

**CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
18º CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE**

**O DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE E AS ABORDAGENS
NORMATIVA E POSITIVA NA CONTABILIDADE**

**Gramado – Rio Grande do Sul
2008**

SUMÁRIO

RESUMO	2
1 INTRODUÇÃO	3
2 O SURGIMENTO DE UMA ABORDAGEM TEÓRICA.....	3
3 ABORDAGEM NORMATIVA	4
4 ABORDAGEM POSITIVA.....	5
5 UMA NOVA ANÁLISE DA ABORDAGEM CONTÁBIL	7
5.1 Além da Informação	9
5.2 Inter relação: Teoria contábil e Desenvolvimento	10
5.3 Cuidado com os Extremos	12
5.4 Horizonte Holístico	12
6 CONCLUSÕES.....	13
REFERÊNCIAS	14

O DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE E AS ABORDAGENS NORMATIVA E POSITIVA NA CONTABILIDADE

RESUMO

Este trabalho visa propor uma análise crítica e comparativa entre a abordagem Contábil Normativa e a Positiva, refletindo sobre as lacunas e suas abrangências. Enfatizar que a Ciência Contábil precisa inter-relacionar-se cada vez mais com as outras ciências particulares, como: História, Sociologia, Antropologia e Filosofia. Demonstrar que uma nova abordagem contábil tem condições de contemplar métodos que possibilitem à Contabilidade, como Ciência Social em constante construção, produzir relatórios com informações para que a sociedade, como um todo, conheça e interaja com as mesmas, e não apenas dar subsídios parciais para auxiliar os seus usuários na tomada de decisão de acordo com seus modelos decisórios. A pesquisa utilizada foi de caráter bibliográfico exploratório, enquadrando o trabalho no âmbito das metodologias epistemológica e fenomenológica. O resultado desse trabalho demonstra que as teorias analisadas não são capazes de atender com plenitude as expectativas das sociedades globalizadas, e necessita que os cientistas e pesquisadores da Ciência Contábil reformulem sem limitações sociais ou econômicas, métodos de avaliação e mensuração patrimonial que contemplem, com uma visão holística, a influencia exercida e sofrida por uma célula social na relação com meio que está inserida.

Palavras-chave: Ciência Contábil. Desenvolvimento Social. Abordagens Normativa e Positiva.

Área Temática:

Teoria da Contabilidade – Teorias Normativas e Positivas em Contabilidade.

1. INTRODUÇÃO

A Ciência de modo geral, nos últimos séculos, tem contribuído ao desenvolvimento do ser humano, propiciando a este, oportunidade de vida melhor. A Contabilidade, inicialmente como técnica ou arte, e posteriormente na esfera científica, tem facilitado dia após dia, a evolução da espécie humana.

Como ciência de cunho essencialmente social, a Contabilidade, tem papel amplo e fundamental, na promoção do ser humano na inter-relação empresa e indivíduo. A nobre ciência em questão, através do cientista contábil, o contador, assume a vanguarda do sucesso ou fracasso de todos os envolvidos no processo dinâmico da empresa: seu entorno e toda a sociedade.

Pensar a Contabilidade vai além da elaboração e apresentação de relatórios ligados ao patrimônio. É necessário ver o que existe oculto na análise patrimonial: as idéias, as teorias e as ideologias que marcam tal situação. Não basta demonstrar uma situação patrimonial em um determinado momento, é, necessário deixar claro como tal situação foi alcançada.

Neste trabalho realizar-se-á uma análise da abordagem normativa e positiva dentro do universo contábil, bem como propiciar-se-á o debate e o fortalecimento de novas abordagens ligadas à ciência do patrimônio. Sem pretensão de apresentar algo pronto e acabado, buscar-se-á demonstrar a posição sempre efêmera da postura científica, como algo a ser galgado em cada novo amanhecer.

Partido do pressuposto da transformação constante, fruto das múltiplas relações dos envolvidos, no processo empresarial, a Contabilidade, ocupa papel de destaque na postura coerente do profissional contábil, como uma espécie de arauto e aglutinador, que deixa de servir apenas a um determinado segmento para tornando-se uma espécie de termômetro do próprio calor dos envolvidos. Com fulcro no amplo universo que envolve a entidade, em suas múltiplas relações deixar-se-á claro como uma teoria ou uma abordagem contábil pode conduzir a determinadas situações, que muitas vezes, sequer são perceptíveis em um primeiro momento. Tem-se assim a proposta de fomentar o debate, de forma ampla, sobre os cuidados inerentes a fazer opção passiva por uma ou outra forma de abordagem dentro do campo contábil.

2. O SURGIMENTO DE UMA ABORDAGEM TEÓRICA

O surgimento de uma teoria ou abordagem teórica, em qualquer área do conhecimento, tem sua gênese ligada a uma necessidade de implantar ou manter uma determinada forma de estrutura social, política e econômica.

É possível dividir a história da humanidade em dois grandes momentos: antes e pós a era Capitalista. Dentro desta linha de pensamento é importante destacar que para melhor elucidar a questão da abordagem propriamente dita, é necessário entender como a sociedade é formada e mantida, neste caso, especialmente a sociedade fundamentada sobre o capital. A Contabilidade no transcorrer do percurso histórico se ajusta, se modifica e se transforma.

Num primeiro instante, a principal função desse aparato contábil foi auxiliar no desenvolvimento de atividades mercantis e assim continuou impulsionado pela evolução do conceito de propriedade privada, pelo desenvolvimento do crédito e a acumulação do capital (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 56).

A sociedade está alicerçada sobre dois grandes aspectos: infra e superestrutura. A infra-estrutura pode ser conceituada como a base sólida e palpável que em última instância é definida como aquela que possui corpo físico. Já a superestrutura é nitidamente predominante no campo das idéias, dos valores, das crenças e das ideologias.

Em um primeiro momento talvez se visualize o papel da Contabilidade mais ligado à questão da infra-estrutura, aspecto material (patrimonial) até pelo próprio objeto atribuído a ela. Porém, a questão metodológica, no aspecto teórico, possui maior proximidade com a área imaterial: das idéias, para alguns da ideologia. Assim é possível afirmar que a Contabilidade enquanto prática está fortemente atrelada à área material, ou seja, da infra-estrutura e enquanto teoria possui maior força como instrumento ligado à questão da superestrutura, logo: ideológica.

Isso é tão impactante sob o aspecto psicológico que diversas categorias de usuários não chegam sequer a perceber que uma das principais funções da contabilidade é racionalizar e justificar decisões que na verdade já se consumaram, em vez de habilitar os gestores a escolher alternativas que realmente seriam mais racionais (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 40).

A abordagem contábil, como é conhecida na atualidade, nasce com a própria idéia de acumular capital. Era necessária uma teoria, uma superestrutura, que tornasse possível dar impulso e sustentação à divulgação do macro modelo econômico.

Com fundamento na preliminar até aqui apresentada é possível afirmar que uma abordagem contábil seja qual for, possui sua origem ligada a uma classe social ou a um determinado grupo de interesses.

Uma abordagem sempre tem um pano de fundo, ela não é concebida sob a uma percepção ingênua de um intelectual desprovido de tendências e sim formada sob influência do meio. “A contabilidade é considerada como um meio de supressão e controle capitalista” (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 52). Assim, é possível dizer que qualquer que seja a abordagem ela possui um objetivo a ser alcançado, assumindo papel de instrumento ou mecanismo para atingir um determinado objetivo.

Dar *status* de ciência à Contabilidade, necessariamente admite a pluralidade de visões e concepções, pois não é possível conceber uma ciência conclusa, formada e definitiva, mas sim, uma ciência em construção permanente: esta é a dinâmica da construção da Ciência Contábil. Uma abordagem não pode ser criada para atender interesses de determinados grupos econômicos e nem tão pouco fazer sua análise com fulcro em uma sociedade imaginária e ideal. “Cada vez mais o homem é submetido a dispositivos de controle para manter e reforçar estruturas de poder” (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 57).

É preciso admitir que existem múltiplas forças sociais que interagem entre si e que tais forças influenciam e sofrem influência por parte do universo empresarial. Uma análise desta realidade empresarial não pode partir de uma condição “*ceteris paribus*”, pois qualquer que seja a propositura de análise, esta se encontra imersa num complexo de interesses muitas vezes divergentes entre si.

Como construir uma abordagem que consiga abranger todos os envolvidos no processo de gestão da riqueza individualizada do patrimônio? Inicialmente é necessário ter claro o ponto de partida, sob o aspecto singular de que o conjunto de patrimônios individuais forma o patrimônio de uma sociedade como um todo. Assim, percebe-se que a abordagem não pode ser tendenciosa visando simplesmente garantir o maior volume patrimonial acumulado individualmente, mas que tal patrimônio passa necessariamente pelo aspecto social.

3. ABORDAGEM NORMATIVA

Desde a pré-histórica percebe-se que gradativa e continuamente o *homo sapiens* estabeleceu regras e normas de conduta nas mais diversas áreas da sociedade. Porém, a questão normativa, na área contábil torna-se excessivamente acentuada com o final do período medieval e com surgimento de uma nova classe social: a burguesia.

Inspirada em antigos códigos, no final da Idade Média, surgem às primeiras normas escritas ligadas a Contabilidade, sendo a principal de Luca Pacioli o “*Summa de Aritmética, Geometria, Proporções e Proporcionalidades*”. Até aqui, é difícil afirmar que tal obra tenha uma clara abordagem metodológica como a concepção pós-moderna da atualidade. Paciolo demonstrou de forma essencialmente técnica o que seria a Contabilidade, não havendo ainda uma concepção científica.

Parametrizar, criar regras e normas à Contabilidade é algo muito antigo, porém a idéia normativa como chegou até o século XXI é fruto do Empirismo oriundo, principalmente da Inglaterra a partir do Renascimento. Sá afirma:

As denominadas ‘Normas’ em Contabilidade foram decorrências de alguns princípios empíricos que foram buscados por instituições, por meio de coleta de opiniões de profissionais e de consensos ocorridos nas comissões incumbidas de fixar procedimentos para registrar e demonstrar (SÁ, 2006, p. 50).

Aqui se acredita que a Contabilidade poderia ser sedimentada sobre a experiência, onde uma realidade aplicada a uma determinada empresa seria igualmente validade ao universo das empresas existentes. “As principais limitações da abordagem normativa são que ela não explica como uma demanda por regulação é transformada em regulação efetiva, bem como abstrai as instituições políticas” (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 236).

A abordagem normativa não possui caráter científico, uma vez possuir suas raízes predominantemente alicerçadas sobre a legislação. Esta realidade reduz a Contabilidade a mera técnica de registrar e controlar determinado patrimônio, esquecendo até mesmo do papel do Contador como agente pensante no processo como um todo.

A linha de pensamento normativa possui raízes profundas no dedutivismo e no aspecto prático da atividade, onde está *a priori* mais preocupada em justificar uma realidade que esclarecê-la e torná-la melhor. As conseqüências naturais de tal tendência resultaram em enormes fraudes contábeis que ligaram a imagem da Contabilidade a escândalos sem fim. Para Sá (2006, p. 51), “A história dos tais Princípios normativos é marcada por manipulações, arestas, acusações de fraudes, críticas, insinuações irônicas da imprensa, contestações de intelectuais diversos, e hoje nos apresenta, ainda, uma cruel realidade”.

Uma tendência ou teoria científica precisa ter liberdade de buscar e superar-se a cada dia. Assim, não é possível ver tal requisito presente na teoria em análise. Órgãos reguladores delimitam a sua abrangência. As leis e normas não podem coibir a ação de uma ciência, ao contrário, esta precisa desempenhar seu papel com liberdade.

4. ABORDAGEM POSITIVA

A abordagem positiva nasce em meio aos ideais de liberdade, fraternidade e igualdade divulgadas pelas grandes revoluções, especialmente pela Revolução Francesa em 1789. Embora o germe do Positivismo aqui já estivesse presente, somente nos anos seguintes ele realmente proliferou como um todo dentro da sociedade. As ciências sociais, de modo geral, a Filosofia, a Sociologia, a Antropologia e a própria História rapidamente incorporaram tal forma de pensar e buscaram desenvolver uma teoria positiva que amparasse a idéia da expansão industrial e comercial divulgada pós Revolução Industrial.

A Contabilidade pelo seu caráter peculiar, muito atrelado ao aspecto prático, demonstrou-se muito adormecida em criar de imediato, condições positivas para lastrear os ideais do Capitalismo em expansão. Somente por volta de 1960 e 1980 com os escritos de Watts e Zimmerman que efetivamente se buscou implantar o que as outras ciências particulares já haviam experimentado e, em grande escala, suplantado em função das inúmeras falhas metodológicas inerentes a tal forma de pensar e agir.

A abordagem positiva foi importada para o Brasil por pensadores contábeis, com objetivo de implantar aqui aquilo que se apresentava como válido nos EUA. Esta forma de analisar a Contabilidade encontra-se sedimentada sobre o aspecto da informação, fazendo desta um verdadeiro instrumento condutor à Contabilidade. O papel contábil é de forma clara, relegada a fornecer informações aos gestores, mais parece uma técnica que uma ciência. Quanto ao papel do contador este parece estar ligado a organizar e fornecer tais informações.

O que mais se questiona dentro deste segmento é como as informações são produzidas, por quem são produzidas e para quem são produzidas? Em uma análise preliminar percebe-se que o papel desta ciência particular é meramente a de arauto de uma realidade que pouco valor possui o pesquisador e cientista contábil. Nesta linha teórica sente-se claramente presente à idéia de inércia, onde como um espectador de uma realidade, o contador, apresenta a alguém informações que possui sobre questões ligadas ao patrimônio.

A mola mestra da abordagem positiva está sedimentada sobre o individualismo, onde a sociedade é vista como um conjunto de indivíduos que agem de forma isolada e individualmente, relegando completamente o caráter social presente na sociedade pela forma de associação das pessoas, onde deixam de existir somente os interesses individuais e se tornam corpo coletivo. Os fenômenos patrimoniais são explicados e ainda justificados dentro da ótica individual, desprezando por completo a idéia de grupo e junção de forças e interesses. Os doutrinadores Iudícibus et al. (2004, p. 19) assim comentam: “Apoiando-se em princípios da teoria econômica, o ponto de partida para decifrar essa questão é a idéia de que os indivíduos agem basicamente em função de interesses pessoais, procurando maximizar seu bem-estar”.

A teoria em questão limita-se a observar a realidade, porém não consegue interpretá-la levando em conta os interesses antagônicos presente nesta. Trata-se de uma tentativa de buscar a qualquer custo o progresso. Sá (2006, p. 50), assim se refere à questão do empirismo presente na abordagem positiva: “A corrente empírica baseia-se no estudo de casos ocorridos em algumas empresas, em alguns países, na conveniência de grupos, no consenso de cartéis e entidades profissionais”. Neste quesito encontram-se fortemente presentes os conceitos econômicos, onde cada indivíduo busca atingir seus interesses pessoais, porém sempre de forma individual e nunca coletivamente.

Com fundamento na questão da informação o papel da Contabilidade fica extremamente comprometido. Muitas vezes se questiona qual tipo de informação ela deveria produzir para ser apresentada à sociedade. Para Iudícibus et al. (2004, p. 19) “a teoria positiva da contabilidade procura descrever como as empresas decidem que tipo de informação deve divulgar”.

Nesta linha de pensamento a entidade pode ser descrita como um empreendimento de uma pessoa individualmente, que mantém seus empregados, fornecedores e a relação entre todos os envolvidos ocorre exclusivamente por interesses individuais. Cada um busca se estabelecer com sua própria força de vontade: uma verdadeira guerra quase sem fim.

O ambiente empresarial passa a ser visto como um conjunto de indivíduos que agem impulsionados por interesses próprios, embora possam perceber que seu destino depende da sobrevivência e manutenção da entidade ao longo do tempo (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 19).

A função da Contabilidade sob este ângulo pode até ser comparada a uma caixa com múltiplas informações, onde o gestor teria condições de escolher aquelas que melhor lhe conviessem para assim minimizar os próprios jogos de interesses individuais ali presentes.

Pela forte relação com os conceitos individuais, considerando que os sucessos ou fracassos de cada indivíduo são frutos exclusivamente de sua própria força de vontade, os

positivistas, chegam a ignorar os conceitos mais elementares ligados a moral e aos bons costumes.

Noções de lealdade, moralidade e outros valores do gênero não são incorporadas à teoria positiva da contabilidade. Pelo contrário, assume-se que os objetivos pessoais guiam todas as ações dos indivíduos e, por isso, as organizações precisam acionar mecanismos que lhes permitam diminuir conflitos de interesse. Assim, instrumentos de natureza contábil seriam necessários, por exemplo, para eventual alinhamento de interesses entre administradores e proprietários (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 20).

Aqui se percebe o extremo oposto ao que *John Locke* preconizava dizendo que os seres humanos são como folhas em branco como tabula rasa, onde a sociedade tem condições de torná-los bons ou maus.

O que se pode concluir sobre esta forma de visualizar a *contabilidade da informação* é que esta tem como função principal barrar o oportunismo individual de cada agente, questão tratada pelos pensadores positivos como o conflito de agência. Nesta linha “considera-se, então, que esse jogo de interesses acaba definindo não apenas algumas características das entidades, como a estrutura de financiamento ou o estilo de gestão, mas também a preferência por determinadas práticas contábeis” (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 20).

Em pleno século XXI é inadmissível fazer uso de um expediente supostamente científico para justificar a exploração de uma classe sobre outra. O aspecto social vai muito além dos patamares individuais. A riqueza não possui valor em si só e somente adquire significado dentro de uma perspectiva social. A Contabilidade vai muito além de meros interesses individualistas: é preciso voltar a redescobrir os verdadeiros valores ligados ao patrimônio.

Assim como em qualquer área do conhecimento, a Contabilidade, não pode ficar atrelada a grupos de interesses, nem tão pouco centrar foco em questões meramente individualistas. Como uma ciência social, a Contabilidade, precisa contemplar aspectos sociais, econômicos e antropológicos, respeitando as culturas e tradições de cada povo.

Graças ao esforço de verdadeiros heróis da contabilidade a tendência positiva vem sendo desmistificada por genuínas proposituras contábeis, que têm condições de fazer ciência respeitando todos os envolvidos no aspecto da célula social, situação esta presente em várias teorias, especialmente, no Neopatrimonialismo.

5. UMA NOVA ANÁLISE DA ABORDAGEM CONTÁBIL

O ponto de partida à edificação de uma proposta à abordagem contábil, tem sua gênese ligada aos próprios objetivos da contabilidade. É necessário saber o que se quer e para onde se quer chegar. Uma ciência com cunho social precisa, partir do ponto de vista da coletividade, visando construir o patrimônio particular com respeito a todos os envolvidos no processo, tanto os de forma direta quanto os de forma indireta, e sem esquecer dos agentes ambientais.

O que se questiona é como construir uma teoria contábil diante de tal cenário. Buscar o bem comum parece ser aceito em todos os países do mundo. Quem não aprovaria uma ciência, que busca racionalizar recursos para edificar uma célula social, que visa atingir um benefício a todos os envolvidos de forma direta ou indireta?

Percebe-se então que existe a necessidade de estabelecer os conceitos contábeis sobre padrões aceitos universalmente, principalmente sobre os ideais de bem-estar social, onde o patrimônio individual possa contribuir à formação de uma sociedade com maiores condições de desenvolvimento em todos os aspectos.

Criar subsídios meramente para o acúmulo de riquezas a uma determinada organização, por si só, não tem qualquer finalidade louvável de cunho científico, seria uma

espécie de fazer uso de um instrumento científico para benefício de uns em detrimento de outros. O sucesso de um não pode advir em decorrência do fracasso de outros.

Como ciência social, a Contabilidade, tem compromisso com a promoção do próprio ser humano e todo o entorno. A função da entidade vai muito além do simples acumular lucros. Precisa respeitar o ser humano bem como todo o universo ao seu redor.

Uma empresa que registra enormes lucros em seus demonstrativos contábeis, porém polui excessivamente o meio ambiente não possui méritos. Os lucros somente fazem sentidos dentro de uma linha de respeito ao próprio ser humano de maneira direta e indiretamente. Assim, percebe-se que a abordagem contábil carece necessariamente de compromisso com a sociedade. É constrangedor ao cientista contábil divulgar um resultado bilionário de uma entidade que fez uso de expedientes inadequados para galgar tal posição.

É preciso superar a forma para buscar a essência dentro da Contabilidade, aquilo que se quer realmente alcançar: esse é o propósito de uma nova abordagem. Sá (2006, p. 56) ensina que “o científico é da essência do objeto de estudos e o normativo é da forma ou aparência que se deseja dar ao processo informativo”. É mister lembrar que a Contabilidade como ciência não é uma ideologia neutra, onde o cientista contábil tem condições de abstrair a realidade, para em um mundo imaginário, criar uma teoria pura e livre de influência do meio. A ciência contábil, como as demais ciências sociais, sofre influência do meio como também tem condições de interferir sobre este. “A contabilidade não apenas procura refletir em sua prática a realidade econômica, mas também contribui ativamente para criar essa realidade” (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 50). Assim, é fácil perceber que como a própria humanidade, a contabilidade é uma ciência em constante construção, que evolui ao transcorrer da história.

Uma abordagem contábil precisa livrar-se das amarras normativas, bem como das questões burocráticas já retratadas por Max Weber no Século XIX, que geralmente possuem função exclusivamente mitológica objetivando desta forma dificultar o entendimento da informação gerada por parte do entorno da entidade.

A própria história da contabilidade não foi construída sob a “neutralidade” técnica ou científica, muitas vezes o que predominou foi o próprio interesse de grupos econômicos, como afirmam os renomados autores: “O progresso da contabilidade não se processou por razões de ordem meramente técnica, mas principalmente por motivações de ordem social” (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 59).

A nova proposta reside na idéia de um mecanismo inacabada, em constante construção. “A contabilidade é um fenômeno de natureza histórica que evolui ao longo do tempo, e não um sistema rígido e imutável” (MILLER e NAPIER, 1993, p. 7/8). Onde não se possui a verdade por completo. Iudícibus et al. (2004, p. 60) completam dizendo: “A contabilidade é uma ‘invenção’ sempre inacabada, pois busca adaptar-se às características da sociedade em sua destinação histórica”.

Não se está apregoando o relativismo determinista que está amplamente suplantado no aspecto social. O que se busca é uma abordagem sedimentada sobre as próprias contradições geradas dentro do ambiente da entidade social, onde todos os envolvidos têm condições de contribuir ativa ou passivamente. O processo passa pelos colaboradores, investidores, acionistas, fornecedores, governo, meio ambiente e a própria comunidade local.

Dentro desta ótica é possível admitir que o desenvolvimento científico da Contabilidade é diretamente proporcional à participação e ao desenvolvimento social e inversamente proporcional a exclusão e desigualdade gerada em decorrência da ação das entidades. Nesta perspectiva não resta dúvida que a Contabilidade assume papel relevante na formação de uma sociedade sedimentada sobre valores sociais, culturais, ambientais e econômicos. Lembrando que “A corrente científica inspira-se na lógica, na filosofia da ciência, na busca pela verdade competente para ter universalidade de entendimento e verificação” (SÁ, 2006, p 50).

Uma abordagem contábil, por mais elaborada que possa parecer, geralmente possui interesses exclusivos, pois é preciso lembrar que as pessoas ligadas a tal ciência possuem raízes sociais e culturais que interferem na formação de um conceito supostamente científico:

A escolha de um método para o trabalho com contabilidade está longe de ser uma questão meramente científica e técnica e possui raízes profundas no ambiente social e na força exercida pelas instituições locais. Essas considerações são importantes para desmistificar a visão de superioridade de um método em relação ao outro no trabalho científico em contabilidade (LOPES e MARTINS, 2005, p. 22).

Isto mais uma vez deixa clara a questão do processo da construção de uma ciência. É mais coerente afirmar que uma ciência está sendo construída que afirmar que a ciência está acabada e completa, trata-se de um constante reconstruir.

5.1 Além da Informação

Partindo do pressuposto de que a verdadeira tarefa da contabilidade vai além do ato de fornecer informações a alguém, percebe-se que até mesmo o processo de entregar informações traz consigo complicações e abrangências muitas vezes imperceptíveis aos olhos comuns. Acontece que o universo de informações contábeis é imenso, assim o possuidor das informações faz uso das que melhor possam lhe convir. Neste caso é possível afirmar que a contabilidade atua como instrumento e mecanismo de manipulação de grupos ou pessoas.

O papel da contabilidade não se esgota no fornecimento de informações destinadas a orientar decisões racionais, como preconizam algumas correntes teóricas. Mais que isso, ela afigura-se como uma prática de caráter institucional à medida que adquire certa feição ideológica como símbolo de racionalidade econômica... Provavelmente, esse seja um dos fatores que podem explicar preocupações com a padronização de normas contábeis em ambientes mais globalizados (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 42).

De antemão fica claro que a informação, por mais pura que possa parecer, traz dentro de si situações escondidas. Deste ângulo, é coerente dizer que por trás de supostos lucros ou prejuízos contábeis, podem existir questões camufladas e escondidas. Um exemplo para ilustrar tal realidade: uma organização que atua no ramo madeireiro pode apresentar excelentes e fabulosos lucros aos acionistas, situação esta, perfeitamente palpável através da análise dos relatórios contábeis, porém o que a contabilidade não consegue revelar como foi a relação de tal entidade com o contexto: colaboradores, fornecedores, clientes, fauna, flora e etc.

A Contabilidade enquanto se limita e apresenta informações, além de reduzir e minimizar o papel do contador como cientista, ainda assume indiretamente uma função ideológica que permite que tais informações sejam aplicadas no processo de manipulação de pessoas ligadas à instituição.

Não se deve confundir a Contabilidade com a Informação só porque o contador pode informar.[...] Todas as ciências, todas as práticas, se valem da informação; definir, pois, Contabilidade como ciência da informação é ferir os princípios lógicos e transgredir no campo da verdade.[...] a informação contábil é apenas um meio [...] (SÁ, 2006, P. 47).

Neste quesito a linguagem a ser aplicada pela contabilidade precisa ser acessível ao público alvo. A criação de padrões internacionais excessivamente difusos e inflexíveis, torna

a Contabilidade cada vez mais distante do alvo eminentemente científico. Uma ciência não é criada por consenso de pessoas e grupos.

Argumenta-se que, ao longo do tempo, ela tem fornecido um conjunto de técnicas para organizar e monitorar certas atividades no âmbito das organizações. Exemplo disso é a própria linguagem contábil, da qual a organização se serve para articular indivíduos em torno de seus objetivos, traduzir metas, procedimentos, políticas etc. (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 34).

Somente se reconhece o caráter científico quando postas às provas, as teorias condizem com aquilo que estão se propondo.

Ainda quanto à questão da abordagem contábil não é possível afirmar que exista alguma abordagem que tenha caráter neutro, não possuindo pontos ideológicos que privilegiem este ou aquele grupo de interesses, porém o que é necessário deixar claro, que a abordagem precisa levar em conta o maior número de fatores ligados à entidade, talvez o melhor termo aqui a ser aplicado fosse da célula social, como bem define Dr. Antônio Lopes de Sá. Assim uma abordagem nasce dentro do bojo social, sob influência dos mais diversos agentes presentes, sendo necessário contemplar todos estes aspectos. Diante desta colocação fica claro o caráter sempre efêmero de qualquer abordagem: trata-se de um processo em constante transformação. Uma análise que não consegue ir além da informação, em última instância, sequer pertence ao campo científico é mais coerente classificá-la no âmbito da técnica. Segundo Sá (2006, p. 106), “A explicação, todavia, é do domínio da ciência, enquanto a informação pertence apenas à tecnologia”.

5.2 Inter relação: Teoria Contábil e Desenvolvimento

A criação de uma teoria na área contábil requer além das prerrogativas lógicas uma ligação com a própria prática. Não teria sentido produzir teorias sem aplicação prática. O que se quer aqui questionar é a relação que carece existir entre teoria e desenvolvimento. Como uma teoria pode contribuir ao desenvolvimento social como um todo? “Tudo o que se relaciona com os elementos que são utilizados para suprirem as necessidades das empresas, das instituições, interessa à Contabilidade como matéria de análise sistemática” (SÁ, 2006, p. 59).

Quando a teoria se encontra sedimentada com bases sólidas e coerentes necessariamente deverá contribuir de forma clara ao desenvolvimento da sociedade como um todo e em todos os seus aspectos. Para desempenhar tal tarefa uma abordagem na área contábil precisa estar em sintonia com as mais diversas áreas de relacionamento direto e indireto da entidade. Tal abordagem deve vir o mais transparente possível e principalmente visando livrar-se das amarras criadas por legislações, regulamentos estabelecidos por parte de órgãos reguladores e ter um método criterioso com fundamento estritamente científico.

A amplitude da abordagem é grande, logo é possível afirmar que tudo que de uma ou de outra forma se relacione com a entidade é matéria de análise por parte da Contabilidade. É necessário desvincular a Contabilidade de processos mecanizados, rotinas muito frequentes dentro do universo contábil, para ter assim condições favoráveis à produção do conhecimento científico, lembrando sempre que a Contabilidade como ciência, tem condições de manter ou transformar uma realidade existente.

Sempre que a abordagem contábil ponderar todos os aspectos envolvidos no processo contábil é possível fazer com que ocorra com maior facilidade a harmonia dentro da entidade e conseqüentemente vida longa a esta. Agora, se a abordagem servir para camuflar uma realidade existente, pode até trazer o enriquecimento do acionista ou investidor, porém a longevidade da entidade pode ficar comprometida, bem como existe o risco de conseqüências

sérias e irreparáveis ao entorno, gerado pelo desequilíbrio presente na relação entre os envolvidos.

Para avaliar se um critério ou uma abordagem contábil é válido é necessário avaliar se dentro do contexto todo ele deixa clara a realidade de todos que estão presentes na relação. A padronização de uma abordagem, ou a utilização de critérios únicos no mundo todo requer alguns cuidados, especialmente no tocante ao foco, ou seja: onde está centrada esta abordagem. Ela privilegia e protege um ou outro envolvido no processo em detrimento de outro. Todos são igualmente importantes e precisam ser contemplados. Ao investidor a Contabilidade precisa oferecer condições de mensurar de forma clara os riscos e as reais possibilidades de retorno; aos colaboradores precisa disponibilizar suas possibilidades de ganhos e crescimento dentro do complexo empresarial; já ao governo, como instituição responsável pelo bem-estar coletivo, é necessário deixar transparente a relação social e ambiental.

Uma abordagem sedimentada sobre o aspecto exclusivamente do enriquecimento do acionista, não respeitando os meios para alcançar tal objetivo é vazia e desprovida de cunho social. Na atualidade já existe a conscientização da acumulação de lucros de forma a respeitar todos os envolvidos, criando planos de cargos e salários, incentivo a cultura, pagamento do tributo da forma prevista em lei, sem sonegação, bem como a preocupação com o aspecto social e ambiental de modo geral.

Não é possível fazer uma abordagem que vise exclusivamente o acionista ou que vise exclusivamente a sociedade. É necessário que a abordagem tenha sua origem na própria luta de interesses de todos os envolvidos. “As informações contábeis não são utilizadas apenas para suportar estratégias tributárias, mas também como instrumento de apoio a políticas econômicas mais amplas” (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 44). Nesta situação não existirão vencedores e vencidos, é uma abordagem que tenha como máxima que a vitória precisa ser de todos. É a maneira de dar cunho social a riqueza, ou seja, humanizá-la.

A contradição presente nas relações diárias, entre as partes envolvidas com a entidade, faz com que nada possa ser visto como acabado e definitivo, e sim como algo em constante construção, onde, a abordagem possui duplo aspecto: interfere e sofre interferência num processo sem fim.

A Contabilidade dentro do aspecto até aqui abordado é, sem sombra de dúvida, um instrumento facilitador ao exercício do poder.

A contabilidade não tem apenas uma função racional no seio das organizações, mas também de caráter simbólico. Considera-se que as informações contábeis são utilizadas não somente para subsidiar o processo decisório, mas principalmente para justificar e legitimar um conjunto de ações que se adotam no dia-a-dia (IUDÍCIBUS et al. 2004, p. 50).

Partindo desta premissa é coerente que o cientista contábil, diante desta responsabilidade tenha consciência de sua função de forma ampla e holística.

A Contabilidade dentro de um viés coerente de análise é talvez a maior ferramenta à edificação de uma nação próspera e uma população em condições dignas.

A Contabilidade, sendo a ciência apta para contribuir, por meio de modelos à prosperidade das aziendas, pode ensejar a prosperidade do todo social, ou seja, é a ciência competente para construir a prosperidade social a partir da somatória das unidades (SÁ, 2006, p. 94).

Agora, uma Contabilidade voltada a beneficiar uma parte do todo aziendal pode tornar-se um instrumento de estagnação de uma nação e conseqüentemente do empobrecimento de um povo. “Quanto maior for a difusão do conhecimento científico da

Contabilidade, maior será a oportunidade de uma nação encontrar o caminho da prosperidade” (SÁ, 2006, p. 102).

5.3 Cuidado com os Extremos

Historicamente percebe-se que a humanidade busca a superação de determinadas condições para implantar condições extremamente opostas as que estão em vigor. Na Idade Média acontece a super valorização do aspecto teocêntrico: tudo é explicado através da fé. Já com o Renascimento, por sugestão do próprio nome, acreditava-se que o período anterior era algo morto e estagnado. Assim abandona-se a ideologia vigente para inverter totalmente foco da análise: sai de cena o deus medieval e entra o homem (antropocêntrico). Estes extremos dificultam o crescimento e causam através dos radicalismos novas e piores falhas que as encontradas em etapas anteriores.

A Contabilidade, como ciência em constante construção, precisa ter a prudência de um idoso bem como a ousadia de um jovem, porém o que não se pode admitir e sedimentar a abordagem sobre dogmas e conceitos prontos e nem tão pouco o desprezo pelo que já foi construído e comprovado cientificamente. “O ser humano, especialmente o que recusa submeter-se a dogmas e postulados absolutos ou irrevogáveis, beneficia-se com essa liberdade, mas precisa eleger critérios sólidos, sistemáticos e proveitosos de pensar” (SÁ, 2006, p. 77).

Dentro de critérios lógicos e sistemáticos é preciso avançar, avançar e avançar contínua e gradativamente. Onde cada novo dia é possível edificar mais uma parte da Contabilidade como instrumento de promoção e crescimento da entidade como um todo.

Com métodos sistemáticos, holísticos e coerentes de análise é possível evidenciar e até destacar ou coibir a própria relação da entidade com a sociedade como um todo. Uma entidade que não preserva o meio ambiente terá, com certeza, dificuldade em manter-se por muito tempo em ação, se tal situação for demonstrada através da Contabilidade. Dentro de uma linha ponderada e desmistificadora, a Contabilidade deixa de ter papel mítico ou simbólico dentro da sociedade.

5.4 Horizonte Holístico

Algumas abordagens não têm a preocupação com o todo empresarial dentro de uma visão holística. A linha empírica, por exemplo, é carente desta abrangência. Assim uma teoria exclusivamente prática não atinge a totalidade a ser analisada e contemplada dentro de uma perspectiva de tratamento.

Não é contra-senso afirmar que não existe dificuldade na análise holística em contemplar a cultura, as leis, os regulamentos e as entidades reguladoras. O que não é possível existir dentro desta forma de ver e construir uma ciência, são leis ou regulamentos que determinam o que a Contabilidade deve ou não fazer em sua área de atuação. Uma abordagem ampla, que leva em conta todos os partícipes, ativos e passivos do processo, é perfeitamente aplicável em qualquer cultura, em qualquer forma de organização social e em qualquer lugar o planeta. O que pode ser diferente são os impactos causados pelas informações apresentadas pela Contabilidade. O que para um tipo de sociedade é perverso para outra pode ser algo normal e tolerável. Assim como existem sociedades que super valorizam a preservação do meio ambiente, outras por fatores diversos não têm tamanho grau de consciência. Desta maneira uma entidade poluidora teria em uma sociedade seus produtos rejeitados após a evidenciação de tal situação pela Contabilidade. Já em outra, talvez pudesse ter mais êxito em suas relações comerciais. Mesmo com reações distintas a função científica da Contabilidade estaria presente em ambas as sociedades. “A contabilidade possui impactos muito além da

fronteira da empresa e que a técnica contábil carrega um enorme condicionante social em sua utilização” (LOPES e MARTINS, 2005, p. 23).

Em um horizonte holístico, a Contabilidade ganha consistência e produz indiretamente frutos coletivos e individuais. Fora da visão holística é difícil imaginar que existam condições de assumir papel neutro na formação de uma teoria científica, uma vez que o próprio cientista é fruto do meio, não teria condições totais de abstração, logo teria um sério risco de a análise ser tendenciosa. Com a utilização de métodos de maior amplitude, fruto das próprias relações sociais, sem dúvidas, reflete melhor o código genético de uma sociedade como um todo.

6 CONCLUSÕES

Pensar a Contabilidade exige simultaneamente teoria e prática. Assim não é possível abstraí-la totalmente como igualmente não faz sentido restringi-la a questão prática. Partindo desta afirmativa, dentro de uma análise holística, na linha teoria e práxis, percebe-se a verdadeira extensão da abrangência e responsabilidade da nobre ciência.

Uma abordagem que possua limitações de ordem social ou econômica, apegada a um ou outro fator da relação em análise perde eficácia. A análise precisa ter sua origem dentro da relação que envolve o todo empresarial, sem privilegiar esta ou aquela parte do todo patrimonial. Caso contrário seria necessário ter várias contabilidades, uma para demonstrar a questão do patrimônio ao acionista ou cotista, outra para os colaboradores, outra ao Estado, etc. Não basta demonstrar ou apresentar as informações relativas ao patrimônio, é necessário demonstrar como foi o processo de solidificação do resultado alcançado. Nesta linha, o contador, deve lembrar que os usuários interessados pelo objeto da Contabilidade são muitos, passando pelo acionista, colaboradores, fornecedores, sociedade, governo, organizações não governamentais, órgãos do meio ambiente, enfim, todos que de uma ou de outra forma influenciam ou sofrem influência decorrente da relação patrimonial.

A simples tarefa de demonstrar a variação patrimonial de uma entidade não pode ser entendida como o objetivo principal da Contabilidade. O que é preciso fazer é deixar claro o próprio contexto onde este patrimônio foi gerado. Pensando o patrimônio como conjunto de bens direitos e obrigações, o objeto contábil alcança inclusive os bens intangíveis como o próprio valor agregado na relação entidade de meio ambiente. A nível internacional percebe-se que existe a conscientização pelo respeito ao meio onde a entidade opera. O próprio Tratado de Quioto que busca conscientizar e valorizar as organizações que estão preocupadas com a questão da preservação ambiental. Assim a Contabilidade tem o papel de elucidar tais proposituras.

Partindo do pressuposto que o patrimônio é constituído dentro de um ambiente de múltiplas relações, logo, a Contabilidade precisa ter consciência para demonstrar de forma clara como se dá tal relação. Não basta apresentar de forma estática uma posição patrimonial. É mais importante saber como ocorreu a formação do patrimônio, que este por si só. Para se fazer conclusões sobre questões patrimoniais é necessário mostrar de forma clara como ocorreu a relação para se chegar a tal posição.

Por fim, é importante destacar que a Contabilidade transcende ao patrimônio, ela precisa ter condições, de maneira holística, fazer uma análise que contemple todos os envolvidos no processo. Nesta linha chega-se a conclusão que as abordagens normativa e positiva não conseguem deixar claro como se dá essa relação. A primeira está mais preocupada com a forma (normas, leis e regras) e esquece da essência, já a segunda nasce dentro de uma estrutura ampla muito apegada a servir de instrumento de viabilidade do capital, sem ter condições de explicar como se dá tal viabilidade, reduzindo à contabilidade a fornecedora de informações.

REFERÊNCIAS

- ARANHA, Maria Lucia de Arruda. *Filosofia da Educação*. 2.ed. São Paulo: Moderna, 1996.
- BEUREM, Ilse Maria et al. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sergio de et al. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.
- LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.
- MILLER, P.; NAPIER, C. Genealogies of calculation. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n° 7/8, 1993.
- OLIVEIRA, Serafim de et al. *Introdução ao Pensamento Filosófico*. 7.ed. São Paulo: Edições Loyola, 2000.
- SÁ, Antonio Lopes de. *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. *Teoria da Contabilidade*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- _____. *A Evolução da Contabilidade*. São Paulo: IOB Thomson, 2006.
- TELES, Antonio Xavier. *Introdução ao Estudo de Filosofia*. 13.ed. São Paulo: Atica, 1975.