



**ESTRATÉGIAS PARA AS CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO SÉCULO XXI
UM ESTUDO DO PASSADO PARA PROPOSIÇÕES DE FUTURO**

Portugal, Guilherme*

Ferreira, Araceli*

Nigri, Helio*

* Faculdade de Administração e Ciências Contábeis.

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Av. Pasteur, 250 – Praia Vermelha. Rio de Janeiro - Brasil

E-mail: portugal@openlink.com.br

Resumo

Os sistemas contábeis de avaliação e informação foram investigados sob o ponto de vista histórico, enfatizando as representações sócio-políticas e as influências de grupos de interesse que configuravam, a partir de suas práticas e inserções, a estrutura das Ciências Contábeis atuais. A formação das Ciências Contábeis foi vista, no século XX, a partir da influência da contabilidade financeira a serviço das instituições de regulamentação dos Estados Unidos. Os princípios contábeis foram questionados e demonstraram aproximar-se mais do significado de metodologia ou técnica de registro de informações específico da contabilidade financeira. A anexação dos conceitos de princípios e normas mostra a hegemonia exercida pela prática profissional e regulamentadora da contabilidade sobre o território acadêmico e científico. A determinação de normas sobre a teoria científica da contabilidade, fato ausente nas outras ciências, reforça a noção de fusão entre profissão e ciência. O artigo se conclui à partir de estratégias para o avanço das Ciências Contábeis.

Palabras clave: Ciência, teoria, estratégia, história.



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

1. Introdução

Os estudos históricos no campo das Ciências Contábeis demonstram que o desenvolvimento da Contabilidade nos séculos XIII ao XVI esteve associado às necessidades de registro e apuração do resultado dos empreendimentos comerciais que emergiam das atividades da burguesia. A utilização dos sistemas contábeis permaneceu atrelada às necessidades dos proprietários do capital no que tange aos aspectos de gestão das finanças dos negócios. Quando se remonta a essa Contabilidade clássica, sistematizada por Pacioli, vislumbra-se, portanto, a sua vinculação aos interesses dos usuários.

A diferenciação entre Contabilidade gerencial e financeira, neste século, marcou-se justamente pela distinção entre o que se passou a nomear, respectivamente, interno ou externo à organização. As mudanças na economia deste século com relação às formas de propriedade do capital das entidades empresariais, assim como na estruturação do fisco acabaram por dicotomizar ainda mais essa questão. A pulverização do capital nas empresas abertas criou a figura do proprietário “externo” à organização quanto à utilização da informação contábil. A fiscalização governamental, em sua atividade regulatória, intensificou, através da adoção de normas, a ruptura do externo e do interno. Esses processos incidiram sobre a formação dessas terminologias citadas anteriormente (gerencial e financeira) de maneira bastante impactante. O interno referencia-se aos aspectos da administração empresarial que fornece e cria a rentabilidade do capital, enquanto o externo utiliza e cobra a rentabilidade do capital.

Ao lado desse perfil histórico, este trabalho pretende analisar a forma como os sistemas contábeis, assim como a utilização desses sistemas criaram-se a partir dos interesses de grupos de usuários. Partindo de uma premissa que distingue teoria científica, prática científica e prática profissional, em Contabilidade, se lança uma hipótese que tenta mostrar se os postulados, princípios e normas da Contabilidade Financeira teriam, no século XX, se estruturado como conceitos a partir dos interesses da prática profissional contábil, e sua força no campo teórico ou acadêmico, teria se fundado como uma estratégia para resguardar essa prática a profissionais específicos e servir aos interesses políticos de certos grupos de poder. Nesse intento, pode-se servir não só da constatação de uma miscelânea entre teoria das Ciências Contábeis e a regulação das práticas profissionais dos contadores, mas também da comprovação de que esses princípios, tal como estão formulados, seriam irrelevantes para a construção de um saber científico ou teórico nessa área. O detalhamento desse tema insinua o exame mais aprofundado do significado original ou “intrínseco” das proposições dos postulados, princípios e normas. As chamadas

convenções ou normas se aproximam mais das discussões de ética e padrões de conduta profissional. Tal exame talvez revele esses princípios ou essas normas contábeis tal como estão formuladas, não como as diretrizes fundamentais ou regras axiomáticas das Ciências Contábeis, mas tão somente como explicações metodológicas de um sistema ou como direcionadores da prática dos contadores, que servem como instrumento para cercar um domínio de saber.

O presente trabalho, portanto, propõe o exame das Ciências Contábeis, a partir de três eixos específicos. O primeiro eixo, histórico, mostra como se formaram sistemas contábeis a partir dos interesses dos usuários, em gradação ao poder de suas demandas. O segundo eixo, mostra como se comportou a teoria Contábil frente a influência contraposta de suas práticas. Através do estudo dos princípios e normas da Contabilidade Financeira sob a ótica da sua relevância e utilidade, o tema será aprofundado. Ao perguntar para que servem essas proposições, defronta-se com um significado diverso do empregado pela teoria atualmente disseminada no terreno acadêmico. Aqui pretende-se mostrar que nas Ciências Contábeis, de maneira inaudita, tomando-se como referência outros campos de conhecimento (utilitários, inclusive), ocorreu um direcionamento da teoria pelos interesses estratégicos dos que utilizam a Contabilidade, que se revestiram, inclusive, de caráter legal para tanto. Tal ponto constituirá o terceiro eixo da pesquisa.

Como prerrogativa do utilitarismo fundamental das Ciências Contábeis, procedeu-se, após essas análises, a proposição de uma nova abordagem para a pesquisa contábil, aproximando-a de outros campos de conhecimento e libertando-a de padrões limitadores. Averiguam-se seu objeto e objetivo, para que suas estratégias não se direcionem para a normatização pessoal e profissional daqueles que praticam e utilizam os sistemas contábeis, mas sim para a ampliação dos horizontes de onde se funda a teoria e se criam sistemas de informação e avaliação que se coadunam aos objetivos das Ciências Contábeis.

2. Genealogia dos Sistemas Contábeis

As Ciências Contábeis se formaram como corpo científico a partir de uma série de sistematizações surgidas em diferentes épocas. Ao tratar da estrutura atual desse campo de conhecimento será preciso discorrer sobre o objeto e objetivo dessa ciência. Estas definições devem ser elaboradas tomando-se o que se chama práxis, ou seja, as próprias atividades contábeis que causam e condicionam a existência de um corpo científico do qual decorre a teoria. Uma atitude observada no meio científico da Contabilidade faz com que uma estrutura teórica previamente e totalmente definida exclua uma ou outra prática na medida em que não se encaixem nessa estrutura, ainda que o objeto e os objetivos dessas

práticas se coadunem com estas teorias. A premissa encontrada nesse trabalho é contrária a esse tipo de atitude, pois trata a teoria como expressão do objeto do campo de conhecimento, não confundindo prática da ciência com prática profissional. Pode-se conceber que o utilitarismo das Ciências Contábeis provoque esse tipo de confusão, pois a eficácia dos sistemas contábeis, não é prescindível na classificação da qualidade da prática científica e essa eficácia, muitas vezes, decorre da prática profissional. A postura pragmática no desenvolvimento científico dessa área, provoca, o que se verá adiante, a fixação de parâmetros científicos para a execução da prática profissional, o que revela um deslocamento ou uma desfocalização em relação ao objeto da ciência.

Ao discorrer acerca dos objetivos da Contabilidade através dos tempos, deve-se reconhecer diferentes ênfases de cada período e localidade. O objeto do que, hoje, pode-se chamar Ciências Contábeis, reuniu diversas correntes e tendências com diferentes objetivos, em torno da avaliação e da quantificação das atividades negociais. A existência desse objeto único sobre os sistemas contábeis que surgiram através dos tempos, permitiu a formação de um corpo que pôde se denominar Ciências Contábeis.

O desenvolvimento da Contabilidade nos séculos XIII ao XV nas cidades italianas onde se exerciam intensas atividades mercantilistas firma a idéia de que havia uma relação entre este florescer da Contabilidade e as necessidades da burguesia ascendente da época.

“Tanto já foi escrito a respeito da origem da contabilidade e da história do método das partidas dobradas que até mesmo um garoto de escola, agora, sabe que ela se desenvolveu no nordeste italiano nos séculos XIV e XV, e que foi utilizada por muitos mercadores da época, tanto na Itália quanto nos Países Baixos e no sudeste Alemão, onde a influência mercantil dos italianos era muito forte; não foi, no entanto, até o fim do século XV que essas técnicas foram sistematizadas pelo monge e matemático, Luca Paciolo e publicada em Veneza em 1494 como parte de um livro de matemática; a partir de então, textos do assunto apareceram na Alemanha, Países Baixos, França e Inglaterra.”¹

O mercantilismo², como um conjunto de práticas que estaria relacionado ao processo de formação das monarquias nacionais européias ou até como uma política econômica a serviço do Estado, foi responsável pela ascensão da burguesia como camada social intermediária entre os formadores do Estado absolutista (a nobreza) e o campesinato. A necessidade de uma balança comercial favorável pelos Estados, a partir da idéia do mercado inelástico, e o conseqüente protecionismo e as políticas monetárias serviu como base para a expansão colonialista típica do mercantilismo. As atividades tipicamente

¹ David SOLOMONS. The Historical Development of Costing. *Studies in Costing*.

² E. HECKSCHER. *La época mercantilista*. Fondo de Cultura Economico.

comerciais intensificadas nesse período provocaram demandas de informações que deram origem aos registros contábeis posteriormente sistematizados por Pacioli. Esses registros que acabariam por criar uma sistematização específica, as partidas dobradas, originam-se, nas referências bibliográficas³, nas transações e empreendimentos comerciais externos, de cunho colonialista. Porquanto se possa observar o mercantilismo, principalmente em sua fase inicial, também como uma prática interna de comércio dos Estados, e por conseguinte com uma necessidade de alavancagem financeira menos intensa, pode-se observar a existência de uma burguesia auto alavancada. A importância desses situacionismos reside na visualização do tipo de usuário que se estabeleceu sobre a informação contábil da época. O proprietário do capital, fonte de recursos para grandes empreendimentos comerciais (viagens à colônias), ou seja, o empresário da metrópole, servia-se da informação contábil para obter sua remuneração do investimento. O usuário da informação situava-se, portanto, no plano externo à gestão das atividades do empreendimento. Não se poderia classificar essa Contabilidade emergente como Contabilidade Gerencial, pelo menos na acepção atual do termo, pois sua definição atrela-se ao plano interno da organização, aos aspectos da gestão operacional e estratégica das empresas. No entanto, ao considerar essa terminologia como indicativa da capacidade informativa da Contabilidade para a maximização da riqueza, encontra-se aí a sua utilidade “gerencial”.

O parágrafo anterior discutiu a presença dos usuários da Contabilidade no período mercantilista, firmando a noção da sua utilidade para avaliação do desempenho dos empreendimentos comerciais internacionais, com o objetivo de distribuição de lucros entre os investidores. Não se pode fugir à idéia de que os sistemas contábeis configurados nesse período atendiam a uma gama de interesses de usuários desde investidores de grandes empreendimentos até o pequeno burguês, desde os Estados e suas políticas econômicas até a os próprios comerciantes, geradores da informação e gestores das atividades comerciais. Dessa forma, a informação contábil teria um desenvolvimento não linear, quando se toma os usuários e seus interesses. Ao contrário, a Contabilidade marcou-se desde o século XIII como um sistema intermediário entre os interesses dos governos, dos gestores das empresas comerciais e dos primeiros capitalistas. Como diz Solomons:

“... até o ponto em que os processos de manufatura estavam nas mãos de pequenos artesãos estritamente controlados pelas regras da sociedade, havia pouco espaço para uma contabilidade industrial compensadora; e embora fosse concebível que mosteiros e Estados pudessem ter desenvolvido métodos de registro contábil de modo diferenciado e em separado para diferentes atividades, na verdade isto não parece ter acontecido dessa forma. O principal objetivo dos registros contábeis era o de informar os agentes da lei e

³ Ver em Iudícibus, Solomons, Johnson e Kaplan, d’Áuria.

não a comparação de despesas e receitas, a fixação do preço de venda ou a apuração do lucro ou prejuízo.

Com a anexação das terras e a crescente importância da indústria capitalista que deixavam materiais para serem trabalhados pelos artesãos em suas próprias casas, novos problemas emergiram. Havia por exemplo, a necessidade de métodos mais efetivos para controlar estoques de materiais nas mãos desses trabalhadores, de mensurar os ganhos em relação ao pagamento deles e distinguir os resultados financeiros de cada atividade.”⁴

Solomons vincula o desenvolvimento da Contabilidade de Custos à revolução industrial, pós-mercantilismo. A metodologia do custeio por absorção se aliou ao método das partidas dobradas da Contabilidade tradicional para atender as necessidades das indústrias emergentes. Esse advento torna ainda mais diversificada a questão da utilidade e dos objetivos da Contabilidade. A criação de estruturas e processos de produção seriada e a formação de estoques exige sistemas de informação mais complexos para apuração do resultado. A observação dos custos relacionados aos produtos criou as formulações de custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, e até 1926 já se fazia presente o que hoje se denomina Contabilidade Gerencial. Essa forma contábil, estabelecida sobretudo sobre a variabilidade de custos, se fundamentava nos interesses dos gestores das atividades industriais no que se referia às necessidades de aumento da eficiência empresarial.

Em outro segmento, se desenvolvia a Contabilidade Pública ao mesmo tempo que se formavam aparelhos fiscais mais complexos que passaram a obrigar o uso, por parte da propriedade privada, da Contabilidade tradicional. Por outro lado, a constituição de um mercado de capitais, funcionou em muitas sociedades, sobretudo nos Estados Unidos, como um mecanismo que afastou a propriedade do capital da gerência das empresas. A cronologia das principais bibliografias contábeis no Brasil, no período de 1700 a 1900⁵ mostra uma Contabilidade voltada exclusivamente para a propriedade privada, sobretudo de caráter mercantil, o que exclui a hipótese de uma Contabilidade Governamental ou Fiscal relevante no país nesse período. Essa mesma cronologia nos países da Europa que marcam as influências mais pungentes na Contabilidade, tomando-se a sua configuração atual, também revelam um distanciamento da escrituração contábil em relação à atuação governamental e fiscal⁶. Na Espanha ainda se pôde perceber um prenúncio dessa influência nessa cronologia de obras científicas, desde o século XVI, quando se especulava sobre a adoção do método das partidas dobradas no Reino de Aragon y Valencia⁷, ou nas

⁴ David SOLOMONS. The Historical Development of Costing. *Studies in Costing*.

⁵ José Paulo COZENZA. *A Evolução da Escritura Contábil Através dos Tempos*. p. 141.

⁶ *Ibid.*, p. 120, 123, 126, 133.

⁷ *Ibid.*, p. 133.

legislações comerciais da Espanha. Também não constam registros que tratam de teoria, princípios e normas da Contabilidade como ciência, mesmo porque a noção de corpo científico para os vários sistemas contábeis que surgiram desde o século XIII só foi adquirida no século XX. Esse século marcou a grande reviravolta no campo de conhecimento dos sistemas contábeis. Fica então a seguinte pergunta: como se constituiu a idéia de ciência para a Contabilidade e como se reuniu a esta formação, os princípios e normas hoje tão disseminados?

3. Teoria da Contabilidade?

3.1 Teoria e Ciência

O conceito de teoria científica funciona como uma extensão do processo de criação de leis (hipóteses testadas). “A partir de certo estágio do desenvolvimento de uma ciência, as leis deixam de estar isoladas e passam a fazer parte de teorias. Uma teoria é formada por uma reunião de leis, hipóteses, conceitos e definições interligadas e coerentes. As teorias tem caráter explicativo ainda mais geral que as leis...”. “...Uma teoria científica refere-se a objetos e mecanismos ocultos e desconhecidos...”. “...Assim, a ciência progride formulando teorias cada vez mais amplas e profundas, capazes de explicar uma maior variedade de fenômenos...”. “... Finalmente, afirmar que a ciência é objetiva não significa dizer que as suas teorias são verdadeiras. A objetividade da ciência não repousa na imparcialidade de cada indivíduo, mas na disposição de formular e publicar hipóteses para serem submetidas a críticas por parte de outros cientistas...”⁸. Acerca das concepções do método científico, encontra-se em destaque a idéia do positivismo lógico que não se interessava pelas motivações nem pelo comportamento do cientista. “O que interessava era as relações lógicas entre enunciados científicos. O objetivo central não era, portanto, explicar como a ciência funciona, mas justificar ou legitimar o conhecimento científico, estabelecendo seus fundamentos lógicos e científicos...”⁹. Iudícibus¹⁰ discorre sobre as formas positiva (descritiva) e normativa nas Ciências Contábeis, a partir das concepções de Watts e Zimmerman. Segundo os autores “...a abordagem descritiva procurará entender e explicar primeiro, e predizer, depois, as práticas Contábeis efetivamente em uso, ao passo que a abordagem normativa procurará prescrever (como uma receita) as práticas que

⁸ Fernando GEWANDSZNAJDER; Alda Judith Alves – MAZZOTTI. *O método nas ciencias naturais e sociais*. p. 11

⁹ *Ibid.*, p. 12

¹⁰ Sergio de IUDÍCIBUS. *O Verdadeiro Significado de uma Teoria*.

deveriam ser utilizadas...”¹¹. Do ponto de vista do positivismo lógico, ao observar os princípios e normas aceitos nas Ciências Contábeis como uma regulação da prática do cientista contábil, haveria aí um equívoco. A abordagem positiva não prescreve nenhuma atuação sobre a forma como se dá ou como deveria proceder o cientista em sua atividade. No entanto, na abordagem normativa, e outras correntes também disseminadas na metodologia das ciências, as noções de princípios e normas não seriam desaprovadas, caso se referissem, também, à práticas científicas.

Uma hipótese central do presente trabalho, que agora se defronta, questiona o seguinte ponto. Ao imaginar um contador, funcionário de uma empresa a qual se impõe a obrigatoriedade da aplicação dos princípios e normas contábeis, deve-se perguntar: que prática científica este indivíduo está realizando? que hipóteses ele está formulando e corroborando? De imediato pode-se responder: nenhuma. Ou seja, não há prática científica nesta atividade, o que existe, representa, tão somente, a aplicação de uma metodologia já existente e sistematizada pela ciência. Deve-se perceber a diferença existente entre o que se pode chamar de prática científica e prática profissional. Na medida em que se consiga diferenciar estas duas práticas, consegue-se, também, enxergar o campo de atuação dos princípios e normas. Um pesquisador, ao avaliar a eficácia de um sistema contábil, ao desenvolver uma metodologia específica ou registrar outras que estão sendo desenvolvidas, deve estar sujeito a esses princípios e normas, da forma como estão formulados? O ponto que se coloca, portanto, não incide sobre as abordagens científicas mas sobre os princípios e normas existentes em Contabilidade. Eles regulam tão somente a prática profissional e não a prática científica e não podem, portanto, ser considerados princípios e normas da Contabilidade, como ciência, em qualquer abordagem científica. Este ponto talvez possa ser melhor ilustrado com um exemplo.

Horngren¹² afirma que a interpretação do conceito de realização se constitui como um ponto importante, na medida em que forma a principal característica geradora de conflito entre críticos e defensores da Contabilidade. Segundo ele, os defensores da Contabilidade advogam um reconhecimento de receita no ponto de venda, permitindo objetividade e verificabilidade. Por outro lado, o autor mostra que, os críticos da Contabilidade optam pelo conceito de lucro econômico e não contábil, promovendo o reconhecimento da receita na proporção da agregação de valor à empresa. O próprio autor propõe um meio termo, onde a realização se dá a partir de três regras, que envolvem objetividade e verificabilidade do reconhecimento, validação de mercado e prestação do

¹¹ Ross L. WATTS; J. L. ZIMMERMAN. *Positive accounting theory* in IUDÍCIBUS, Sergio de. O verdadeiro significado de uma teoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*.

¹² Charles T. HORNGREN. *How Shoul We Interpret the Realization Concept*.

serviço ou venda do produto. Este exemplo específico de colocação científica foi inserido por dois motivos: 1) trata-se de um dos autores mais consagrados em Contabilidade e 2) versa e questiona a própria forma existencial de um dos princípios da Contabilidade. O primeiro motivo valida a cientificidade das colocações e o segundo mostra como o autor não se sujeita a pelo menos um dos princípios geralmente aceitos. O autor justamente questiona sua forma. Como um cientista poderia questionar um princípio ou norma se estivesse sujeito a eles? Todas as idéias discutidas dizem respeito ao objeto da Contabilidade, como tratamento da informação e avaliação do patrimônio, e podem estar completamente inseridas, portanto, nas Ciências Contábeis, mesmo ao ultrapassar, não a ciência, mas um princípio ou norma.

3.2 Os Princípios e as Normas

Adota-se, para análise dos princípios e normas, a classificação encontrada em Iudícibus¹³. Custo Original como Base de Valor, Competência e Denominador Comum Monetário formam os chamados princípios da Contabilidade geralmente aceitos. As Convenções (normas e restrições) podem ser assim classificadas: Objetividade, Materialidade, Conservadorismo, Consistência e Uniformidade e, finalmente, Prevalência da Essência sobre a Forma. Encontra-se vasta bibliografia a respeito da adequabilidade dos princípios e normas na atividade contábil, elaborados por estudiosos de conhecimento bastante profundo na área. Este não representa o objetivo deste trabalho. Aqui pretende-se reafirmar a idéia de que os princípios e normas direcionam, tão somente, a prática profissional e não devem, não podem e não direcionam a prática científica.

O Custo Original como Base de Valor parte da premissa de que o valor negociado e acordado entre vendedor e comprador representa o montante mais adequado para ser registrado nos sistemas contábeis. A partir desse pressuposto pode-se inferir que, quanto maiores forem as oscilações nos preços dos ativos adquiridos, maior será a distorção entre valor de mercado e custo original. Os demonstrativos contábeis tradicionais que se até ao registro inicial, teriam uma defasagem temporal de avaliação tanto maior e mais rápida quanto fossem as oscilações dos valores de mercado dos ativos. Os mecanismos de reavaliação, que são questionáveis à luz desse princípio, deveriam tornar-se tão dinâmicos que afrontariam convenções como o a da materialidade ou, pior ainda, seriam impraticáveis. O advento do que se passou a chamar *Nova Economia* exemplifica bem este ponto. Algumas empresas tiveram tantas e tão rápidas oscilações em seus valores de mercado, e esses valores oscilaram por motivos tão intangíveis, que tanto a qualidade

¹³ Sérgio de IUDÍCIBUS. *Teoria da contabilidade*.

quanto a quantidade de reavaliações de seus ativos imputariam uma terrível e aclamada obsolescência para a Contabilidade. A idéia de Capital Intelectual viria amenizar essa questão, mas iria ferir conceitos mais objetivos de avaliação (objetividade).

Essa transigência da prática contábil no que tange às reavaliações, acoplada ao princípio como algo aceitável, deve ser questionada. O significado de original remete ao primeiro, à origem. Como aceitar um segundo registro e tratá-lo para um mesmo ativo, como original? Dessa forma o princípio seria melhor enunciado como princípio do custo atual como base de valor. O custo histórico como base de valor parece se aproximar mais de um conceito de metodologia (registro de informações históricas) e não de princípio¹⁴. Questiona-se também qual a relevância desse conceito para o cientista que estuda e cria sistemas de avaliação e informação. Mais ainda, o que a necessidade de sistematizar avaliações a partir de um conceito já dado de avaliação poderá trazer para o desenvolvimento científico? E a resposta que pode-se encontrar é: restrições. O desenvolvimento científico pressupõe liberdade para se formular hipóteses sobre determinado objeto.

A Competência pode ser chamada, ainda com maiores razões do que o Custo Histórico Como Base de Valor, de um método e não princípio. De fato pode-se supor que a idéia de princípio da Competência surgiu de uma metodologia de registro consagrada na prática dos negócios da Idade Média e Moderna. As partidas dobradas de encerramento, o custo do período e do produto que se transformam em despesas frente à quantidade vendida e, conseqüentemente de receitas auferidas, se desenvolveu como uma metodologia da Contabilidade clássica. Esse princípio não faz mais do que enunciar essa metodologia. Ao levar em conta a diversidade de sistemas contábeis de avaliação e informação em que este princípio é irrelevante, pode-se compará-lo a nomenclaturas matemáticas. Para encontrar as raízes de uma equação de 2º grau, por exemplo, pode-se utilizar o método da substituição algébrica, e não princípio da substituição.

Dois argumentos poderiam se contrapor a essa colocações: 1) o de que a Contabilidade é utilitária e 2) não é uma ciência exata, como a matemática. A noção de utilidade, no entanto, está associada, a um parâmetro social e de alguma forma pode-se encontrar utilidade em qualquer ciência. Portanto esta regulação da prática profissional presente como regulação das Ciências Contábeis não pode ser justificada pelo seu utilitarismo. O fato da Contabilidade ser ou não uma ciência exata não muda nada. Em Psicologia existem técnicas de entrevista e metodologias de testes psicológicos e não princípios de entrevista ou testes psicológicos. Se essas técnicas e procedimentos estiverem

sendo aplicadas numa empresa com finalidades lucrativas, o exame do custo/benefício estará, provavelmente, sendo levado em conta, sem que, com isso, a convenção da Materialidade torne-se norma para a Psicologia, como Ciência.

A matemática, química, física e psicologia, por exemplo, não possuem este tipo de restrição, que fazem parte, apenas, dos códigos dos conselhos controladores e reguladores da atividade profissional. A importância desses fatos talvez seja bem maior do que se possa pensar, à primeira vista. O contador, como profissional das empresas, na sociedade brasileira, permanece exclusivamente associado, como idéia subjetiva, às regras, leis, restrições, fiscalização, tributos e normas, e totalmente dissociado das técnicas de processamento de informações relevantes para o aumento do desempenho organizacional. Embora essa seja uma hipótese de difícil exploração devido aos aspectos pessoais e políticos envolvidos, o que se deve salientar é a distinção entre Ciências Contábeis e contador. Os conselhos profissionais representam os melhores lugares para discussões a respeito do exercício da atividade profissional. As Ciências Contábeis, no entanto, tem uma estrutura muito mais ampla e complexa do que um conselho profissional. O lugar de desenvolvimento das Ciências Contábeis está na instituição acadêmica, nas empresas, nos governos, enfim, no mundo. O estudo dos princípios e convenções só mostra relevância quando se ambienta a integração entre a atividade do contador e a elaboração de demonstrativos voltados para algum tipo de fiscalização.

3.3. Estratégias da Contabilidade

Tomando-se a estrita relação entre princípios e normas contábeis com a prática profissional e não diretamente com a ciência, como se constituiu a idéia de ciência para a Contabilidade e como se reuniu a esta formação, os princípios e as normas? Por trás desta questão, aparece a hipótese de que esta vinculação entre princípios e normas e ciência motivou e foi motivada por dois eixos estratégicos de caráter social: A necessidade de controle da informação pelos mecanismos de poder político e a restrição de um domínio de conhecimento e poder por uma categoria específica. O primeiro eixo ultrapassa os limites deste trabalho. No segundo, deve-se inquirir a respeito da origem dos princípios e normas contábeis e os mecanismos de atuação dos órgão profissionais frente às Ciências Contábeis.

Hendrikssen dá duas indicações bastante insinuas sobre o ponto anterior: “... *O período iniciado em 1887 poderia ser denominado Século do Contador Registrado (CPA) porque é esse ramo da profissão que tem dominado a Contabilidade nos Estados*

¹⁴ O conceito de princípio de Byrne e May, precursores do estudo desta área contábil, serão melhor explorados no item 3.3.

Unidos...”, e mais a frente “... *Esse período poderia ser denominado de Século da Regulamentação Financeira pois durante a maior parte desses 100 anos, o governo dos Estados Unidos tem procurado controlar o fluxo de informações financeiras...*”¹⁵. Essa declaração torna-se bastante significativa à luz dos pontos anteriores. Pode-se destacar a prevalência de três fatores no contexto contábil do século XX: a força americana, a imposição de normas governamentais e a influência da atividade profissional sobre a ciência. Segundo Hendrikssen, a lei Hepburn (1906), do Congresso americano, abriu caminho para o século da regulamentação, ao dar para a ICC (Interstate Commerce Commission) autoridade para estabelecer um sistema contábil uniforme para uso na fixação de tarifas apropriadas no transporte ferroviário. Nos últimos anos do século XIX iniciava-se a Associação Americana de Contadores Públicos, predecessora da AICPA. Como escreve Hendrikssen, “*Desde seu início a nova organização exerceu influência sobre os padrões de Contabilidade*”... Mais tarde, a crise de 1929 provoca uma regulamentação mais ampla: “*Quando o congresso americano determinou a criação da SEC, com a finalidade de regulamentar a Contabilidade, não estava criando um novo sistema de informações; ao contrário, estava simplesmente procurando regulamentar um sistema que havia florescido por conta própria por mais de cinco séculos*”.

Todas essas citações mostram a força que o governo americano, apoiado pelas entidades dos contadores, teve na regulamentação de padrões contábeis que se impuseram sobre a ciência de um modo geral. Neste ponto, vale conhecer as origens dos princípios contábeis: “...*Paton e Littleton, ambos membros do Comitê Executivo da Associação Americana de Contabilidade em 1936, publicaram An introduction to corporate accounting standards. A intenção dos autores era apresentar um referencial para a teoria da Contabilidade que fosse um corpo de doutrina coerente, coordenado e consistente, e que apoiasse os princípios enunciados na monografia de 1936. Significativamente, evitaram a palavra princípios, usando em seu lugar o termo padrões, porque julgaram que a primeira sugeria uma universalidade que obviamente não pode existir numa instituição de serviços como a Contabilidade*”¹⁶. Em 1937 “Gilbert Byrne insistia em dizer que princípios eram verdades fundamentais, enquanto George May, principal autor do relatório apresentado pelo comitê do AIA, alegou que o significado visado pelo comitê, quando utilizou o termo “princípio”, era: lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação; uma base aceita de conduta e prática. Segundo Hendrikssen, esta conotação corresponde mais de perto aos exemplos de princípios acrescentados à carta de May de 22 de Setembro de 1932.

¹⁵ Elson S. HENDRIKSEN; Michael F. VAN BREDA *Teoria da Contabilidade*. p. 53.

¹⁶ W. A. PATON; A. C. LITTLETON. Na introduction to corporate accounting standards in: HENDRIKSEN, Elson S.; VAN BREDA Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 1999, Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. p. 74.

O desenvolvimento do mercado de capitais torna-se também relevante para a formação dos princípios. "A mudança mais importante no pensamento contábil fundamental decorrente das obras e discussões do final da década de 20 foi a mudança do objetivo da Contabilidade, passando da apresentação de informações à administração e aos credores, para o fornecimento de informações financeiras a investidores e acionistas"¹⁷. Finalmente pode-se citar como parte da idéia de desenvolvimento dos princípios, a oposição de William Vatter¹⁸, que argumentou: "antes que se pudesse discutir qualquer tema em Contabilidade, era preciso fixar uma meta ou finalidade". Considerou, portanto, que "as pedras fundamentais da Teoria da Contabilidade são os objetivos, não os postulados. Os princípios eram os meios pelos quais os objetivos poderiam ser atingidos". Hendriksen completa, "Os postulados num sistema como este, não passavam de um tapa buracos que permitiriam completar um encadeamento lógico. O ataque de Vatter aos postulados e princípios refletiu-se no novo documento produzido pela Associação Americana de Contabilidade em 1966, conhecida pela sigla Asobat. Começava com uma afirmação de que a Contabilidade é um processo de identificação, mensuração, e comunicação de informação econômica para permitir a realização de julgamentos e decisões pelos usuários da informação. O Asobat, com isso, transformou-se no primeiro dos novos pronunciamentos da Teoria da Contabilidade a orientar-se para o usuário".

A supremacia da prática profissional em detrimento da ciência, em Contabilidade pôde ser mostrada através da força que as avaliações contábeis, elaboradas por profissionais, exerceram nas economias capitalistas. Os princípios e normas, criados à partir dessas práticas profissionais foram incorporados às noções científicas de contabilidade, estabelecidas no século XX.

4. Novas Estratégias para a Contabilidade

A Contabilidade tem sido definida como uma ciência que visa o provimento de informação financeira a usuários indeterminados¹⁹, ou informação útil para tomada de decisões econômicas²⁰. Os objetivos da Contabilidade, portanto, permanecem vinculados, permanentemente, ao provimento de informações para avaliação de patrimônios.

¹⁷ Elson S. HENDRIKSEN; Michael F. VAN BREDA *Teoria da Contabilidade*. p. 75.

¹⁸ William J. VATTER. *Postulates and principles* in HENDRIKSEN, Elson S.; VAN BREDA M.I F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 1999, Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. p. 79.

¹⁹ Elson S. HENDRIKSEN; Michael F. VAN BREDA *Teoria da Contabilidade* in Sérgio de IUDÍCIBUS. *Teoria da contabilidade*. p. 22.

²⁰ AICPA – American Institute of Certified Public Accountants. *Objectives of Financial Statements* in Sérgio de IUDÍCIBUS. *Teoria da contabilidade*. p. 19.

Para que se tenha a devida noção do ambiente em que a Contabilidade atua, coloca-se o postulado da entidade. A entidade, de fato, não pode ser questionada, mesmo porque não se conhece, qualquer estrutura não incluída no conceito de entidade, que possa representar o ambiente onde se processa a informação contábil. A entidade configura-se, realmente, como um balizador global da teoria geral da Contabilidade, o que permite ressaltar sua natureza axiomática.

O postulado da Continuidade enuncia-se a partir da idéia de andamento contínuo da entidade. De fato, a dimensão temporal, sendo colocada como princípio filosófico, se afirma como necessária para que se tenha *informações* para avaliação.

Deve-se realizar, no entanto, uma separação teórica entre entidade, objeto na formação da informação contábil e, usuário, destinatário da informação e dos objetivos da Contabilidade, como bem afirma Vatter (item 3.3). A utilidade de um sistema contábil ocorre no plano do usuário, que utiliza a informação para fins específicos. A relevância das metodologias internas na aplicação de sistemas específicos, só se dá a partir do atendimento ao usuário, em suas necessidades e objetivos. O foco na entidade ou na informação em si mesma não fornece uma clara e definida função na teoria da Contabilidade. Vale notar, em muitos estudos de Contabilidade tradicional, o controle que os princípios e normas exercem sobre as idéias e conceitos, e a pouca importância destinada aos usuários da informação e avaliação contábil. O diferimento ou não de gastos com *Pesquisa e Desenvolvimento*, a forma de contabilização de *leasings* e o que deve integrar o conceito de receita são temas recorrentes que se justificam, na maioria dos estudos, como adequados ou inadequados frente aos princípios e normas. Necessidade de longo prazo ou curto prazo, visão do acionista ou do gerente, enfoque operacional ou financeiro, representam alguns dos muitos fatores imprescindíveis quando se aborda uma questão contábil.

A partir dessas considerações, pode-se entender o usuário como o propulsor da informação contábil. A entidade guarda estreita interdependência com o usuário, na medida em que se constitui como a base na qual se dá a objetivação das necessidades dos usuários. Essa objetivação não depende da entidade, mas da posição do usuário em relação à entidade. Ao se focar uma entidade específica, as necessidades de um fiscal trabalhista, de um acionista ordinário ou de um gerente interno serão, possivelmente, bastante diferentes. A maioria dos cidadãos são usuários da contabilidade, em menor ou maior grau. Devido a esta grande quantidade e diversidade de usuários, será preciso, para efeito de definição dos objetivos e necessidades dos usuários, entender a posição do usuário em relação às entidades específicas, que irão, por sua vez, se constituir como o objeto dos sistemas contábeis.

Tomando uma empresa específica, como a entidade objeto, os seguintes grupos e subgrupos de usuários poderão ser encontrados: governo (fiscalização estadual, municipal, ou federal, trabalhista, de renda, etc.), acionista ou quotista (preferencial ou ordinário, minoritário ou majoritário, etc.), terceiros financiadores (bancos, debenturistas, etc.), diretores, gerentes, consultores, funcionários em geral, sindicatos (patronais, de trabalhadores, etc.), clientes, fornecedores, etc.. O foco no usuário e a conseqüente variedade de usuários contribui para o enfraquecimento da noção de sistema único de Contabilidade. O atendimento satisfatório de todos os usuários, através de um sistema de Contabilidade único, não é possível nem plausível pelo simples fato de haver incompatibilidades entre as demandas de diferentes usuários, mesmo dentro dos grupos.

Toda essa preocupação com o usuário, no entanto, torna-se inválida se os padrões de pensamento do usuário e do cientista estiverem embotados por padrões de conduta. Hendrikssen resume esta idéia da seguinte forma: “*Embora possa se determinar os modelos decisórios pelos quais os usuários tomam suas decisões e qual informação desejam, esse procedimento pode não levar aos melhores resultados pois os usuários estão limitados pela informação contábil*”²¹.

A Contabilidade não é exclusiva de contadores, assim como a Matemática não é exclusiva dos matemáticos. A Física, por exemplo, utiliza a Matemática para o seu desenvolvimento. As características, o comportamento e as funções do contador não dizem respeito às Ciências Contábeis. A proposição e o estudo das estratégias para que o contador se torne mais relevante nas organizações devem ser discutidos nos conselhos profissionais ou através de outros profissionais especialistas. Atrelar estas estratégias às pesquisas científicas em Contabilidade debilita e segmenta o desenvolvimento da ciência.

5. Conclusão

As principais idéias formuladas e corroboradas por este artigo foram: 1) Os sistemas contábeis foram desenvolvidos na Idade Média e Moderna a partir de interesses de usuários e grupos de poder e não simplesmente como uma conseqüência da necessidade dos proprietários de negócios de avaliar seu desempenho e tomar decisões; 2) Os princípios e normas foram incorporados às *Ciências Contábeis* através da influência soberana da prática profissional. 3) Existem relações de causalidade entre os princípios e normas em Contabilidade e as formas de controle dos grupos de poder.

²¹ Elson S. HENDRIKSEN; Michael F. VAN BREDA *Teoria da Contabilidade* in Sérgio de IUDÍCIBUS. *Teoria da contabilidade*. p. 22.

A partir da observação dos objetivos das Ciências Contábeis e seu campo de atuação, o artigo apresentou duas estratégias. A primeira é libertar a Contabilidade, como ciência, de padrões de conduta restritivos à inovação do conhecimento. A segunda, se foca no usuário da informação contábil e incentiva a análise de suas demandas para o desenvolvimento da ciência.

6. Bibliografia

- AICPA – American Institute of Certified Public Accountants. “Objectives of Financial Statements”. (Outubro, 1973) in Iudícibus, Sergio de (1997): “Teoria da contabilidade”. Editora Atlas, São Paulo. .
- Cosenza, J. P. (1999): “A evolução da escritura contábil através dos tempos”. Dissertação de Mestrado. Universidade Estadual do Rio de Janeiro, 335p.
- Gewandsznajder, F. (1998):”O método nas ciências naturais e sociais”. Editora Pioneira, São Paulo.
- Hendriksen, E. S.; Van Breda M. F. (1999): “Teoria da Contabilidade”. Editora Atlas, São Paulo. Trad. Zoratto Sanvicente, A.
- Heckscher, E. (1943): “La epoca mercantilista”. Fondo de Cultura Economico, Mexico.
- Horngren, C. T. “How should we interpret the realization concept”. Harvard Business Review.
- Iudícibus, S. (1997): “Teoria da contabilidade”. Editora Atlas, São Paulo.
- Iudícibus, S.: “O verdadeiro significado de uma teoria”. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo.
- Paton, W. A.; Littleton, A. C. (1940): “An introduction to corporate accounting standards. American Accounting Association Monograph number 3, AAA in Hendriksen, E. S.; Van Breda, M. F. (1999): “Teoria da Contabilidade”. Editora Atlas, São Paulo. Trad. Zoratto Sanvicente, A.
- Solomons, D. (1952): “The Historical Development of Costing”. Studies in Costing.
- Szuster, N.; Silhan, P. (1996): “A contabilidade do futuro”. Cadernos da Controladoria / Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- Vatter, W. J. (Outono, 1963): “Postulates and principles. Journal of Accounting Research, p. 179-197 in Hendriksen, E. S.; Van Breda, M. F. (1999):”Teoria da Contabilidade”. Editora Atlas, São Paulo. Trad. Zoratto Sanvicente, A.
- Watts, R. L.; Zimmerman, J. L. (1986): ”Positive accounting theory. Prentice-Hall, in Iudícibus, S.: “O verdadeiro significado de uma teoria”. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo.