se de métodos racionais; estabelece relações entre os elementos patrimoniais, válidas em todos os espaços e tempos; apresenta-se em constante evolução; possui leis, normas e princípios; evidencia seus conteúdos buscando generalizações; tem caráter preditivo; está relacionada aos demais ramos do conhecimento científico; está amparada pela construção lógica do pensamento e fundamenta as ideias que ensinam os conteúdos das doutrinas. (OLIVEIRA, et al., 2003, p. 52).

A Contabilidade é uma ciência social porque ela estuda os efeitos dos atos patrimoniais praticados pelo homem e as entidades fazem parte do sistema social, pela agregação de pessoas e bens na busca de finalidades comuns. É também uma ciência aplicada porque utiliza os conhecimentos para solução de problemas concretos. (OLIVEIRA, et al., 2003).

Assim, a Ciência Contábil é um conjunto sistematicamente formatado e apresentado de conhecimentos obtidos de forma metódica. Esses conhecimentos devem ser verificáveis e referir-se a um objeto de estudo determinado – no caso da Contabilidade, esse objeto é a riqueza de uma entidade: o patrimônio. (OLIVEIRA, et al., 2003, p. 39).

Promover a Contabilidade de forma sustentável é um assunto de interesse dos profissionais que atuam na área, conforme ponderam Oliveira et al. (2003):

Junto com essa preocupação surge a necessidade de se caracterizar a Contabilidade como tipo de conhecimento. Parece claro que a Contabilidade é uma ciência. Seu desenvolvimento dá-se com o apoio do método científico, ela tem um objeto próprio, que é um conhecimento sistematizado, racional, reflexivo e em contínuo desenvolvimento. (OLIVEIRA et al., 2003, p. 57).

Antônio Lopes de Sá foi um estudioso determinado na expectativa de avanço dos conceitos e da teoria em Contabilidade, principalmente na condição de ciência:

Nossas teorias não precisam, necessariamente, de comprovação, bastando que sejam logicamente demonstráveis; a utilidade dessa forma de pensar tem-se manifestado em grandes conquistas posteriores no campo prático; muitas reflexões de grandes intelectualidades acabaram, mais tarde, por materializarem-se em expressivos avanços tecnológicos. (SÁ, 2006, p. 140, grifos do autor).

Sá (2006, p. 140 e 141) argumenta que “*não é porque uma coisa é aceita por muita gente e nem porque é fruto de um “estado de inteligência” que tem condições de ser inserida no campo da teoria da ciência contábil*”. (grifo do autor). E acrescenta:

Os grandes gênios da doutrina têm sido os maiores responsáveis pelas nossas teorias, mas todos eles compenetraram-se de que é a essência dos fenômenos patrimoniais, e não a forma de evidenciá-los, que se torna matéria principal, digna e competente para o desenvolvimento do raciocínio em Contabilidade.

[...]

Modernamente, uma teoria científica, em Contabilidade, pode desenvolver-se tendo por base apenas hipóteses, e esta concepção parece ser uma das mais importantes rupturas intelectuais com o que tradicionalmente se concebia nos séculos XVIII e XIX, mas deve ser algo que contribua para a estrutura do conhecimento, abrindo oportunidades para a experimentação. (SÁ, 2006, p. 141, grifo do autor).

Ao expor suas ideias acerca da “Contribuição da Contabilidade Gerencial à Contabilidade Societária”, Peters (2011, p. 299) teve como objetivo demonstrar a integração dessas duas disciplinas, sustentando seus argumentos nos conceitos de estrutura administrativa, métodos de mensuração e modelos de sistema de informação econômico-financeiros, que são alocados, apresentados e evidenciados, além de processados na geração de relatórios do sistema de informação contábil societário.

Para Peters (2011, p. 299), “é da integração científica que percebemos existir hoje em dia, mas de maneira tímida e esparsa, que se dá a grande evolução do conhecimento humano”. A integração entre as ciências é fonte basilar para se reconhecer “que a contabilidade gerencial, societária e mesmo a fiscal podem contribuir mutuamente para a evolução do conhecimento”.

Para elucidar suas ponderações, Peters (2011, p. 299) ainda observa que o problema da mensuração contábil é visto “de maneira integral, internamente entre suas disciplinas – fiscal, gerencial e societária – e externamente entre as ciências – administração de entidades, antropologia, direito, economia e matemática, entre outras”.

Quando se refere às ligações entre a Contabilidade Gerencial e a Societária, Peters (2011, p. 299) expõe que “as ciências, seus ramos e disciplinas podem e devem cooperar rumo a um maior conhecimento possível”. Esclarece que já não há mais espaço para o modelo amparado na proposição de que cada ciência é um centro em si mesmo, deixando de promover um “saber universal e integrado”. Ainda afirma que “esse paradigma já caduco, onde as ciências competem, não integram e não cooperam, tem impedido saídas para a crise científica”.

Uma saída para as ciências entrarem em curso de desenvolvimento novamente é mostrarem seus limites e irem além nestes limites, explorando-os.

[...]

O pensamento de unidades maiores e unidades menores englobadas e/ou integradas em um todo infinito do ponto de vista humano advém da simples concepção de universo, de população; do sintético para o analítico; do analítico para o sintético; da dedução para a indução; da indução para a dedução, etc. (PETERS, 2011, p. 299).

“A natureza do objeto de uma ciência é que enseja a classificação da mesma ou o grupo com o qual se identifica. *Se a contabilidade trata do patrimônio das células sociais e se estas se inserem no todo social, é fácil concluir que seja ela uma ciência social*”. Contudo, essa posição não é pacífica. Alguns estudiosos admitem que uma classificação como ramo das ciências positivas ou matemáticas seria apropriada para a Contabilidade; outros consideram melhor situá-la entre as ciências econômicas; outros ainda, dentro das ciências jurídicas. (SÁ, 2006, p. 41, grifo do autor).

Acredita-se que o motivo pelo qual ainda não existe uma posição pacificada quanto à classificação das Ciências Contábeis consiste no fato do patrimônio também ser objeto de outras áreas do conhecimento, tal como o Direito, a Administração e a Economia.

No Direito, o enfoque do patrimônio são as relações jurídicas estabelecidas, a partir da propriedade. Na Administração, o foco está na gestão do patrimônio e nas formas eficientes de gerir riquezas. Na Economia, o patrimônio é estudado diante da escassez de recursos, que precisam ser administrados com eficiência para satisfação dos desejos humanos; e ainda no âmbito público, o saber econômico se torna ferramenta para explicar ou regular a demanda e a oferta de recursos. (OLIVEIRA et al., 2003).

No que se refere à classificação da Contabilidade perante os organismos que subsidiam as pesquisas ou atuam em ciência e tecnologia no Brasil, menciona-se a posição das Ciências Contábeis junto ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), na condição de subárea da Administração, conforme comentam Oliveira et al. (2003).

O fato de não existir posição pacífica quanto à classificação das Ciências Contábeis, conforme é afirmado por Sá (2006), acaba por exigir reflexão e posicionamento por parte da comunidade contábil no Brasil, visando garantir um adequado espaço para a Contabilidade enquanto área de conhecimento científico. Trata-se do reconhecimento da independência e da autonomia das Ciências Contábeis, que tanto já contribuiu e ainda é tão significativa para o mundo dos negócios e para a humanidade.

Quando do levantamento ocorrido nos estudos contábeis, observou-se que os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pelo conhecimento e pelas ciências se entrelaçam com a razão, cujo tópico será apresentado logo em seguida (ver 2.7.4). Isso porque o estudo da Contabilidade adota procedimento racional e científico, com método próprio e ordenado, para demonstrar suas práticas contábeis. Ou seja, a cientificidade dos estudos

contábeis de apropria dos atributos da razão para apresentar seus argumentos sistemáticos e racionais.

2.7.4 RAZÃO E LÓGICA

As questões ou preocupações filosóficas constituídas pela razão e pela lógica mereceram análise conjunta porque possuem significados entrelaçados na Filosofia. A lógica apresenta formas de pensamento e raciocínio amparado na razão, e a atividade racional se apropria de raciocínios e pensamentos que mostram uma composição lógica, motivo de receberem tratamento aproximado.

A palavra “razão” é formada por *ratio* (expressão latina) e por *logos* (expressão grega). *Logos* tem origem no verbo *legein* que significa “contar, reunir, juntar, calcular”. *Ratio* tem origem no verbo *reor*, que significa “contar, reunir, medir, juntar, separar, calcular”. (CHAUÍ, 2001, p. 59, grifo da autora).

Assim, o termo “razão” significa pensar e falar de maneira ordenada, “com medida e proporção, com clareza e de modo compreensível para outros”. Trata-se da capacidade intelectual que exprime a maneira de organização da realidade compreendida por todos. Ela traz a confiança de que as coisas são organizáveis e ordenáveis, contrapondo-se ao conhecimento ilusório, às paixões, à mera opinião, à crença religiosa e ao êxtase místico. (CHAUÍ, 2001, p. 59, grifo da autora).

O conhecimento racional segue princípios que estão em conformidade com a realidade, seguindo certas normas e leis fundamentais (CHAUÍ, 2001, p. 60 e 61):

Princípio da identidade: uma coisa só pode ser conhecida se puder ser percebida, uma vez mantida sua identidade;

Princípio da não-contradição: as ideias e as coisas que se contradizem e negam a si mesmas são impensáveis e não existem;

Princípio do terceiro-excluído: dentro do processo de escolha existe aquilo que está certo e aquilo que está errado, não havendo terceira possibilidade;

Princípio da razão suficiente (ou princípio da causalidade): tudo o que existe ou acontece tem um motivo, uma causa que pode ser conhecida pela razão.

A atividade racional, que é a razão exercida pelo sujeito, possui duas modalidades: a intuição (razão intuitiva) e o raciocínio (razão discursiva). O raciocínio ou razão discursiva realiza esforços sucessivos de aproximação, através de etapas de conhecimento para alcançar o conceito e a definição do objeto. A razão intuitiva, de forma diversa, é capaz de captar o objeto por inteiro de uma só vez, num único ato; é a compreensão global de uma verdade ou de um fato de maneira instantânea. (CHAUÍ, 2001).

A intuição pode ser sensível ou empírica, e ainda intelectual. A intuição sensível ou empírica advém do conhecimento direto e imediato que se tem do objeto, de suas qualidades e características (cor, dimensão, sabor), e também das associações que ele provoca, tais como lembranças e imagens. A intuição intelectual contém expressão de universalidade e de necessidade porque exige o conhecimento de todos os princípios da razão (“identidade, não-contradição, terceiro excluído e razão suficiente”), incluindo as conexões necessárias estabelecidas entre as ideias ou entre os seres. (CHAUÍ, 2001, p. 64).

Chauí (2001, p. 64) comenta que o exemplo de intuição intelectual mais conhecido na história da Filosofia é a afirmação do filósofo Descartes, chamada de “*cogito*” cartesiano: “Penso (*cogito*), logo existo”. Quando o indivíduo se apodera dessa expressão, ele afirma que é um ser pensante e sabe racionalmente que ele existe porque pensa, sem precisar demonstrar isso. (grifo do autor).

A intuição pode levar ao processo de conhecimento, porém, conhecer exige razão discursiva ou o raciocínio. Diferentemente do processo intuitivo, o raciocínio requer provas e demonstrações daquilo que está sendo conhecido ou investigado. O processo de conhecimento se caracteriza por diversos atos intelectuais enredados e pode ser estabelecido por critérios de generalidade e universalidade, que determinam a dedução ou a indução. A dedução é procedimento racional que parte de uma verdade já conhecida para demonstrar que ela pode ser aplicada às situações específicas semelhantes, portanto, parte do geral para o individual. A indução traça a direção inversa da dedução e estabelece que a partir dos casos particulares semelhantes, é que se encontra a definição geral. (CHAUÍ, 2001).

Chauí (2001) relata que a lógica inicia o seu surgimento a partir de dois posicionamentos filosóficos opostos entre Heráclito de Éfeso e Parmênides de Eléia.

Para Heráclito, “somente o devir ou a mudança é real”, pois o mundo é um fluxo em permanente movimento onde tudo se transforma, é uma luta contínua da harmonia dos

contrários, “responsável pela ordem racional do universo”. [...] “O *logos* é a mudança e a contradição”. (CHAUÍ, 2001, p. 180, grifo da autora).

Parmênides pensava diferente de Heráclito, conforme esclarece Chauí (2001). Para Parmênides, a mudança é apenas uma opinião ilusória e aparente, pois as coisas que existem são verdadeiras e não mudam:

[...] o devir, o fluxo dos contrários, é uma **aparência**, mera opinião que formamos porque confundimos a realidade com as nossas sensações, percepções e lembranças. [...] O que existe real e verdadeiramente é o que não muda nunca, o que não se torna oposto a si mesmo, mas permanece sempre idêntico a si mesmo, sem contrariedades internas. É o **Ser**. (CHAUÍ, 2001, p. 180, grifos da autora).

Com os filósofos Platão e Aristóteles, a Filosofia acabou por oferecer soluções para a questão da “contradição-mudança e identidade-permanência”. O realce é conferido a cada um desses dois aspectos, a partir do surgimento da lógica. (CHAUÍ, 2001, p. 181).

Através da dialética, um recurso intelectual e linguístico, Platão entende que uma coisa deve ser separada em dois lados opostos ou dividida em duas partes contrárias, “de modo que se conheça sua contradição e se possa determinar qual dos contrários é verdadeiro e qual é falso.” (CHAUÍ, 2001, p. 181).

Chauí (2001, p. 181 e 182) explica que “A dialética é um debate, uma discussão, um diálogo entre opiniões contrárias e contraditórias para que o pensamento e a linguagem passem da contradição entre as aparências à identidade de uma essência”. Aristóteles não considerava a dialética platônica um procedimento seguro:

A dialética, diz Aristóteles, é boa para as disputas oratórias da política e do teatro, para a retórica, pois esta tem como finalidade persuadir alguém, oferecendo argumentos fortes que convençam o oponente e os ouvintes. É adequada para os assuntos sobre os quais só cabe a persuasão, mas não para a Filosofia e a ciência, porque, nestas, interessa a demonstração ou a prova de uma verdade. (CHAUÍ, 2001, p. 182).

Dessa maneira, Aristóteles segue um rumo diferente de Platão e “Considera desnecessário separar realidade e aparência em dois mundos diferentes – há um único mundo no qual existem essências e aparências – e não aceita que a mudança ou o devir seja mera aparência ilusória. Há seres cuja essência é mudar e há seres cuja essência é imutável.” (CHAUÍ, 2001, p. 182).

Cabe à Filosofia conhecer como e por que as coisas, sem mudarem de essência, transformam-se, assim, como cabe à Filosofia conhecer como e por que há seres imutáveis (como as entidades matemáticas e as divinas). Parmênides tem razão: o pensamento e a linguagem exigem a identidade. Heráclito tem razão: as coisas

mudam. Ambos se enganaram ao supor que identidade e mudança são contraditórias. Tal engano levou Platão à desnecessária divisão dos mundos. (CHAUÍ, 2001, p. 182).

A partir de um conjunto de procedimentos de demonstração e prova, a lógica é criada por Aristóteles, que a denominou originariamente de “**analítica**”, tendo como atributo principal o de se constituir em ferramenta para se conhecer, “um instrumento para as ciências”. (CHAUÍ, 2001, p. 182 e 183, grifo da autora).

O objeto da lógica é a **proposição**, que exprime, através da linguagem, os **juízos** formulados pelo pensamento. A proposição é a atribuição de um predicado a um sujeito: *S é P*. O encadeamento dos juízos constitui o **raciocínio** e este se exprime logicamente através da conexão de proposições; essa conexão chama-se **silogismo**. A lógica estuda os elementos que constituem uma proposição (as **categorias**), os tipos de proposições e de silogismos e os princípios necessários a que toda proposição e todo silogismo devem obedecer para serem verdadeiros (princípio da identidade, da não-contradição e do terceiro excluído). (CHAUÍ, 2001, p. 183, grifo da autora).

Chauí (2001) esclarece que a lógica detém as seguintes características:

- a) é instrumental (um instrumento para se pensar corretamente);
- b) é formal (ocupa-se com a forma pura de pensar, expressada pela linguagem);
- c) é propedêutica (indica a fase preliminar dos raciocínios, que é preparatória para as demonstrações ou procedimentos e métodos a serem empregados);
- d) é normativa (estabelece princípios e normas a serem seguidos pelo pensamento verdadeiro);
- e) adota a doutrina da prova (institui condições e fundamentos para as demonstrações);
- f) é geral e atemporal (suas formas de pensamento, suas leis e princípios independem de tempo, lugar ou circunstância, são universais, atemporais e imutáveis, como a razão).

Ao falar sobre a lógica contemporânea, Chauí (2001, p. 195) relata que ela se tornou mais formal ao longo do tempo, “um puro simbolismo do tipo matemático e um cálculo simbólico”, preocupando-se menos com os conteúdos das proposições e suas operações intelectuais. Da mesma maneira que um matemático constrói suas operações aritméticas, com princípios e regras admitidos, o lógico elabora os mecanismos da proposição.

A lógica estabelece as propriedades, as formas e as relações das proposições, valendo-se de um ordenamento e de um simbolismo que determina a diferença entre a linguagem cotidiana e a linguagem lógica formalizada. (CHAUÍ, 2001).

A lógica tornou-se cada vez mais uma ciência formal da linguagem, mas de uma linguagem muito especial, que nada tem a ver com a linguagem cotidiana, pois trata-se de uma linguagem inteiramente construída por ela mesma, partindo-se do modelo da matemática. (CHAUÍ, 2001, p. 196).

Chauí (2001, p. 196) comenta que durante séculos a matemática foi considerada “uma ciência baseada na intuição intelectual de verdades absolutas, existentes entre si mesmas, sem depender de qualquer interferência humana”.

Os axiomas, as figuras geométricas, os números e as operações aritméticas, os símbolos e as operações algébricas eram consideradas verdades absolutas, universais, necessárias, que existiriam com ou sem os homens e que permaneceriam existindo mesmo se os humanos desaparecessem (para muitos filósofos, a matemática chegou a ser considerada a ciência divina por excelência). (CHAUÍ, 2001, p. 196).

Foi a partir do século XIX que a matemática passou a ser considerada uma ciência resultante da construção intelectual, uma invenção da inteligência humana: “Os entes matemáticos são puras idealidades construídas pelo intelecto ou pelo pensamento, que formula um conjunto rigoroso de princípios, regras, normas e operações, para a criação de figuras, números, símbolos, cálculos, etc.” (CHAUÍ, 2001, p. 196).

Os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pela razão e pela lógica foram encontrados dentro de estudos desenvolvidos em Teoria da Contabilidade. As localizações estão no texto que se segue.

A razão é observada quando as Ciências Contábeis adotam conhecimento sistemático e racional para argumentação de seus princípios, através da Teoria como Raciocínio (raciocínio dedutivo ou indutivo) e da Teoria como Decreto (tanto a dedução quanto a indução podem ser descritivas ou prescritivas). O raciocínio dedutivo e o indutivo seguem uma disposição de pensamentos desencadeada pela razão, por meio de métodos racionais que podem partir do geral para o específico ou vice-versa, o que demonstra uma estrutura lógica.

A classificação das teorias da Contabilidade busca desvendar se uma solução é a mais adequada para dirimir ou afastar os problemas contábeis e trata da maneira como as pessoas raciocinam. A Teoria como Raciocínio consiste em verificar a maneira como os argumentos são apresentados contabilmente, se eles partem de generalizações para os casos

específicos (raciocínio dedutivo) ou se vão das situações particulares para as generalizações (raciocínio indutivo). Dentro das Ciências Contábeis, as generalizações são encontradas nos postulados, sobre as quais os contadores se debruçam para deduzir os princípios que servem de apoio para aplicação ao caso concreto. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

A Teoria como Decreto indica que tanto a indução quanto a dedução podem ser descritivas (positivas) ou prescritivas (normativas). As teorias descritivas mostram quais são as informações financeiras apresentadas aos usuários da Contabilidade, e de que forma são comunicadas. As teorias prescritivas procuram explicar o que deve ser feito, isto é, recomendam quais os dados contábeis que devem ser comunicados e de que maneira devem ser apresentados. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Hendriksen e Breda (2011) afirmam que o normativo tenta responder qual a melhor maneira de se registrar uma transação em termos contábeis, enquanto que a tendência descritiva procura responder como se dá a tomada de decisão dos administradores, considerando o que é melhor para eles. O conjunto dos esforços direcionados para conseguir essas respostas revela o campo da Teoria da Contabilidade.

O elemento ou pressuposto filosófico constituído pela razão se entrelaça com o conhecimento e com as ciências, ambos já apresentados em tópico anterior (ver 2.7.3). Isso porque a cientificidade dos estudos contábeis se apropria dos atributos da razão para apresentar seus argumentos sistemáticos e racionais.

A lógica foi encontrada no procedimento das partidas dobradas, cujo raciocínio sistemático é largamente adotado nos estudos e nas práticas contábeis. Como a lógica adota uma linguagem especial baseada em modelo aritmético, ela também foi localizada na história da evolução da Contabilidade, constatada pela contribuição árabe na criação da álgebra que permitiu o impulso da matemática e o desenvolvimento de estudos e das práticas contábeis, até nossos dias.

Quando a lógica é localizada nos estudos contábeis, ela se entrelaça também com a religião, que recebeu tópico apresentado anteriormente (ver 2.7.2). Isso ocorre pela ampla difusão do método das partidas dobradas na Contabilidade, procedimento apresentado pelo frei italiano Luca Pacioli que reflete a influência do poder religioso no aperfeiçoamento das Ciências Contábeis. Verifica-se inclusive o influxo do poder religioso no desenvolvimento da lógica, que utiliza raciocínio matemático, cujo avanço foi proporcionado pelos muçulmanos, através da álgebra.

O método das “partidas dobradas” foi trazido por Luca Paccioli, em obra publicada em Veneza, no ano de 1494, sob o título *Summa de aritmética geometria, proportioni et proporgionalità*. Nela se destaca o *Tractatus de computis et scripturis*, que explica e descreve integralmente este método contábil. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 26).

Para Sá (2011, p. 23), o procedimento de escriturar fatos contábeis, chamado de “partidas dobradas”, foi incluído na obra de aritmética e geometria do frei italiano Luca Paccioli, através de um tratado de 36 capítulos não muito extensos e consiste “no princípio de que a todo crédito sempre corresponde um débito de igual valor e vice-versa”.

O procedimento das “Partidas Dobradas tem base fortemente lógica”, descreve uma equação na forma de igualdade, para reproduzir e revelar a manifestação da riqueza em sua origem (representada pelo crédito) e em seu destino (representada pelo débito), ou seja, “valor do crédito = valor do débito”, ou ainda, “valor do efeito = valor da causa”. (SÁ, 2011, p. 24 e 25).

Tal procedimento de escrituração deve ter surgido na Idade Média e não se conhece o seu inventor. Cogita-se sobre a possibilidade de ter aparecido na Itália, na região da Toscana, onde existem registros realizados por empresas entre 1.250 e 1.280. Há argumentos que defendem ser esta uma criação dos babilônios, outros em favor dos egípcios, e outros ainda acreditam ter sido invenção dos romanos. Inclusive, os árabes chamam para si esse invento, baseados nos livros de literatura contábil que existem em Istambul, por conta de registros efetuados durante o período do século X a XIV. (SÁ, 2011).

Ao descreverem sobre a contribuição das civilizações para o florescimento da Contabilidade, Hendriksen e Breda (2011, p. 42) relatam que no ano de 765, os líderes islâmicos transferiram a capital do Islã para Bagdá. Ali foi fundada uma escola de astrologia onde o matemático árabe, Musa Al-Khwarizmi criou a obra *Al-Jabr Wa'l Mugabala*, que deu origem à palavra álgebra. O desenvolvimento desse trabalho proporcionou o aperfeiçoamento do sistema numérico que é utilizado até os dias de hoje.

Para D’Áuria (1949), o conhecimento e a evolução da matemática proporcionaram o aperfeiçoamento dos registros contábeis.

A evolução do cálculo aritmético, o aperfeiçoamento dos instrumentos de registro, as necessidades administrativas do comércio medieval, as partidas-dobradas, [...] representam a fase intermediária e evolutiva do conhecimento vulgar para o conhecimento científico iniciado em meados do século XIX. (D’ÁURIA, 1949, p. 174).

Cumpra esclarecer que o conhecimento da álgebra e da matemática constitui-se em pré-requisito para o aprendizado em Ciências Contábeis, principalmente porque os números representam valores de referência para o reconhecimento, mensuração e divulgação contábeis. O sistema numérico é utilizado extensamente na elaboração dos relatórios e demonstrativos econômico-financeiros, cujos conteúdos traduzem informações contábeis e revelam as movimentações ou alterações patrimoniais.

2.7.5 VERDADE E JUSTIÇA

Chauí (2001) explica que é através da dúvida e da perplexidade, do estado de insegurança, da consciência, da percepção da ignorância, bem como do desejo de superar a incerteza, que surge a busca da verdade. Essa busca pode nascer de uma decepção e fazer com que se alcance a certeza, ou pode ter origem na decisão de não aceitar as certezas estabelecidas, com o intuito de encontrar explicações e interpretações para a realidade.

A verdade apresenta três concepções construídas ao longo dos tempos (CHAUÍ, 2001):

- 1) a que se relaciona com aquilo que se vê ou que se percebe;
- 2) a que diz respeito às palavras, ao dizer e ao falar; e
- 3) aquela que se refere ao acreditar, a ter crença.

A primeira concepção acerca da verdade tem origem no termo grego *aletheia*, que significa “não-oculto, não-escondido, não-dissimulado”. Assim, o verdadeiro é aquilo que pode ser visualizado e a verdade é a manifestação do que existe. A segunda concepção se baseia na palavra latina *veritas*, que representa o rigor de um relato, a linguagem que exprime a essência e os fatos reais com precisão, exatidão e fidelidade. A terceira concepção se relaciona com o termo hebraico *emunah*, que significa confiança e considera que as pessoas e Deus são verdadeiros. Dessa maneira, a verdade está relacionada ao prometido ou ao que foi pactuado, àquilo que deve ser cumprido. (CHAUÍ, 2001, p. 99).

Reale (2002, p. 5) comenta que “os primeiros filósofos gregos não concordaram em ser chamados de sábios, por terem consciência do muito que ignoravam. Preferiram ser conhecidos como amigos da sabedoria, ou seja – filósofos”.

“A Filosofia reflete no mais alto grau essa paixão da verdade, o amor pela verdade que se quer conhecida sempre com maior perfeição, tendo-se em mira os pressupostos últimos daquilo que se sabe”. (REALE, 2002, p. 5).

O direito é realidade universal. Onde quer que exista o homem, aí existe o direito como expressão de vida e de convivência. É exatamente por ser o direito fenômeno universal que é ele suscetível de indagação filosófica. A Filosofia não pode cuidar senão daquilo que tenha sentido de universalidade. Esta a razão pela qual se faz Filosofia de vida, Filosofia do direito, Filosofia da história ou Filosofia da arte. Falar em vida humana é falar também em direito, daí se evidenciando os títulos existenciais de uma Filosofia jurídica. (REALE, 2002, p. 9).

A concepção do que é verdadeiro conduz imediatamente ao que é bom e justo. O que é justo carrega em si a representação da justiça, ou seja, a virtude de destinar a cada um aquilo que lhe pertence. A partir daí nasce o direito, a busca pela justiça, do que é justo conforme a aplicação das normas que disciplinam as relações dos homens em sociedade. (CUNHA, 2013).

A ideia de justiça é uma das mais antigas da humanidade, ligada à concepção de certa ordem e harmonia em tudo aquilo que existe. Na civilização babilônica (que floresceu na região onde hoje é atual Iraque) a justiça representava a ordem. Essa concepção se refere à origem do mundo e do homem enquanto criações genuínas, “filhos do princípio da Justiça”. (CUNHA, 2013, p. 230).

Na Grécia, a justiça era compreendida como uma lei natural. Os gregos concebiam a sociedade como um fato natural que decorre da sociabilidade entre os homens, “viviam na *pólis*, cuja principal função era zelar pelo cumprimento da Justiça, tarefa compartilhada por todos os cidadãos livres”. O cidadão tinha o dever de ser justo e respeitar a ordem natural da justiça criadora, que se expressava através da lei natural. (CUNHA, 2013, p. 230, grifo do autor).

Cunha (2013) observa que os gregos eram muito críticos com relação à realidade prática e foram percebendo que os injustos acabavam por tirar melhor proveito das situações. Assim, a compreensão de que a lei natural e criadora estava inserida na consciência humana cedeu lugar para outra concepção de justiça, baseada na ideia de que os justos eram compensados numa vida futura, pelos critérios de julgamento eternos e transcendentais, emanados através da vontade de um Ser Supremo.

Desde então, a noção de pecado surge como medida do que é justo ou injusto. Há uma delimitação entre a justiça dos homens (limitada e finita) e a justiça de Deus (absoluta e

eterna). O homem passou a habitar dois mundos, o de Deus e o dos homens. Para unificar essas duas concepções de justiça, São Tomás de Aquino (1225-1274) juntou os ensinamentos bíblicos com a filosofia de Aristóteles, para propor que o Estado só é legítimo quando assegura o bem comum e auxilia a Igreja na missão espiritual de salvar os homens. (CUNHA, 2013).

E para administrar essa combinação política e religiosa da justiça é que surge a teoria do Direito (em letra maiúscula para indicar ciência), que traz implicações para as estruturas de poder e separa o que é divino daquilo que pertence à ordem social. A partir daí, a ciência é invocada para gerar um aporte de conhecimento que fundamenta o Direito, para constituir suas leis e as formas de poder, notadamente o poder do Estado. O Direito passa a ser concebido como o conjunto estrutural de normas da justiça, que requer obediência em prol da ordem social. (CUNHA, 2013).

Para Cunha (2013), Justiça e Direito são essencialmente distintos, mas tornam-se inseparáveis uma vez que a Justiça é a expressão do Direito. E o Direito é o conjunto de normas e leis que legislam o exercício do poder e a aplicação da Justiça.

As questões ou preocupações filosóficas delineadas pela verdade e pela justiça também receberam estudo conjunto porque seus significados se entrelaçam na Filosofia. Ademais, ambas são empregadas nos estudos e nas pesquisas contábeis, por vezes de maneira simultânea.

Os elementos ou pressupostos filosóficos delineados pela verdade e pela justiça foram encontrados dentro da literatura contábil, em análise referente à abordagem ética em Contabilidade. A busca pela verdade foi localizada nos estudos da teoria contábil e na pesquisa realizada por Weffort (2005), quanto à predominância da essência sobre a forma nas demonstrações contábeis.

A concepção de justiça também está presente na pesquisa conduzida por Weffort (2005). A autora dedica um capítulo inteiro de sua obra para falar sobre a influência do sistema jurídico na Contabilidade, cuja edição é produto de sua tese de doutorado apresentada junto à FEA/USP, em 2003, que foi publicada posteriormente através de livro, no ano de 2005. Todas as localizações estão mencionadas ao longo do texto que se segue.

A abordagem ética se refere “aos conceitos de justiça, verdade e equidade”. Dentro desse entendimento se encontram as expectativas de “fidelidade de representação”, de ausência de vieses e de existência de “neutralidade”, características essenciais para o

estabelecimento de padrões, de modo que as informações contidas nos relatórios e demonstrativos contábeis não influenciem comportamentos em qualquer direção, quando apresentadas aos interessados. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011, p. 25).

O predomínio da essência sobre a forma é uma das principais características das normas internacionais de Contabilidade, que foram recentemente introduzidas no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pelos órgãos reguladores, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme expõem Iudícibus et al. (2010).

A prevalência da essência sobre a forma significa que tanto o profissional que contabiliza quanto o que audita devem, antes de qualquer procedimento, “conhecer muito bem a operação a ser contabilizada e as circunstâncias que a cercam. Assim, não basta simplesmente contabilizar o que está escrito. É necessário ter certeza de que o documento formal represente, de fato, a essência econômica dos fatos sendo registrados”. (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 21).

A preocupação em fazer predominar a essência sobre a forma nas demonstrações contábeis faz com que as práticas de reconhecimento e mensuração sejam afetadas, pois este princípio “é mais perceptível nos países de sistema consuetudinário, especialmente no Reino Unido, onde vigora a *True and Fair View*”. No Brasil, onde é adotado o sistema codificado, mais rígido e mais formal, existe “uma clara dominância da forma legal sobre a essência das transações econômicas [...]”, pondera Weffort (2005, p. 107).

A predominância da essência sobre a forma nada mais é do que a busca pela “visão verdadeira e justa” (tradução nossa para a expressão *True and Fair View*), pois aquele que realiza o registro contábil ou a auditoria deve verificar o que está acontecendo na verdade, isto é, perseguir a essência e não a forma.

Weffort (2005, p. 90) expõe que “as características do modelo contábil de um país podem ser compreendidas, em parte, pelo modo como a sua sociedade se organiza (instituições)”. Argumenta que o sistema jurídico é escolhido para representar as instituições de um país e a literatura contábil evidencia a influência desse modelo. A partir disso, Weffort (2005) apresenta os principais sistemas jurídicos, citando o sistema consuetudinário (*common law*) e o sistema codificado (*code law*), além de outros.

Quando Weffort (2005, p. 106) tece comentário sobre a influência do sistema jurídico brasileiro no modelo contábil, esclarece que no Brasil é adotado o sistema codificado

(romano-germânico), o que traz “consequências prováveis para as práticas e normas contábeis”. Ainda afirma a autora que “a primeira implicação é com relação às práticas de evidenciação”.

Weffort (2005, p. 39) também comenta sobre as interações estabelecidas entre os modelos contábeis e o meio ambiente e, dentre elas, tratou das diferenças entre normas e práticas existentes nos países. Neste sentido, afirma que “as normas e as práticas contábeis não podem ser isoladas, pois elas não apenas são afetadas pelo ambiente, como também o afetam”.

Nos estudos onde esteve envolvida a questão ou preocupação filosófica formada pela justiça observou-se que ela se entrelaça com a ética e a política, que serão tratadas em tópico adiante (ver 2.7.7.). O raciocínio para este entrelaçamento consiste no fato da ética e da política ensejarem a existência compartilhada entre os homens, sendo que a felicidade é decorrente da conduta virtuosa, com liberdade e aplicação da justiça.

2.7.6 CULTURA, VALORES E COMPORTAMENTO

As questões ou preocupações filosóficas formadas pela cultura, valores e comportamento receberam um estudo conjunto porque seus significados e conteúdos são percebidos de forma aproximada dentro da Filosofia.

Cabe também esclarecer que os valores fizeram jus a um grupo autônomo, em virtude da delimitação da pesquisa. Isso se deu porque os valores não poderiam deixar de ser considerados para os diversos agrupamentos onde foram mais comumente observados (língua, verdade e justiça, religião, cultura, comportamento, ética e política), em detrimento de qualquer um dos grupos.

Se os valores fossem dirigidos para um dos agrupamentos, considerando-se a metodologia empregada neste trabalho quanto à delimitação da pesquisa, poderia estar sendo negligenciado algum de seus atributos filosóficos em prejuízo de outro agrupamento, onde eles são percebidos também. Por isso os valores admitiram tratamento de maneira independente. Entretanto, observou-se que os valores estão mais estreitamente ligados à cultura e ao comportamento, motivo pelo qual esses três elementos ou pressupostos filosóficos foram aproximados.

Nos estudos filosóficos desenvolvidos por Chauí (2001), a cultura apresenta dois significados iniciais: a) o cuidado do homem com o manejo junto à natureza, no sentido de cultivar e tomar conta; e b) aprimoramento por meio da educação, incluindo-se o conjunto de valores adquiridos e transmitidos educacionalmente, que melhora e aperfeiçoa a natureza humana.

A cultura mostra a formação social, o conjunto de práticas socialmente admitidas e as instituições estabelecidas, suas leis, suas crenças e seus valores. A cultura se manifesta de várias maneiras e os principais campos filosóficos onde ela se verifica são: ciências, religião, artes, na ética e na política. (CHAUÍ, 2001).

Para a semiótica, todo fenômeno cultural se estrutura através de uma linguagem e também se constitui em fenômeno de comunicação. Assim, todo fato cultural ou atividade social são práticas significantes, pois produzem linguagem e sentido. (SANTAELLA, 1983).

O “senso e a consciência moral” estão relacionados com “valores, sentimentos, intenções, decisões e ações referidos ao bem e ao mal”, bem como ao “desejo de felicidade”. (CHAUÍ, 2001, p. 335).

Até a década de 90, a cultura era entendida como “um conjunto de hábitos, costumes e formas de vida capazes de distinguir um povo de outro ou um grupo social de outro”. Com a globalização, que aproximou hábitos e os tornou semelhantes nas mais diversas áreas do planeta, a ideia de cultura passou a ser compreendida como “um conjunto de interpretações da realidade [...]”. (COSTA, 2005, p. 391).

O processo de geração de conhecimento está relacionado com a superação de dificuldades e problemas, quando as gerações mais velhas transmitem aos mais jovens suas experiências. A partir daí, os mais jovens vão descobrindo novas técnicas ou aperfeiçoando aquelas até então conhecidas. (COSTA, 2005).

O conhecimento do mundo – organizado, comunicado e compartilhado com seus semelhantes e transmitido à descendência – transformou-se em um legado cumulativo fundamental para interpretar a realidade e agir sobre ela, ou seja, deu origem à cultura humana. (COSTA, 2005, p. 13).

Para falar sobre o comportamento, Chauí (2001) apresenta considerações em favor da psicanálise, dentro de um prisma ético. Trombley (2014, p. 124) explica que Sigmund Freud (1856-1939) foi um médico neurologista austríaco “que destacou os papéis da sexualidade e do inconsciente como fundamentos da personalidade e desenvolveu o método

da psicanálise”. Comenta ainda o autor que “Freud forneceu um guia para a psique do homem, assim como uma explicação da dinâmica de sua psicologia”.

Chauí (2001, p. 355) relata que a psicanálise introduziu o conceito de inconsciente, que limita o poder da razão e o da consciência, “além de descortinar a sexualidade como força determinante de nossa existência, nosso pensamento e nossa conduta”.

A psicanálise revela duas faces antagônicas relativas ao funcionamento da mente – o “id” que busca a satisfação sexual e o “superego” que é a censura moral ditada pelos valores sociais – para explicar que a psique humana é um verdadeiro campo de batalha entre desejos e censuras, entre o inconsciente e o consciente. (CHAUÍ, 2001, p. 356).

Chauí (2001, p. 356) observa que a psicanálise não é apenas uma teoria, mas sim uma atividade terapêutica que auxilia o ser humano em seu autoconhecimento, para que não fique à mercê da luta de forças inconscientes e conscientes, que ocorrem entre o “id” e o “superego”. A psicanálise ajuda nos sofrimentos psíquicos, que causam doenças físicas e mentais, em virtude da existência de uma moralidade muito rígida, que culmina em “ideal de ego”, baseado em valores e fins éticos.

A psicanálise propõe um patamar moderador entre o “id” e o “superego” (inconsciente *versus* consciente) para se instaurar uma moral sexual mais harmonizada, que seja satisfeita dentro da vida social. Isso é realizado através da consciência e da livre vontade. Apesar de livre, o homem aprende as fronteiras do que é ou não permitido, por meio de valores sociais ou culturais, dentro de um critério de não violência, seja interna ou externa. (CHAUÍ, 2001, p. 356).

Ao estudar o comportamento, a psicanálise descobriu a poderosa limitação do ser humano para controlar a realidade e o conhecimento, em razão das angústias geradas pelos desejos. De outro lado, revelou a capacidade da razão e do pensamento que têm condições de atravessar as repressões na busca pela verdade. (CHAUÍ, 2001).

Os estudos psicanalíticos propõem que o pensamento enfrente os preconceitos existentes na sociedade, em nome da própria razão. Embora seja frágil, a consciência é que desvenda o inconsciente e aceita o risco da angústia provocada pelos desejos, com a finalidade de se almejar o conhecimento. (CHAUÍ, 2001). E é por meio do conhecimento que o ser humano se dá conta de que é um ser pensante, capaz de escolher e tomar decisões.

Popper (1998a) explica que a civilização ocidental tem origem na cultura grega, que parece ter sido a primeira a promover a travessia do tribalismo para o humanitarismo. No

tribalismo, a vida social se caracterizava por atitudes mágicas, trazidas pela crença nas imposições de uma vontade sobrenatural, uma maneira de se racionalizar o medo de mudar a rotina. As ideias mágicas tinham o intuito de explicar e pacificar as forças do destino. Os membros de uma tribo precisavam, muitas vezes, de paciência ou de certa dose de heroísmo para agir conforme os tabus estabelecidos. A maneira correta de agir era determinada e, para ser seguida, apontava dificuldades a serem superadas. A responsabilidade pessoal não encontrava espaço nesta tradição coletiva.

Muito disso ainda está presente através dos tabus que são vivenciados e admitidos pelos indivíduos, observa Popper (1998a).

Nossos próprios modos de vida são ainda obstruídos de tabus: tabus alimentares, tabus de polidez e muitos outros. E, contudo, há certas diferenças importantes. Em nosso próprio meio de vida existe, entre as leis do estado de um lado e os tabus que habitualmente observamos do outro, um campo sempre ampliado de decisões pessoais, com seus problemas e responsabilidades; e conhecemos a importância desse campo. As decisões pessoais podem levar à alteração dos tabus, e mesmo das leis políticas que já não são mais tabus. A grande diferença é a possibilidade de reflexão racional sobre esses assuntos. (POPPER, 1998a, p. 188).

Mesmo com a possibilidade de se discutir racionalmente um problema, ainda se toma decisões pessoais baseadas no desejo de se ver ou não modificadas as instituições ou as legislações, avaliando-se as possíveis consequências dessa atitude e a escolha ou preferência consciente de alguma delas. “Reconhecemos a responsabilidade pessoal racional”. (POPPER, 1998a, p. 188).

As questões ou preocupações filosóficas delineadas pela cultura, valores e comportamento foram também percebidas em outros elementos ou pressupostos trazidos pela Filosofia, como é o caso da religião. Contudo, se entrelaçam mais especificamente com a ética e a política, que serão tratadas conjuntamente em tópico posterior (ver 2.7.7).

Os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pela cultura, valores e comportamento foram encontrados especialmente em artigos científicos voltados à matéria contábil e organizacional, com destaque de suas influências nos aspectos de gestão, no ambiente competitivo e nas práticas contábeis. O comportamento também foi identificado dentro da literatura contábil, recebendo atenção da abordagem comportamental tratada em Teoria da Contabilidade.

Como já mencionado anteriormente, a cultura, os valores e o comportamento receberam estudo conjunto em razão da afinidade de seus significados na Filosofia. Além disso, são apresentados de forma aproximada em trabalho acadêmico de Weffort (2005) e na

maioria dos artigos científicos encontrados e analisados, cujas pesquisas foram desenvolvidas na área contábil ou organizacional. As suas localizações estão mencionadas ao longo do texto.

O comportamento dos usuários diante das informações contábeis tem sido objeto de estudo da Teoria da Contabilidade e é analisada na abordagem comportamental. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011; IUDÍCIBUS, 2010; OLIVEIRA et al., 2003). Esta leitura “consiste em confiar nas visões da psicologia e da sociologia no desenvolvimento das teorias da contabilidade”. No estudo da abordagem comportamental, “a preocupação reside na relevância da informação transmitida a responsáveis pela tomada de decisões e no comportamento de indivíduos ou grupos diversos em consequência da apresentação de informações contábeis”. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011, p. 27).

Com relação aos motivos que são suscitados na literatura quanto às diferenças das práticas contábeis verificadas entre os países, Weffort (2005) elenca aqueles mais relevantes:

- a) Características e necessidades dos usuários das demonstrações contábeis;
- b) Características dos preparadores das demonstrações contábeis (contadores);
- c) Modos pelos quais se pode organizar a sociedade na qual o modelo contábil se desenvolve, refletidos principalmente através de suas instituições;
- d) Aspectos culturais;
- e) Outros fatores externos. (WEFFORT, 2005, p. 40)

Para Weffort (2005, p. 52), a “cultura pode ser entendida, em sentido amplo, como o conjunto de valores e atitudes compartilhados por uma sociedade”.

Pesquisas e trabalhos acadêmicos têm mostrado evidências da influência dos aspectos culturais que repercutem dentro das organizações. Nas discussões organizacionais, os aspectos culturais têm promovido investigações, onde o comportamento e a prática de gestão têm sido considerados para a vantagem competitiva sustentável. (LACERDA, 2011).

As dimensões culturais interferem nas atividades organizacionais. Muitos autores, como Geert Hofstede (1983) e Fons Trompenaars (1996) investigaram esses efeitos. O intuito é desvendar a influência das dimensões culturais e do comportamento, e quais os critérios que indicam a maneira como os desafios e os dilemas são enfrentados ou resolvidos dentro das organizações. (LACERDA, 2011).

A seguir, estão sendo trazidas as dimensões culturais de Hofstede (1983) e as suas influências nas práticas contábeis ou organizacionais.

2.7.6.1 As dimensões culturais de Geert Hofstede

Hofstede (2003, p. 17) explica que existem vários níveis de cultura e que “o mundo está cheio de confrontações entre pessoas, grupos e nações que pensam, sentem e agem de forma diferente”.

O autor argumenta que seus estudos tiveram a finalidade de “ajudar a lidar com as diferenças na forma de pensar, sentir e agir dos habitantes de nosso planeta”, para mostrar que é possível alcançar uma compreensão entre os seres humanos, mesmo diante da diversidade de pensamentos. (HOFSTEDE, 2003, p. 18).

As diferentes sociedades humanas não tiveram o mesmo ritmo de desenvolvimento, uma vez que existem ainda hoje populações que vivem da caça e da colheita. O crescimento da população mundial foi acompanhado de uma diversificação impressionante de resposta ao problema fundamental da organização da vida em comum e da forma de estruturação de uma sociedade. (HOFSTEDE, 2003, p. 26).

Como o objetivo da investigação foi promover a cooperação entre as nações, Hofstede (2003) torna claro que os dados coletados em sua pesquisa se verificaram dentro do nível de nação. “As mais de duzentas nações existentes atualmente no planeta estão condenadas a sobreviver ou a extinguir-se *juntas*. Assim, faz sentido, do ponto de vista prático, estudar os fatores culturais que separam ou unem as diferentes nações”. (HOFSTEDE, 2003, p. 28, grifo do autor).

As dimensões culturais definidas por Geert Hofstede surgiram de um estudo realizado pela empresa IBM e suas subsidiárias de diferentes países. Os questionários tiveram aplicação junto aos empregados da multinacional, que ocupavam cargos idênticos. A pesquisa foi realizada entre 1967 e 1973, abrangendo mais de 50 países de cinco continentes, com a obtenção de 117 mil questionários respondidos. (HOFSTEDE, 2003; BASKERVILLE, 2003; LACERDA, 2011).

A empresa multinacional decidiu promover a pesquisa com a intenção de obter uma ferramenta gerencial para o desenvolvimento da própria organização. (BASKERVILLE, 2003).

A pesquisa realizada por Geert Hofstede acerca das dimensões culturais teve dois objetivos: “desenvolver uma terminologia comumente aceitável, bem definida e empiricamente fundamentada para descrever culturas; e analisar os dados coletados de forma

sistemática, ao invés de utilizar apenas impressões.” (HOFSTEDE, 1983, p. 77, tradução nossa).

A análise das respostas evidenciou que a diferença cultural entre os países poderia ser explicada por categorias que representam dimensões culturais, mostrando aspectos que podem ser combinados: “individualismo e coletivismo, grande ou pequena distância do poder, forte ou fraca aversão à incerteza, masculinidade e feminilidade”. (HOFSTEDE, 1983, p. 78, tradução nossa).

Posteriormente, chegou-se também a uma nova dimensão chamada de Dinamismo Confuciano ou Orientação de Longo Prazo, que deflagra a maneira de pensar oriental que se opõe a uma orientação de curto prazo, que é a forma de pensar ocidental. (HOFSTEDE, 2003; DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004; LACERDA, 2011).

Hofstede (2003) afirma que essa quinta dimensão cultural foi identificada por Michael Harris Bond. O Dinamismo Confuciano, mais tarde denominado de Orientação de Longo Prazo, captura as preferências de valores entre as culturas ocidentais e orientais.

A dimensão Orientação de Longo Prazo está iniciando o seu caminho dentro da literatura contábil e se fundamenta na forma de pensar oriental, que leva em consideração a perseverança, o cumprimento das obrigações sociais e a tradição, daí porque pode impulsionar futuras pesquisas. (HOFSTEDE, 2003; DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004).

As dimensões culturais de Hofstede podem ser compreendidas da seguinte maneira (HOFSTEDE, 1983; 2003; DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004; LACERDA, 2011):

Distância do Poder diz respeito à tolerância da extensão da hierarquia e a distribuição desigual do poder em instituições e organizações;

Resistência à Incerteza refere-se ao grau de desconforto que os indivíduos sentem com relação à incerteza e ambiguidade, trata da tolerância perante situações desestruturadas, diferentes do habitual;

Individualismo/Coletivismo mede o quanto as pessoas recorrem ao grupo ou o quanto estão focadas em si mesmas, cuidando antes de si em detrimento do coletivo;

Masculinidade/Feminilidade trata da distribuição de papéis emocionais, pelo posicionamento adotado por cada sexo, sendo que a masculinidade está relacionada à competição e à realização do sucesso material, enquanto a feminilidade é caracterizada por um comportamento mais modesto e atencioso.

A quinta dimensão cultural identificada por Bond - Dinamismo Confuciano ou Orientação de Longo Prazo - inclui valores como economicidade, persistência com resultados lentos, adaptação de tradições para um contexto moderno, preocupação com a virtude. (DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004; LACERDA, 2011).

Lacerda (2011) afirma que as dimensões culturais de Geert Hofstede repercutem na consistência das Teorias Organizacionais.

As culturas organizacionais têm sido estudadas desde a década de 80 e a literatura voltada à gestão vem mostrando que a “excelência” de uma empresa evidencia formas comuns de pensar, sentir e agir dos seus colaboradores e empregados. (HOFSTEDE, 2003, p. 34).

Uma organização constitui um sistema social de natureza diferente de uma nação. Isso ocorre principalmente porque os membros de uma organização adotam posicionamento e tomam decisão de se juntarem à empresa, mas estão disponíveis apenas durante as horas de trabalho e num determinado dia não estarão mais ali. (HOFSTEDE, 2003).

Hofstede (2002) publicou artigo científico contendo resposta para as críticas feitas ao seu trabalho. Essas críticas são assim sintetizadas:

[...] a) os levantamentos (*surveys*) não são satisfatórios para medir diferenças culturais; b) nações não são as melhores unidades por estudar culturas; c) trata-se de um estudo baseado em subsidiárias de uma companhia e não pode prover informação sobre culturas nacionais inteiras; d) os dados da IBM são velhos e, por consequência, obsoletos; e) quatro ou cinco dimensões não são o bastante. (LACERDA, 2011, p. 1291).

A validação empírica das dimensões culturais de Hofstede (1983) está longe de ser perfeita e conclusiva, contudo, suas interpretações viabilizam constructos, dos quais contadores e outros estudiosos podem se valer para analisar o impacto da cultura sobre as práticas contábeis. (DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004).

Ainda de acordo com Douppnik e Tsakumis (2004, p. 1, tradução nossa), “existem três áreas predominantes em que a influência da cultura sobre a contabilidade tem sido estudada: 1) relatórios financeiros; 2) julgamentos e atitudes dos auditores; e 3) sistemas de controle de gerenciamento”.

A questão importante que surge é saber “se os modelos de relatórios financeiros bem como suas práticas são universais ou se a sua aplicabilidade internacional é limitada por diferenças na cultura”. (DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004, p. 2, tradução nossa).

Doupnik e Tsakumis (2004, p. 10, tradução nossa) comentam que “baseado na revisão de literatura e prática contábil, Gray [1988] identifica quatro valores contábeis reconhecidos amplamente, que podem ser usados para definir a subcultura contábil de um país: Profissionalismo, Uniformidade, Conservadorismo e Sigilo”.

Gray (1988) defende a ideia de que as atitudes do contador estão relacionadas e derivam de valores sociais. A compreensão disso se estabelece da seguinte forma: os valores contábeis afetam os sistemas contábeis; sistemas de contabilidade são influenciados pelo sistema legal e pela natureza do mercado de capitais, que por sua vez, são influenciados pelos valores sociais. E o processo desse raciocínio se desenvolve dentro de um contexto cultural, que influencia as estruturas institucionais. (DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004).

Gray (1988) descreve esses valores da subcultura contábil da seguinte forma:

Profissionalismo versus Controle Legal: uma preferência pelo exercício de julgamento profissional individual e manutenção de regulação profissional, em oposição à conformidade com exigência legal prescritiva e controle normativo.

Uniformidade versus Flexibilidade: uma preferência pela aplicação de práticas contábeis uniformes entre companhias, com consistência usual, em oposição à flexibilidade, de acordo com as circunstâncias percebidas pelas organizações.

Conservadorismo versus Otimismo: uma preferência pela precaução na mensuração para lidar com a incerteza de eventos futuros, em oposição a um maior otimismo, *laissez-faire* e postura com disposição a correr riscos.

Sigilo versus Transparência: uma preferência pelo sigilo e pela restrição do *disclosure* da informação sobre o negócio somente para aqueles que estão intimamente envolvidos com seu gerenciamento e financiamento, em oposição a uma maior transparência, abertura e uma postura contábil de publicidade. (GRAY, 1988, p. 8, tradução nossa, grifo do autor).

Chanchani e MacGregor (1999), Doupnik e Tsakumis (2004), Chanchani e Willet (2004), Braun e Rodriguez Junior (2008) comentam em seus artigos acadêmicos que Gray (1988) apresenta quatro suposições que possibilitam estabelecer relações entre os estudos desenvolvidos por ele e as dimensões culturais de Hofstede (1983):

- a) Ao analisar o “*Profissionalismo versus Controle Legal*”, pode-se supor que “Quanto mais alto um país estiver classificado em termos de individualismo e menos estiver em termos de aversão à incerteza e distância do poder, então é mais provável que esteja altamente classificado em termos de profissionalismo”. (GRAY, 1988, p. 8 e 9, tradução nossa, grifo do autor).
- b) Ao examinar a “*Uniformidade versus Flexibilidade*”, pode-se supor que “Quanto mais alto um país estiver classificado em termos de aversão à incerteza e distância do poder e menos estiver em termos de individualismo, então é mais provável que

esteja altamente classificado em termos de uniformidade”. (GRAY, 1988, p. 9 e 10, tradução nossa, grifo do autor).

- c) Ao estudar o “*Conservadorismo versus Otimismo*”, pode-se supor que “Quanto mais alto um país estiver classificado em termos de aversão à incerteza e menos estiver em termos de individualismo e masculinidade, então é mais provável que esteja altamente classificado em termos de conservadorismo”. (GRAY, 1988, p. 10, tradução nossa, grifo do autor).
- d) Ao observar o “*Sigilo versus Transparência*”, pode-se supor que “Quanto mais alto um país estiver classificado em termos de aversão à incerteza e distância do poder e menos estiver em termos de individualismo e masculinidade, então é mais provável que esteja altamente classificado em termos de sigilo”. (GRAY, 1988, p. 11, tradução nossa, grifo do autor).

Em seguida, serão apresentadas as dimensões culturais de Trompenaars (1996) e as suas implicações no ambiente organizacional.

2.7.6.2 As dimensões culturais de Fons Trompenaars

Existem três aspectos da estrutura organizacional que são importantes para se determinar a cultura de uma empresa (TROMPENAARS; WOOLLIANMS, 2003; LACERDA, 2011):

- a) a relação que se estabelece entre os empregados e a empresa;
- b) a hierarquia instituída dentro da empresa entre superiores e subordinados;
- c) a percepção dos empregados quanto ao destino, objetivo e metas da empresa e seu papel diante deles.

Uma cultura se distingue das demais por meio de soluções estratégicas apresentadas a determinados desafios. Esses desafios (problemas universais ou dilemas) podem ser classificados da seguinte forma (TROMPENAARS, 1996; TROMPENAARS; WOOLLIANMS, 2003; LACERDA, 2011):

- a) os que dizem respeito ao relacionamento entre as pessoas;
- b) os que consideram a dimensão do tempo (presente, passado e futuro);

c) os que se referem aos valores compartilhados no ambiente.

A partir dessa classificação, sete dimensões fundamentais de cultura são apresentadas para as soluções dos problemas universais ou dos dilemas organizacionais. As cinco primeiras expõem os desafios de relacionamento entre as pessoas. As duas últimas se referem, respectivamente, aos desafios estabelecidos pela dimensão do tempo (presente, passado e futuro) e aos valores compartilhados no ambiente da organização. (TROMPENAARS, 1996; LACERDA, 2011).

Essas sete dimensões culturais são assim expostas por Trompenaars (1996, p. 52-66, tradução nossa):

Universalismo versus Particularismo. Para as sociedades universalistas, as regras e as obrigações gerais são uma fonte de referência moral, enquanto que para as particularistas as situações específicas e particulares são mais importantes.

Individualismo versus Coletivismo. A cultura individualista enxerga o individual como fim para se alcançar a melhoria coletiva, enquanto que a cultura coletivista reconhece o grupo como fim para se alcançar a conquista individual.

Neutro versus Afetivo. Diz respeito à abordagem nos relacionamentos, se é mais afetiva e demonstra emoções ou se é mais neutra e imparcial, dependendo das circunstâncias.

Específico versus Difuso. A estratégia específica entende a privacidade como necessária no ambiente organizacional, enquanto que a estratégia difusa enfatiza relações mais holísticas, respeitosas e leais com a empresa, fornecedores e clientes.

Conquista versus Atribuição. Algumas culturas atribuem *status* baseando-se em realizações e conquistas; em outras, o *status* é atribuído em razão de critério de idade, de classe social, de sexo ou grau de instrução, que identificam ou não as experiências e oportunidades vivenciadas.

Passado, presente e futuro. Refere-se à importância que as culturas conferem ao passado, ao presente e ao futuro. As culturas apresentam diferentes concepções sobre o modo como ocorrem os relacionamentos, considerando o tempo de aproximação entre as pessoas. Nas organizações, o dilema de demandas futuras requer visão, gerenciamento e estratégia para adaptação nas mudanças, com relação às experiências passadas das pessoas.

Controle Interno versus Externo. Esta dimensão cultural se refere ao significado que é atribuído ao ambiente. Nas culturas onde os valores estabelecidos pelo ambiente são compartilhados, fazendo-os prevalecer, os indivíduos se submetem à visão dos demais a fim de sobreviver (direção externa). De outro lado, quando predomina o pensamento individual, separando-o do que é estabelecido pelo ambiente, configura-se o direcionamento interno.

Existem modos de adaptação das organizações frente às influências determinadas pelo ambiente externo. Aceitar a tendência dos clientes, admitir a força do mercado ou as inovações tecnológicas, pode trazer muitas vantagens do que se opor a esses movimentos, dando-se prioridade às próprias preferências ou necessidades empresariais. (LACERDA, 2011).

Nas conclusões de seu estudo, Lacerda (2011) observa que existem alguns pontos de convergência entre Trompennars (1996) e Hofstede (1983), assim analisados:

- i. Ambos identificam o coletivismo e o individualismo como uma dimensão da cultura.
- ii. As dimensões que tratam das relações sociais e de poder são associadas nas pesquisas de Hofstede (1983) pela distância do poder, enquanto que nas pesquisas de Trompenaars (1996) são tratadas pela conquista/atribuição.

Os estudos voltados à aplicação das questões ou preocupações filosóficas delineadas pela cultura, pelos valores e pelo comportamento junto à Contabilidade se constituem, respectivamente, no conjunto de práticas socialmente admitidas e nas instituições estabelecidas, que se manifestam nas atividades profissionais contábeis ou organizacionais (cultura), revelam as normas, as crenças, os sentimentos e as posturas profissionais (valores), e explicam as atitudes e as escolhas que ocorrem no meio organizacional ou nas práticas contábeis (comportamento).

2.7.7 ÉTICA E POLÍTICA

As questões ou preocupações filosóficas constituídas pela ética e pela política receberam análise conjunta porque os seus atributos e significados são inseparáveis, sob o enfoque da Filosofia.

O “senso moral” e a “consciência moral” dizem respeito aos relacionamentos que se estabelecem entre as pessoas e fazem parte da existência humana. (CHAUI, 2001, p. 335).

Viver e conviver implica em se deparar cotidianamente com os juízos de fato e com juízos de valor. Quando ocorre a interpretação e a avaliação acerca de determinado acontecimento, se exerce um juízo de valor. De modo diferente, o juízo de fato consiste apenas no enunciado de um acontecimento e guarda relação apenas ao que a coisa é como ela é e porque é. (CHAUI, 2001).

“Juízos de valor avaliam coisas, pessoas, ações, experiências, acontecimentos, sentimentos, estudos de espírito, intenções e decisões como bons ou maus, desejáveis ou indesejáveis”. (CHAUI, 2001, p. 336).

E ainda merece ser destacado o juízo de valor com direção à ética:

Os juízos éticos de valor são também **normativos**, isto é, enunciam normas que determinam o **dever ser** de nossos sentimentos, nossos atos, nossos comportamentos. São juízos que enunciam obrigações e avaliam intenções e ações segundo o critério do correto e do incorreto. (CHAUI, 2001, p. 336, grifo do autor).

Ao se referir aos caminhos percorridos pelo juízo de valor, Chauí (2001) afirma que a cultura surge pela maneira como os seres humanos interpretam a si mesmos e pela forma como estabelecem relações com a natureza, de modo nela intervir por meio do trabalho e da aplicação de técnicas, acrescentando-lhe novos sentidos e atribuindo-lhe valores.

A conduta ética enseja a existência de um agente consciente, que saiba fazer distinção entre o bem e o mal, entre o que é permitido e o que é proibido; é a atitude responsável pelos atos e sentimentos, para arcar com as consequências. A consciência moral reconhece essa distinção e é capaz de fazer julgamento dos atos e das condutas, de acordo com os valores morais. A consciência moral se manifesta através de escolhas, da capacidade de pesar as situações, traduzida pelo poder da vontade do agente moral, que é livre para exercer o seu autodomínio. (CHAUI, 2001).

Cada sociedade, cada cultura estabelece sua moral, seus costumes e suas regras de conduta. Em grego, o termo costume é expresso pela palavra *ethos* (donde deriva ética) e em latim é expresso por *mores* (donde vem a moral). “Em outras palavras, ética e moral referem-se ao conjunto de costumes tradicionais de uma sociedade e que, como tais, são considerados valores e obrigações para a conduta de seus membros.” (CHAUI, 2001, p. 340).

O conhecimento teórico está relacionado com a natureza e não exige intervenção humana (a coisa se estrutura por si só), enquanto que o saber prático só existe em virtude de nossa ação (práxis). “A ética se refere à práxis”. (CHAUÍ, 2001, p. 341).

O sujeito ético ou moral é aquele que conhece o bem e a virtude, que se submete apenas à vontade racional e não se rende à opressão das paixões e dos desejos, ou seja, conhece os caminhos para atingir os fins morais. (CHAUÍ, 2001).

De acordo com os estudos filosóficos mais antigos, a ética apresenta três aspectos principais: a) o racionalismo – viver de maneira virtuosa é agir de acordo com a razão; b) o naturalismo – viver virtuosamente é agir em harmonia com a natureza; e c) a inseparabilidade entre ética e política – a existência compartilhada entre os indivíduos proporciona “liberdade, justiça e felicidade”, com conduta virtuosa e de acordo com os valores da sociedade. (CHAUÍ, 2001, p. 342).

A palavra “política” é apontada com três significados dentro dos estudos voltados à Filosofia, conforme expõe Chauí (2001, p. 368 e 369):

- 1) num primeiro sentido, a política alcança “o significado de governo, entendido como direção e administração do poder público, sob a forma do Estado”;
- 2) numa segunda interpretação, existem três desdobramentos sobre a compreensão da palavra política: pode ter “o significado de atividade realizada por especialistas” (administradores e profissionais); pode exprimir inclusive os políticos que pertencem a um “tipo de organização sociopolítica”; e pode representar também os partidos “que disputam o direito de governar, ocupando cargos e postos no Estado”;
- 3) este significado tem lastro na segunda interpretação e traduz uma “conduta duvidosa, não muito confiável, um tanto secreta, cheia de interesses particulares dissimulados e frequentemente contrários aos interesses gerais da sociedade e obtidos por meios ilícitos ou ilegítimos”.

Os gregos e os romanos criaram a política e trouxeram a ideia de possibilidade contínua de inovação da realidade social, conforme leciona Chauí (2001):

- a) Separaram a autoridade privada (patriarcal, patrimonial e identificada pelo chefe de família) e o poder público, que pertence à coletividade. Isso significa que o

poder público não se confunde com a pessoa do governante, os cargos de governo são preenchidos por eleições e o poder não é mais hereditário.

- b) Segregaram a autoridade religiosa e retiraram o caráter divino dos governantes. Isso não significa romper laços definitivos com a autoridade religiosa porque se pretende manter a proteção dos deuses, mas sem submissão à política sacerdotal ou divinização de governantes.
- c) Criaram a lei como expressão de vontade coletiva, que define os direitos e os deveres de todos os cidadãos. Com isso, distinguiram o poder político das demais instituições que integram a sociedade, conferindo exclusivamente ao Estado o direito de fazer justiça e a força para punir.
- d) Criaram os tribunais e os magistrados, instituições públicas para aplicar as leis e garantir o direito.
- e) Criaram o erário público, caracterizado pela administração de bens e recursos da sociedade, formado e mantido principalmente pela arrecadação tributária (recolhimento de taxas e impostos), e impediram a concentração de riqueza nas mãos dos governantes.
- f) Criaram a assembleia grega e o senado romano, espaços destinados ao exercício da cidadania, à discussão de opiniões e defesa de interesses, com deliberação conjunta através de voto e possibilidade de revogação da decisão tomada.

Observa-se daí que as questões ou preocupações filosóficas delineadas pela ética e pela política se entrelaçam com a justiça, já apresentada em tópico anterior (ver 2.7.5). Este raciocínio está amparado na existência compartilhada entre os indivíduos, sendo que a felicidade decorre de conduta virtuosa, com liberdade e aplicação do que é justo perante as leis e normas criadas pelos homens.

Quando foram estudadas a ética e a política, percebeu-se que elas se entrelaçam também com a cultura, com os valores e com o comportamento (ver 2.7.6), sob o prisma de seus significados na Filosofia. O entrelaçamento se verifica porque os estudos relacionados à ética e à política traduzem também o conjunto de práticas sociais admitidas e as instituições estabelecidas numa sociedade (cultura), que revelam as normas, as crenças e os sentimentos individuais ou coletivos (valores), e indicam as atitudes e as escolhas pessoais ou orientadas pelo grupo (comportamento).

A política é estudada pela Filosofia porque implica em atos de publicidade para que a sociedade conheça e participe das decisões deliberadas pelos seus dirigentes ou governantes. Além disso, a política indica que a sociedade está aberta para os atos e fatos que dentro dela ocorrem, uma vez que os erros podem ser corrigidos e as decisões e as ações podem gerar problemas não previstos, o que demanda novas normas e instituições, garantidas pelas discussões em espaço público. (CHAUÍ, 2001).

Os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pela ética e pela política foram localizados: a) em literatura voltada à consultoria e análise contábil e à Teoria da Contabilidade, inclusive, em trabalho dirigido à metodologia da pesquisa contábil; b) na disciplina voltada à Contabilidade Gerencial, que aborda a interação das práticas contábeis com o ambiente e as instituições sociais; c) em discussão na tese de doutorado de Martins (2012), que revela as tendências mais recentes da pesquisa contábil brasileira e o seu desenvolvimento no ambiente acadêmico. As localizações estão a seguir.

Ao expor sobre a ética do consultor contábil, Sá (2012, p. 33) afirma que a natureza científica da Contabilidade, conferida pelos teoremas e teorias a respeito “das transformações da riqueza das células sociais (empresas e instituições)”, acaba por impor um comportamento de “**dever ético**” profissional que implica no uso da verdade em favor de terceiros, quando da emissão de qualquer opinião especializada. (grifo do autor).

“Além de uma inclinação virtuosa, o Consultor Contábil deve ter vocação para a verdade, para que possa cumprir o dever ético”. (SÁ, 2012, p. 33).

O enfoque social da Contabilidade revela sua parte moral e suscita uma série de “questionamentos sobre sua credibilidade”. As atuais discussões e críticas sobre a lisura do mercado financeiro e o papel dos reguladores para evitar manobras fraudulentas de grandes empresas, acabaram por alcançar “a contabilidade que, em alguns casos, acobertou condutas irregulares nas empresas para privilegiar os interesses de um grupo de gestores”. (WEFFORT, 2011, p. 18).

Oliveira et al. (2003, p. 55) afirmam que “a abordagem sociológica está associada ao bem-estar social. Portanto, os relatórios contábeis deveriam cumprir função social ao trazer ao conhecimento público as políticas e os procedimentos das grandes corporações”.

Weffort (2011, p. 17 e 18) afirma que a Contabilidade interage continuamente com o ambiente e com as “instituições sociais – sistema político, sistema econômico, sistema legal,

etc. Logo, a contabilidade, tal como as demais instituições, não está imune às questões morais que permeiam necessariamente todo e qualquer grupo social”.

“Os bens vinculados a cada pessoa, individual ou coletiva, em forma de patrimônio, objetivam a satisfação das necessidades humanas, no conceito social e político”, ensina D’Áuria (1949, p. 86). Para os estudos voltados à Contabilidade, o que importa é “o patrimônio individualizado que, em seu aspecto *jurídico-econômico-social*, é CONJUNTO DE BENS ECONÔMICOS VINCULADOS A UMA PESSOA”. (D’ÁURIA, 1949, p. 87, grifo do autor).

Hoog (2013, p. 46) explica que a Contabilidade pode ser considerada “um gênero que se divide em dois tipos: a ciência da contabilidade e a política da contabilidade. A ciência diz como é o patrimônio, enquanto a política diz como deve ser o patrimônio”.

“A ciência pura da contabilidade não se confunde com a política contábil e nem pode sofrer influência das regras da norma jurídica positivada, das políticas econômicas, tributária, social, comercial e industrial, ditadas pelo Governo nas três esferas”. Uma ciência obedece aos princípios e métodos científicos, por isso mesmo a teoria pura da contabilidade é uma disciplina que conduz à reflexão de seu objeto, visando à construção de conceitos, de maneira autônoma. (HOOG, 2013, p. 47).

Caso haja conflito entre a norma jurídica positivada e as interpretações promovidas pela Contabilidade, os entendimentos e os ideais científicos contábeis devem prevalecer sobre os interesses instituídos pela lei ou demais normas jurídicas, em virtude da primazia da “essência sobre a forma” (HOOG, 2013, p. 47), princípio adotado pela comunidade contábil, de maneira globalizada.

A título de elucidação, a norma jurídica positivada é aquela instituída pela lei (é o modo codificado, caracterizada pelos textos normativos), ou então a que foi estabelecida por força de uma sentença judicial individual ou coletiva (onde a aplicação do texto normativo ou codificado é levada a efeito pelo Juiz/Magistrado), ou ainda aquela que foi firmada em contrato estabelecido pela vontade das partes (o texto normativo ou codificado é aplicado por qualquer pessoa, mas com eventual prerrogativa de apreciação judicial).

De acordo com Gusmão (1990, p. 78), o direito positivo é aquele “efetivamente observado em uma comunidade ou, então, o direito efetivamente aplicado pelas autoridades do Estado ou pelas organizações internacionais”. E ainda acrescenta, ampliando o seu modo de explicação: “Não é só o contido na lei ou nos precedentes judiciais, mas o que os tribunais

dizem estar na lei, quando muitas vezes não está, como a revisão dos contratos leoninos, colocada pela jurisprudência francesa no Código de Napoleão, atual Código Civil francês”.

[...] o direito positivo é o direito histórica e objetivamente estabelecido, efetivamente observado, encontrado em leis, códigos, tratados internacionais, costumes, regulamentos, decretos, etc. É, assim, o direito determinável na história de uma comunidade com pouca margem de erro, por se encontrar em documentos históricos (códigos, leis, repertórios de jurisprudência, compilação de costumes, tratados internacionais, etc.). (GUSMÃO, 1990, p. 78).

Em outras palavras, a norma jurídica positivada é aquela codificada e amparada na legislação ou nos textos normativos. Também está contida nas decisões judiciais ou nos contratos firmados, onde a prática jurídica é requerida nestes dois casos, diante da habilidade atribuída aos Advogados para atuarem em prol do Direito e da sua aplicabilidade, observando-se aí a capacidade de postular em Juízo (chamada de capacidade postulatória).

Para a Contabilidade, o princípio da primazia da essência sobre a forma se faz predominar mesmo diante da norma jurídica positivada, pois os registros contábeis visam assegurar aquilo que de fato ocorre, na realidade.

2.7.7.1 A Contabilidade na Academia

A comunidade acadêmica tem se mostrado bastante preocupada com a recente falta de utilidade das pesquisas realizadas em Contabilidade. Reclama que os trabalhos não apresentam originalidade e, por vezes, não passam de reproduções técnicas. A alegação, de maneira geral, é de que há falta de conceitos filosóficos que conduzam ao processo de geração de conhecimentos. (MARTINS, 2012).

Martins (2012, p. 77) aborda a questão dicotômica positivo-normativa na pesquisa contábil brasileira. Expõe que “a ideia da ciência como sendo livre de julgamento, de suas análises do objeto de estudo e de que ela não deve tomar ações sociais atingiu o seu ápice com o positivismo lógico e sobrevive até hoje em muitas áreas de estudo, incluindo a contabilidade”. Ou seja, Martins (2012) considera que a ênfase dada à tendência positivista (quantitativa) dentro das atuais pesquisas acadêmicas realizadas em Contabilidade promove uma dissociação entre fatos e valores (entre o que é / e o que deve ser).

Martins (2012) argumenta que a teoria crítica busca restaurar justamente o pensamento normativo, pois ignorá-lo como válido cientificamente ou negar a possibilidade

de prescrições normativas é uma posição política. Discussões sobre premissas filosóficas e posições políticas fazem parte do processo de criação do conhecimento, mas o problema reside na ausência do saber que está por detrás disso, quando se ignora ou se nega o caráter normativo.

Quando situações sociais e mais subjetivas são tomadas para estudo, com interpretação de significados e influências culturais, o comportamento não é tão facilmente compreendido, comenta Martins (2012). Ao se analisar aspectos sociais, o entendimento da realidade se torna mais abstrato.

Martins (2012, p. 90) toma posição no sentido de que “As próprias justificativas, o desenvolvimento lógico do pensamento e sua fundamentação filosófica, a utilidade da pesquisa e a relevância dos problemas são mais importantes do que o rótulo de um ou outro paradigma, se é científico ou não, se é positivo ou normativo [...]”.

A Contabilidade acompanha a evolução da humanidade, observando suas necessidades. Uma área de conhecimento não progride continuamente apenas com criações ou raciocínios quantitativos ou somente qualitativos. Por isso mesmo, deve buscar o equilíbrio entre os estudos e as pesquisas positivas e normativas, para alcançar a compreensão e a máxima extensão do seu objeto patrimonial, possibilitando maior conhecimento e menor grau de distorções na análise de dados e nos resultados obtidos.

Para essa busca, os profissionais Contabilistas devem fazer sua leitura crítica do contexto político, onde estão inseridos muitos interesses e dos mais variados segmentos ou órgãos, inclusive o governamental, que acabam por afetar as práticas contábeis e o desenvolvimento e aperfeiçoamento das pesquisas acadêmicas.

2.7.8 ARTES

A palavra “arte” admite um sentido lato, que significa habilidade, agilidade, e outro sentido estrito, que significa ofício, ciência. Na sociedade antiga, existiam as artes liberais (“gramática, retórica, lógica, aritmética, geometria, astronomia e música”) e as artes mecânicas ou técnicas (“medicina, arquitetura, agricultura, pintura, escultura, olaria, tecelagem, etc.”). As artes liberais faziam parte do currículo dos homens livres e eram consideradas superiores às artes mecânicas. (CHAUÍ, 2001, p. 317).

A partir do humanismo renascentista - que dignifica o corpo humano e desenvolve o capitalismo - o trabalho passa a ser considerado como fonte de riqueza e a partir daí começa a “luta pela valorização das artes mecânicas”, para elevação “à condição de artes liberais”. (CHAUÍ, 2001, p. 318).

Chauí (2001, p. 318) comenta que a primeira conquista das artes mecânicas foi a “elevação à condição de conhecimento”, da mesma maneira como eram reputadas as artes liberais. A segunda conquista se deu entre o final do século XVII e o início do século XVIII, quando ocorreu a distinção entre as finalidades das artes mecânicas: as que eram úteis aos homens (“medicina, agricultura, culinária, artesanato”) e aquelas com finalidade para o belo (“pintura, escultura, arquitetura, poesia, música teatro, dança”).

A distinção estabelecida entre a utilidade e a beleza provocou uma separação entre técnica (útil) e arte (belo). Essa separação fez conceber a arte como “ação individual espontânea”, que revela a criação do artista, através de sua sensibilidade e inspiração. A técnica passa a ser vista como aplicação de regras, sejam aquelas absorvidas pela tradição ou as ditadas pela ciência. (CHAUÍ, 2001, p. 318).

Desde então, a arte é refletida dentro de sua finalidade (criar beleza) e se aproxima do público, que julga e avalia a criação artística. O conjunto formado pela inspiração e criação do artista, pela beleza da obra e pelo julgamento do público constituem a disciplina filosófica chamada estética, conforme explica Chauí (2001).

Chauí (2001, p. 318) relata que a relação entre arte e técnica veio se modificar no final do século XIX, e que se estende até o século XX. A técnica se tornou uma forma de conhecimento e se transformou em tecnologia, não mais uma mera aplicação de regras. A arte passou a ser considerada como “expressão criadora”, uma leitura do mundo visível, daquilo que é sonoro, “do movimento, da linguagem”, dos gestos contidos nas obras artísticas, e não mais uma simples criação.

Dessa maneira, sem perder o vínculo com a beleza, a arte começa a traçar a sua trajetória em busca da verdade e viabilizar o seu acesso ao real. Exprime a própria realidade através da veia artística, ou seja, sua concepção apresenta a expressão da verdade. A diferença entre o que é ou não é arte repousa na função preenchida pelo objeto, uma vez que não se exige funcionalidade da obra de arte, que é detentora de plena “liberdade para lidar com formas e materiais”. (CHAUÍ, 2001, p. 319).

Certas áreas de conhecimento como a arte, a filosofia ou a política, não conseguem se apropriar dos mesmos meios que outros empreendimentos científicos empregam e progridem de forma diligente. Neste sentido, a evolução contínua da ciência acabou por trazer um problema e não há posição conclusiva sobre o que é o desenvolvimento científico. (KUHN, 2011).

Percebe-se imediatamente que parte da questão é inteiramente semântica. O termo ciência está reservado, em grande medida, para aquelas áreas que progridem de uma maneira óbvia. Mais do que em qualquer outro lugar, nota-se isso claramente nos debates recorrentes sobre a cientificidade de uma ou outra ciência social contemporânea. (KUHN, 2011, p. 203 e 204).

Kuhn (2011, p. 205) explica que foi bem depois do período renascentista que ocorreu a separação entre a arte e a ciência. E mesmo após este fato, “o termo “arte” continuou a ser aplicado tanto à tecnologia como ao artesanato, que também eram considerados como passíveis de aperfeiçoamento, tal como a pintura e a escultura”. Somente quando essas duas últimas disciplinas deixaram de fazer da representação seu objetivo final e voltaram “a aprender com modelos primitivos que a separação atual adquiriu toda sua profundidade”.

Por muitos séculos, tanto na Antiguidade como nos primeiros tempos da Europa moderna, a pintura foi considerada como *a* disciplina cumulativa por excelência. Supunha-se então que o objetivo do artista era a representação. [...] Mas nesse período, e especialmente durante a Renascença, não se estabelecia uma clivagem muito grande entre as ciências e as artes. (KUHN, 2011, p. 204 e 205, grifo do autor).

O elemento ou pressuposto filosófico constituído pelas artes foi encontrado dentro das origens mais remotas da Contabilidade, pelo modo pelo qual o homem encontrou para registrar suas conquistas, fruto de suas atividades e de seu trabalho, através de manifestações artísticas, muitas delas inscritas em grutas e rochas. A seguir, suas localizações.

Antes que o homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, criou ele a mais primitiva forma de inscrição, que foi a artística, da qual se valeu para, também, evidenciar seus feitos e o que havia conseguido para seu uso. As histórias da arte, das matemáticas, da escrita e da Contabilidade possuem, portanto, pontos de estudos em comum. (SÁ, 2006, p. 21).

O homem observou que a caça e a colheita, tanto pela qualidade quanto pela quantidade de suas “reservas de utilidade”, consistiam em conquistas de seu trabalho. A partir dessa observação surgiu “*a ideia originária de coisa que se pode dispor para obter-se utilidade, como meio apto para suprir necessidades, ou seja, o patrimônio*”. (SÁ, 2006, p. 21 e 22, grifo do autor).

Com o uso de sua arte, o homem primitivo passou a evidenciar a riqueza patrimonial que detinha, em inscrições em paredes das grutas (onde produziu pinturas) e também em pedaços de ossos (por meio de riscos ou sulcos), utilizando-se dos instrumentos de que já dispunha. (SÁ, 2006, p. 22).

A “*qualidade*” e a “*natureza da utilidade*” eram representadas pelos desenhos do animal ou da coisa conquistada e guardada. Os riscos que se seguiam ao desenho mostravam a “*quantidade existente*”. (SÁ, 2006, p. 22, grifo do autor).

Peters (2011, p. 300) expõe que “a contabilidade é de natureza humana e remonta ao princípio de sua civilização”. Comenta que no Piauí, Estado Federativo brasileiro, podem ser encontradas pinturas desenhadas nas rochas, feitas pelos povos primitivos daquela região, onde se observa a expressão do ato de contabilizar. E conclui que foram os próprios usuários que acabaram por estabelecer a Contabilidade:

E lá (Piauí) vemos registros, desenhados na pedra, de inventários de animais, bem como de desejos de futuras caçadas bem-sucedidas, que modernamente tornaram-se, dada a evolução técnica e conceitual, em inventários de estoque e orçamentos de resultados. (PETERS, 2011, p. 300).

D’Áuria (1949, p. 106 e 107) comenta que a Contabilidade teve inicialmente “uma *função* rudimentar de registro, encerrando a ideia de cálculo”, mas com o decorrer dos tempos passou a se estruturar como “processo ou método”. Explica que existem várias interpretações para se definir a área de conhecimento contábil e “a primeira e continuada divergência é a de se considerar a contabilidade como *ciência* ou como *arte*”. Expõe que alguns autores consideram a Contabilidade como ciência e, em seguida, apresenta sua própria conclusão: “a contabilidade é uma *ciência* enquanto investiga a verdade e as causas, e *arte*, na aplicação prática do método resultante dessa especulação”. (grifo do autor).

Para tal posicionamento, D’Áuria (1949, p. 106) traz à colação a definição de conhecimento: “a) delimitar o *objeto* contemplado; b) determinar o *fim* do estudo e da aplicação; c) estabelecer os *meios* para conseguir o fim”. (grifo do autor).

Como objeto da Contabilidade, D’Áuria (1949, p. 106) apresenta a “riqueza individualizada”. Como finalidade de estudo, o autor destaca o registro da “riqueza em dado momento” e a demonstração das causas da variação ou mutação patrimonial. Como meio para se atingir a finalidade, sinaliza “a *conta* e o *método* de registro, com aplicação do cálculo e dos conhecimentos atinentes à matéria”. (grifo do autor).

O entendimento conclusivo de D’Áuria (1949, p. 108) é no sentido de que ainda não foi alcançada a “conceituação definitiva da contabilidade”. Registra que é lento o andamento

ao longo dos séculos nesta empreitada, embora homens do saber tenham envidado esforços no intuito de se atingir o “pináculo do conhecimento” contábil. E ainda argumenta:

Não se formulou a *definição definitiva* da contabilidade; ainda se tutela quanto ao princípio fundamental da *função da conta*; não se determinou, ainda, o lugar que lhe compete no território do saber; mas as tendências das opiniões é que se trata de um conhecimento organizado, com princípios próprios e de utilidade incontestável na gestão da riqueza apropriada.

Nenhuma entidade econômico-administrativa desdenha a aplicação do processo contábil aos seus negócios, reputando-o fator indispensável na ordem patrimonial e um seguro guia na consecução de seus fins.

A contabilidade está consagrada como instrumento necessário à economia patrimonial. (D'ÁURIA, 1949, p. 108, grifo do autor).

Na seara contábil, as artes foram usadas pelo homem para registrar os seus feitos e suas conquistas desde os tempos mais antigos, inclusive para mostrar o que era guardado, uma forma rudimentar do ato de contabilizar. Sá (2006) pondera acerca do quão é significativo o registro da essência dos fenômenos patrimoniais, e não a maneira de evidenciá-los. A utilização das artes para manifestar a ideia e os atos mais rudimentares de contabilização não implica na inclusão das Ciências Contábeis em outra área do saber, senão àquela para a qual genuinamente se destina: desvendar, conhecer, trazer informações e demonstrar a dinâmica patrimonial.

Atualmente, a distinção entre o que é ou não é arte passa pelo crivo da funcionalidade, e as Ciências Contábeis possuem função social, objeto patrimonial e utilidade para a riqueza, isto é, tem compromisso assumido com o dever ético e com a sociedade, com o mundo dos negócios e com a dinâmica patrimonial. A Contabilidade busca a essência dos fatos e dos atos negociais praticados, para registrar contabilmente a movimentação do patrimônio e este comprometimento ou compromisso científico não coaduna, tampouco se encaixa dentro da concepção de criatividade artística, que detém plena liberdade para expressar suas impressões e lidar com as formas.

O capítulo destinado à Fundamentação Teórica chega ao seu final, cumprindo a tarefa de mostrar os embasamentos teóricos onde se firmou o presente trabalho acadêmico. Trouxe também os conceitos e os atributos das questões ou preocupações filosóficas, bem como suas localizações dentro dos estudos e das pesquisas realizadas em Contabilidade. A próxima etapa vai tratar dos pormenores da Metodologia de Pesquisa adotada.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Este trabalho acadêmico foi inspirado e fundamentado na tese de doutorado de Eric Aversari Martins, apresentada junto à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, em 2012, sob o título *Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica*. Mais detalhes sobre a tese de Martins (2012) constam do Apêndice A.

Martins (2012) identifica a necessidade de um melhor entendimento sobre o processo de pesquisa e aponta a falta de discussão filosófica na pesquisa contábil brasileira.

Neste sentido, Martins (2012) apresenta uma proposta de intervenção e justifica que é preciso trazer para a pesquisa contábil brasileira a discussão que já vem sendo explorada há três décadas pela comunidade internacional em Contabilidade, isto é, debates acerca dos modelos quantitativos e de seus resultados, que estreitam a percepção da natureza do fenômeno pesquisado e restringem o conhecimento dessa realidade, sem questionamentos acerca da ênfase dada à posição positivista adotada nos dias atuais.

3.2 BASE DO PROBLEMA

A proposta de intervenção e o posicionamento crítico de Martins (2012) com relação à pesquisa contábil brasileira geraram a ideia para a presente pesquisa. A meta foi encontrar uma maneira de contribuir com a escalada rumo aos entendimentos filosóficos, na intenção de elevar a qualidade dos estudos e das pesquisas realizadas em Contabilidade. E a originalidade deste trabalho a ser desenvolvido tinha de caminhar por horizontes filosóficos diferentes daqueles que foram amplamente discutidos na tese de doutorado de Martins (2012).

Desse modo surgiu o problema de pesquisa, que consistiu em mostrar a necessidade de maior compreensão filosófica que traga argumentos e defenda a transmissão de ensinamentos dentro de uma relação das Ciências Contábeis com os diversos campos da Filosofia.

O impulso inicial para a organização do trabalho foi considerar que a Contabilidade utiliza uma linguagem para se comunicar com o mundo e consegue transmitir informações que sejam úteis. É uma linguagem que alcança o mundo dos negócios, cujo ambiente não diz respeito aos fenômenos físicos da natureza.

Ao contrário, os estudos contábeis estão voltados para o ser humano e para os seus atos patrimoniais praticados, motivo pelo qual é classificada como uma ciência social. E por ser uma ciência social aplicada, se preocupa com a solução de problemas e dilemas mais reais, todos envolvidos com os movimentos e alterações do patrimônio. (OLIVEIRA et al., 2003).

Neste sentido:

A Contabilidade está sobremaneira preocupada com o elemento humano – menos controlável que os fenômenos físicos, objetos de mensuração das ciências naturais. Assim, na Contabilidade como na Economia e em outras ciências sociais, não se pode esperar precisão em suas mensurações e predições, como acontece nas ciências sociais. (OLIVEIRA et al., 2003, p. 52).

O que caracteriza as ciências sociais é terem por objeto o homem como ser inteligente, livre e social, considerado não somente em si, mas também em seus atos, que são manifestações da sua vida moral e social. A Contabilidade estuda justamente o efeito da ação do homem sobre o patrimônio das entidades. (OLIVEIRA et al., 2003, p. 53).

Para a realização da pesquisa, levou-se em consideração, inclusive, que a Contabilidade adota práticas e procedimentos na transmissão de informações seguras e confiáveis, por isso são úteis.

A teoria contábil explica fatos que implicam em relações econômicas, financeiras e patrimoniais, por meio de conceitos sobre valor e resultado, devendo observar os diferentes interesses dos usuários. Daí o motivo pelo qual a Contabilidade admite várias abordagens. (OLIVEIRA et al., 2003).

Assim, a Contabilidade estabelece relações interdisciplinares quando se aproxima de outras áreas de conhecimento e a teoria contábil já aponta algumas dessas abordagens: comportamental, macroeconômica, sociológica, ética, sistêmica, enfoque estrutural, legal e fiscal.

Dentro do conhecimento produzido em Contabilidade, o caráter interdisciplinar se configura pelo entrelaçamento das partes que compõem os estudos contábeis com outras disciplinas acadêmicas. Farias Filho e Arruda Filho (2013, p. 61) ensinam que “A integração

das partes ou elementos de uma disciplina acadêmica é que une as ciências. Esse elo é basicamente uma teoria ou o embasamento teórico-metodológico da pesquisa”.

3.3 A ESTRATÉGIA DE PESQUISA BIBLIOGRÁFICA

Para Martins e Theóphilo (2009), a estratégia de pesquisa bibliográfica é necessária para a realização de qualquer pesquisa científica, pois busca conhecer e explicar as contribuições de um determinado assunto.

Considerando as fontes utilizadas, a primeira etapa da pesquisa consistiu em levantamento bibliográfico, para buscar informações junto aos estudos de Filosofia e dar suporte à Fundamentação Teórica. Especialmente, para investigar quais os objetos e as preocupações filosóficas, bem como os seus campos próprios de direcionamento.

Para Oliveira et al. (2011, p. 104), “O processo de levantamento bibliográfico consiste na identificação das fontes capazes de fornecer as respostas adequadas à solução de problema proposto”.

Quanto à procedência, os dados são secundários, uma vez que a pesquisa se fundamenta em material já tratado e analisado anteriormente. (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2013).

No levantamento bibliográfico inicial, os campos da Filosofia foram assim delineados por Chauí (2001): ontologia ou metafísica; lógica; epistemologia; teoria do conhecimento; ética; filosofia política; filosofia da história; filosofia da arte ou estética; filosofia da linguagem e história da filosofia. As questões e preocupações filosóficas desses campos foram, resumidamente, apresentadas na Fundamentação Teórica.

Os ramos da Filosofia se mostram vastos o bastante, conforme leciona Chauí (2001). Os estudos filosóficos abrangem a razão e a atividade racional, a busca da verdade e suas concepções, a preocupação com o conhecimento (percepção, memória, imaginação, linguagem, pensamento, vida psíquica e comportamento), a lógica e seus elementos, as indagações metafísicas ou ontológicas, as concepções das ciências (atitude científica, as modalidades das ciências, o ideal científico, a epistemologia que avalia métodos e resultados científicos, a ocorrência de rupturas e revoluções científicas), o mundo da prática (cultura, experiências do sagrado e religião, universo das artes ou da estética, ética, moral e valores,

liberdade, vida política - poder, regimes políticos, concepção de direito, justiça, leis - e a questão democrática).

Deparando-se com a enorme diversidade dos campos e das abrangências filosóficas, foi preciso realizar uma delimitação progressiva da pesquisa.

3.4 A DELIMITAÇÃO PROGRESSIVA DA PESQUISA

Para permitir uma coleta mais orientada, inclusive uma análise mais definida, “é necessário delimitar progressivamente o foco de estudo”. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 140).

A delimitação progressiva da pesquisa veio no sentido de identificar quais preocupações e questões filosóficas poderiam ser organizadas em agrupamentos, de acordo com o limite da identidade de cada proposição por elas retratadas filosoficamente, e pudessem continuar representando o universo pesquisado. Portanto, o agrupamento se baseou nas afinidades e nas aproximações de significados existentes entre as questões ou preocupações filosóficas.

Com a delimitação da pesquisa, a etapa seguinte teria condições de prosseguir para se investigar a presença das questões ou preocupações filosóficas dentro dos estudos e das pesquisas contábeis e organizacionais, justamente para estabelecer uma conexão entre a Filosofia e as Ciências Contábeis.

Para se agrupar os elementos ou os pressupostos filosóficos, o raciocínio utilizado também se baseou nas abordagens que a teoria contábil estabelece com outras áreas de estudo (comportamental, macroeconômica, sociológica, ética, sistêmica, enfoque estrutural, legal e fiscal).

3.5 OS AGRUPAMENTOS FILOSÓFICOS

Apenas para efeito de agrupamento das preocupações e questões filosóficas e organização deste trabalho acadêmico, dois parâmetros foram estabelecidos:

- a) aproximar os elementos ou pressupostos filosóficos para a formação de grupos, através de suas afinidades de significados, respeitando-se o limite dos atributos que encerram ou representam;
- b) fixar a formação dos grupos, tendo como referência as abordagens e os enfoques da teoria contábil, definidos pelo entrelaçamento que a Contabilidade estabelece com outras áreas de estudo.

O procedimento para o agrupamento passa a ser explicado. Do universo inicial de elementos ou pressupostos filosóficos, a razão se constituiu em um grupo onde esteve incluída a atividade racional. A percepção, o pensamento, a memória e a imaginação foram compreendidas dentro do grupo formado pelo conhecimento. Como o estudo da ontologia tem por finalidade conhecer os entes e as coisas em si mesmos, e as indagações metafísicas são reputadas como o processo inicial da concepção ontológica, foram todos inseridos dentro do grupo formado pelo conhecimento.

Uma vez que a atitude científica, as modalidades das ciências, o ideal científico são considerados como preocupação das ciências como um todo, eles formaram um grupo denominado simplesmente de ciências. Como a epistemologia trata da avaliação de métodos e resultados científicos, e as rupturas e revoluções científicas ocorrem no âmbito epistemológico, foram todas compreendidas dentro do grupo das ciências.

O comportamento gerou a formação de um grupo, onde foi incluída a vida psíquica. Como as experiências do sagrado implicam em ato de fé, elas foram compreendidas dentro do grupo formado pela religião. A moral foi considerada dentro do grupo formado pela ética. A liberdade, a questão democrática, o poder e os regimes políticos geraram o grupo chamado tão-somente de política. O direito e as leis, assim entendidos como expressão da justiça, deram origem ao grupo chamado simplesmente de justiça. As artes formaram outro grupo, sendo nele inserida a estética.

Os valores exigiram representação individualizada na delimitação da pesquisa porque não poderiam deixar de ser considerados para todos os grupos onde foram mais comumente observados (linguagem, verdade e justiça, religião, cultura, comportamento, ética e política). Se os valores fossem dirigidos para qualquer um desses agrupamentos, os seus atributos poderiam ser desprezados em algum outro, por isso admitiram destaque individual.

A linguagem também recebeu grupo autônomo porque está presente em todos os demais elementos ou pressupostos filosóficos trazidos pela delimitação da pesquisa, como

forma de expressão. A linguagem surge como força motriz e impulsionadora para as questões e preocupações filosóficas previamente suscitadas, além de esclarecer seus conteúdos, atributos e significados.

A verdade, a cultura e a lógica também foram tratadas de forma autônoma na formação dos agrupamentos.

Assim, uma vez agrupadas as questões e preocupações filosóficas, emergiram os elementos ou os pressupostos filosóficos passíveis de aplicação junto à Contabilidade: razão, verdade, conhecimento, linguagem, comportamento, lógica, ciências, cultura, religião, artes, ética, valores, política e justiça.

Cumprir esclarecer que a formação dos agrupamentos das questões ou preocupações filosóficas esteve sendo vigiada de maneira contínua. Houve necessidade de observação constante quanto ao ingresso de elementos ou pressupostos filosóficos em determinado grupo, através do processo de delimitação da pesquisa que ocorreu por afinidade de significados e atributos encerrados na Filosofia, para verificar eventuais discrepâncias que pudessem provocar a retirada de algum deles do agrupamento.

3.6 A INVESTIGAÇÃO JUNTO ÀS CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Numa segunda etapa, ainda com relação às fontes utilizadas, a presente pesquisa se voltou para o levantamento de informações dentro da teoria contábil (consideradas as várias disciplinas onde estejam envolvidas as práticas contábeis e organizacionais) e também dentro das pesquisas desenvolvidas em Contabilidade, para identificar a presença de algum desses elementos ou pressupostos filosóficos previamente posicionados na delimitação da pesquisa.

Esse levantamento abrangeu livros, revistas, artigos, teses e dissertações, bem como consultas e acessos a sítios na rede da Internet, todos voltados para os estudos em Contabilidade. Nessa direção, a pesquisa se mostrou de cunho bibliográfico, na sua essência. (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2013; MARTINS; THEÓPHILO, 2009; OLIVEIRA, et al., 2003; OLIVEIRA, 2011; SEVERINO, 2011).

Ainda neste mesmo sentido:

A finalidade da pesquisa bibliográfica é fornecer ao pesquisador, com base naquilo que foi escrito sobre o assunto pesquisado, o conhecimento relevante sobre o assunto. A ideia é a de que a pesquisa bibliográfica deveria permitir ao pesquisador

o conhecimento do *estado da arte* sobre determinado assunto. A pesquisa bibliográfica geralmente é o primeiro passo de toda a pesquisa científica. (OLIVEIRA, 2011, p. 74, grifo do autor).

Os artigos científicos são importantes porque trazem informações mais atualizadas sobre um determinado tema ou assunto pesquisado. As teses e dissertações são igualmente valiosas porque encerram discussões sistematizadas, condensam os conhecimentos trazidos pelos artigos e proporcionam conclusões. (OLIVEIRA, 2011).

3.6.1 A QUESTÃO DE PESQUISA, A HIPÓTESE E AS VARIÁVEIS

O trabalho acadêmico prossegue, tendo por finalidade verificar quais elementos ou pressupostos filosóficos previamente suscitados estão presentes dentro dos estudos ou das pesquisas em Contabilidade.

Como raciocínio consecutivo, surge a questão de pesquisa: quais são os elementos ou os pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade?

Porém, identificar apenas a presença de cada elemento ou pressuposto filosófico dentro dos estudos ou das pesquisas contábeis não é suficiente para alcançar o problema proposto, tampouco assegurar o cunho científico. É também necessário que a questão ou preocupação filosófica tenha sido empregada ou tratada para empreender alguma explicação dentro da Contabilidade, para que possa ser estabelecida uma relação entre os vários ramos da Filosofia e as Ciências Contábeis.

É importante também que o sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente pelo elemento ou pressuposto seja observado na análise, para ver se foi preservado onde quer que seja localizado. Tal procedimento visa assegurar o estabelecimento da relação entre a Filosofia e as Ciências Contábeis, pois se não forem observadas a conotação e a denotação assimiladas nos estudos filosóficos, se desloca totalmente o propósito e o foco da pesquisa.

Neste sentido, cabem as seguintes ponderações:

O uso de expressões, portanto, no campo da ciência contábil, faz-se sob a ótica patrimonial das células sociais e ainda que homógrafas em relação aos demais ramos do conhecimento humano, devem conservar, sempre, suas próprias características de essencialidade relativa à riqueza aziendal. (SÁ, 2006, p. 135, grifo do autor).

Uma vez constatada a presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro de estudos ou de pesquisas voltadas às Ciências Contábeis, empregado ou tratado para empreender alguma explicação em matéria contábil ou organizacional, com preservação do seu sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente, é sinal de que ele é aplicado junto à Contabilidade. E, nestes termos, surge a hipótese.

De acordo com Farias Filho e Arruda Filho (2013, p. 25), a hipótese apresenta “uma relação de causa-efeito identificada provisoriamente, no objeto o qual você se propõe a estudar, pesquisar.” A hipótese enseja uma suposição, quando se elabora a questão de pesquisa.

Assim, restou lançada a hipótese deste trabalho: se for constatada a presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro de estudos ou de pesquisas direcionadas às Ciências Contábeis – que tenha sido empregado ou tratado para explicar algo em matéria contábil ou organizacional, com preservação do seu sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente - então ele é aplicado à Contabilidade.

A hipótese acabou por conter duas variáveis:

- a) o elemento ou pressuposto filosófico precisa ter sido empregado ou tratado para explicar algo em matéria contábil ou organizacional;
- b) o emprego ou o tratamento para explicar matéria contábil ou organizacional, precisa se dar com preservação do sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente, por este elemento ou pressuposto.

Via de consequência, uma vez deflagrada a aplicabilidade de algum elemento ou pressuposto filosófico junto à Contabilidade, fica demonstrada a sua relevância para o entendimento ou para o argumento filosófico por ele representado, especialmente dentro dos estudos e das pesquisas contábeis a serem desenvolvidos ou aperfeiçoados.

A aplicabilidade junto à Contabilidade enseja a necessidade de um entendimento mais aprofundado e apropriado desse elemento ou pressuposto filosófico, que pode impulsionar a escalada rumo à elevação da qualidade na geração de conhecimento em Ciências Contábeis.

3.6.2 O CARÁTER QUALITATIVO

A presente pesquisa não tem a intenção de ser exaustiva com relação à presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro dos estudos ou das pesquisas contábeis. Procura ser o mais abrangente possível, para trazer a representação do universo filosófico. Investiga os estudos e as pesquisas realizadas em Contabilidade para verificar a presença das questões ou preocupações filosóficas que tenham sido aplicadas junto às Ciências Contábeis, não em quantidade, mas sim em identificação, interpretação e correlação. Mesmo porque, existe a possibilidade de realização de pesquisas organizacionais ou contábeis que podem evidenciar outros elementos ou pressupostos filosóficos que venham compor o rol daqueles já aplicáveis à Contabilidade, por meio de empreendimentos científicos multiplicadores.

Por isso, este trabalho acadêmico é eminentemente qualitativo e não detém caráter quantitativo algum, tampouco de exaurimento qualquer em relação à localização das questões ou preocupações filosóficas junto aos estudos e pesquisas desenvolvidas em Ciências Contábeis. Por meio da delimitação da pesquisa, chegou-se aos elementos ou pressupostos filosóficos passíveis de aplicação junto à Contabilidade (razão, verdade, conhecimento, linguagem, comportamento, lógica, ciências, cultura, religião, artes, ética, valores, política e justiça).

O procedimento adotado para se chegar até esses elementos ou pressupostos filosóficos previamente posicionados, passíveis de aplicação junto à Contabilidade, é apresentado e explicado anteriormente, merecendo tópicos destinados à delimitação da pesquisa e ao agrupamento das questões e preocupações filosóficas (ver 3.4 e 3.5), no capítulo da Metodologia de Pesquisa empreendida.

Em seguida, a investigação se direciona para a identificação da presença de elementos ou pressupostos filosóficos dentro dos estudos e das pesquisas contábeis. Dessa maneira, o intuito é esboçar uma relação entre a Filosofia e as Ciências Contábeis, para mostrar uma perspectiva filosófica dentro da Contabilidade, o que demanda uma interpretação de significados que não podem ser traduzidos em números.

Oliveira (2011, p. 82) comenta sobre o método qualitativo e explica que há “situações em que se evidencia a necessidade de compreender interações, influências e relacionamentos traduzidos em dados qualitativos, de difícil mensuração; [...]”.

E ainda acrescenta:

Investigações tratadas com uma análise qualitativa têm como objeto situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais. Estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo. (OLIVEIRA, 2011, p. 82).

O caráter qualitativo é oportuno justamente para trazer reflexão, apresentando conceitos e raciocínios de maneira articulada, com interpretação, aplicação de analogia e posicionamento, com a finalidade de se manter um diálogo entre os vários estudos da Filosofia e as Ciências Contábeis. Isso, para mostrar a relevância dos entendimentos filosóficos rumo à elevação da qualidade dos estudos e das pesquisas realizadas em Contabilidade.

Para Oliveira (2011, p. 80), a pesquisa qualitativa “pode ser exploratória, descritiva ou explicativa, e abrange a formulação de problemas e hipóteses, tendo objetivos declarados”.

Para Farias Filho e Arruda Filho (2013, p. 63), a pesquisa descritiva é aquela que descreve “as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A pesquisa explicativa identifica “os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos”. Tem como objetivo conhecer a realidade com o aprofundamento de explicações que justificam as razões e os porquês. (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2013, p. 63).

Esta pesquisa acadêmica é descritiva e explicativa. Descritiva porque descreve as características das questões ou preocupações filosóficas e é também explicativa, na proporção que identifica e explica a aplicação desses elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade.

Para alcançar os objetivos propostos e oferecer argumentos em sua defesa, este trabalho assume a forma de ensaio. Severino (2011) comenta que essa modalidade de trabalho acadêmico confere liberdade para que se possa defender determinada posição, com flexibilidade dentro do rigorismo do método científico, contudo, o ensaio exige maior informação cultural, inclusive maturidade intelectual para as argumentações.

Cunha (2013, p. 69) afirma que o ensaio “é uma produção filosófica própria, em que um assunto é apresentado, com bom poder de síntese e razoável conteúdo de análise argumentativa de modo a sustentar as ideias”. O autor ainda esclarece sobre o ensaio, enquanto tipo de texto que se pretende produzir:

Esta é uma forma de texto preferencial para a exposição de reflexões críticas ou abordagens inovadoras. Quem escreve um ensaio comparece inteiramente, com seus critérios e suas posições pessoais, embora a sua exposição deva ser o mais argumentativa possível. Os textos lidos, que servirão de base para sua exposição, devem ser resumidos e comentados sinteticamente, para que tenham vida própria, independente das suas próprias preferências. Também os autores utilizados devem ser contextualizados em face de outros autores, quer antagônicos, quer pertencentes à mesma linguagem teórica, para que seja vislumbrada a história de tratamento do tema. E as referências às fontes são obrigatórias. (CUNHA, 2013, p. 69)

A modalidade de ensaio é adequada para este trabalho acadêmico, especialmente para dar sustentação aos objetivos intentados, além de favorecer o raciocínio e os argumentos discursivos em prol de sua defesa. O ensaio concede a flexibilidade para exposição de ideias em torno do assunto tratado, permite posicionamentos com ampla explanação de conceitos, diante da exigência de discussões e de argumentações que implicam em demonstrações analíticas pertinentes.

3.6.3 O TESTE DA HIPÓTESE

Cada vez que um elemento ou pressuposto filosófico foi localizado nos estudos ou nas pesquisas realizadas em Contabilidade, os termos da hipótese iam requerendo teste imediato, para averiguar se a sua condição estabelecida e se as exigências contidas nas variáveis estavam sendo satisfeitas, com a finalidade de se obter validade para a sua afirmação conclusiva.

A hipótese foi testada para todos os elementos ou pressupostos filosóficos previamente posicionados na delimitação da pesquisa (razão, verdade, conhecimento, linguagem, comportamento, lógica, ciências, cultura, religião, artes, ética, valores, política e justiça), assim que foram localizados dentro dos estudos e das pesquisas contábeis ou organizacionais.

Em outras palavras, quando constatada a presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro de estudos ou de pesquisas direcionadas à Contabilidade ou à área organizacional, os termos da hipótese foram imediatamente requeridos. Para o cumprimento das exigências das variáveis, a análise foi no sentido de averiguar se as questões ou preocupações filosóficas foram empregadas ou tratadas para empreender alguma explicação em matéria contábil ou organizacional, com manutenção de seu sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente. Tendo sido observada a condição da hipótese e o

atendimento às suas variáveis, foi obtida a validação para o que conclui afirmativamente, e o elemento ou pressuposto filosófico foi considerado aplicado junto à Contabilidade.

Dessa forma, a observância da condição da hipótese e o cumprimento das variáveis ensejaram a validade de sua afirmativa. Logo, foi mostrada a localização, os trechos das obras, dos trabalhos acadêmicos ou dos artigos científicos analisados, todos referendados e apresentados na Fundamentação Teórica.

3.7 A METODOLOGIA DA FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A delimitação da pesquisa implicou no agrupamento de elementos ou de pressupostos filosóficos. Desse procedimento, emergiram as questões ou preocupações filosóficas que poderiam ser passíveis de aplicação junto à Contabilidade, o que acabou por influenciar a elaboração da Fundamentação Teórica. Para conhecê-las, foram trazidos todos os seus conceitos e objetos, sob o enfoque da Filosofia.

Em seguida, a direção da pesquisa foi para o levantamento de informações dentro da teoria contábil e das pesquisas desenvolvidas em Contabilidade ou na área organizacional, para identificar a presença de algum desses elementos ou pressupostos filosóficos previamente suscitados.

A partir daí, cada vez que era constatada a presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro dos estudos ou das pesquisas realizadas em Contabilidade, os termos da hipótese eram aplicados e testados, de imediato.

Na observância da condição da hipótese e atendidas as suas variáveis, ocorreu validação de sua afirmação, e assim foram apresentados os estudos e as pesquisas realizadas em Contabilidade onde pode ser encontrado o respectivo elemento ou pressuposto filosófico, mostrando-se a sua localização. Também foi trazido o raciocínio adotado na articulação e na defesa dos argumentos, quando revelado o emprego ou o tratamento para explicar matéria contábil ou organizacional, observando-se a preservação do sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente. Essa estratégia se desenvolveu por meio de trechos das obras, das teses ou dos artigos científicos analisados, trazidos à colação, cujos autores foram citados.

Ainda com relação à elaboração da Fundamentação Teórica, os elementos ou pressupostos filosóficos que surgiram a partir da delimitação da pesquisa, foram estudados e

analisados por vezes de forma isolada e, em outros momentos, de maneira mais aproximada e conjunta. Também foram mostrados os seus entrelaçamentos. O estudo aproximado desses elementos ou pressupostos filosóficos, no desenvolvimento da Fundamentação Teórica, se dá ou se justifica: a) por afinidades entre seus significados; b) em razão de proximidade dentro da localização no contexto contábil ou organizacional; e c) em virtude de estarem interligados pelos seus conceitos, pelos seus atributos ou pelas questões e preocupações filosóficas que ensejam e representam.

Uma vez apresentados os aspectos que envolveram a Metodologia de Pesquisa, o capítulo seguinte trata da Análise dos Dados, onde é discutida a aplicabilidade de todos os elementos ou pressupostos filosóficos junto às Ciências Contábeis, uma vez que foram localizados nos estudos ou nas pesquisas desenvolvidas em Contabilidade, conforme estudos trazidos na Fundamentação Teórica.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 DA APLICAÇÃO DA FILOSOFIA NA CONTABILIDADE

Este trabalho acadêmico traz à discussão os argumentos que defendem a transmissão de ensinamentos dentro de um diálogo entre as questões ou preocupações da Filosofia e os estudos e pesquisas desenvolvidos em Ciências Contábeis.

O objetivo geral é mostrar que a apropriação de conhecimentos filosóficos pode favorecer a compreensão de conceitos transmitidos em Contabilidade. Isso pode impulsionar a preparação dos profissionais para atuação na área contábil e organizacional, além de contribuir para a realização de pesquisas com qualidade, inclusive com a harmonização das normas contábeis internacionais.

O objetivo específico é identificar os elementos ou pressupostos filosóficos que são aplicados à Contabilidade, o que deu origem à questão de pesquisa (quais são os elementos ou os pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade?).

As questões ou preocupações filosóficas são chamadas também de elementos ou pressupostos filosóficos - muitas vezes tratados como sinônimos - para facilitar a compreensão na leitura e evitar termos repetitivos.

O primeiro estágio deste trabalho consistiu em levantamento bibliográfico para buscar informações e investigar quais os objetos de estudo da Filosofia.

Diante da grande extensão dos ramos da Filosofia, foi preciso delimitar a pesquisa, que se deu pelo agrupamento das preocupações ou das questões filosóficas, de acordo com a afinidade de seus significados e atributos. Para a fixação dos grupos recorreu-se também às abordagens que a Teoria da Contabilidade estabelece com outras áreas de estudo (comportamental, macroeconômica, sociológica, ética, sistêmica, estrutural, legal e fiscal).

Dos agrupamentos formados em virtude da delimitação da pesquisa, emergiram os elementos ou os pressupostos filosóficos que poderiam ser passíveis de aplicação junto à Contabilidade. São eles: razão, verdade, conhecimento, linguagem, comportamento, lógica, ciências, cultura, religião, artes, ética, valores, política e justiça.

Todos os conceitos relativos a esses elementos ou pressupostos filosóficos previamente posicionados mereceram tratamento na Fundamentação Teórica, mostrando-se os motivos pelos quais eles se destacaram nos estudos desenvolvidos pela Filosofia.

O segundo estágio foi igualmente baseado em levantamento bibliográfico. Só que se voltou para as informações dentro das Ciências Contábeis, consideradas as várias disciplinas que envolvem as práticas contábeis e organizacionais, incluídas as pesquisas desenvolvidas em Contabilidade. A finalidade foi identificar a presença dos elementos ou pressupostos filosóficos previamente posicionados pela delimitação da pesquisa, dentro dos estudos e das pesquisas contábeis.

Com relação aos termos “emergido”, “posicionado” e “suscitado”, que são utilizados para se referir aos elementos ou pressupostos que surgiram a partir da delimitação da pesquisa, vale esclarecer que as questões ou preocupações filosóficas passíveis de aplicação junto à Contabilidade sempre estiveram presentes dentro da área de conhecimento contábil, disponíveis para investigação, mas somente agora estão sendo trazidas à tona, com tomada de posição e suscetíveis de exibição para a comunidade científica contábil. Daí o motivo de estar sendo empregados os verbos “emergir”, “posicionar” e “suscitar”.

A simples localização não era suficiente para garantir o cunho científico deste trabalho acadêmico. Perante a proposta de aplicabilidade dos elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade, contida na questão de pesquisa, foi necessário analisar se eles foram empregados ou tratados para empreender alguma explicação em matéria contábil ou organizacional, com a manutenção do seu sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente.

Dessas condições estabelecidas, surgiu a hipótese: se for constatada a presença de algum elemento ou pressuposto filosófico dentro de estudos ou de pesquisas direcionadas às Ciências Contábeis – que tenha sido empregado ou tratado para explicar algo em matéria contábil ou organizacional, com preservação do seu sentido conotativo ou denotativo assimilado filosoficamente - então ele é aplicado à Contabilidade.

Assim que os elementos ou pressupostos filosóficos eram localizados nos estudos ou nas pesquisas realizadas em Contabilidade, os termos da hipótese foram requerendo teste imediato, para verificar a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências de suas variáveis. Uma vez observado o contorno condicional da hipótese e atendidas as variáveis nas suas exigências, isso implicou na validade de sua afirmativa. Desse modo, foi mostrada a

localização, os trechos das obras, dos trabalhos acadêmicos ou dos artigos científicos analisados, todos referendados e apresentados na Fundamentação Teórica.

O que se discute daqui por diante na Análise dos Dados, é a aplicabilidade desses elementos ou pressupostos filosóficos previamente posicionados pela delimitação da pesquisa, junto aos estudos ou às pesquisas realizadas em Contabilidade, tendo por base as localizações trazidas na Fundamentação Teórica.

A aplicação desses elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade é analisada ora isoladamente ora de forma conjunta, em virtude das afinidades de seus significados, pela proximidade da localização no contexto contábil ou organizacional, ou por estarem interligados através de atributos ou questões filosóficas que representam. É o que se desenvolve na sequência deste texto.

4.1.1 DA LINGUAGEM

A linguagem tem robusta atenção da Filosofia porque é através dela que os homens se comunicam, interpretam as coisas e a realidade, manifestam seus pensamentos, compartilham informações, problemas e experiências, conforme observa Cunha (2013).

A linguagem é um sistema estruturado que pode ser conhecido, é representado pela união de elementos que formam signos ou sinais, e tem a finalidade de indicar coisas, expressar ideias, valores ou sentimentos. Pode ser simbólica ou conceitual. A linguagem simbólica opera por meio de analogias ou metáforas, enquanto a linguagem conceitual confere às palavras um sentido mais direto, indicativo e não figurado. (CHAUÍ, 2001).

A linguagem simbólica é emotiva e apresenta palavras com múltiplas facetas de interpretação, isto é, refere-se ao sentido conotativo da palavra (função de expressão). A linguagem conceitual é mais racional, busca “argumentos, raciocínios e provas”, ou seja, refere-se ao sentido denotativo empregado à palavra (função que indica ou anuncia as coisas). (CHAUÍ, 2001, p. 150).

Para Kuhn (2006), a linguagem é como uma moeda, com uma das faces voltada para o mundo e a outra para dentro de sua própria estrutura. O conhecimento das palavras e o conhecimento da natureza representam as duas faces dessa moeda, que juntas operam o aprendizado da linguagem.

A linguagem permite o aprendizado sobre as coisas, como elas se dividem em categorias e quais são suas características principais. A prática científica exige uma linguagem rica e abundante para a elaboração de explicações sobre a natureza. (KUHN, 2006).

A partir do século XX surgiram duas ciências da linguagem. “Uma delas é a Linguística, ciência da linguagem verbal. A outra é a Semiótica, ciência de toda e qualquer linguagem”. A linguagem verbal é aquela veiculada pelos sons produzidos no aparelho fonador. A linguagem não verbal pode ser a representação visual alfabética (escrita) da linguagem verbal ou um modo de expressão, a manifestação cultural e a forma social de comunicação. Ambas carregam significados, pensamentos, fatos e práticas culturais, e exprimem a inquietação humana diante da busca pela compreensão dos fenômenos. (SANTAELLA, 1983, p. 9).

A semiótica estuda os diversos modos de comunicação, abrange a “linguagem escrita e falada, matemática, lógica, literatura, pintura, música, arquitetura, teatro, cinema, televisão, roupas, gestos e culinária”, inclusive a própria interação que se estabelece com os computadores. Envolve todas as formas de signos (MERRELL, 2012, p. 15), construídos a partir dos símbolos e dos sinais.

A linguagem se entrelaça com todas as outras questões ou preocupações filosóficas suscitadas pela delimitação da pesquisa e assume posição impulsionadora e esclarecedora dos conteúdos, atributos e significados das demais.

O elemento ou pressuposto filosófico constituído pela linguagem foi localizado na teoria contábil e também em pesquisa acadêmica realizada por Cotrim (2012), apresentada em dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, junto à FECAP. Nestas oportunidades, os termos da hipótese foram imediatamente testados, verificando-se que:

- a) A linguagem é empregada na teoria contábil para explicar a comunicação que a Contabilidade estabelece com seus usuários.
- b) A linguagem também é tratada na pesquisa acadêmica de Cotrim (2012), cujos resultados apontam a dificuldade de compreensão dos usuários em relação aos relatórios contábeis e financeiros das companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA.
- c) Nas situações mencionadas nos itens anteriores, esteve preservado o sentido conotativo ou denotativo dirigido à **linguagem**, assimilado nos estudos filosóficos, que é a **comunicabilidade e suas diversas formas de expressão**.

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências de suas variáveis, verificando-se a validade de sua afirmação para a linguagem, o que faz concluir a aplicação deste elemento ou pressuposto filosófico junto à Contabilidade. É o que ora se passa a demonstrar.

Quando as teorias da Contabilidade são apresentadas por Hendriksen e Breda (2011, p. 29), eles lecionam que a “Teoria como Linguagem” estuda o meio de comunicação que as Ciências Contábeis estabelecem com o mundo dos negócios e com seus usuários.

Para Weffort (2011), a Contabilidade é entendida como uma linguagem que se apodera de conceitos da semiótica e da teoria da comunicação para representar eventos econômicos, cujo processo indica as atividades fundamentais da prática contábil (o reconhecimento, a mensuração e a divulgação).

Os resultados da pesquisa acadêmica realizada por Cotrim (2012) apontam a dificuldade de compreensão por parte dos investidores quanto aos relatórios contábeis e financeiros elaborados pelas companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA. Dentre os vários fatores elencados por Cotrim (2012) para explicar essa dificuldade de compreensão, se encontra o baixo nível de domínio dos investidores com relação à linguagem contábil e o uso de vocabulário muito especializado por parte das companhias.

Conclusão quanto à **aplicação da linguagem junto à Contabilidade: HIPÓTESE VALIDADA.**

Reflexões repercutem a partir da aplicabilidade da linguagem junto às Ciências Contábeis. Nota-se que a pesquisa realizada por Cotrim (2012) conduz a uma ponderação acerca da linguagem contábil enquanto portadora de significados, fatos e práticas que buscam a compreensão dos fenômenos patrimoniais. O excesso de termos técnicos e altamente especializados, empregados nos relatórios e demonstrativos financeiros pode tornar a linguagem contábil inadequada para os seus fins admitidos, torna-se algo inviável e obscuro para a percepção e a inteligência mediana, prejudicando o usuário que necessita de informações. Isso pode afastar a Contabilidade de sua proposta essencial de compreensibilidade e utilidade.

Muitas pesquisas e estudos não de ser desenvolvidos para que se aperfeiçoe a linguagem praticada em Ciências Contábeis, para incentivar o seu alinhamento e a sua disposição de comunicabilidade com o mundo dos negócios e com os usuários, inclusive como forma de expressar a identidade e as funções da Contabilidade.

4.1.2 DA RELIGIÃO

A religião é estudada há séculos pela Filosofia porque envolve uma concepção de mistério e compreende uma dimensão sagrada, que conduz à temeridade. O sagrado é aquilo que pode proteger ou ameaçar e carrega a ideia de superioridade entre os seres, despertando sentimentos de devoção ou de repulsa. A experiência com o sagrado está presente em muitas culturas e a religião implica em ato de fé, em crença nas divindades ou nos entes superiores. A narrativa sagrada se dirige ao coração dos homens e não ao seu intelecto, conforme expõe Chauí (2001).

Algumas religiões (judaísmo, cristianismo e o islamismo) possuem o condão de salvação, garantindo a reconciliação com Deus e prometendo o perdão das faltas cometidas pelos homens, em razão de levarem uma vida profana. (CHAUÍ, 2001).

No decorrer desta pesquisa acadêmica, observou-se que o elemento ou pressuposto filosófico formado pela religião se entrelaça com o da lógica, cujo tópico será analisado mais à frente (ver 4.1.4). Este raciocínio se baseia no fato do frei italiano Luca Paccioli ter publicado pela primeira vez o método das partidas dobradas numa obra de aritmética e geometria, procedimento que detém base lógica. O entrelaçamento também se explica pela contribuição dos muçulmanos no desenvolvimento da álgebra, conhecimento matemático amplamente utilizado na prática contábil.

O elemento ou pressuposto filosófico constituído pela religião foi localizado na teoria contábil e, na ocasião, os termos da hipótese foram testados de imediato, constatando-se que:

- a) A religião está presente nos estudos da evolução histórica da Contabilidade e é empregada para explicar os efeitos do poder religioso que impulsionaram as práticas e as escritas contábeis, com participação efetiva no avanço intelectual para seu aperfeiçoamento.
- b) Quando encontrado, houve manutenção do sentido conotativo ou denotativo direcionado à **religião**, assimilado nos estudos filosóficos, que é o **ato de fé trazido pela crença no sagrado**.

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências de suas variáveis, verificando-se a validade de sua afirmação para a religião, o

que faz concluir a aplicação deste elemento ou pressuposto filosófico junto à Contabilidade. É o que se demonstra a seguir.

Hendriksen e Breda (2011, p. 49) explicam que a Contabilidade é um empreendimento multicultural, resultado da colaboração intelectual “entre judeus, cristãos e muçulmanos”.

Judeu é aquele que segue o judaísmo, uma reunião de valores sociais, culturais, políticos e religiosos estabelecidos pelo povo hebreu. Muçulmano é o que acompanha a religião fundada por Maomé, chamada de maometismo ou islamismo. Cristão é aquele que se guia pelo cristianismo, uma doutrina religiosa com base nos ensinamentos e a na vida de Jesus Cristo (catolicismo, protestantismo e religiões ortodoxas orientais), conforme expõe Ferreira (1975).

D’Áuria (1949, p. 18), relata acerca da contribuição dos judeus para o aperfeiçoamento da organização administrativa. Em sua narrativa, conta que no vale do rio Jordão existiu um povo, cujos habitantes tiveram grande expressão junto à humanidade. “Essa região era a Palestina e esse povo o *judeu*”. Jacob era chefe da tribo e tinha o sobrenome de Israel, por isso o termo israelita foi adotado para identificá-los. (grifo do autor).

Os israelitas se mudaram para o vale do Nilo. Lá receberam influência de Moisés que fora educado no Egito e conduziu o seu povo com organização política e religiosa. Os preceitos seguidos se baseavam nos ensinamentos de Salomão, filho do rei David (líder israelita), que viveu no século X antes de nossa era. Suas instruções traziam normas de administração e contabilidade, recomendando que quando existem várias mãos é preciso fechá-las; quando se negocia é necessário contar e pesar; depois de tudo verificado e aceito, deve ser descrito e registrado. (D’ÁURIA, 1949).

Hendriksen e Breda (2011) comentam sobre a influência dos muçulmanos na evolução da Contabilidade. Narram que Maomé nasceu na Arábia Saudita, na aldeia de Meca, e que no ano de 610 iniciaram as suas visões. Baseando-se nelas, escreveu o Corão e fundou o Islã.

Os líderes islâmicos se transferiram para Bagdá (atual Iraque) em 765 de nossa era, local onde se ergueu um espaço destinado ao conhecimento. Isso se deu pela descoberta do mosteiro de Jundi Shapur, quando os membros da corte islâmica saíram em busca da cura do califa Al-Mansur. Ali encontraram cópias dos manuscritos de um antigo patriarca de

Constantinopla e o conhecimento grego passou a ser assimilado pelos muçulmanos. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011).

Foi fundada uma escola de astrologia em Bagdá, onde Musa Al-Khwarizmi desenvolveu estudos aritméticos e escreveu a obra *Al-Jabr Wa'l Mugabala*, cujo título deu origem à palavra “álgebra”. (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2011, p. 42). E o conhecimento matemático se mostra relevante até os dias atuais para o aperfeiçoamento das práticas contábeis.

Sá (2006) comenta que o comércio era intenso e o controle religioso sobre o Estado se mostrava poderoso há cerca de 6.000 anos atrás, o que ocasionou o desenvolvimento da escrita contábil, diante da dinâmica patrimonial e da quantidade de fatos a registrar.

Na era medieval, a Igreja Católica exerceu seu domínio e concentrou conhecimento, prometendo a recompensa da salvação eterna em troca de bens materiais e financeiros em favor da entidade religiosa. Muitos negociantes passaram a fazer parte do clero na época e, com isso, a Igreja Católica arregimentou bens, terras e propriedades, uma vez que as pessoas temiam a Deus e desejavam sua salvação. O reconhecimento para arrecadar impostos, além do volume patrimonial e da riqueza amealhada, fez com que os líderes clericais incentivassem a sistematização do registro e do controle contábil. (OLIVEIRA et al., 2003).

Conclusão quanto à **aplicação da religião junto à Contabilidade: HIPÓTESE VALIDADA.**

Reflexões repercutem a partir da aplicabilidade da religião junto às Ciências Contábeis. A história antiga ou moderna parece distante, mas a influência do poder religioso acabou trazendo consequências para a formação acadêmica em Contabilidade. A cobrança de impostos foi uma prática instituída desde os tempos mais antigos por aqueles que detinham poder (faraós, reis, líderes religiosos e outros). Porém, é na era medieval que o poder religioso consagra o aperfeiçoamento da prática contábil, visando atender aos interesses das lideranças católicas.

Atualmente, a arrecadação e a cobrança de tributos são conferidas ao poder estatal e não mais às lideranças político-religiosas ou patriarcais como antes. Os recursos financeiros recolhidos hoje em dia pelo Estado procuram atender às necessidades da sociedade – alheias aos interesses particulares - e promovem benefícios para todos os cidadãos (educação, saúde, segurança, dentre outros). Tal fato exigiu a inclusão de disciplinas específicas nas grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis, tanto aquelas voltadas aos estudos de um

planejamento tributário que favorece o recolhimento bem programado, quanto as que dizem respeito às práticas contábeis aplicadas aos recursos orçamentários governamentais (Contabilidade Orçamentária ou Governamental).

Outras ponderações surgem da análise dos dados, neste tópico específico. Em primeiro, que a Contabilidade pode ser impulsionada e aperfeiçoada por circunstâncias históricas e por forças de lideranças que intentam alcançar ou perseguem a permanência no poder, fatos externos ao ambiente acadêmico contábil, mas que podem influenciar os estudos desenvolvidos em Ciências Contábeis. Em segundo, que os profissionais Contabilistas precisam ser preparados para uma postura crítica diante das influências externas que acabam por afetar as práticas contábeis, isto é, precisam estar imbuídos de atitude e de capacidade para discernir ou reagir diante de determinados dilemas que surgem a partir dessas influências ou circunstâncias exteriores.

Ou seja, a atuação contábil não pode acolher de maneira passiva as exigências impositivas, nem aceitar forças imperiosas de determinados segmentos - sejam governamentais ou de particulares - pois tem compromisso com a evolução de todos os entes ou seres, que visa ao bem comum de toda uma sociedade.

Ainda mais, a Contabilidade não deve manter distância e ser impassível às questões ou aos interesses que afetam ou impactam de alguma maneira o seu desenvolvimento e aperfeiçoamento, antes de tudo, deve sempre se posicionar, defender e garantir a sua essência e identidade, a integridade de seus princípios e dos seus propósitos científicos.

4.1.3 DO CONHECIMENTO E DAS CIÊNCIAS

As questões ou preocupações filosóficas delineadas pelo conhecimento e pelas ciências foram apresentadas em conjunto, vez que seus significados se aproximam dentro da Filosofia. Ademais, ambas são empregadas para explicar o conceito de Ciências Contábeis.

No decorrer desta pesquisa acadêmica, observou-se que os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pelo conhecimento e pelas ciências se entrelaçam com a razão, que será apresentada em próximo tópico (ver 4.1.4). Este entrelaçamento se baseia no próprio conceito de Ciências Contábeis, estudo que adota procedimento racional e científico,

com método próprio e ordenado, para demonstrar as práticas contábeis, isto é, se apropria dos atributos da razão para apresentar seus argumentos sistemáticos e científicos.

Nos estudos filosóficos, o conhecimento se dirige à busca pela verdade. Adquirir conhecimento é conhecer a realidade e as coisas, de forma racional. (CHAUÍ, 2001). Neste sentido, o conhecimento se entrelaça com a questão ou preocupação filosófica delineada pela verdade, que será estudada em tópico adiante (ver 4.1.5).

Os filósofos Platão e Aristóteles se interessaram pelo conhecimento e seus argumentos estiveram baseados naquilo que é verdadeiro ou falso. Platão apresenta quatro modos de se conhecer a realidade e as coisas (crença, opinião, raciocínio e intuição intelectual), mas afirma que somente os dois últimos é que estão inseridos na categoria de conhecimento. Aristóteles argumenta que existem sete formas de conhecimento: a sensação, a percepção, a imaginação, a memória, o raciocínio e a intuição. (CHAUÍ, 2001).

Chauí (2001, p. 210) comenta que a ontologia tem por finalidade conhecer os entes ou as coisas “tais como são em si mesmas, real e verdadeiramente”, portanto, trata-se de um estudo voltado ao conhecimento. Mas há distinção entre o que é ôntico e o que é ontológico, de acordo com a autora.

O ôntico se refere à identidade do ente, à sua essência, estrutura e existência. O ontológico se relaciona ao estudo dos entes, à investigação que permite o conhecimento das modalidades ônticas, bem como os métodos e as categorias que se aplicam a cada uma delas. O significado ontológico destaca o ente como objeto de conhecimento. (CHAUÍ, 2001).

Na Filosofia, as ciências (palavra no plural) se referem às diversas formas de realização do conhecimento, consoante os fatos investigados e os vários métodos e técnicas empregados. Quando a palavra está no singular (ciência) significa um ideal de conhecimento. (CHAUÍ, 2001). De forma diferente da religião, que envolve enigma e mistério, a ciência interpreta o mundo como ocorrência e suas causas exigem explicações. (CUNHA, 2013).

A epistemologia já foi considerada como “o estudo metódico e reflexivo da ciência, de sua organização, de sua formação, do seu funcionamento e produtos intelectuais”. Atualmente, a epistemologia compreende a ciência como um processo em contínua e progressiva estruturação, sem a noção de objeto acabado definitivamente. (MARTINS; THEÓFILO, 2009, p. 3).

Nos estudos filosóficos, as ciências se classificam sob três critérios: objeto estudado, método empregado e resultado obtido. Assim, a classificação se estabelece em: a) ciências

matemáticas; b) ciências naturais; c) ciências humanas ou sociais; e d) ciências aplicadas. (CHAUÍ, 2001).

Quando os conceitos, os procedimentos e os instrumentos utilizados pelas ciências não conseguem explicar um novo fenômeno observado e nem atingem os resultados esperados, surge um obstáculo que culmina em revolução científica. Isso provoca uma ruptura epistemológica e a conseqüente busca por um paradigma científico em substituição ao anterior. A área de conhecimento até então existente fica abalada, o que leva à descoberta de novos conceitos, métodos e técnicas científicas. (CHAUÍ, 2001; KUHN, 2011).

As revoluções científicas são “aqueles episódios de desenvolvimento não cumulativo, nos quais um paradigma mais antigo é total ou parcialmente substituído por um novo, incompatível com o anterior”. (KUHN, 2011, p. 125).

Kuhn (2006) observa que a mudança causada pelas revoluções científicas é entendida pela diferença em relação à mudança normal que resulta apenas de um crescimento, acréscimo, adição cumulativa ao que anteriormente era conhecido. O autor acrescenta que, de modo geral, as leis científicas são produtos desse processo normal e a grande maioria dos avanços científicos é desse tipo cumulativo normal.

Com outra interpretação, Popper (1998b) afirma que as mudanças científicas acontecem quando há possibilidade de falseamento de uma teoria, isto é, quando se encontram brechas capazes de refutá-la. Em outros termos, é quando os fatos relacionados com essa teoria já não possuem mais a capacidade de confirmá-la ou repeti-la.

Uma teoria somente se sustenta pelas contínuas “tentativas mal sucedidas para derrubar suas predições”. É quando os fatos selecionados estabelecem relação com a teoria e se tornam testemunhas em seu favor. (POPPER, 1998b, p. 268).

Ao comentar sobre o posicionamento de Popper quanto ao falseamento ou às brechas de uma teoria, Kuhn (2011) esclarece que:

[...] a falsificação, embora ocorra, não aparece com, ou simplesmente devido, a emergência de uma anomalia ou de um exemplo que leve à falsificação. Trata-se, ao contrário, de um processo subsequente e separado, que bem poderia ser chamado de verificação, visto consistir no triunfo de um novo paradigma sobre um anterior. (KUHN, 2011, p. 188 e 189).

Kuhn (2011, p. 212) também observa que, embora não seja expressamente registrada, uma das leis mais pontuais “da vida científica é a proibição de se apelar a chefes de Estado ou ao povo em geral quando está em jogo um assunto relativo à ciência”. Daí se abstrai o quanto

uma comunidade científica é especial e o quanto é frágil o controle que a humanidade detém sobre os empreendimentos científicos. Isso faz com que a ciência evolua, sobreviva e seja preservada, sem quaisquer interferências externas aos seus intentos.

Uma das características essenciais das comunidades científicas é que “elas requerem muito mais estudo do que o existente”, conforme afirma Kuhn (2011, p. 212).

Com relação aos membros que compõem essas comunidades, o autor explica que são profissionais competentes e aceitos como árbitros exclusivos da respectiva área de conhecimento e atuação profissional. E ainda acrescenta: “Os membros do grupo, enquanto indivíduos e em virtude de seu treino e experiência comuns, devem ser vistos como os únicos conhecedores das regras do jogo ou de algum critério equivalente para julgamentos inequívocos”. (KUHN, 2011, p. 213).

Os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pelo conhecimento e pelas ciências foram localizados nos estudos contábeis e, na ocasião, os termos da hipótese foram imediatamente testados, constatando-se que:

- a) O conhecimento e as ciências estão presentes na teoria contábil onde são empregados para explicar o conceito de Ciências Contábeis. O conhecimento busca a essência, a identidade e o objeto do estudo contábil, enquanto que as ciências mostram o conjunto sistemático de conhecimentos adotados para tanto: procedimento racional e científico, método próprio e práticas contábeis específicas.
- b) Ambos - conhecimento e ciências - também são avistados para empreender proposta de integração entre as diversas disciplinas contábeis (PETERS, 2011), com a finalidade de se contribuir para a evolução do conhecimento em Contabilidade.
- c) Quando encontrados, houve manutenção do sentido conotativo ou denotativo direcionado ao **conhecimento** e às **ciências**, assimilados nos estudos filosóficos, que é o de se **conhecer a essencialidade do ente ou do objeto, com adoção de cientificidade**.

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências de suas variáveis, constatando-se a validade de sua afirmação para o conhecimento e para as ciências, o que faz concluir a aplicação destes elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade. É o que se demonstra em seguida.

As Ciências Contábeis se apoiam em métodos científicos que formam um conjunto sistemático de conhecimentos, cujos procedimentos podem ser verificáveis, com o intuito de desenvolver estudos que têm como objeto a riqueza de uma entidade ou o patrimônio. (OLIVEIRA et al., 2003).

É através da integração científica que se verifica a evolução do conhecimento, por isso mesmo, um procedimento de modo a integrar a Contabilidade Gerencial, a Societária ou até a Fiscal, pode fazer com que essas disciplinas contribuam “mutuamente para a evolução do conhecimento” e do saber contábil, conforme observa Peters (2011, p. 299).

Ao se referir às ligações entre a Contabilidade Gerencial e a Societária, Peters (2011, p. 299) argumenta que não há mais espaço para a proposição de que cada ciência é um centro em si mesmo, deixando de promover um “saber universal e integrado”. Ainda afirma que “esse paradigma já caduco, onde as ciências competem, não integram e não cooperam, tem impedido saídas para a crise científica”.

Uma teoria científica em Contabilidade pode ser desenvolvida, em tempos mais modernos, tendo como base apenas hipóteses, entretanto, deve significar algo que contribua com o conhecimento contábil, abrindo-se oportunidade para novos experimentos e investigações. Essa contribuição pode trazer uma das mais relevantes rupturas intelectuais com as quais já se estabeleceu contato anterior em Ciências Contábeis, desde a concepção tradicionalmente conhecida nos séculos XVIII e XIX. (SÁ, 2006).

Quando se afirma que a Contabilidade é uma ciência, adota procedimento racional e detém método científico próprio, ela tem condições de buscar a identidade de seu objeto, que é o patrimônio, podendo investigar e revelar a sua essência, sua estrutura e existência, fazendo dele uma matéria de conhecimento. Neste sentido, estão aí plenamente aplicados os significados filosóficos relativos ao ôntico (identidade e essência do ente) e ao ontológico (investigação para conhecer as modalidades ônticas), cujos atributos promovem a aquisição do conhecimento nos estudos desenvolvidos em Ciências Contábeis.

A Contabilidade tem por objeto o patrimônio, que está inserido num todo social, o que faz dela uma ciência social. (SÁ, 2006; OLIVEIRA et al., 2003). É também uma ciência aplicada porque emprega os seus conhecimentos para solução de problemas aos casos concretos, de acordo com Oliveira et al. (2003).

Ao se considerar a Contabilidade uma ciência social aplicada, ela já se posiciona como uma forma de realização do conhecimento, conforme os fatos investigados e os vários métodos e técnicas contábeis empregados para se conhecer o seu objeto, o patrimônio.

De acordo com o que lecionam Oliveira et al. (2003), o patrimônio também é objeto de outras áreas de conhecimento, como o Direito (pelas relações jurídicas estabelecidas), a Administração (foco na gestão e nas formas eficientes de gerir riquezas) e a Economia (ênfase na escassez de recursos administrada com eficiência).

Alguns estudiosos consideram que a Contabilidade estaria mais bem classificada como ramo das ciências positivas ou matemáticas; outros consideram melhor situá-la nas ciências econômicas; ou ainda, dentro das ciências jurídicas. (SÁ, 2006). O motivo pelo qual ainda não existe uma posição pacificada quanto à classificação das Ciências Contábeis parece residir no fato do patrimônio também ser objeto de outras áreas de conhecimento.

O CNPq e demais organismos que subsidiam as pesquisas brasileiras, promovem a sistematização e a organização das áreas de conhecimento, classificando-as em nível hierárquico, com o objetivo de proporcionar agilidade na agregação de informações por parte dos órgãos que atuam em ciência e tecnologia. Dessa classificação promovida pelo CNPq, as Ciências Contábeis aparecem como uma subárea, ligada à área da Administração. (OLIVEIRA et al., 2003).

Conclusão quanto à **aplicação do conhecimento e das ciências junto à Contabilidade: HIPÓTESE VALIDADA.**

Reflexões repercutem a partir da aplicabilidade do conhecimento e das ciências junto à Contabilidade. A propósito da classificação das Ciências Contábeis junto ao CNPq, alguns comentários tornam-se necessários. De início, o prefixo “sub” admite o condão de subordinação. (FERREIRA, 1975, p. 1327). E onde existe uma área de conhecimento subordinada, existe também uma área principal à qual se remete. Estando as Ciências Contábeis em posição de subárea da Administração, isso pode ensejar a ideia de subordinação científica, onde estão envolvidas duas áreas distintas de conhecimento, reconhecidamente independentes. E esclareça-se, desde logo, que embora a Administração e as Ciências Contábeis possam estar eventualmente entrelaçadas em termos organizacionais, isso não significa subordinação ou dependência de estudos e empreendimentos científicos.

O caráter interdisciplinar que a Contabilidade estabelece com outros segmentos do saber não deve se impor ao ponto de subordiná-la ou situá-la como pertencente a qualquer

uma das áreas de conhecimento com as quais mantém relação ou conexão. É temerário cientificamente se imprimir tendência ou privilégio de qualquer área do saber com a qual as Ciências Contábeis mantêm relacionamento interdisciplinar, pois os objetos de estudo de cada uma delas não podem ser confundidos, mesmo porque apresentam enfoques bem diferenciados.

Para uma área de conhecimento como a Contabilidade, com tradição milenar e o reconhecimento global de suas práticas científicas, com indiscutível contribuição desde os tempos mais remotos e que ainda participa de forma ativa na evolução da humanidade, a classificação das Ciências Contábeis junto ao CNPq merece reflexão e plausível revisão.

Não se pretende com isso oferecer qualquer oposição quanto à classificação adotada pelo CNPq quanto à Administração, igualmente relevante para o estudo da gestão organizacional e ao mundo dos negócios. Contudo, há que se ter em mente que o surgimento dessa área de conhecimento se deu somente no século passado, portanto, muito mais recente do que os estudos já amadurecidos e desenvolvidos pela Contabilidade, enquanto Ciência Social Aplicada.

Uma vez que não existe posição totalmente pacificada quanto à classificação das Ciências Contábeis, conforme afirmado por Sá (2006), não se pode privilegiar qualquer uma das áreas onde orbitam as discussões em torno do assunto, seja nas ciências matemáticas, econômicas ou jurídicas. Em outras palavras, não se pode privilegiar a Administração, identificando-a como área principal de conhecimento da Contabilidade, porque não existe entendimento pacífico com relação à classificação das Ciências Contábeis. Vale dizer, antes de tudo, que a Contabilidade é uma ciência e uma área de conhecimento independente e não subordinada a qualquer segmento do saber.

Uma postura da comunidade científica contábil brasileira torna-se necessária, para que venha firmar a identidade e as funções da Contabilidade como uma área de conhecimento e ciência autônoma. Para tanto, a consecutiva revisão da classificação das Ciências Contábeis junto ao CNPq deve ser pretendida, com exposição de motivos e razões suficientes para que ocorra a reversão desse critério classificatório. E isso deve ser repetido e reiterado perante qualquer um dos organismos que subsidiam as pesquisas contábeis brasileiras, ou que atuam em ciência e tecnologia no Brasil, resguardando-se, logicamente, a posição já conquistada pela Administração.

4.1.4 DA RAZÃO E DA LÓGICA

As questões ou preocupações filosóficas formadas pela razão e pela lógica mereceram análise conjunta porque seus significados se entrelaçam nos estudos filosóficos. A lógica apresenta raciocínio amparado na razão e a atividade racional se apropria de pensamentos que evidenciam uma composição lógica, motivo do tratamento aproximado.

Conforme mencionado em tópico anterior, notou-se que o elemento ou pressuposto filosófico constituído pela razão se entrelaça com o conhecimento e com as ciências (ver 4.1.3). Isso se dá pelo fato da Contabilidade ser um estudo que pretende conhecer a essência e a realidade de seu objeto e se apropria da razão para apresentar argumentos sistemáticos e científicos (procedimento racional e método ordenado para demonstrar as práticas contábeis).

Na Filosofia, razão significa a capacidade intelectual que representa a maneira como se organiza a realidade entendida por todos os indivíduos. É o ato de pensar e falar de forma ordenada, com clareza, medida e proporção, que traz a confiança de que as coisas podem ser organizáveis, em contraposição ao conhecimento ilusório, à mera especulação ou à crença religiosa. (CHAUÍ, 2001).

Chauí (2001) expõe que existem duas modalidades de atividade racional: a intuição e o raciocínio. O raciocínio realiza etapas e esforços de aproximação relacionados ao conhecimento, até alcançar o conceito e a definição do objeto. A intuição, de modo diferente, é capaz de captar o objeto por inteiro de uma só vez; é a compreensão global de uma verdade de maneira instantânea. (CHAUÍ, 2001).

A intuição pode levar ao processo de conhecimento, porém, o raciocínio requer provas e demonstrações do que está sendo investigado. O processo de conhecimento desencadeia vários atos intelectuais racionais, estabelecidos por critérios de generalidade e universalidade, que determinam a dedução ou a indução. A dedução parte do critério geral e o aplica ao individual; a indução percorre caminho inverso, indo do caso particular até atingir a definição geral. (CHAUÍ, 2001).

O elemento ou pressuposto filosófico constituído pela razão foi localizado nos estudos contábeis e, na oportunidade, os termos da hipótese foram testados de imediato, constatando-se que:

- a) A razão recebe tratamento nos estudos contábeis quando os seus atributos são empregados para explicar que a Contabilidade aplica conhecimento sistemático e racional para argumentação de seus princípios. Além disso, o estudo das Ciências Contábeis adota procedimento racional e científico, com método próprio e ordenado, para demonstrar as práticas contábeis.
- b) Quando encontrado, houve manutenção do sentido conotativo ou denotativo direcionado à **razão**, assimilado nos estudos filosóficos, que **é o processo de conhecimento estabelecido por atos intelectuais racionais, que determinam a dedução ou a indução.**

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências de suas variáveis, constatando-se a validade de sua afirmação para a razão, o que faz concluir a aplicação deste elemento ou pressuposto filosófico junto à Contabilidade. É o que se demonstra a seguir.

Nos estudos teóricos contábeis encontram-se a Teoria como Linguagem, a Teoria como Raciocínio e a Teoria como Decreto. Todas essas teorias têm a finalidade de buscar soluções para os dilemas contábeis ou organizacionais. A Teoria como Linguagem foi abordada anteriormente, em tópico destinado à linguagem (ver 4.1.1).

A Teoria como Raciocínio analisa e explica a maneira como os argumentos contábeis são apresentados, se partem de critérios gerais e vão para os casos específicos (raciocínio dedutivo) ou se é a partir das situações particulares que chegam às generalizações (raciocínio indutivo), de acordo com Hendriksen e Breda (2011).

As generalizações são encontradas nos postulados da Contabilidade, sobre os quais os profissionais Contabilistas se debruçam para deduzir os princípios contábeis que são aplicados ao caso concreto. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

A Contabilidade utiliza métodos racionais (dedutivo ou indutivo) para as argumentações do conhecimento científico contábil e apresenta característica descritiva (o que é) e prescritiva (o que deve ser) para a apresentação das informações aos usuários. Os métodos dedutivos ou indutivos são estudados pela Teoria como Raciocínio. O caráter descritivo e prescritivo da Contabilidade é analisado na Teoria como Decreto. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011).

Os atributos filosóficos representados pela razão são identificados na Contabilidade pela aplicação de atividade racional, que direciona esforços para explicar o conceito, a

definição de teorias e os princípios contábeis, por meio de critérios de generalidade e universalidade, que determinam a dedução ou a indução.

De acordo com os estudos filosóficos, a lógica é uma ferramenta para se conhecer. Criada pelo filósofo Aristóteles, a lógica foi por ele inicialmente chamada de “**analítica**”. O principal atributo da lógica é o de se constituir em “instrumento para as ciências”, vez que se utiliza de um conjunto de procedimentos de demonstração e de prova, motivo pelo qual se torna uma das grandes preocupações da Filosofia. (CHAUI, 2001, p. 182 e 183, grifo da autora).

Chauí (2001) observa que a lógica possui os seguintes atributos: é um instrumento para se pensar corretamente (instrumental); ocupa-se com a forma de expressão da linguagem (formal); indica a fase preliminar dos raciocínios, preparatória para as demonstrações e métodos a serem empregados (propedêutica); estabelece princípios e normas a serem seguidos pelo pensamento verdadeiro (normativa); institui condições e fundamentos para as demonstrações (adota a doutrina da prova); suas formas de pensamento e seus princípios são universais, independem de tempo, de lugar ou circunstância, isto é, são imutáveis como a razão (tem caráter geral e atemporal).

A lógica se exprime por meio de proposições que detêm juízos formulados pelo pensamento e pelo encadeamento de raciocínios, expressos através da linguagem, cuja conexão entre os argumentos é chamada de silogismo. (CHAUI, 2001). O mecanismo do silogismo consiste no estudo dos elementos que compõem o raciocínio apresentado pelas premissas formuladas na proposição lógica (ou categorias), que contêm juízos do pensamento e de onde se abstrai uma posição conclusiva.

A lógica contemporânea se tornou mais formal, faz uso de uma linguagem especial estruturada em simbolismo e baseada em modelo matemático, o que a diferencia da linguagem cotidiana e a faz preocupar-se menos com os conteúdos das proposições e suas operações intelectuais, como acontecia na época em que foi criada. Atualmente, os mecanismos de uma proposição lógica são elaborados da mesma maneira que um matemático constrói suas operações aritméticas, com princípios e regras exigidos. (CHAUI, 2001).

O elemento ou pressuposto filosófico constituído pela lógica foi localizado nos estudos dirigidos às Ciências Contábeis e, na ocasião, os termos da hipótese foram testados imediatamente, verificando-se que:

- a) A lógica é empregada para explicar o procedimento das partidas dobradas, um mecanismo que descreve uma equação na forma de igualdade, cujo raciocínio é amplamente utilizado nas práticas contábeis.
- b) Como a lógica adota uma linguagem simbólica e modelada pela matemática, ela também é tratada na evolução histórica da Contabilidade, pela contribuição árabe na criação da álgebra, cujo conhecimento aritmético é fundamental para o desenvolvimento de estudos e de pesquisas contábeis.
- c) Quando encontrado, houve manutenção do sentido conotativo ou denotativo direcionado à **lógica**, assimilado nos estudos filosóficos, que é o de se constituir em **instrumento para se pensar corretamente, com condições estabelecidas e fundamentos para as demonstrações (adoção da prova)**.

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências de suas variáveis, constatando-se a validade de sua afirmação para a lógica, fazendo-se concluir a aplicação deste elemento ou pressuposto filosófico junto à Contabilidade. É o que se demonstra em seguida.

O método das partidas dobradas foi trazido pela primeira vez por Luca Paccioli, em 1494, em obra publicada em Veneza, intitulada *Summa de aritmética geometria, proportioni et proporgionalitá*, que contém o *Tractatus de computis et scripturis*, onde se explica integralmente o procedimento contábil de se escriturar. (IUDÍCIBUS, 2010).

Sá (2011, p. 23) afirma que o método das partidas dobradas consiste no procedimento de escriturar fatos contábeis e se baseia “no princípio de que a todo crédito sempre corresponde um débito de igual valor e vice-versa”.

O procedimento denominado “partidas dobradas” foi incluído numa obra de aritmética e geometria e “tem base fortemente lógica”. O seu mecanismo descreve uma equação na forma de igualdade, cuja finalidade é identificar a manifestação da riqueza em sua origem (representada pelo crédito) e em seu destino (representada pelo débito). Ou seja, “valor do crédito = valor do débito”, ou ainda, “valor do efeito = valor da causa”. (SÁ, 2011, p. 24 e 25).

Retoma-se aqui o exposto a respeito da contribuição da civilização árabe para o crescimento da Contabilidade, quando se analisou o elemento ou pressuposto filosófico composto pela religião (ver 4.1.2), demonstrando o seu entrelaçamento com a lógica.

Quando da transferência da capital do Islã para Bagdá, no ano de 765, ali se estabeleceu um espaço dedicado ao conhecimento, e foi onde Jacob ben Tarik fundou uma escola de astrologia. Foi ali que o matemático árabe, Musa Al-Khwarizmi criou a obra *Al-Jabr Wa'l Mugabala*, cujo título deu origem à palavra álgebra. Ela foi “baseada na descoberta indiana do conceito de zero” e trouxe a “noção de valor de posição”, o que permitiu o desenvolvimento e o aperfeiçoamento do sistema numérico que é utilizado até os dias de hoje. (HENDRIKSEN; BRENDA, 2011, p. 42).

Para D'Áuria (1949, p. 174), “a evolução do cálculo aritmético, o aperfeiçoamento dos instrumentos de registro, as necessidades administrativas do comércio medieval, as partidas-dobradas”, mostram a transição do conhecimento contábil rumo ao cientificismo do século XIX.

Conclusão quanto à **aplicação da razão e da lógica junto à Contabilidade: HIPÓTESE VALIDADA.**

Reflexões repercutem a partir da aplicabilidade da razão e da lógica junto à Contabilidade. O conhecimento da álgebra e da matemática é pré-requisito fundamental para o aprendizado e a transmissão de conhecimentos em Ciências Contábeis, especialmente porque os números representam valores de referência para o reconhecimento, mensuração e divulgação contábeis. O sistema numérico é utilizado na elaboração dos relatórios e demonstrativos econômico-financeiros, cujos conteúdos traduzem as informações contábeis e a dinâmica patrimonial.

Os Contabilistas precisam ser preparados para o conhecimento trazido pelos elementos filosóficos constituídos pela razão e pela lógica, pois saber onde se firmam os pensamentos e os raciocínios contábeis traz a destreza e a habilidade para:

- i) Pensar correta e ordenadamente no amparo das Ciências Contábeis;
- ii) Saber expressar-se racionalmente, com linguagem formal, dentro das exigências das práticas profissionais contábeis;
- iii) Empregar demonstrações e métodos acolhidos contabilmente, instituindo condições e fundamentos para explicações fidedignas, claras e compreensíveis em termos econômico-financeiros;
- iv) Observar princípios e normas a serem seguidos pelo pensamento verdadeiro, de modo a atender as expectativas essenciais da Contabilidade, que convergem para

a racionalidade e a universalidade, conceitos válidos para qualquer tempo, lugar ou circunstância.

4.1.5 DA VERDADE E DA JUSTIÇA

As questões ou preocupações filosóficas delineadas pela verdade e pela justiça também mereceram análise conjunta porque seus significados se entrelaçam nos estudos filosóficos. Além disso, ambas são empregadas nos estudos e nas pesquisas contábeis, por vezes de maneira simultânea.

Na Filosofia, a busca pela verdade ocorre por conta da dúvida e da insegurança, pelo desejo de superar a incerteza. A verdade apresenta três concepções filosóficas: a) verdadeiro é manifestação do que existe e pode ser visualizado (em grego, *aletheia*); b) a verdade está relacionada com as palavras e com o rigor do relato, uma vez que a linguagem exprime os fatos reais com precisão e fidelidade (em latim, *veritas*); c) a verdade se relaciona à confiança, ao prometido ou ao pactuado, àquilo que deve ser cumprido (em hebraico, *emunah*). (CHAUI, 2001, p. 98 e 99).

Os filósofos gregos tinham consciência do quanto ignoravam e, por isso, não admitiam ser chamados de sábios, preferiam “ser conhecidos como amigos da sabedoria [...]”. A Filosofia reflete a paixão e o amor pela verdade, conhecida com perfeição, tendo o conhecimento e o saber como objetivo final. (REALE, 2002, p. 5).

O verdadeiro traz consigo a ideia do que é bom e justo, e implica na concepção de certa ordem e harmonia em tudo o que existe. O bom e o justo representam a justiça, que é a virtude de destinar a cada um aquilo que lhe pertence. Surge, então, a busca por aquilo que é justo conforme a aplicação das normas que regem as relações dos homens em sociedade, a busca pela justiça. (CUNHA, 2013).

Embora essencialmente distintos, a justiça e direito são inseparáveis sob os auspícios da Filosofia, uma vez que a justiça é a expressão do direito. E o direito é o conjunto de normas e leis que legislam o exercício do poder e a aplicação da justiça. (CUNHA, 2013).

Foi com a proposta do filósofo São Tomás de Aquino (1225-1274) – de que o Estado só é legítimo se assegura o bem comum e auxilia a Igreja na missão de salvar os homens – que a ciência foi chamada para harmonizar essa composição política e religiosa da justiça.

Esse panorama desenvolveu o aporte de conhecimento que fundamenta o Direito (em letra maiúscula porque indica ciência), e também constituiu as leis e as formas de poder do Estado. Como consequência, houve implicações para as estruturas de poder e separou-se o que é divino daquilo que pertence ao âmago social. A partir daí, o Direito passou a ser concebido como um conjunto estrutural de normas da justiça, que requer obediência em prol da ordem social. (CUNHA, 2013).

Onde quer que existam as relações humanas, existe também o direito como expressão da convivência entre os homens. O direito é um fenômeno universal e esse é o motivo pelo qual ele é um dos objetos de estudo da Filosofia, pois as indagações filosóficas têm caráter de universalidade. (REALE, 2002). Por isso, nas Ciências Jurídicas já existe disciplina instituída há muito tempo em seus cursos acadêmicos, voltada aos estudos da Filosofia do Direito.

Quando a questão ou preocupação filosófica delineada pela justiça foi estudada, observou-se que ela se entrelaça com a ética e a política, que serão tratadas adiante (ver 4.1.7). A ética e a política pressupõem a existência compartilhada entre os homens, sendo que a felicidade é proporcionada pela conduta virtuosa, com liberdade e justiça.

Os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pela verdade e pela justiça foram localizados na literatura contábil e em pesquisa realizada por Weffort (2005). Nestas oportunidades, os termos da hipótese foram imediatamente testados, constatando-se que:

- a) A verdade e a justiça são empregadas simultaneamente para explicar a abordagem ética estudada em Teoria da Contabilidade.
- b) A verdade é tratada na predominância da essência sobre a forma, que busca a realidade e a essencialidade dos fatos econômicos a serem registrados contabilmente, contidos nos relatórios ou demonstrativos financeiros.
- c) A justiça tem a sua expressão identificada no Direito e a influência do sistema jurídico na Contabilidade é tratada no trabalho acadêmico realizado por Weffort (2005).
- d) Quando encontrados, houve manutenção do sentido conotativo ou denotativo direcionado à **verdade** e à **justiça**, assimilados nos estudos filosóficos, que é o de se **alcançar a certeza para explicar a realidade (verdade), com a virtude do que é justo perante as normas que disciplinam as relações dos homens em sociedade (justiça).**

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências de suas variáveis, verificando-se a validade de sua afirmação para a verdade e para a justiça, o que faz concluir a aplicação destes elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade. É o que se demonstra em seguida.

A abordagem ética estudada pela Teoria da Contabilidade se refere “aos conceitos de justiça, verdade e equidade”. Aí estão incluídas as expectativas de “fidelidade de representação”, de ausência de vieses e de presença de “neutralidade”, de maneira que as informações contábeis contidas nos relatórios e nos demonstrativos econômico-financeiros não influenciem comportamentos em qualquer direção. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011, p. 25).

Contabilizar não é simplesmente registrar o que está escrito. Para se realizar o registro contábil, é preciso considerar as circunstâncias do negócio realizado, analisar se o documento formal representa de fato as condições que o acompanham, estabelecendo-se uma comparação entre aquilo que é formalmente estabelecido e o que é intencionalmente pactuado. É, sobretudo, interpretar a intenção daquilo que se pretende estabelecer como causa da dinâmica patrimonial, devendo ser registrado contabilmente os fatos e a sua essência econômica. (IUDÍCIBUS et al., 2010).

A busca pela verdade ganha dimensão na teoria contábil e na pesquisa realizada por Weffort (2005), onde são feitas interpretações acerca da predominância da essência sobre a forma.

A preocupação em fazer predominar a essência sobre a forma acaba por afetar as práticas de reconhecimento e mensuração nas demonstrações contábeis. No Brasil, onde é adotado o sistema codificado – mais rígido e mais formal - existe “uma clara dominância da forma legal sobre a essência das transações econômicas [...]”. Por isso, a aplicação deste princípio “é mais perceptível nos países de sistema consuetudinário, especialmente no Reino Unido, onde vigora a *True and Fair View*”, pondera Weffort (2005, p. 107).

A predominância da essência sobre a forma manifesta a busca pela “visão verdadeira e justa” (tradução nossa para a expressão *True and Fair View*), pois o registro e a elaboração dos demonstrativos contábeis devem observar o que está acontecendo na verdade, ou seja, mostrar a essência e não a forma.

Weffort (2005) também tece considerações sobre a influência do sistema jurídico na Contabilidade, oportunidade em que se observa o Direito enquanto expressão da justiça.

O sistema jurídico é escolhido para representar as instituições de um país e a literatura contábil evidencia a influência desse modelo. Como o Brasil adota o sistema codificado (romano-germânico), isso alcança “as práticas e normas contábeis”. A influência do sistema jurídico brasileiro no modelo contábil tem consequências, sendo que “a primeira implicação é com relação às práticas de evidenciação”. (WEFFORT, 2005, p. 106).

Weffort (2005, p. 39) analisa as interações estabelecidas entre os modelos contábeis e o meio ambiente, comentando sobre as diferenças entre normas e práticas que existem nos países. Neste sentido, afirma que “as normas e as práticas contábeis não podem ser isoladas, pois elas não apenas são afetadas pelo ambiente, como também o afetam”.

Na medida em que a verdade é a manifestação do que existe, está relacionada com o rigor do relato feito com precisão e fidelidade, diz respeito à confiança, ao prometido ou ao pactuado, ela está plenamente inserida dentro da abordagem ética estudada pela Teoria da Contabilidade, inclusive integrada ao princípio contábil da predominância da essência sobre a forma.

Conclusão quanto à **aplicação da verdade e da justiça junto à Contabilidade: HIPÓTESE VALIDADA.**

Reflexões repercutem a partir da aplicabilidade da verdade e da justiça junto à Contabilidade. Alcançar a predominância da essência sobre a forma exige do profissional Contabilista preparo crítico-analítico e, na maioria das vezes, conhecimento jurídico para averiguar fatos e atos praticados. Por isso, os cursos de Ciências Contábeis contemplam em suas grades curriculares disciplinas jurídicas para trazer noções de Direito Civil, Empresarial e Trabalhista, que proporcionam a compreensão dos contornos jurídicos das transações patrimoniais e agregam valores ao desempenho do profissional contábil.

Da análise deste tópico se constata a relevância do saber jurídico dentro dos ensinamentos contábeis, um diálogo interdisciplinar que já se estabelece entre o Direito e a Contabilidade, para a perseverança na busca pela verdade. E esta análise vai um pouco mais além dessa percepção, na medida em que um profissional Contabilista não é um mero manipulador de informações contábeis ou simplesmente um elaborador de relatórios ou demonstrativos financeiros. Ele detém a técnica para tanto, porém, para um saber contábil que se insere na dinâmica e nos dilemas da sociedade contemporânea, é necessário que se conheça bem as instituições para compreender o papel a ser desempenhado diante delas.

Para se conhecer as instituições, as Ciências Jurídicas também trazem seu aporte, com disciplinas que mostram as características da finalidade social e as relações estabelecidas entre a sociedade e o Estado. É o caso da Teoria Geral de Estado e do Direito Financeiro, cujos estudos preliminares, vez que aliados aos aspectos filosóficos aqui alegados, podem contribuir sobremaneira na preparação profissional contábil, possibilitando a leitura de cenários ou de retratos de maior complexidade, com a compreensão de fenômenos sociológicos, históricos, políticos e econômicos.

4.1.6 DA CULTURA, DOS VALORES E DO COMPORTAMENTO

Os elementos ou pressupostos filosóficos delineados pela cultura, valores e comportamento mereceram análise conjunta porque dispõem de atributos e significados enredados reciprocamente dentro da Filosofia. Além disso, são tratados de maneira aproximada em artigos científicos ou em estudos acadêmicos relacionados aos aspectos de gestão e às práticas contábeis.

Cumprido esclarecer que a questão ou preocupação filosófica constituída pelos valores fez jus a um grupo autônomo diante da delimitação da pesquisa. Isso porque os valores não puderam ser desconsiderados para os vários agrupamentos onde foram mais percebidos (linguagem, verdade e justiça, religião, cultura, comportamento, ética e política). Se os valores fossem dirigidos unicamente para qualquer um dos agrupamentos, poderia estar se negligenciado algum de seus atributos filosóficos encontrado em outro grupo, por isso receberam estudo independente. Contudo, os valores estão mais estreitamente ligados à cultura e ao comportamento, motivo pelo qual esses três elementos ou pressupostos filosóficos foram aproximados neste trabalho acadêmico.

Os estudos filosóficos apresentam dois significados iniciais para a cultura: a) o cuidado do homem com a natureza, com seu cultivo e preservação; e b) aprimoramento através da educação, por meio da aquisição de valores transmitidos educacionalmente, que melhora e aperfeiçoa a natureza humana.

A cultura mostra a formação social, o conjunto de práticas socialmente admitidas e manifestadas pelas instituições estabelecidas, através de suas leis, suas crenças e seus valores. As manifestações culturais estão presentes nas ciências, na religião, nas artes, na ética e na política. (CHAUI, 2001).

Os “valores, sentimentos, intenções, decisões e ações” que se referem ao bem e ao mal, têm amparo no senso e na consciência moral humana, cujo fundamento é o “desejo de felicidade” dos homens. (CHAUÍ, 2001, p. 335).

Nos estudos filosóficos, Chauí (2001) trata e analisa o comportamento segundo considerações em favor da psicanálise, sob um prisma ético. A autora expõe que a psicanálise conduz o ser humano ao autoconhecimento, para que não fique à mercê da luta de forças mentais inconscientes e conscientes, provocada entre o “id” e o “superego”.

A psicanálise é uma atividade terapêutica que auxilia nos sofrimentos psíquicos que causam doenças físicas e mentais, em virtude da existência de uma moralidade muito rígida, baseada em valores e fins éticos. (CHAUÍ, 2001, p. 336).

O método da psicanálise foi desenvolvido por Sigmund Freud, um neurologista austríaco “que destacou os papéis da sexualidade e do inconsciente como fundamentos da personalidade”, o que promoveu “um guia para a psique do homem”. (TROMBLEY, 2014, p. 124).

O procedimento psicanalítico propõe que o pensamento enfrente os desejos, as angústias e os preconceitos, em nome da própria razão. É a consciência que desvenda o inconsciente e lida com a angústia provocada pelos desejos, tendo por objetivo atingir o conhecimento. (CHAUÍ, 2001). E é através do conhecimento que o ser humano percebe que é um ser pensante, capaz de fazer escolhas e tomar decisões.

Popper (1998a) explica que os tabus são vivenciados cotidianamente pelos seres humanos. A maneira de se viver acaba por mostrá-los, sejam eles alimentares ou referentes às posturas exigidas polidamente. Na própria existência do ser humano, os problemas e responsabilidades envolvem os tabus que devem ser observados nas decisões pessoais, conferindo ou não importância às normas sociais ou às leis estabelecidas pelo Estado.

”As decisões pessoais podem levar à alteração dos tabus, e mesmo das leis políticas que já não são mais tabus. A grande diferença é a possibilidade de reflexão racional sobre esses assuntos”. (POPPER, 1998a, p. 188).

Ainda se toma decisões com base no desejo pessoal, mesmo que haja discussão de um problema de forma racional. Com isso, se percebe a pretensão de modificar ou manter as instituições ou as legislações, cuja avaliação indica a preferência consciente de alguma delas ou as consequências da escolha exercida. “Reconhecemos a responsabilidade pessoal racional”. (POPPER, 1998a, p. 188).

Quando as questões ou preocupações filosóficas trazidas pela cultura, pelos valores e pelo comportamento foram analisados, observou-se que elas são percebidas em vários outros elementos ou pressupostos, sob o enfoque da Filosofia. Entretanto, se entrelaçam mais pontualmente com a ética e a política, que serão tratadas em tópicos adiante (ver 4.1.7).

Os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pela cultura, pelos valores e pelo comportamento foram localizados na teoria contábil, em trabalho acadêmico de Weffort (2005) e em artigos científicos voltados aos aspectos organizacionais e às práticas contábeis. Nestas oportunidades, os termos da hipótese foram imediatamente testados, constatando-se que:

- a) O comportamento é empregado para explicar a abordagem comportamental estudada em Teoria da Contabilidade.
- b) A cultura, os valores e o comportamento são especialmente tratados em artigos científicos direcionados às pesquisas contábeis ou organizacionais. Eles são empregados para explicar a influência da cultura, dos valores e do comportamento nos aspectos de gestão, no ambiente competitivo e nas práticas contábeis. Também são trazidos na obra que é resultado do trabalho acadêmico de Weffort (2005).
- c) Quando encontrados, houve manutenção do sentido conotativo ou denotativo direcionado à **cultura**, aos **valores** e ao **comportamento**, assimilados nos estudos filosóficos, que se constituem, respectivamente, no **conjunto de práticas socialmente admitidas e nas instituições estabelecidas (cultura), que revelam as normas, as crenças e os sentimentos (valores), e explicam as atitudes e as escolhas (comportamento)**.

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências das variáveis, verificando-se a validade de sua afirmação para a cultura, para os valores e para o comportamento, o que faz concluir a aplicação destes elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade. É o que se demonstra em seguida.

A abordagem comportamental desenvolvida na Teoria da Contabilidade tem por objeto o comportamento dos usuários diante das informações contábeis. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011; IUDÍCIBUS, 2010; OLIVEIRA et al., 2003). Essa interpretação se baseia “nas visões da psicologia e da sociologia” para o desenvolvimento da teoria contábil e se preocupa com a “relevância da informação transmitida a responsáveis pela tomada de

decisões e no comportamento de indivíduos ou grupos diversos em consequência da apresentação de informações contábeis”. (HENDRIKSEN; BREDA, 2011, p. 27).

No que concerne aos motivos que levam à aplicação de diferentes práticas contábeis existentes entre os países, Weffort (2005, p. 40) aponta os que se destacam: a) as necessidades dos usuários das informações contábeis; b) as características dos Contabilistas que preparam os relatórios e os demonstrativos econômico-financeiros; c) a maneira como a sociedade se organiza e reflete seus anseios por meio de suas instituições, em cujo ambiente é desenvolvido o modelo contábil; d) os “aspectos culturais”.

Para Weffort (2005, p. 52), a “cultura pode ser entendida, em sentido amplo, como o conjunto de valores e atitudes compartilhados por uma sociedade”.

Pesquisas acadêmicas têm mostrado a influência dos aspectos culturais que repercutem nas discussões organizacionais, onde o comportamento e a prática de gestão são levados em consideração para a vantagem competitiva sustentável. Muitos autores como Geert Hofstede e Fons Trompenaars investigaram esses efeitos. O intuito é desvendar essas influências culturais e quais os critérios que indicam a maneira como os desafios e os dilemas são enfrentados dentro das organizações. (LACERDA, 2011).

As pesquisas desenvolvidas por Hofstede (1983, p. 78-85, tradução nossa) levaram às seguintes dimensões culturais:

Distância do Poder está relacionada à tolerância da hierarquia instituída e à distribuição desigual do poder nas organizações;

Resistência à Incerteza se refere ao grau de desconforto quanto à incerteza e ambiguidade e da tolerância nas situações desestruturadas e não habituais;

Individualismo/Coletivismo diz o quanto se cuida mais de si mesmo em detrimento do coletivo ou o quanto se recorre ao grupo;

Masculinidade/Feminilidade trata dos papéis de cada sexo, onde a masculinidade se dirige à competição e ao sucesso material, enquanto a feminilidade traduz um comportamento mais modesto e atencioso.

Posteriormente, chegou-se a mais uma dimensão chamada de “Dinamismo Confuciano ou Orientação de Longo Prazo”. (HOFSTEDE, 2003; DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004; LACERDA, 2011). Nela estão incluídos valores como economicidade, persistência diante dos resultados lentos, adaptação das tradições ao contexto moderno e preocupação com

a virtude. (DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004; LACERDA, 2011). Hofstede (2003) atribui a Michael Harris Bond a identificação dessa quinta dimensão cultural.

Hofstede (2003, p. 34) faz uso de termos e expressões contábeis para explicar que o conceito de cultura organizacional é “suave”, intangível e holístico, mas as presumíveis consequências são tangíveis e “duras”. Ele chama isso de “ativos psicológicos de uma organização, que podem ser usados para prever o que acontecerá aos seus ativos financeiros nos próximos 5 anos”.

Douppnik e Tsakumis (2004, p. 1, tradução nossa) relatam que “existem três áreas predominantes em que a influência da cultura sobre a contabilidade tem sido estudada: 1) relatórios financeiros; 2) julgamentos e atitudes dos auditores; e 3) sistemas de controle de gerenciamento”.

Baseando-se nos estudos voltados à influência da cultura na Contabilidade, “Gray [1988] identifica quatro valores contábeis reconhecidos amplamente, que podem ser usados para definir a subcultura contábil de um país: Profissionalismo, Uniformidade, Conservadorismo e Sigilo”. (DOUPNIK; TSAKUMIS, 2004, p. 10, tradução nossa).

Esses valores contábeis são assim descritos por Gray (1988, p. 8, tradução nossa):

Profissionalismo versus Controle Legal: preferência pelo julgamento individual e regulação profissional, em oposição à exigência prescritiva e ao controle normativo.

Uniformidade versus Flexibilidade: preferência por práticas contábeis uniformes, em oposição à flexibilidade de acordo com as necessidades das organizações.

Conservadorismo versus Otimismo: preferência pela precaução ao lidar com a incerteza, em oposição a uma postura mais otimista e predisposta a correr riscos.

Sigilo versus Transparência: preferência pela restrição do *disclosure* e pelo sigilo de informações, em oposição a uma maior transparência e abertura contábil.

Gray (1988) também apresenta quatro suposições que possibilitam estabelecer relações entre os seus estudos e as dimensões culturais de Hofstede (1983), conforme observam e analisam Chanchani e MacGregor (1999), Douppnik e Tsakumis (2004), Chanchani e Willet (2004), Braun e Rodriguez Junior (2008), em seus artigos científicos:

“*Profissionalismo versus Controle Legal*”: supõe-se que um país esteja em alta posição de profissionalismo quando apresenta alto grau de individualismo e baixo

grau de aversão à incerteza e distância do poder. (GRAY, 1988, p. 8, tradução nossa, grifos do autor).

“*Uniformidade versus Flexibilidade*”: supõe-se que um país esteja em alta posição de uniformidade quando apresenta alto grau de aversão à incerteza e distância do poder, e baixo grau de individualismo. (GRAY, 1988, p. 9, tradução nossa, grifos do autor).

“*Conservadorismo versus Otimismo*”: supõe-se que um país esteja em alta posição de conservadorismo quando apresenta alto grau de aversão à incerteza e baixo grau de individualismo e masculinidade. (GRAY, 1988, p. 10, tradução nossa, grifos do autor).

“*Sigilo versus Transparência*”: supõe-se que um país esteja em alta posição de sigilo quando apresenta alto grau de aversão à incerteza e distância do poder, e baixo grau de individualismo e masculinidade. (GRAY, 1988, p. 11, tradução nossa, grifos do autor).

Uma cultura se diferencia das demais através de soluções apresentadas a certos desafios, constituídos pelos dilemas ou problemas universais. Tais desafios são assim classificados: i) os que dizem respeito ao relacionamento entre as pessoas; ii) os que consideram a dimensão do tempo (presente, passado e futuro); e iii) os que se referem aos valores compartilhados no ambiente das organizações. (TROMPENAARS, 1996; TROMPENAARS; WOOLLIANMS, 2003; LACERDA, 2011).

Essa classificação enseja sete dimensões de cultura para as soluções dos problemas universais ou dos dilemas organizacionais. As cinco primeiras descrevem os desafios de relacionamento entre as pessoas, enquanto as duas últimas trazem os desafios estabelecidos pela dimensão do tempo (presente, passado e futuro), bem como os valores compartilhados no ambiente da organização (TROMPENAARS, 1996, p. 52-66, tradução nossa):

Universalismo versus Particularismo. As sociedades universalistas adotam regras gerais como referência e as particularistas admitem situações específicas.

Individualismo versus Coletivismo. A cultura individualista parte do individual para atingir a melhoria coletiva, a coletivista parte do grupo para alcançar a conquista individual.

Neutro versus Afetivo. Trata da abordagem nos relacionamentos, se é mais afetiva e demonstra emoções ou se é mais neutra e imparcial.

Específico versus Difuso. A estratégia específica vê a privacidade como necessária nas organizações, a difusa enfatiza relações mais holísticas e leais.

Conquista versus Atribuição. Certas culturas atribuem *status* baseando-se em conquistas, em outras, o *status* é atribuído por critérios de idade, de classe social, de sexo ou grau de instrução.

Passado, presente e futuro. Trata da importância que as culturas dão à dimensão do tempo. Nas organizações, o dilema de demandas futuras requer visão e estratégia nas mudanças, com relação às experiências passadas das pessoas.

Controle Interno versus Externo. Nos ambientes organizacionais, os valores podem ser compartilhados, fazendo-os prevalecer (direção externa), em outros, predominam os valores do pensamento individual (direcionamento interno).

Conclusão quanto à **aplicação da cultura, dos valores e do comportamento junto à Contabilidade: HIPÓTESE VALIDADA.**

Reflexões repercutem a partir da aplicabilidade da cultura, dos valores e do comportamento junto às Ciências Contábeis. A cultura é trazida em estudos e nas pesquisas realizadas em matéria contábil como o conjunto de práticas socialmente admitidas, que se manifestam por meio das atividades profissionais desenvolvidas nas organizações e refletem as instituições estabelecidas numa sociedade.

Os valores são percebidos e apresentados nos trabalhos acadêmicos voltados à área contábil para mostrar os sentimentos que circundam os indivíduos no ambiente organizacional, revelando intenções e posturas profissionais.

O comportamento é tratado nas pesquisas realizadas em Contabilidade e na literatura contábil para explicar atitudes diante das informações contábeis, cujas observações podem desvendar escolhas e tomadas de decisão. O comportamento também é empreendido para descrever os problemas de relacionamento entre as pessoas, diante dos valores compartilhados no ambiente organizacional ou diante das práticas contábeis.

Os estudos voltados à aplicação dos elementos ou pressupostos filosóficos delineados pela cultura, pelos valores e pelo comportamento junto à Contabilidade trazem a dimensão do enorme cruzamento de práticas sociais, institucionais, incluindo-se as

organizacionais ou contábeis, que é estabelecido em termos globais. Visando ao alinhamento dessa complexidade mundial, quer seja econômica ou financeira, a harmonização das normas internacionais contábeis é medida saudável e necessária para o aperfeiçoamento da Contabilidade, para a expansão dos negócios e para o progresso da humanidade. Por si só, esta análise já comporta a relevância de empreendimentos científicos na área contábil, de incentivo aos estudos e de pesquisas a serem engendradas, levando-se em consideração a aplicabilidade desses elementos filosóficos junto às Ciências Contábeis.

4.1.7 DA ÉTICA E DA POLÍTICA

As questões ou preocupações filosóficas delineadas pela ética e pela política receberam análise conjunta porque, sob o enfoque da Filosofia, os seus atributos e significados são inseparáveis.

A ética é uma das preocupações da Filosofia porque o agente ético é aquele que conhece o bem e a virtude, que se submete à vontade racional e não se rende à opressão das paixões e dos desejos, isto é, sabe alcançar os fins morais. (CHAUÍ, 2001).

Por isso mesmo, a “conduta ética” pressupõe um agente consciente, que saiba distinguir o bem e o mal, o que é permitido do que é proibido, é a atitude responsável pelos atos e sentimentos, que arca com consequências. A “consciência moral” é capaz de fazer julgamento de atos e condutas, conforme os valores morais. A consciência moral se manifesta por escolhas, pela capacidade de analisar situações, que traduz o poder da vontade do agente moral, que é livre para exercer o seu autodomínio. (CHAUÍ, 2001, p. 337).

Cada cultura institui sua moral, seus costumes e suas regras de conduta. Em grego, o termo costume é expresso pela palavra *ethos* (donde deriva ética) e em latim é expresso por *mores* (donde vem a moral). A ética e a moral dizem respeito aos costumes e à tradição de uma sociedade, ao conjunto de valores e obrigações que servem como guia para a conduta dos seus membros. (CHAUÍ, 2001).

A ética apresenta três aspectos principais: a) o racionalismo – viver na virtude é agir de acordo com a razão; b) o naturalismo – viver virtuosamente é agir em harmonia com a natureza; e c) ética e política são inseparáveis – a existência compartilhada entre os indivíduos com conduta virtuosa proporciona “liberdade, justiça e felicidade”. (CHAUÍ, 2001, p. 342).

Os gregos e os romanos inventaram a política e trouxeram a ideia de possibilidade contínua de inovação da realidade social (CHAUÍ, 2001): a) separaram a autoridade privada e o poder público; b) segregaram a autoridade religiosa e retiraram o caráter divino dos governantes; c) criaram a lei como expressão de vontade coletiva, que define os direitos e os deveres de todos os cidadãos; d) criaram os tribunais e os magistrados, para aplicação das leis e garantia do direito; e) criaram o erário público, caracterizado pela administração de bens e recursos da coletividade, formado especialmente pela arrecadação tributária; e f) criaram a assembleia grega e o senado romano, espaços destinados ao exercício da cidadania, com deliberação conjunta através de voto.

A partir daí observou-se que a ética e a política se entrelaçam com a justiça, tratada em tópico anterior (ver 4.1.5). O fundamento deste raciocínio está na existência compartilhada entre os indivíduos e a felicidade decorre de conduta virtuosa, com liberdade e aplicação do que é justo perante as leis criadas pelos homens.

A política abrange três concepções dentro da Filosofia, conforme ensina Chauí (2001):

- 1) a política pode ter “o significado de governo, entendido como direção e administração do poder público, sob a forma do Estado” (CHAUÍ, 2001, p. 368);
- 2) a política pode ser entendida como “atividade realizada por especialistas” (administradores e profissionais); pode significar também os indivíduos que pertencem a um “tipo de organização sociopolítica”; e pode representar os partidos “que disputam o direito de governar” (CHAUÍ, 2001, p. 369);
- 3) a política pode traduzir uma conduta duvidosa e não confiável, dissimulada e manejada “por meios ilícitos ou ilegítimos”, contrária aos interesses da sociedade. (CHAUÍ, 2001, p. 369).

A política é estudada pela Filosofia porque implica em atos de publicidade para que a sociedade participe das decisões tomadas pelos seus dirigentes. A política aponta para a abertura de uma sociedade, mostrando que erros podem ser corrigidos e algumas ações podem gerar dilemas não esperados, o que demanda novas leis e instituições. (CHAUÍ, 2001).

De modo consequente, percebeu-se que a ética e a política se entrelaçam com os significados e atributos da cultura, dos valores e do comportamento (ver 4.1.6). Tal entrelaçamento se dá uma vez que os estudos relacionados à ética e à política tratam também das práticas sociais admitidas e das instituições estabelecidas (cultura), que revelam as

normas, as crenças e os sentimentos coletivos ou pessoais (valores), e indicam as atitudes e as escolhas individuais ou de um povo (comportamento).

Os elementos ou pressupostos filosóficos constituídos pela ética e pela política foram localizados na literatura e na teoria contábil, bem como na tese de doutorado de Martins (2012). Nestas oportunidades, os termos da hipótese foram imediatamente testados, constatando-se que:

- a) A ética e a política são observadas em estudos voltados à Contabilidade Gerencial e ambas são empregadas em análise elaborada por Weffort (2011), relativa à interação das práticas contábeis com o ambiente social e as instituições.
- b) A ética é empregada nos trabalhos de consultoria e análise contábil, para explicar que o dever ético serve como guia para a conduta profissional do Contabilista.
- c) A política é trazida pela teoria contábil para explicar a abordagem sociológica, onde os relatórios contábeis cumprem função social vez que permitem conhecer as políticas e os procedimentos adotados pelas organizações.
- d) A política é tratada na tese de doutorado elaborada por Martins (2012), cujos resultados de seu trabalho acadêmico revelam as tendências mais recentes da pesquisa contábil brasileira.
- e) Quando encontrados, houve manutenção do sentido conotativo ou denotativo direcionado à **ética** e à **política**, assimilados nos estudos filosóficos, onde a ética é tida como a **conduta virtuosa e moral compartilhada entre indivíduos**, e a política se aproxima tanto de seu **significado governamental, relacionado ao poder público e às instituições**, quanto daquele que diz respeito à **atividade realizada por especialistas e por administradores**.

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências das variáveis, verificando-se a validade de sua afirmação para a ética e para a política, o que faz concluir a aplicação destes elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade. É o que se demonstra em seguida.

Weffort (2011, p. 17 e 18) afirma que a Contabilidade “afeta e é afetada pelo ambiente” onde está inserida, uma vez que interage continuamente com as instituições sociais, quer seja através do sistema político, do sistema econômico, do sistema legal, dentre outros. E

consequentemente, “não está imune às questões morais que permeiam necessariamente todo e qualquer grupo social”.

No parágrafo anterior, a ética indica a conduta moral compartilhada pelos indivíduos e a política se aproxima do significado governamental, relacionada ao poder público e às instituições.

“Além de uma inclinação virtuosa, o Consultor Contábil deve ter vocação para a verdade, para que possa cumprir o dever ético”. (SÁ, 2012, p. 33).

Nos estudos desenvolvidos por Sá (2012), referentes à consultoria contábil, a ética é entendida como um conjunto de valores e obrigações que servem como guia para a conduta profissional contábil.

Para Hoog (2013, p. 46), a Contabilidade é considerada “um gênero que se divide em dois tipos: a ciência da contabilidade e a política da contabilidade. A ciência diz como é o patrimônio, enquanto a política diz como deve ser o patrimônio”.

Oliveira et al. (2003, p. 55) comentam que “a abordagem sociológica está associada ao bem-estar social”. Neste sentido, os relatórios contábeis cumprem função social quando trazem a público “as políticas e os procedimentos das grandes corporações”.

Nos dois parágrafos anteriores, a política é compreendida como atividade realizada por especialistas ou por administradores.

Ao abordar a questão dicotômica positivo-normativa na pesquisa contábil brasileira, Martins (2012) considera que a ênfase dada à tendência positivista (quantitativa) nos trabalhos acadêmicos mais recentemente realizados em Contabilidade promove uma dissociação entre fatos e valores (entre o que é / e o que deve ser).

Martins (2012) argumenta que ignorar o pensamento normativo como válido cientificamente é uma posição política. Discussões sobre premissas filosóficas e posições políticas fazem parte do processo de criação do conhecimento, mas o problema reside na ausência do saber que este cenário proporciona, quando se nega a possibilidade de prescrições normativas.

Nesta discussão trazida pelo trabalho acadêmico desenvolvido por Martins (2012), a política é entendida como atividade realizada por especialistas ou administradores.

Conclusão quanto à **aplicação da ética e da política junto à Contabilidade: HIPÓTESE VALIDADA.**

Reflexões repercutem a partir da aplicabilidade da ética e da política junto às Ciências Contábeis. A Contabilidade evolui com o próprio progresso da humanidade e, por isso mesmo deve buscar o equilíbrio entre as pesquisas positivas e normativas, para que se alcance sempre a compreensão e a extensão do seu objeto patrimonial. O resultado disso certamente trará utilidade e contribuição para a harmonização das normas internacionais contábeis. Uma área de conhecimento não se constrói continuamente e nem se persevera apenas com criações ou pensamentos quantitativos ou somente qualitativos. O equilíbrio entre a realização de pesquisas positivas e normativas possibilitam maiores conhecimentos e menores graus de distorção nas análises de dados ou nos resultados, pela amplitude científica que proporcionam. É do ponto de possibilidade de integração entre as forças quali-quantitativas, com proporção eficiente e eficaz, que se estabelece a moderação para gerar efetivo conhecimento e se realizar ciência contábil, conferindo suporte para o seu campo de investigações patrimoniais, econômicas ou financeiras. Mesmo porque o patrimônio, objeto das Ciências Contábeis, não se reveste unicamente de características positivas e quantitativas, ao invés disso, se desloca e se movimenta também com perspectiva normativa e qualitativa, na medida em que absorve influências subjetivas como as sociológicas, históricas, culturais ou comportamentais.

Ao buscar o equilíbrio entre o positivo e o normativo, os profissionais Contabilistas precisam realizar uma leitura crítica do contexto político, onde se inserem interesses dos mais variados segmentos ou órgãos, inclusive o governamental, que acabam por afetar as práticas contábeis e o desenvolvimento de suas pesquisas acadêmicas. O que se espera, no entanto, é o contínuo aperfeiçoamento das Ciências Contábeis diante das atuais exigências mundiais, com a diligência necessária para que não se torne um instrumento para a promoção ou perpetuação dos interesses de determinados grupos ou de tendências especulativas prejudiciais à sociedade ou à humanidade, o que pode trazer impacto até mesmo para a sua própria evolução científica. É aqui onde a ética proporciona a sua maior contribuição dentro das práticas contábeis e organizacionais, inclusive para o progresso de suas pesquisas acadêmicas, pois traz em si a virtude da vontade racional para se atingir o bem e os fins morais, visando à continuidade dos empreendimentos patrimoniais.

4.1.8 DAS ARTES

As artes, enquanto objeto de estudo da Filosofia, estiveram ligadas inicialmente a noção de habilidade, agilidade, técnica, ofício ou ciência, até se elevar à condição de conhecimento. Ao longo dos séculos, as artes enfrentaram a separação entre o útil (a utilidade está na técnica) e o belo (a beleza está na arte), que acabou por revelar o conceito de criação artística e de inspiração. Quando a criação do artista se aproximou do público, que passou a apreciá-la e julgá-la, se formou a disciplina denominada estética. (CHAUÍ, 2001).

No final do século XIX, a técnica se transforma em tecnologia - conhecimento que não se restringe à mera aplicação de regras - e a arte passa a ser concebida como expressão criadora, uma leitura singular do mundo real, do movimento e da linguagem. Assim, se inicia a trajetória da arte como intérprete da verdade. A funcionalidade passa a distinguir aquilo que é ou não é arte, uma vez que a função do objeto não está inserida na expressão da criatividade, que detém plena liberdade para trabalhar com impressões e formatos. (CHAUÍ, 2001).

Determinadas áreas do saber como a arte, a filosofia ou a política, não conseguem utilizar os mesmos meios que outros segmentos científicos empregam para progredir de maneira regular. Na maioria das vezes, o termo ciência está dirigido para as áreas que se desenvolvem de maneira mais visível e patente. Isso é bastante percebido em debates promovidos pelas ciências sociais contemporâneas, quando intentam alcançar o reconhecimento do cunho científico tão almejado para sua respectiva área de conhecimento. (KUHN, 2011).

Kuhn (2011) relata que a pintura foi considerada como uma disciplina de elevado grau de superioridade, da Antiguidade até a era Moderna. Durante esse período, e principalmente no Renascimento, não havia um marco divisor definido entre as ciências e as artes. Essa separação ocorreu bem após o período renascentista e, mesmo assim, o termo arte permaneceu aplicado à tecnologia e ao artesanato, uma vez que poderiam se aperfeiçoar como a pintura e a escultura. Foi somente quando essas duas últimas disciplinas deixaram de se valer da representação como objetivo final, voltando ao aprendizado originário e de caráter inicial, que a separação atingiu maior plenitude.

Muita energia é investida nas discussões acaloradas e apaixonadas para transformar um campo de estudo em ciência. Muitas vezes, o observador externo não entende quais os motivos disso, mas é levado a suspeitar de que algo fundamental ocorre neste cenário. Talvez

fosse mais apropriado se questionar as razões pelas quais determinadas áreas da ciência social não progridem como as das ciências naturais. Inclusive se indagar quais as técnicas, os métodos ou ideologias que poderiam ajudar no progresso e na conversão de um campo de estudo numa ciência. No entanto, essas questões só se tornam fontes de preocupação a partir do momento que um grupo científico começa a duvidar do seu *status* e chega até “um consenso sobre suas realizações passadas e presentes”. (KUHN, 2011, p. 204).

O elemento ou pressuposto filosófico constituído pelas artes foi localizado na literatura contábil e, na ocasião, os termos da hipótese foram testados de imediato, constatando-se que:

- a) As artes estão presentes nos estudos da evolução histórica da Contabilidade e a sua concepção é empregada para explicar as práticas mais antigas do ato de contabilizar, pela maneira pela qual o homem conseguiu registrar o fruto de suas atividades e de seu trabalho, através de manifestações artísticas inscritas em ossos, grutas e rochas, dentre outras.
- b) As artes também são trazidas na teoria contábil para explicar as contínuas posições divergentes que discutem se a Contabilidade é ciência ou se é arte.
- c) Quando encontrado, houve manutenção do sentido conotativo ou denotativo direcionado às **artes**, assimilado filosoficamente, que é a **expressão criativa que interpreta a verdade por meio de uma leitura singular do mundo real**.

O resultado do teste da hipótese indica a satisfação de sua condição e o cumprimento das exigências das variáveis, verificando-se a validade de sua afirmação para as artes, o que faz concluir a aplicação deste elemento ou pressuposto filosófico junto à Contabilidade. É o que se demonstra a seguir.

Sá (2006, p. 21) comenta que o homem primitivo fez uso da arte, mesmo antes de aprender a escrever, para registrar a sua riqueza patrimonial, através de desenhos nas paredes das grutas ou de riscos feitos em pedaços de ossos, que revelam a qualidade e a quantidade da coisa conquistada, além de evidenciar a reserva de utilidade (o que podia ser guardado). “As histórias da arte, das matemáticas, da escrita e da Contabilidade possuem, portanto, pontos de estudos em comum”.

Peters (2011) explica que o ato de contabilizar tem origem no princípio das civilizações e faz parte da natureza humana. Relata que no Piauí – um dos Estados do nordeste brasileiro - podem ser encontrados desenhos feitos nas rochas, contendo inventários

de animais ou traços que mostram o anseio por caçadas mais prósperas ou bem sucedidas. Para concluir, Peters (2011) afirma que, dessa maneira, foram os próprios usuários que instituíram a Contabilidade.

D'Áuria (1949, p. 106 e 107) relata que com o passar do tempo a Contabilidade foi se estruturando como “processo ou método”, deixando de se revestir apenas da função inicial de registro, que traz consigo a concepção de cálculo. Vários estudos buscam definir a área de conhecimento contábil e a maior divergência entre eles se encontra nas discussões onde se entende a Contabilidade como ciência ou se é considerada arte. E o autor expõe sua conclusão: “a contabilidade é uma *ciência* enquanto investiga a verdade e as causas, e *arte*, na aplicação prática do método resultante dessa especulação”. (grifos do autor).

Para demonstrar sua análise, D'Áuria (1949, p. 106) traz a definição de conhecimento:

- “a) delimitar o *objeto* contemplado” (o autor expõe que é a riqueza individualizada);
- “b) determinar o *fim* do estudo e da aplicação” (o autor argumenta que é o de registrar a riqueza num determinado momento e demonstrar as causas da variação patrimonial) ;
- “c) estabelecer os *meios* para conseguir o fim” (o autor apresenta “a *conta* e o *método* de registro, com aplicação do cálculo” e demais conhecimentos correlatos). (grifos do autor).

Ainda não foi encontrada a “conceituação definitiva da contabilidade” e é lento o avanço neste sentido ao longo dos séculos. Por isso, ainda não foi determinado o lugar específico e competente para a Contabilidade no campo do saber, mas a tendência é a de se admitir “que se trata de um conhecimento organizado, com princípios próprios e de utilidade incontestável na gestão da riqueza apropriada”. O procedimento contábil é considerado indispensável para os negócios, sua aplicação proporciona ordem ao patrimônio e transmite segurança na direção de suas finalidades. “*A contabilidade está consagrada como instrumento necessário à economia patrimonial*”. (D'ÁURIA, 1949, p. 108, grifos do autor).

Conclusão quanto à **aplicação das artes junto à Contabilidade: HIPÓTESE VALIDADA.**

Reflexões repercutem a partir da aplicabilidade das artes junto às Ciências Contábeis. As artes foram utilizadas pelo homem para registrar as suas conquistas e as suas

expectativas patrimoniais, desde os tempos mais antigos. Fazer uso da arte não pode ser confundido ao ponto de significar que a área do saber que a utilizou deva, por isso, ser inserida em seu contexto ou na jurisdição de seu conhecimento, vez que fora invocada simplesmente para manifestar ou expressar conteúdos e significados, mesmo que percebida a relação interdisciplinar entre esses estudos. Fosse assim, a Contabilidade teria de ser inserida em todas as áreas de conhecimento com as quais mantém relação interdisciplinar que dão suporte à investigação e à prática contábil, seja ela jurídica, social, psicológica, matemática, econômica, dentre outras que possa vir a estabelecer conexões.

A distinção entre o que é ou não é arte passa pelo critério da funcionalidade e as Ciências Contábeis possuem função social, objeto patrimonial e utilidade para a riqueza. Portanto, a Contabilidade não é arte e nem pode ser considerada como manifestação artística, quando passa pelo crivo dos aspectos funcionais. O fato das Ciências Contábeis ter se valido das artes para expressar a sua prática, apropriando-se de significados ou signos para transmitir informações, não se confunde ao termo de fazê-la incluir dentro de outra área do saber.

Em outros termos, a Contabilidade tem compromisso e dever ético com a sociedade e a humanidade, com o mundo dos negócios e com a dinâmica patrimonial. Observa a aplicação de regras e normas instituídas. É uma área de conhecimento que segue princípios, detém organização e transmite segurança por meio de pensamento racional e aplicação de raciocínio lógico, por excelência. Busca a essência dos fatos e dos atos negociais praticados, para registrar contabilmente a movimentação do patrimônio e este comprometimento científico não coaduna e nem se encaixa na extensão criadora da arte.

De outro lado, ainda, a concepção de criatividade artística possui plena liberdade para transmitir suas impressões e lidar com as formas, e não se restringe às questões de princípio, organização, segurança, tampouco busca incessantemente o pensamento lógico ou amparado na razão, como o faz as Ciências Contábeis.

Para a defesa do raciocínio que compreende a Contabilidade como uma ciência, já se discorreu amplamente sobre as questões ou preocupações filosóficas delineadas pelo conhecimento e pela ciência, bem como já se discutiu e se analisou a aplicação desses elementos ou pressupostos filosóficos junto à Contabilidade (ver 4.1.3). Os argumentos até aqui trazidos por este trabalho acadêmico demonstram e reconhecem a Contabilidade como área do saber e ciência autônoma.

4.2 A RESPOSTA E O SISTEMA FILOSÓFICO CONTÁBIL

Diante das discussões desenvolvidas nos tópicos desta Análise de Dados, verifica-se que todos os elementos ou pressupostos filosóficos suscitados pela delimitação da pesquisa, têm a sua aplicabilidade constatada junto aos estudos e pesquisas realizadas em Ciências Contábeis. Assim, a questão de pesquisa tem condições de ser respondida (quais são os elementos ou os pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade?).

E a resposta à questão de pesquisa se mostra da seguinte forma: a razão, a verdade, o conhecimento, a linguagem, o comportamento, a lógica, as ciências, a cultura, a religião, as artes, a ética, os valores, a política e a justiça são elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade.

A reunião desses elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade mostra a constituição de um conjunto organizado e estruturado, em condições de prescrever o diálogo e a conexão existente entre a Filosofia e as Ciências Contábeis. Desse conjunto organizado e estruturado, se percebe a formação de um fenômeno sistêmico através da associação e do entrelaçamento que se opera entre seus componentes, constituindo-se em paradigma capaz de contribuir com as pesquisas e os estudos desenvolvidos em Contabilidade, posto que plenamente compatível com o conhecimento e com o saber contábil. O que ora se demonstra é a perspectiva reveladora e o estágio embrionário de um sistema filosófico contábil, trazido pelos estudos desenvolvidos neste trabalho acadêmico.

Por sistema se entende “o conjunto de elementos, materiais ou ideias, entre os quais se possa encontrar ou definir alguma relação”, ou também “disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada”. (FERREIRA, 1975, p. 1308).

D’Áuria (1949, p. 259) traz o conceito filosófico de sistema: “é um complexo ordenado em que todas as partes têm relações e dependências recíprocas”. O autor explica que há duas maneiras de se compreender um sistema. Uma é estabelecida pela relação que existe entre os objetos que se conhece, isto é, entre as coisas (essa é a ordem objetiva). A segunda diz respeito às ideias que se submetem aos princípios gerais, que quando são consideradas entre si geram subordinação, de maneira que não se compreende umas sem as outras (essa é a ordem ideal). Este segundo entendimento acaba por definir a concepção de

totalidade de acordo com um princípio, ou a unidade das partes pela conexão entre conceitos, ou ainda o agrupamento que forma um todo único com um mesmo fim.

Onde existem afinidades e associações, há um sistema operando. “*Sistema é, portanto, o conjunto harmônico de elementos que desempenham funções para fins determinados*”. (D’ÁURIA, 1949, p. 261, grifo do autor).

Por *lei de afinidade* se formam os sistemas; por *lei de adaptação*, determinado sistema se ajusta ao meio-ambiente e seus órgãos se desenvolvem em funções; por *lei de gradação* se distinguem os componentes dos sistemas; e por *lei de finalidade* se justifica a existência de cada sistema. (D’ÁURIA, 1949, p. 261, grifos do autor).

O presente trabalho fez emergir os elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade, descreve os seus atributos e afinidades, explica seus entrelaçamentos e evidencia suas gradações quando os distingue um dos outros. Quanto à adaptação e à finalidade mencionadas por D’Áuria (1949), o sistema filosófico contábil que ora se revela é plenamente ajustável ao saber contábil e com ele estabelece relação congruente, além de justificar a existência de cada um dos elementos, que são harmônicos entre si, para promover o diálogo entre a Filosofia e as Ciências Contábeis. Ou seja, existe um sistema filosófico contábil em operação.

Uma vez delineado e definido um sistema, identificando-se seus elementos em dado momento, isso enseja o seu conhecimento. No entanto, os componentes de um sistema estão sujeitos às variações de tempo e espaço, de influências internas ou externas, o que traz a imposição de ser conhecido também em outros instantes. Tal fato exige um método de representação do estágio estático de um sistema e de suas variações qualitativas e quantitativas. (D’ÁURIA, 1949).

D’Áuria (1949) também observa que os sistemas expressam a ideia de conjunto e caso seus elementos forem todos convergentes, a representação manifestará qualidade, sendo que a somatória parcial ou total deles indicará quantidade, que pode ser avaliada de acordo com critérios estabelecidos.

Esta pesquisa acadêmica suscitou e identificou os elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade e detém a percepção de que o conjunto deles constitui um sistema em atividade. Como todos convergem para sustentar a conexão entre a Filosofia e as Ciências Contábeis, aí está manifestada a representação qualitativa, inicial e estática do sistema filosófico contábil. A representação quantitativa, nesta oportunidade não foi explorada porque não teve maior significado dentro do objetivo específico proposto neste

trabalho acadêmico, que foi o de conhecer e o de identificar quais eram os elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade e não se ateve em investigar quantos eram eles.

O componente é essencial para um sistema porque o caracteriza e confere sua existência, além de conduzi-lo até suas finalidades. Ou o componente nasce com o sistema, ou é produto dele ou é a ele incorporado, podendo ser transformado ou absorvido por outro componente, ou até mesmo extinguir-se. Um componente também é um sistema vez que é formado por elementos. (D'ÁURIA,1949).

Os componentes podem ter vida própria, embora mantenham relação com outros elementos do sistema. Quando tomados em conjunto, combinados e em harmonia uns com os outros em virtude de suas espécies ou atuação, os componentes evidenciam os fenômenos específicos de cada sistema. Como os componentes dão estrutura ao sistema e são elementos necessários para a formação do conjunto, o seus estudos são indispensáveis, afirma D'Áuria (1949).

O presente trabalho acadêmico teve a pretensão de ser o mais abrangente possível, embora não tenha sido exaustivo no que concerne à identificação dos elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade. No processo de delimitação da pesquisa, alguns deles foram agrupados, dada aproximação de significados constantes na Filosofia, contudo, seus atributos estiveram sendo continuamente analisados no grupo ao qual se fizeram ingressar, para serem observadas eventuais dissonâncias que pudessem provocar a retirada daquele componente do agrupamento.

Seja de forma individual ou através dos agrupamentos e das aproximações, cada questão ou preocupação filosófica mostra existência autônoma e apresenta a composição singular de se constituir em sistema independente por si só, inclusive dentro da investigação promovida junto às pesquisas e estudos dirigidos às disciplinas das Ciências Contábeis ou organizacionais. E ao serem tomadas em conjunto, demonstram o movimento dos aspectos filosóficos contidos na Contabilidade e colocam em evidência a atividade de um fenômeno sistêmico-filosófico-contábil, com associações e entrelaçamentos variados entre seus componentes.

Como os elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade formam um conjunto e um todo coeso - que em sua instância inicial é denominado de sistema filosófico contábil – se faz necessário o seu conhecimento e a sua apresentação perante a

comunidade científica contábil, vez que exibe propriedade paradigmática, em condições de contribuir com as pesquisas e os estudos desenvolvidos em Ciências Contábeis.

Kuhn (2011) observa que um paradigma científico é um modelo de conhecimento. O autor expõe que um determinado campo científico é um todo estruturado que agrega conceitos, métodos e tecnologias, observação e experimentação, que permite o conhecimento de outros fenômenos.

Um paradigma não se diferencia somente pelas suas substâncias e por sua natureza, mas também pela ciência que o produziu. Por isso, os paradigmas “são fontes de métodos, áreas problemáticas e padrões de solução aceitos por qualquer comunidade científica amadurecida, em qualquer época que considerarmos”, afirma Kuhn (2011, p. 138). E o autor ainda acrescenta que os novos paradigmas contém uma inexplicável mistura e podem trazer arquétipos importantes para os futuros empreendimentos científicos.

Na medida em que o paradigma fornece informações ao cientista quanto à natureza de suas entidades e indica como se comportam, ele proporciona um mapa fundamental para o contínuo desenvolvimento científico, tanto quanto a observação e a experimentação. “Por meio das teorias que encarnam, os paradigmas demonstram ser constitutivos da atividade científica”. (KUHN, 2011, p. 144).

“O que um homem vê depende tanto daquilo que ele olha como daquilo que sua experiência visual-conceitual prévia o ensinou a ver”. (KUHN, 2011, p. 150).

Por isso mesmo, um novo paradigma se direciona e guia para novos olhares e novos horizontes, fazendo com que os cientistas adotem uma diferente postura diante de seus compromissos de pesquisa. Na presença de um novo paradigma, a percepção do cientista precisa ser reeducada para aprender a visualizar as novas dimensões e formas naquelas situações com as quais estava acostumado anteriormente. Ao lidar com a nova perspectiva científica, o campo visual do cientista se modifica e experimenta uma “transformação revolucionária da visão”. (KUHN, 2011, p. 149).

Em vez de ser um intérprete, o cientista que abraça um novo paradigma é como o homem que usa lentes inversoras. Defrontado com a mesma constelação de objetos que antes e tendo consciência disso, ele os encontra, não obstante, totalmente transformados em muitos de seus detalhes. (KUHN, 2011, p. 159).

Um novo paradigma não resolve todos os problemas e dilemas de uma área de conhecimento, tampouco detém a pretensão de apresentar soluções perfeitas. Quando o argumento científico não recorre à prova e se socorre da persuasão, não se vislumbra apenas

uma única resposta. De modo geral, é bem depois da aceitação e da exploração do novo paradigma que os argumentos científicos são desenvolvidos. “Produzi-los é parte da tarefa da ciência normal”, assevera Kuhn (2011, p. 199).

Algo deve estar contido num novo paradigma de modo a fazer com que os cientistas percebam que a novel proposta está no rumo certo. E para que um novo paradigma possa triunfar e ser vitorioso, é preciso conquistar alguns adeptos iniciais que irão desenvolvê-lo até que argumentos científicos mais objetivos e consistentes possam ser elaborados e multiplicados. Um raciocínio capaz de contribuir para essa percepção é “aprender a substituir a evolução-a-partir-do-que-sabemos pela evolução-em-direção-ao-que-queremos-saber”. (KUHN, 2011, p. 215).

Observa-se, desde logo, que os elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade possuem encargo especial, isto é, a missão de serem fontes apropriadas para instituir métodos que não observam única e exclusivamente a técnica contábil, embora possam influenciar a prática profissional; seus estudos sugerem empreendimentos científicos de modo a se explorar teorias, dados ou informações e apresentar resultados através da adoção de equilíbrio metodológico entre as forças criativas quali-quantitativas (normativas e positivas); comentam sobre os dilemas a serem considerados nas práticas contábeis e no ambiente organizacional; apontam possibilidades de estudos interdisciplinares através de dimensões supra e para-contábeis a serem admitidas para a solução desses problemas que surgem e afetam a proficiência contabilista; e trazem propostas de estudos e pesquisas a serem desenvolvidas cientificamente, com vistas ao célere e contínuo aperfeiçoamento contábil diante das atuais exigências globais. Ou seja, trazem as atividades que sugerem os aspectos norteadores e identificadores de um sistema filosófico contábil que está de prontidão, capaz de agregar valores e contribuir com o desenvolvimento e o avanço das Ciências Contábeis.

Uma vez concluída a Análise dos Dados, o próximo capítulo traz as Considerações Finais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho acadêmico promoveu o diálogo entre a Filosofia e a Contabilidade, trazendo argumentos em defesa da transmissão de conteúdos filosóficos nos cursos de graduação, nos programas de pós-graduação, mestrado ou doutorado em Ciências Contábeis. Dessa maneira, os seus objetivos foram alcançados.

No que concerne ao objetivo geral proposto, este estudo mostrou que a apropriação de conhecimentos filosóficos favorece a compreensão de conceitos de maior complexidade e a leitura de cenários globais enredados por aspectos políticos, sociais, institucionais, econômicos ou financeiros, onde o ambiente e o modelo contábil se desenvolvem. Isso contribui na preparação dos profissionais Contabilistas, na realização de pesquisas com qualidade, bem como na convergência das normas contábeis internacionais.

Quanto ao objetivo específico, este trabalho acadêmico fez emergir os elementos ou pressupostos filosóficos que são aplicados à Contabilidade, trazendo-os à tona e posicionando-os, o que possibilitou responder a questão de pesquisa.

Para tanto, a metodologia empregada exigiu dois levantamentos bibliográficos. No primeiro, a investigação se direcionou para os vários ramos da Filosofia, com a finalidade de se conhecer as questões ou preocupações filosóficas, que foram sendo agrupadas por afinidades ou atributos, deflagrando-se a delimitação da pesquisa. A formação dos grupos se deu pela observância das abordagens que a Contabilidade estabelece interdisciplinarmente com outras áreas (comportamental, macroeconômica, sociológica, ética, sistêmica, enfoque estrutural, legal e fiscal), e visou afiançar a representação do universo filosófico. Surgiram, assim, os elementos ou pressupostos filosóficos passíveis de aplicação junto às Ciências Contábeis: razão, verdade, conhecimento, linguagem, comportamento, lógica, ciências, cultura, religião, artes, ética, valores, política e justiça.

O segundo levantamento bibliográfico destinou-se a localizar as questões ou preocupações filosóficas que surgiram através da delimitação da pesquisa, junto aos estudos e às pesquisas desenvolvidas em Contabilidade e na área de gestão. Para garantir o caráter científico, foi observado se houve o emprego ou o tratamento do elemento ou pressuposto filosófico encontrado, para explicar matéria contábil ou organizacional, com a manutenção de seu sentido conotativo ou denotativo assimilado na Filosofia. Essas condições estabeleceram os termos da hipótese e suas variáveis.

Na Fundamentação Teórica são apresentados todos os conceitos referentes às questões ou preocupações filosóficas trazidas pela delimitação da pesquisa, que são também chamadas de elementos ou pressupostos filosóficos, sendo abordados numa relação de sinonímia. Uma vez localizados esses elementos ou pressupostos filosóficos dentro dos estudos e das pesquisas contábeis ou organizacionais, foram colacionados os trechos das obras, dos trabalhos acadêmicos ou dos artigos científicos, cujos autores foram referendados.

Também ocorreu o estudo isolado ou aproximado das questões ou preocupações filosóficas, no desenvolvimento da Fundamentação Teórica. A aproximação se deu pelas afinidades entre os significados dos elementos ou pressupostos filosóficos, pela interligação de seus conceitos ou atributos, e em virtude de proximidade no contexto contábil ou organizacional, quando de suas localizações.

Na Análise dos Dados, são apresentados os resultados do teste da hipótese e o atendimento às exigências de suas variáveis, para todos os elementos ou pressupostos filosóficos trazidos pela delimitação da pesquisa. Nessa oportunidade é discutida e analisada a aplicabilidade de todas as questões ou preocupações filosóficas junto aos estudos e às pesquisas contábeis ou organizacionais, ficando expressamente registrada a validação da hipótese para cada uma delas. Também são evidenciadas as associações e os entrelaçamentos existentes entre os elementos ou pressupostos filosóficos.

Dessas discussões e das argumentações manifestadas, constatou-se que a razão, a verdade, o conhecimento, a linguagem, o comportamento, a lógica, as ciências, a cultura, a religião, as artes, a ética, os valores, a política e a justiça, são elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade. Logo, a questão de pesquisa foi respondida.

E da aplicabilidade das questões ou preocupações filosóficas junto à Contabilidade, várias reflexões se fizeram repercutir neste trabalho. Algumas delas são apresentadas a seguir.

Os Contabilistas precisam ser preparados para pensar correta e ordenadamente no amparo das Ciências Contábeis, sabendo se expressar racionalmente, com linguagem formal, para promover explicações fidedignas, claras e compreensíveis em termos econômico-financeiros, observando os princípios do pensamento verdadeiro. Pesquisas e estudos devem ser empreendidos para que se aperfeiçoe a linguagem praticada em Ciências Contábeis, para incentivar a sua disposição de comunicabilidade com o mundo dos negócios e com os usuários. Neste sentido, os estudos voltados às questões ou preocupações filosóficas

delineadas pela linguagem, pela razão, pela verdade e pela lógica contribuem para o avanço da atuação profissional contábil.

O Contabilista não é um mero manipulador de informações contábeis ou simples elaborador de relatórios ou demonstrativos financeiros. Ele detém a técnica para isso, entretanto, uma atuação profissional contábil inserida na atual dinâmica contemporânea globalizada recomenda um bom conhecimento das instituições, para compreender o papel a ser exercido diante delas. Dessa maneira, os estudos voltados às questões ou preocupações filosóficas constituídas pela justiça contribuem para o aperfeiçoamento dos estudos contábeis.

O progresso da humanidade vem exigindo cada vez mais a expansão dos negócios. Com vistas ao alinhamento dessa evidente complexidade deflagrada em termos globais, quer seja econômica ou financeira, a harmonização das normas internacionais contábeis tem se mostrado medida saudável e necessária para acompanhar a evolução e o aperfeiçoamento da Contabilidade. Dessa maneira, os estudos voltados às questões ou preocupações filosóficas delineadas pela cultura, pelos valores, pelo comportamento e pela religião mostram o cruzamento mundial de práticas sociais, institucionais, organizacionais ou contábeis, explicando atitudes diante das informações contábeis, desvendando influências ou tendências nas escolhas e tomadas de decisão.

Os profissionais que atuam em Contabilidade precisam ser preparados para posicionamentos críticos diante das influências externas que acabam por afetar as práticas contábeis, estando imbuídos de atitude e de capacidade para discernir ou reagir de maneira criativa diante de dilemas que surgem a partir desses retratos ou circunstâncias exteriores.

Percebe-se, desde logo, que a Contabilidade evolui com o próprio progresso da humanidade e, por isso, deve incentivar os empreendimentos científicos para aperfeiçoar sua área do saber. Para tanto, precisa integrar as forças criativas quali-quantitativas para gerar efetivo conhecimento e realizar ciência contábil, conferindo suporte para o seu campo de investigações, quer sejam patrimoniais, econômicas ou financeiras. A busca pelo equilíbrio de pesquisas positivas e normativas tem a finalidade de alcançar maior compreensão e a máxima extensão de conhecimento do objeto de estudo, trazendo em sua amplitude menores graus de distorção nas análises de dados ou nos resultados. O atual cenário da pesquisa contábil brasileira exige leitura crítica do contexto político, onde se inserem interesses dos mais variados segmentos ou órgãos, inclusive o governamental, que acabam por afetar as práticas contábeis e o desenvolvimento de suas pesquisas acadêmicas.

O contínuo aperfeiçoamento das Ciências Contábeis se faz requerido, porém, com a diligência ética necessária para que não se torne um instrumento para a promoção ou perpetuação de interesses de certos grupos ou de tendências especulativas prejudiciais à sociedade ou à humanidade, o que pode causar impacto na própria evolução científica contábil. Assim, os estudos voltados às questões ou preocupações filosóficas delineadas pela ética e pela política trazem o discernimento e o posicionamento crítico necessário ao desempenho da proficiência contabilista.

Uma postura da comunidade científica contábil brasileira torna-se exigida para que adote posicionamento, firmando a identidade e as funções da Contabilidade como uma área de conhecimento e ciência autônoma. E neste sentido, deve ser pretendida a consecutiva revisão da classificação das Ciências Contábeis junto ao CNPq, inclusive perante quaisquer organismos que subsidiam as pesquisas contábeis brasileiras, para reverter o critério classificatório da Contabilidade como subárea da Administração, sem que haja oposição a esse segmento do saber e com a garantia de sua posição já conquistada. Os estudos voltados às questões ou preocupações filosóficas delineadas pelo conhecimento e pela ciência trazem o amparo na busca pelo adequado lugar da Contabilidade no campo científico.

As questões ou preocupações filosóficas constituídas pelo conhecimento e pela ciência, vez que aliadas ao elemento filosófico delineado pelas artes, permitem a retomada de antigas discussões que pretendem buscar a definição para a área do saber contábil. A maior divergência dessas discussões se concentra no entendimento da Contabilidade como ciência ou se é considerada arte.

A Contabilidade tem compromisso e dever ético com a humanidade, com o mundo dos negócios e com a dinâmica patrimonial; observa regras, normas e princípios; detém conhecimento sistemático e organizado; faz uso do pensamento racional e aplica raciocínio lógico; busca a essência dos fatos e dos atos negociais praticados, sendo correto afirmar que todas essas atividades – quando tomadas em conjunto e estando diante do comprometimento científico contábil - não coadunam e nem se encaixam na extensão criadora da arte. Os argumentos trazidos no presente trabalho reconhecem a Contabilidade como área do saber independente e ciência autônoma.

Da reunião dos elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade, vislumbra-se um conjunto organizado e estruturado que prescreve o diálogo entre a Filosofia e as Ciências Contábeis. Desse conjunto se percebe a formação de um sistema filosófico contábil, com propriedade paradigmática e com capacidade para fomentar as pesquisas e os

estudos desenvolvidos em Contabilidade. Trata-se de um todo coeso, totalmente compatível com a área de conhecimento contábil.

Todos os elementos ou pressupostos filosóficos aplicados à Contabilidade convergem para sustentar a conexão entre a Filosofia e as Ciências Contábeis. Dessa forma, está constituída a representação qualitativa e inicial do sistema filosófico contábil ora percebido.

O que se pretende demonstrar e apresentar para a comunidade científica é a perspectiva reveladora e inicial de um sistema filosófico contábil em plena atividade, com associações e entrelaçamentos dinâmicos entre seus vários componentes. Quando tomados em seu conjunto, exibem o movimento dos aspectos filosóficos contidos na Contabilidade e revelam a atividade de um fenômeno sistêmico-filosófico-contábil.

Tal fenômeno tem encargo especial, constituindo-se em paradigma que não observa exclusivamente a técnica contábil. Ao invés disso, sugere a exploração de empreendimentos científicos em Contabilidade, com possibilidades de estudos interdisciplinares, através de dimensões que vão além da área de conhecimento contábil propriamente dita. Por isso mesmo, traz em si o incentivo à criatividade para a solução de problemas ou dilemas que surgem e afetam as práticas contábeis e a proficiência contabilista.

Para que esse sistema filosófico contábil encontre terreno fértil e prospere, novas pesquisas devem ser realizadas para trazer argumentos científicos de modo a dar-lhe sustentação, tornando-o mais consistente em sua missão norteadora, capaz de agregar valores e contribuir para o aperfeiçoamento das Ciências Contábeis. De início, são sugeridas investigações e pesquisas filosóficas relacionadas às escolas contábeis, com a finalidade de multiplicar os estudos realizados neste trabalho acadêmico.

REFERÊNCIAS

BASKERVILLE, R. F. Hofstede never studied culture. **Accounting Organizations and Society**, Aucklan, v. 28, n. 1, p. 1-14, Jan-2003. Disponível em: <http://alanfirth01.angelfire.com/Hofstede_never.pdf> Acesso em: 19 mar. 2014.

BRASIL. **Lei n. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. 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 às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 19 mar. 2014.

BRAUN, G. P.; RODRIGUEZ JUNIOR, R. P. Earnings management and accounting values: a test of Gray (1988). **Journal of International Accounting Research**, Sarasota, v. 7, n. 2, p. 1-23, Fall 2008. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/236422941/fulltextPDF/F9C85FB8C94E42B4PQ/1?accountid=34586>> Acesso em: 27 abr. 2014.

CHANCHANI, S.; MACGREGOR, A. A synthesis of cultural studies in accounting. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 18, p. 1-30, 1999. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/216307221/fulltextPDF/9F1E4484EAE24F0BPQ/3?accountid=34586>> Acesso em: 27 abr. 2014.

CHANCHANI, S.; WILLETT, R. An empirical assessment of Gray's accounting value constructs. **The International Journal of Accounting**, [S. l.], v. 39, n. 2, p. 125-154, 2004.

CHAUÍ, M. S. **Convite à filosofia**. 12. ed. São Paulo: Ática, 2001.

_____. **Introdução à história da filosofia**: dos pré-socráticos a Aristóteles. 2 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2002. v. 1.

COSTA, M. C. C. **Sociologia**: introdução à ciência da sociedade. 3. ed. São Paulo: Moderna, 2005.

COTRIM, C. H. P. **Compreensibilidade dos relatórios contábeis e financeiros de companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA**: uma análise das percepções dos usuários investidores. 2012. 211 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo, 2012.

CUNHA, J. A. **Iniciação à investigação filosófica**: um convite ao filosofar. 2. ed. Campinas, SP: Alínea, 2013.

D'AURIA, F. **Primeiros princípios de contabilidade pura**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1949.

DOUPNIK, T. S.; TSAKUMIS, G. T. A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 23, p. 1-48, 2004. Disponível em:

<<http://search.proquest.com/docview/216304608/fulltextPDF/5E26C7C4E20A48BDPQ/1?acountid=34586>> Acesso em: 19 mar. 2014.

ESPEJO, M. M. D. S. B. et al. Estado da arte da pesquisa contábil: um estudo bibliométrico de periódicos nacional e internacionalmente veiculados entre 2003 e 2007. **Revista Informação Contábil**, Pernambuco, v. 3, n. 3, p. 94-116, 2009. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/166/152>>. Acesso em: 27 out. 2013.

FARIAS FILHO, M. C.; ARRUDA FILHO, E. J. M. **Planejamento da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2013.

FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

GRAY, S. J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. **Abacus**, Sydney, v. 24, n. 1, p. 1-15, 1988. Disponível em: <<http://www.acis.pamplin.vt.edu/faculty/tegarden/5034/handouts/Gray-Abacus-1988.pdf>> Acesso em: 19 mar. 2014.

GUSMÃO, P. D. de. **Introdução ao estudo do direito**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDÁ, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.

HOFSTEDE, G. The cultural relativity of organizational practices and theories. **Journal of International Business Studies**, Atlanta, v. 14, n. 2, p. 75-89, 1983. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/197390017/fulltextPDF/CCF1D3BC8E574BC9PQ/1?acountid=34586>> Acesso em: 19 mar. 2014.

_____. **Culturas e organizações**: compreender a nossa programação mental. Lisboa: Silabo, 2003.

_____. Dimensions do not exist: a reply to Brendan McSweeney. **Human Relations**, New Delhi, v. 55, n. 11, p. 1355-1361, 2002. Disponível em: <<http://users.utu.fi/freder/hofstede.pdf>> Acesso em: 16 abr. 2014.

HOOG, W. A. Z. **Filosofia aplicada à contabilidade**. Curitiba: Juruá, 2013.

_____. **Teoria pura da contabilidade**: ciência e filosofia. Curitiba: Juruá, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____; et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

_____; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAM, V. **Accounting theory**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 1990.

KUHN, T. S. **O caminho desde a estrutura: ensaios filosóficos 1970-1993, com uma entrevista autobiográfica**. São Paulo: UNESP, 2006.

_____. **A estrutura das revoluções científicas**. 11. ed. São Paulo: Perspectiva, 2011.

LACERDA, D. P. Cultura organizacional: sinergias e alergias entre Hofstede e Trompenaars. **RAP – Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n.5, 1285-1301, set./out. 2011. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7036/5595>> Acesso em: 16 abr. 2014.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, E. A. **Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica**. 2012. 269 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Atuária)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14022013-171839/pt-br.php>> Acesso em: 19 mar. 2014.

MARTINS, G. A; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para as ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, E.; RODRIGUES, R. N.; PEREIRA, A.C. Introdução à contabilidade gerencial. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 1-13.

MERRELL, F. **A semiótica de Charles S. Peirce hoje**. Ijuí: Unijuí, 2012.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. (Coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PETERS, M. R. S. Contribuição da contabilidade gerencial à contabilidade societária. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 298-312.

POPPER, K. R. **A sociedade aberta e seus inimigos**. 3. ed. Belo Horizonte: Itatiaia, 1998a. t. 1.

POPPER, K. R. **A sociedade aberta e seus inimigos**. 3. ed. Belo Horizonte: Itatiaia, 1998b. t. 2.

REALE, M. **Filosofia do direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SÁ, A. L. **Consultoria e análise contábil**. Curitiba: Juruá, 2012.

_____. **Fundamentos da contabilidade geral**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

_____. **Teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTAELLA, L. **O que é semiótica**. São Paulo: Brasiliense, 1983. (Coleção primeiros passos: 103).

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **História da contabilidade**: foco na evolução das escolas do pensamento contábil. São Paulo: Atlas, 2008.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

TROMBLEY, S. **50 pensadores que formaram o mundo moderno**: perfis de cinquenta filósofos, cientistas, teóricos políticos e sociais e líderes espirituais marcantes cujas ideias definiram a época em que vivemos. Rio de Janeiro: LeYa, 2014.

TROMPENAARS, F. Resolving international conflict: culture and business strategy. **London Business School**, London, v. 7, n. 3, p. 51-88, 1996. Disponível em: <http://www.exeter.ac.uk/media/universityofexeter/internationalexeter/documents/iss/Trompenaars_-_Culture_and_Strategy.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2014.

_____; WOOLLIAMS, P. A new framework for managing change across cultures. **Journal of Change Management**, London, v. 3, n. 4, p. 361-375, 2003. Disponível em: <http://www.cultureforbusiness.com/cc/pom3/corp/trompenaars_woolliams.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2014.

WATANABE, L. A. Filosofia antiga. In: **Primeira filosofia**: lições introdutórias – sugestões para o ensino básico de filosofia. 7. ed. São Paulo: Brasiliense, 1987. p. 13-35.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005. (Academia-empresa; 3).

_____. A ética em contabilidade. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 14-29.

APÊNDICE A – FICHAMENTO

BIBLIOGRAFIA

MARTINS, E. A. **Pesquisa contábil brasileira**: uma análise filosófica. 2012. 269 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Atuária)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14022013-171839/pt-br.php>> Acesso em: 19 mar. 2014.

RESUMO E CITAÇÕES

O assunto tratado por Martins (2012) é o excesso de métodos quantitativos dirigidos à pesquisa contábil brasileira (denominada pelo autor tão somente de PCB) nos últimos anos, o que acabou por delinear um modelo voltado ao positivismo dentro das disciplinas de metodologia nos programas de pós-graduação em contabilidade, e quais os motivos disso. O problema gerado é a falta de utilidade das pesquisas contábeis realizadas atualmente, o que cria distância até se chegar às suas aplicabilidades. Assim, a tese se volta para as teorias e metodologias que permeiam o processo de pesquisa, dentro de um prisma filosófico – com enfoque ontológico e epistemológico - para alcançar a discussão sobre a realidade do fenômeno pesquisado e o processo de aquisição de conhecimento dessa realidade e desse fenômeno, dentro de um posicionamento crítico que leva em consideração o ambiente acadêmico contábil e a pesquisa contábil brasileira.

Na análise dos dados e na conclusão, Martins (2012) identifica que é preciso romper com o paradigma atual predominantemente quantitativo e positivista da pesquisa contábil brasileira, o que demanda um entendimento filosófico ampliado e mais aprofundado em sede de processo de geração de conhecimento, como proposta de solução para o problema.

A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA PESQUISA CONTÁBIL BRASILEIRA

Martins (2012) destaca o pioneirismo da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) na criação dos programas de

mestrado e doutorado, respectivamente em 1970 e 1978, demonstrando que ela é a entidade responsável pela grande maioria das graduações acadêmicas contábeis no Brasil.

No panorama da evolução histórica da pesquisa contábil brasileira traçado por Martins (2012) são indicadas as razões pelas quais os trabalhos acadêmicos foram se tornando cada vez mais quantitativos, revestidos de característica positivista.

No discorrer histórico, Martins (2012) relata acerca das altas taxas de inflação que distorciam as informações contábeis, problema enfrentado pelo Brasil desde os anos 60 e que se estendeu até a década de 90. Diante disso, os profissionais e pesquisadores da FEA/USP desenvolveram um modelo para lidar com essa situação, chamado de Correção Monetária Integral (CMI), reconhecido como um dos mais completos sistemas do mundo a lidar com a Contabilidade em tempos de inflação.

Outro ponto de destaque no desenrolar histórico é a liderança do Professor Armando Catelli, que acabou por desenvolver, em conjunto com os demais pesquisadores da FEA/USP, um trabalho bastante expressivo na área contábil gerencial: o modelo de Gestão Econômica (GECON). E, de acordo com um dos entrevistados por Martins (2012), o Professor Catelli “*era um cara normativo*” com espírito dianteiro, cuja “*perspectiva científica era fazer pesquisa para propor o melhor*”. (MARTINS, 2012, p. 131, grifos do autor).

A PESQUISA CONTÁBIL BRASILEIRA NASCEU NORMATIVA

Assim, tudo indica que a pesquisa contábil brasileira nasceu normativa e essa característica esteve presente até as proximidades do ano 2000. Mas, a partir dos anos 80, o ambiente acadêmico contábil começou a se ressentir de certo esgotamento referente às pesquisas realizadas em Contabilidade e o discurso normativo passou a apresentar seus primeiros sinais de declínio. E nada mais surgia em termos de pensamento inovador, que contivesse força dominante na academia contábil. Já tinham sido tratadas todas as questões em relação à Lei das Sociedades Anônimas e o Plano Real proibiu a aplicação da correção monetária nas demonstrações financeiras, em 1995. Além disso, o modelo do GECON já tinha sido bastante explorado. (MARTINS, 2012).

As pesquisas em Contabilidade passaram a ter um caráter repetitivo a partir da década de 80 e, então, ocorreu uma percepção da comunidade acadêmica de que não existia

uma metodologia adequada aos programas de pós-graduação. A busca por soluções dos problemas mais práticos e profissionais sempre foi uma constante dentro da academia contábil e isso deu início às primeiras preocupações voltadas para o método quantitativo - mas não ainda nos moldes em que é utilizado recentemente. (MARTINS, 2012).

O POSITIVISMO ENCONTRA ESPAÇO NA PESQUISA CONTÁBIL BRASILEIRA

A percepção da necessidade de pesquisas metodologicamente estruturadas somada à preocupação com o método quantitativo formaram o cenário propício para o ingresso da teoria positiva na Contabilidade. Assim, o positivismo vai tomando seu lugar dentro da pesquisa contábil brasileira, em contraposição ao paradigma normativo até então existente. (MARTINS, 2012).

Martins (2012) comenta que é no final dos anos 90 que o quadro foi alterado de modo definitivo, oferecendo espaço para o positivismo dentro da pesquisa contábil brasileira. O avanço tecnológico tinha aparelhado os sistemas de gerenciamento das empresas. O advento da *internet* permitiu o acesso global às informações relativas aos demonstrativos econômico-financeiros, bem como às publicações internacionais de pesquisas contábeis. A economia brasileira passou a despontar, através de um mercado acionário em franca expansão, o que exigia informações destinadas aos usuários da Contabilidade.

Além disso, foi criada a disciplina de Metodologia Científica Aplicada à Contabilidade para o curso de pós-graduação na FEA/USP, em 1997, lecionada pelo Prof. Gilberto de Andrade Martins. Tudo isso foi relevante para o surgimento do positivismo. A intenção foi dar suporte metodológico à pesquisa contábil, sem criar expectativas no sentido de que a teoria positiva seria uma única saída para melhorar a qualidade da pesquisa contábil brasileira. Contudo, o interesse pelos métodos quantitativos crescia cada vez mais dentro do ambiente acadêmico contábil. (MARTINS, 2012).

Outro fato importante citado por Martins (2012) é que a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) começou a pressionar, através de seu sistema de avaliação, por um número maior de publicações em periódicos e em congressos científicos de qualidade. Vale lembrar que os programas de pós-graduação pretendem obter avaliações elevadas para angariar reputação e prestígio perante a comunidade acadêmica e,

acima de tudo, para conquistar mais recursos de financiamento para seus projetos e para a manutenção de seus alunos bolsistas.

Essa exigência da CAPES por um número maior de publicações científicas, fez com que se vislumbrasse o máximo de pesquisas possível. A busca por atalhos mais curtos e por maneiras mais ágeis de produção de pesquisas em Contabilidade foi uma consequência inevitável. Isso orientou o foco para a quantidade em detrimento da qualidade das pesquisas e delineou um terreno fértil para o positivismo, pela utilização de abordagens quantitativas, através de ferramentas estatísticas e de modelos matemáticos. (MARTINS, 2012).

Assim, Martins (2012) argumenta que os trabalhos normativos não encontraram mais espaço para publicação e passaram a ser rejeitados pelos editores de periódicos, sob a alegação de que não detinham valor científico. O positivismo acabou por se tornar, dessa maneira, um sinônimo de pesquisa científica em Contabilidade, no Brasil.

A METODOLOGIA ADOTADA

Para o desenvolvimento de sua tese, Martins (2012) realizou entrevistas com sete alunos e onze professores da FEA/USP. Para os alunos entrevistados, o critério de seleção estabelecido era estar participando do doutorado na FEA/USP. Para os professores entrevistados, os critérios de seleção foram:

- 1) ser pesquisador contábil;
- 2) ter envolvimento com a pesquisa contábil antes da introdução do positivismo e/ou durante o processo de introdução do positivismo na PCB;
- 3) ter alguma afiliação atual ou anterior com uma universidade; e
- 4) ser de renome na comunidade de pesquisa. (MARTINS, 2012, p. 109).

Quanto aos temas abordados com os alunos nessas entrevistas, eles se relacionaram com os “conceitos de ontologia e epistemologia” e sua importância “para o processo de pesquisa”. (MARTINS, 2012, p. 109). Já com os professores, os temas das entrevistas foram:

- 1) como era a pesquisa contábil antes do positivismo;
- 2) como a mudança no positivismo aconteceu; e
- 3) quais as características da pesquisa contábil no Brasil após a mudança paradigmática. (MARTINS, 2012, p. 109).

Para permitir maior liberdade de expressão aos entrevistados e uma maior exploração dos temas conversados, Martins (2012) utilizou a entrevista do tipo não estruturada, mais livre e informal, para capturar as impressões com mais intensidade e abertura.

Além das entrevistas, Martins (2012) analisou dados oficiais da CAPES listados até março de 2012, inclusive várias teses de doutorado da FEA/USP defendidas até 2011, considerando apenas duas de 2012, bem como publicações de artigos científicos voltados à área contábil.

A ANÁLISE DOS DADOS DA CAPES

As disciplinas de metodologia oferecidas nos programas de pós-graduação em Contabilidade, no ano de 2012, foram analisadas por Martins (2012). Os dados foram obtidos no *site* da CAPES e revelaram a tendência maciça dos métodos quantitativos, sendo que das dezoito entidades estudadas, apenas uma oferece a disciplina de métodos qualitativos.

Além disso, ao observar os conteúdos programáticos das disciplinas de metodologia dos programas de pós-graduação em Contabilidade, Martins (2012, p. 174) constatou a ausência de discussões filosóficas, pois a atenção é direcionada aos conceitos referentes “à natureza do conhecimento e da ciência”, deixando-se de apresentar as várias maneiras “possíveis de se ver o mundo e ganhar conhecimento”.

Ambas as situações mostradas nos dois parágrafos anteriores evidenciam, desde logo, a mudança de paradigma da pesquisa contábil brasileira rumo ao positivismo, já verificada nos dias atuais.

AS PESQUISAS DE ARTIGOS CIENTÍFICOS E DAS TESES DA FEA/USP

Martins (2012, p. 176) procurou a presença de “discussões ou de posicionamentos filosóficos” em artigos científicos voltados à área contábil, que tivessem conteúdos relacionados à “ontologia, epistemologia e paradigma de pesquisa” em seus discursos. A constatação foi de que essas discussões não estão de todo ausentes dentro da pesquisa contábil brasileira, porém ainda são poucas e superficiais. No entanto, os textos que apresentaram

essas discussões, já demonstram críticas aos resultados do positivismo, sinalizando para uma proposta de adoção de modelos alternativos, o que demonstra a existência de um movimento contestador à linha positivista.

As teses da FEA/USP foram também analisadas sob o mesmo enfoque dado aos artigos científicos publicados na área contábil. E o resultado não foi muito diferente. Martins (2012, p. 184) comenta “que as discussões acerca do processo de geração de conhecimento calcado em aspectos filosóficos são ainda mais raras nas teses do que nos artigos (até mesmo por serem um volume bem menor de trabalhos)”.

O QUE AS ENTREVISTAS MOSTRARAM

As entrevistas realizadas com os alunos de doutorado da FEA/USP estiveram relacionadas com a compreensão dos conceitos de ontologia e epistemologia, com vistas à sua importância para o processo de pesquisa. As respostas mostraram que existe falta de compreensão desses conceitos, de modo generalizado. Alguns alunos sequer tinham ouvido falar sobre esses termos ou sobre o assunto. Apenas uma das alunas demonstrou conhecer os conceitos, mas revelou que atingiu a compreensão deles estudando sozinha, por serem relevantes para sua pesquisa. (MARTINS, 2012).

Os depoimentos dos professores e dos pesquisadores entrevistados por Martins (2012) mostraram grande preocupação com o atual cenário da pesquisa contábil brasileira, pelo baixo nível de sua aplicabilidade, em virtude do distanciamento entre o que é produzido academicamente e a prática contábil. Além disso, é apontada a falta de abordagem adequada para a solução de problemas relevantes em Contabilidade, em razão da tendência repetitiva de modelos de pesquisas contábeis de caráter positivista, com foco excessivo no método quantitativo.

A PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

Martins (2012) identifica a necessidade de um melhor entendimento sobre o processo de pesquisa e, neste sentido, aponta a falta de discussão filosófica na pesquisa contábil brasileira. Dessa forma, apresenta uma proposta de intervenção, nos seguintes termos:

Portanto, pelo ponto de vista da filosofia, para que os problemas identificados na PCB possam ser mais bem abordados e quiçá solucionados, a minha intervenção é que é necessário que a academia brasileira amplie seu entendimento sobre o processo de pesquisa, de geração de conhecimento profundo e fundamentado. Somente assim poderá não mais se pautar pela ciência positiva (positivista na sua forma mais predominante), mas sim pela teoria do conhecimento como um todo. Isso implica o entendimento não somente de teorias, metodologias e métodos, mas também de “subir” para os níveis das suposições filosóficas que justificam como o conhecimento é criado. (MARTINS, 2012, p. 202, grifo do autor).

Martins (2012) justifica que é preciso trazer para a pesquisa contábil brasileira a discussão que já vem sendo explorada há três décadas pela comunidade internacional em Contabilidade, isto é, debates acerca dos modelos quantitativos e de seus resultados, que estreitam a percepção da natureza do fenômeno pesquisado e restringem o conhecimento dessa realidade, sem questionamentos acerca da ênfase dada à posição positivista adotada nos dias atuais.

Não se trata de negar a “validade do conhecimento científico positivo”, mas de compreender que ele não é a única via de acesso para se criar possibilidades de pesquisa e geração de conhecimento. É preciso “entender o que é contabilidade e suas interações com o mundo”. Além disso, a pesquisa contábil brasileira precisa “tomar uma posição política mais clara sobre qual é a sua função na sociedade”. (MARTINS, 2012, p. 202 e 203).

OBSERVAÇÕES FINAIS

A proposta de intervenção de Martins (2012), frente aos resultados obtidos em sua pesquisa acadêmica, acaba por inspirar novos trabalhos e traz a ideia instigadora para a conquista de novas formas de contribuir com maiores entendimentos filosóficos nos estudos e pesquisas desenvolvidas em Contabilidade.