

NAS VEREDAS DA TEORIA CRÍTICA DA CONTABILIDADE, SOB A ÓTICA METODOLÓGICA

Luiz Carlos dos Santos

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Partindo-se do geral para o específico, ou seja, da perspectiva dedutiva, **teoria** é o conjunto de princípios fundamentais de uma arte ou de uma ciência. É uma opinião sintetizada, é uma noção geral. Termo originário do grego, *theoria*, no contexto histórico significava observar ou examinar. Com sua evolução, o significado passou a designar o conjunto de ideias, base de um determinado tema, que procura transmitir uma noção geral de alguns aspectos da realidade.

Sob a **ótica científica**, teoria é um conjunto de conhecimentos relacionados a um determinado problema de interesse, seja ele acadêmico ou prático. Dos estudos empreendidos, a **estrutura de uma teoria** é formada pelos elementos principais, adiante discriminados: evidências; postulados; axiomas; indagações, hipóteses, previsões, teses, regras; e, leis.

Uma *teoria científica* é a parte especulativa de uma ciência, por oposição à prática. Por conseguinte, trata-se um sistema consistente formado por observações, ideias e axiomas ou postulados, constituindo no seu todo um conjunto que tenta explicar determinados fenômenos, fatos ou ocorrências, a exemplo de: *teoria do caos; teoria da comunicação, teoria do conhecimento, teoria da evolução, teoria dos jogos, teoria dos quanta, teoria da relatividade*, dentre outras.

O filósofo Claude Bernard (1978) *apud* (LALANDE, 1999) define que a teoria é a hipótese verificada depois de ter sido submetida ao controle do raciocínio e da crítica experimental, devendo modificar-se de acordo com o progresso da ciência e ser constantemente submetida a prova.

Na **dimensão filosófica**, teoria é o conjunto de conhecimentos que apresentam graus diversos de sistematização e credibilidade, e que se propõem a elucidar, interpretar ou explicar um fenômeno, fato ou acontecimento que se oferecem à atividade prática.

Teoria crítica é uma abordagem teórica que, contrapondo-se à teoria tradicional, de matriz cartesiana, busca unir teoria e prática, ou seja, incorporar ao pensamento tradicional dos filósofos uma tensão com o presente.

A expressão teoria crítica é empregue para designar o conjunto de concepções

frankfurtianas tomando como ponto de partida o ideário marxista. Nesta, não se pretende qualquer visão conclusiva da realidade, mas apenas preocupar-se com o desenvolvimento concreto do pensamento. Assim, as categorias nunca são meramente abstratas ou definitivas, mas devem interagir consigo mesmas, subjetiva e objetivamente.

Pelo contrário, a **teoria tradicional** é encarada por Horkheimer como a concepção da ciência solidificada a partir do discurso do método cartesiano, em que o ideal científico é fundamentalmente dedutivo e no qual todas as proposições referentes a determinado campo, deveriam ser ligadas de modo a que a maioria delas pudesse ser derivada de algumas poucas. Estas formariam os princípios gerais que tornaria mais verdadeira e completa a teoria, quanto menor fosse o seu número. A matematização dos signos seria conseguida de maneira não contraditória e poderia ser aplicada de modo operativo e funcional.

Embora legítimo aos olhos de Horkheimer, reconhece, todavia, o seu lado negativo, o controle técnico da natureza, transformando-a em força produtiva, pela ação do especialista. Ora esta natureza funcional e positivista da ciência vai fazer desvincular o cientista dos demais, **perdendo a noção de interação global do sistema**. A cientificidade do sistema valoriza apenas a experimentalidade e a organização da experiência método, não o seu contexto histórico-social, ou a suas práxis.

A teoria crítica ultrapassa o subjetivismo e a instrumentalidade formal, já que o critério científico residia no seu valor operativo. Urge fazer a razão desembaraçar-se dos seus meios, levando-a a uma ruptura epistemológica (crítica da irracionalidade da razão positivista) e tornando-a ciente dos seus próprios fins.

Deste modo, Horkheimer visa lutar contra a resignação inerente ao sistema (tradicional) totalitário. Introduzindo o conceito de razão polêmica no lugar da razão instrumental, o filósofo alemão pretende abolir qualquer forma de dominação homem-homem ou homem-natureza, fazendo com que haja como que uma síntese total e histórica que aglutine aquela antinomia ou dualismo sujeito-objeto.

Horkheimer denomina tradicional “o saber acumulado, de tal forma que permita ser utilizado na caracterização dos fatos tão minuciosamente quanto possível” (HORKHEIMER, 1987, p. 31). Esse saber, que se constitui a partir do dado empírico, e mediante o raciocínio indutivo sobre as sucessíveis ocorrências dos fatos, permite a formulação de leis gerais que explicam as relações de causa e efeito dos diversos tipos de fenômenos da natureza e também da sociedade. Na concepção tradicional de ciência e pesquisa, a validade do conhecimento é proporcional à ocorrência de fenômenos, hipoteticamente previstos pelas leis gerais que compõem a teoria, e que explicam, por uma relação de causa e efeito, a ocorrência ou não de

determinado fato. Nesse caso, a função do cientista é observar os fenômenos e estabelecer, independentemente das condições subjetivas e históricas da interpretação, as conexões necessárias previstas pela Teoria. Em que pese a coerência e consistência lógica da concepção que estrutura a teoria tradicional, Horkheimer chama a atenção para o problema da relação entre conhecimento e ação social, pois:

Na medida em que o conceito da teoria é independentizado, como que saindo da essência interna da gnose (Erkenntnis), ou possuindo uma fundamentação a-histórica, ele se transforma em uma categoria coisificada (verdinglichte) e, por isso, ideológica (HORKHEIMER, 1987, p. 35).

A necessidade da separação entre o sujeito que conhece e o objeto a ser conhecido, conforme o propósito epistemológico da teoria tradicional, é vista por Horkheimer como um problema, principalmente quando se busca transpor o modelo epistemológico das ciências naturais para as ciências humanas. No caso da investigação social, em que o sujeito se confunde com o objeto, por se tratar de uma ação social humana, como separar o cientista de sua ação social?

Por mais que se tente isolar o objeto do conhecimento do sujeito cognoscente, conforme os procedimentos metodológicos da ciência experimental, do controle das variáveis e pretensão de neutralidade do conhecimento, a fronteira entre o que é do domínio do conhecimento e o que é do domínio da ação é sempre problemática, pois como alertou Marx, “o conhecimento da realidade social é um momento da ação social, assim como a ação social é um momento do conhecimento da realidade social”. Isso significa que conhecer e agir não devem ser separados, ao contrário, devem ser considerados conjuntamente. A esse respeito, a reconstrução feita por Marcos Nobre é bastante esclarecedora:

Ao fixar a separação entre conhecer e agir, entre teoria e prática, segundo um método estabelecido a partir de parâmetros da ciência natural moderna, a teoria tradicional expulsa do seu campo de reflexão as condicionantes históricas do seu próprio método. Se todo conhecimento produzido é, entretanto, historicamente determinado (mutável no tempo, portanto), não é possível ignorar essas condicionantes senão ao preço de permanecer na superfície dos fenômenos, sem ser capaz, portanto, de conhecer por inteiro suas reais conexões na realidade social (NOBRE, 2004, p. 39).

Segundo Luiz Roberto Gomes (2015), a teoria crítica, considerada por Horkheimer e também pelos diversos autores da primeira geração da Escola de Frankfurt, como uma teoria social crítica, entende que o conhecimento é produzido historicamente, e por isso, não pode ser dissociado da base social que o produz. No tempo datado em que Horkheimer escreveu o texto Teoria Tradicional e Teoria Crítica, anos 1930, em que predominava o capitalismo como forma de organização social, e nesta, a produção de mercadorias e do lucro era a base

estrutural da sociedade de classes, qualquer formulação teórica que ignorasse esse condicionamento social correria sempre o risco de produzir um conhecimento parcial.

Saliente-se que essa é uma questão que remete a tradição da crítica da economia política ao capitalismo, como fora formulada por Marx no século XIX. Nas famosas Teses sobre Feuerbach, na qual se destaca a VIII, Marx é bastante categórico: “Toda vida social é essencialmente prática. Todos os mistérios que levam a teoria para o misticismo encontram sua solução racional nas práxis humana e na compreensão dessas práxis” (MARX e ENGELS, 1999, p. 128). Com base nesse pressuposto fundamental, Horkheimer explica que há dois elementos que são decisivos e que caracterizam a teoria crítica, como um conhecimento determinado da ação social.

O primeiro elemento consiste no comportamento crítico, não parcial, que a teoria deve ter. Não se trata de uma crítica especulativa, a partir de um conceito, conforme a tradição filosófica do criticismo e do idealismo, mas de uma crítica que se objetiva na produção histórica e social do conhecimento, nos moldes da crítica da economia política de Marx. Nesse sentido, o propósito da teoria crítica é continuar a obra de Marx, na análise do condicionamento histórico do modo de produção social, que se manifesta na economia, na política, na cultura, e também na educação, como conhecimento produzido historicamente pela humanidade.

O segundo elemento é a orientação para a emancipação que a teoria deve ter, “um comportamento que esteja orientado para a emancipação, que tenha por meta a transformação do todo, e que, pode se servir sem dúvida do trabalho teórico tal como ocorre dentro da ordem desta realidade existente” (HORKHEIMER, 1987, p. 45).

E a **Contabilidade** como se insere nesse contexto? De acordo com Bunge (1968), Contabilidade é uma ciência factual social. A natureza social da Contabilidade traduz-se na preocupação pela qual a compreensão da maneira com que os indivíduos ligados à área contábil criam, modificam e interpretam os fenômenos contábeis, sobre os quais informam seus usuários; representa a realidade que deve observada por este ramo do conhecimento humano. A preocupação do contabilista não está apenas em apreender, quantificar, registrar e informar os fatos contabilísticos das instituições públicas, organizações privadas e entidade de terceiro setor, mas em interpretar, analisar e avaliar estes fatos, demonstrando suas causas determinantes ou constitutivas.

Conforme assevera Cleonilva de Araújo (2015), a Contabilidade não é uma ciência exata. Ela é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial, apesar de a Contabilidade utilizar, em maior escala os métodos quantitativos

como sua principal ferramenta, pois estes demonstram o valor do patrimônio da empresa. Convém, contudo, ressaltar que a Contabilidade usa também técnicas de abordagem qualitativas em processos investigativos. O campo de atuação da Contabilidade é bastante vasto aplica-se a todas os aspectos socioeconômicos da sociedade. A importância de registrar, interpretar e analisar as transações de uma empresa/instituição é de suma relevância para sua sobrevivência no mercado.

Embora esta classificação possua uma certa unanimidade em termos de comunidade contábil, existem grupos que não aceitam esta posição, negando, em casos extremos, a própria autonomia da disciplina contábil. Como consequência direta desta falta de consenso em relação à natureza da disciplina contábil, qualquer tipo de tentativa de harmonização de normas e procedimentos contábeis, tanto em termos de comunidades econômicas como em termos de comunidades acadêmicas, poderá não ter o resultado satisfatório necessário para o crescimento da Contabilidade como conhecimento autônomo.

Não obstante aos que pensam em contrário, convém frisar o que Melis (1950, p. 29) expressou da forma mais feliz a complexidade do enigma: "A história da contabilidade confunde-se com a história da própria civilização!".

No que concerne aos **processos de investigação científica**, a Contabilidade pode utilizar os diferentes matizes desde os rotulados 'cartesianos' ou 'positivistas', passando pela corrente neopositivista às dimensões cognitiva, polilógica, multidisciplinaridade, transdisciplinar, fenomenológica, círculo hermenêutico, estruturalista etc.

Entende-se que o pesquisador contábil deve ter espírito aventureiro para desvendar na pesquisa as diversas possibilidades metodológicas pertinentes na relação com o sujeito e com o fenômeno.

2 A TEORIA TRADICIONAL DA CONTABILIDADE

Antes de adentrar-se nos postulados formadores da teoria tradicional, cabe o resgate da gênese e da evolução do pensamento contábil no mundo e no Brasil, na visão de Luiz Carlos dos Santos (1994), a partir de extratos da literatura existente na área.

Visitando os escritos de Hamilton Parla, encontra-se a seguinte afirmativa: "pertence ao nosso maior historiador, Frederico Melis, a estratificação da Contabilidade na sua contínua evolução através dos tempos". Em sua *Stória della Regioneria*, Frederico considera os seguintes períodos:

- a) Idade empírica - antes de Cristo até 1202;

- b) Sistematização - 1202 a 1494;
- c) Moderna, ou da Literatura Contábil - 1494 a 1840;
- d) Contemporânea, ou Científica - de 1840 aos nossos dias.

Dos estudos empreendidos na citada literatura verificou-se que o primeiro período da Contabilidade abrange desde a pré-história - a idade das cavernas, quando o homem teve a intuição de registrar os fenômenos que ocorriam com as forças materiais que ele utilizava para suprir suas necessidades, passando pelas escriturações dos Sumérios Babilônios, até 1202 de nossa era. O início da Idade Empírica seria mais ou menos o ano de 6000 a.C. Acreditavam alguns cientistas que a terra tinha sofrido quatro dilúvios, a partir de sua criação.

Contudo, outros cientistas afirmam que o homem habita a terra há aproximadamente 50.000 anos. Pesquisas mais recentes provaram que a civilização conhecida como arquivo documentado, mais antiga e mais próxima do que teria sido o último dilúvio (4000 a.C.), é a dos Sumérios, que prosperou nos anos 3200 a 2700 a.C., sendo dominada pela dinastia Uruk. Lopes de Sá afirma ser tal período caracterizado pela introdução do algarismo arábico no **sistema de escrituração**.

O segundo, **Era da Sistematização**, teve como marco maior a publicação, em 1203, do livro do Pisano, assim chamado por ter nascido em Pisa, Itália - Leonardo Filonacci. O livro, intitulado *Liber Abaci*, descrevia elementarmente a técnica digráfica. Hamilton Parma - assim como outros, assinala que esse período foi marcado pela introdução do algarismo arábico, em substituição ao romano.

A terceira fase, chamada de **Era da Literatura**, cujos 500 anos iremos comemorar no próximo ano, foi marcada pela publicação do livro de *Fra Luca Paciolo, Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Propoitionalíta*, do qual faz parte o *Tractus Particularis de Computis et Scripturis*. Escreveu também, Paciolo, um outro livro famoso, denominado *Divina Proportione*, ilustrado pelo seu dileto e famoso amigo Leonardo da Vinci.

No entendimento de Francisco Valle e Armando Aloe (1966), o primeiro livro de Paciolo é uma verdadeira obra-prima, “uma enciclopédia matemática em que o monge franciscano tratou de filosofia, perspectiva, pintura, aritmética, geometria, arquitetura, música e outros assuntos”.

O quarto período, chamado de **Científico**, de 1840 até os nossos dias, teve início com a obra de Francesco Villa - *La Contabilita Applicata alle Ammistrazione Private e Publiche*.

Afirmava o Lombardo, já naquela época, nos escritos de Valle e Aloe (1966), sobre a prova de que o conhecimento contábil é científico, visto que:

- 1) depende de uma série de raciocínio;

- 2) estabelece verdades gerais e eternas;
- 3) tem um objeto determinado;
- 4) tem um fim determinado;
- 5) pode ser analisado sob a luz da filosofia; e
- 6) dispõe de metodologia própria.

Tanto são verdadeiras as colocações acima, que já em 14 de abril de 1834, a Academia de Ciências da França reconhecia a Contabilidade como Ciência, após trabalho e defesa apresentados por Cortaz, nos escritos de Parma (1991), em que aquele pesquisador distinguiu no campo contábil as linhas mestras filosóficas entre o saber e o fazer.

A história da Contabilidade, na concepção de Parma (1991 *apud* SÁ, 1997) está ligada à história da manifestação do homem, iniciando-se no simbolismo da perda do paraíso terrestre, por parte de *Adão e Eva*, e na unidade patrimonial explicitada, a que chamamos “Conta”. A propósito, Estrada (1968, p. 56) emitiu as seguintes reflexões:

Inicialmente consiste ela em uma série de imagens mentais referentes à entrada, consumo ou cessão de cereais ou animais. É a conta mental ou pensada, que constitui a sua primeira expressão histórica (...). Ainda que não se manifeste exteriormente, visto ser baseada no poder de retenção da memória, permanece na mente do indivíduo pensante: *seu contador*. A conta, portanto, começa a ser computada desde o preciso instante em que o homem concebe a ideia do número, de modo que, ao contrário do que se supõe habitualmente, é muito anterior à escrita.

Não obstante, com o aumento da frequência e variedade das transações, comprova-se a insuficiência de sua memória. Criam-se então instrumentos de natureza mnemotécnica, representando os números por incisões lineares ou pinçadas sobre pedaços de madeira, pedras ou valendo-se de outros sinais e símbolos. Se possuísse três bois, por exemplo, gravava três linhas ou pontos, ou então, ocultaria três pedras em determinado lugar. Estar-se, assim, na presença da segunda fase de formação da conta, a fase da conta material, ou conta simbólica, uma vez que ainda não se pode falar de escrita, pois sempre precisa valer-se da memória, isto é, rememorar a que coisa ou elementos se referem as unidades representadas.

O avanço seguinte foi alcançado pela *pictografia*, que é a mãe das escrituras e, de fato, a própria escritura na sua etapa mais rudimentar. Os sinais pictográficos, ou pictogramas chegados até nós são numerosos e se referem a bois, peixes, aves, espigas de cevada e outros. Cumpre-se, assim, o terceiro período de formação da conta, com a evolução da conta escrita ou gráfica.

Entretanto, a pictografia tem grandes limitações. Não permite as representações de ideias abstratas e, geralmente, das que somente têm relações tênues ou longínquas com o que é material. Por isso, com o transcurso do tempo, o aumento das exigências da vida e o

progresso da linguagem, produziu-se um grande avanço no aperfeiçoamento da escrita com a invenção da ideografia. Os sinais escritos anteriores em números e em possibilidade, ampliam seu significado até ministrar ideias ou representar o símbolo de um ato, de um estado de ânimo, de um vínculo material ou espiritual.

Mais tarde os sinais pictográficos são ordenados em sistemas e no IV milênio a.C. aparece, na Mesopotâmia, a escrita cuneiforme, assim denominada pela utilização de sinais em formas de cunhas, que somente variavam de posição. Os egípcios, à mesma época, no vale do Nilo, criaram outro sistema, a escrita hieroglífica.

Já pelo século XVIII antes da nossa era, os fenícios oferecem ao mundo a escrita alfabética, fonética. Os sinais se convertiam em letras, representando somente sons, mas admitindo infinitas combinações, e assim possibilitavam a expressão de qualquer palavra e, de fato, de todas as ideias.

Com a invenção da escritura, os meios descritivos e de cálculo aumentam consideravelmente - os números são indicados com palavras e, mais tarde, só com letras - chegando-se, em matéria de contas, à formação de uma arte empírica. Logo depois, o uso do pergaminho, o aparecimento dos registros contábeis e a introdução do papel alentam a concepção de normas práticas para a realização das anotações. Daí, então, a arte progride até chegar à idealização de um método - o da partida simples, a *unigrafia*, que, favorecido pela introdução da numeração arábica em substituição à romana, baseada em letras, vai-se aperfeiçoando, até culminar com o advento da “partida dobrada”.

Sobre a evolução da conta como recurso destinado a guardar registros, uma obra magnífica é escrita no início do século: *La Logisnografia*, de Alberto Ceccerelli, da Università de Firenze. O Doutor Lopes Sá, em sua Introdução à Ciência da Contabilidade, quanto à passagem do conhecimento contábil para o campo científico, orienta, assinalando:

O conhecimento científico, em Contabilidade, defluiu de esforços somados, através de diversos estudiosos. Não bastava, pois, perceber os fatos: tornou-se necessário conhecer as razões por que ocorrem, ou seja, como afirmou Masi, 'a inteligência do seu modo de ser e de comportar-se' (Vicenzo Masi - *Lã Scienza del patrimônio*, 14ª edição, p. 186, Nicola Milano Editor, Farigliano, 1971). A partir do alerta para esse novo posicionamento, realizado por Francesco Villa, em 1840, diversas foram as escolas de pensamento que se constituíram, todas com o objetivo de estabelecer um corpo de doutrina científica. Todas partiam de uma mesma base, ou seja, da certeza de que o registro é apenas a memória de um fato e que tal fato precisava ser convenientemente estudado. O consenso tinha-se tornado unânime e os esforços dos doutrinadores ocorreram na Itália, na França, na Alemanha, em Portugal, na Espanha, aqui no Brasil e em outras partes (SÁ, 1987, p. 32).

Observa-se, porém, que a Itália reuniu o maior número de pensadores, pois organizou-se culturalmente para manter-se na liderança que exercia, desde os processos técnicos. Foi na

Itália, entre 1250 e 1280, que a partida dobrada nasceu. A doutrina científica da Contabilidade formou-se mediante diversas escolas de pensadores dentre as mais importantes há:

Escola Contista - Para o contismo, a Contabilidade era observada como Ciência das Contas, o ramo do conhecimento que tinha por objeto seu estudo. Caracteriza-se pela Teoria das Cinco Contas que originou a norma clássica de "debitar quem recebe e creditar quem fornece". Nela pontificaram Nicolo D'Anastasio, Giuseppe Bornacani, Parmeller, Giti, Edmund Degrange. O contismo, que data de 1803, foi a primeira escola científica, sendo uma forma primária e inconsciente do patrimonialismo.

Escola Personalística - O personalismo é um contismo que transforma a CONTA em uma PESSOA com DIREITOS e OBRIGAÇÕES. Cerboni, seu expoente maior, elevou a corrente do personalismo a um ponto mais alto, considerando as contas como instrumentos de representações e fixação das relações de direito e obrigação entre os administradores e a substância administrada e, dessa forma, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações. Essa escola surgiu no 32º quartel do século XVIII, defluindo dessa doutrina a classificação das contas pertencentes ao proprietário, aos agentes consignatários e aos correspondentes. Além de Cerboni, figuraram nela Francesco Marchi e Vennier *apud* (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Escola Matemática ou Estatística - Confundia Contabilidade pura com método contábil. Baseava-se na libertação contábil de qualquer sujeição às ideias de riqueza, de valor, de organismo acadêmico, e atribuía à Contabilidade um campo vasto como o da própria Estatística. Nela pontificaram Forne e Bellini. Para eles, a Contabilidade não anda atrelada ao valor.

Escola Aziendal - Exposta em 1927 pelo seu criador, Gino Zappa. Ele imaginou uma super ciência que se desdobrava em Administração, Organização e Contabilidade. Era, portanto, como um complexo orgânico. A Contabilidade seria a transparência de fatos aziendais, apenas o seu levantamento.

Definia Zappa, no seu livro "*Li Reddito di Impresa*", a Azienda, como uma coordenação econômica em ação, na qual cada elemento tem a sua razão de ser, em correspondência aos outros elementos patrimoniais agregados entre si. Argumenta que a maior necessidade dos estudos econômicos aziendais reside no fato de não ser possível isolar a gestão aziendal como unidade, porque "é necessário não dissolvermos os elementos, isolando-os do agregado no qual vivem; é necessário não ver fechado em limite muito estreito de tempo e de espaço, o surgir e o cessar dos fenômenos aziendais". Essa escola, além de Zappa, teve vários defensores, como: Courcelle, Senerrie (franceses); Hoffmann, Rieger,

Litner, Dietrich e M. Sombater (alemães); *Giovanni Rossi, Cianessi* (italianos); *Winslaw Taylor* (americano); *Leo Gomberg* (russo) e *Shar* (suíço).

Escola Controlista (1880) - conhecida também com o nome de Escola Veneziana, ou Veneza. Conceituava a Contabilidade como Ciência do Controle Econômico. Pertence a essa doutrina a classificação muito conhecida do controle: o controle antecedente, o controle concomitante e o subsequente. Seu criador foi Fábio Besta, que exerceu a cátedra da Escola em Veneza, de 1872 a 1919, tendo como seus seguidores Emanuel Pisani e J. Dumarchey. No Brasil foi difundida por Carlos de Carvalho.

Escola Neocontista - Também conhecida por Novicontista ou ainda materialista. Na França, o neocontismo encontra os seus primeiros representantes nos tratadistas Leautey e Guibaut, não obstante o sentido matemático que deram à Contabilidade na definição que formularam, nos seguintes termos, citados na obra de Herman Júnior (1961, p. 77):

A contabilidade, ramo das matemáticas, é a ciência da coordenação racional das contas relativas aos produtos do trabalho e às transformações do Capital, isto é, das contas de produção, da distribuição, do consumo e da administração das riquezas privadas e públicas.

Muito oportunas as palavras de H. Cassion, citadas por Vincenzo Niasi, em sua obra *La Regioneria como Scienza del Patrimonio*, traduzida em 1926, por Carlos de Carvalho:

Que conhece das cifras o indivíduo que conhece somente as cifras? Foram-se os tempos dos contadores que não passavam de máquinas de alinhar cifras, capazes unicamente de somar, subtrair e de dividir, mas não formavam uma ideia mínima do que representavam essas cifras (...). Um contador moderno não é mais autômato matemático, não é mais máquina de somar (...) É a pessoa que não somente manuseia as cifras, mas sabe o que elas significam, o que evocam e o que exprimem.

No Brasil, Gonçalves da Silva foi o expositor dessa escola em vários colóquios.

Escola Norte-Americana - Também chamada Escola Anglo-Saxônica, ou ainda **Escola Pragmática**. Para alguns autores, a exemplo de Gonçalves da Silva, essa escola, é, na sua generalidade, essencialmente *novicontista*. Porém ela apresenta características especiais muito numerosas e importantes. Ainda não perfeita e autônoma, no entendimento do citado autor, a Escola Pragmática não deixa de ser facilmente diferenciável de todas as demais. Dos Estados Unidos, a generalidade dos cultores da *Science of Business* atende sobretudo ao aspecto prático das questões econômicas administrativas e não parece se preocupar grandemente com as construções teóricas gerais.

Toigo (1987, p. 49) transcreve a definição de Contabilidade do *American Institute of Accountants*:

A Contabilidade tem por fim a classificação, registro, resumo e exposição das

transações de entidades em termos de custos, transferências e rendimentos, incluindo a conversão de custos em dinheiro e outros valores, e o seu dispêndio como gasto ou prejuízo.

Parma (1991) transcreve a definição do *American Accounting Associations*, pela qual “a Contabilidade é a arte de registrar, classificar e sumariar, de maneira significativa e em termos monetários, transações e acontecimentos de caráter financeiro e de interpretar os seus resultados”.

Pode-se observar nas duas últimas citações o caráter simplista a que se relegou a Contabilidade - não se praticou ciência, mas arte contábil. Não obstante, a partir de 1976, com o advento do chamado Relatório *Lee Metcaf*, parece ter havido uma alteração de rumo no pragmatismo contábil, pois muitas das conclusões a que se refere foram postas em marcha.

Percebe-se, então, certa preocupação com o ensino, em nível superior, da Contabilidade, em relação a sua segregação do ensino misto de Administração, Negócios e Economia, havendo já uma inquietação que se manifesta numa incipiente reflexão doutrinário-filosófica contábil, por parte de pequeno grupo de professores universitários.

No Brasil, seguem esse pensamento os professores Milton Augusto Walter, Sérgio de Indícibus, Eliseu Martins, Manoel Ribeiro Cruz, dentre outros.

Escolas Germânicas - Trata-se de um agrupamento de várias doutrinas. Provém da pulverização da proeminência contábil, nesse contexto. Várias são as correntes. Também vários são os destaques, a exemplo *Schmaleubach* e *Conberg* no Brasil, sendo o expoente maior, uma das correntes, o prof. Frederico Hermann Júnior. Este vinculava-se à chamada corrente reditualista, que define a Contabilidade como Ciência que tem como finalidade o levantamento do crédito.

Escola Universalista - Francisco D'Auria, em 1929, já era patrimonialista, como se manifestou em sua tese “Tendências Positivas de Contabilidade”, no Congresso Internacional de Barcelona. Porém, no fim da década de 40, ergueu sua doutrina pura da Contabilidade, universalizando o objeto desta. Assim, defendia ele a transplantação do regime contábil para todos os sistemas, desde o imponderável até o universal.

Escola Patrimonialista - *Vicenzo Masi* pertence a essa escola e coloca o patrimônio como objeto da Contabilidade. Herrmann Jr., transcreve sua definição: “Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas”. Masi pretendia, com sua doutrina, fixar principalmente o objeto e o fim dos estudos da Contabilidade. Ele adotou o termo geral “Patrimônio” para expressar as riquezas, quer das empresas, quer das entidades...

Quanto à partida dobrada, explica Lopes de Sá: “A partida dobrada forma-se quando,

na consciência logismológica, manifesta-se o conceito de valor patrimonial e da sua determinação monetária”. Como a partida dobrada surgiu do capitalismo, explica aquele mestre, o pensamento que levou o homem à criação do princípio não foi mero acaso, mas a ideia patrimonialista.

O patrimonialismo encontrou forte eco e se tornou a doutrina preponderante em toda a América Latina, principalmente no Brasil, Argentina, Uruguai, Colômbia e Venezuela; em Portugal e na Espanha é ainda a corrente de maior prestígio. No Brasil, aceitaram a Contabilidade como ciência do patrimônio, dentre outros: A. Lopes Sá, Francisco Ferreira dos Anjos, Cybellis da Rocha Viana, Luiz Francisco Serra, Álvaro Porto Moitinho, José Amado do Nascimento, Fernando Nepomuceno Filho, Rogério Pfaltzgnoff, Alberto Almada Rodrigues, José Clavo do Nascimento, *Erly Arnopisl*, Walmir Antônio Luiz, Reinaldo de Souza Gonçalves, Hamilton Parma e muitos outros.

Escola Neopatrimonialista - Também chamada de Escola das Funções Sistemáticas, é a mais recente Escola do Pensamento Contábil, foi lançada em 1986, em Portugal e na Espanha, pelo ilustre doutor Lopes Sá. É, sem dúvida, uma evolução do pensamento de Masi, ganhando contornos de independência. Segundo a teoria aqui adotada, extrai-se do patrimônio sete dinâmicas estruturais, interligadas, qual sistema de vasos comunicantes.

Mostra-se, no dizer de Parma, que o patrimônio na sua pujança, na sua dinâmica movimentação, colocando-o na posição ativa, reascendendo os fluxos contábeis, reflexos da escritura patrimonial em sete funções sistemáticas: "liquidez, rentabilidade, produtividade, elasticidade, economicidade, equilíbrio e invulnerabilidade. Ressaltamos, porém, que os contornos da novíssima doutrina são ainda indeterminados, face aos constantes acréscimos que são ensejados pelo desdobramento".

Entretanto, considerando-se, por um lado, que a **ciência** encontra normalmente o impulso de sua evolução atrelado aos ciclos de expansão econômica, seja pelo aproveitamento das revelações em aplicações tecnológicas, aporte de recursos ou pela demanda gerada pelas necessidades práticas de solução; por outro lado, levando-se em conta que o **desenvolvimento científico** tem propiciado esteio para o desenvolvimento econômico, como demonstram as inúmeras aplicações tecnológicas desenvolvidas concomitantemente com as descobertas iniciadas a partir do renascimento europeu, tem-se outro enquadramento evolutivo da ciência contábil, ainda sob a **vértice da teoria tradicional**, conforme explicitação que se segue.

De acordo com relato de diversos autores, incluindo Iudícibus (1980), Franco (1988), Moonitz (1961), Most (1977), Hendriksen (1970), dentre os autores pesquisados confirma que a Contabilidade teve como principal motor de sua evolução o enfrentamento de demandas da

atividade econômica, nas diversas fases de seu desenvolvimento.

Segundo Alberto Gergull (1977), as principais influências as fases do desenvolvimento da Contabilidade são as adiante elencadas:

- do Renascimento até o início do século XIX, a demanda por informes gerenciais - neste período o desenvolvimento da Contabilidade esteve a cargo da escola Europeia, origem da disciplina;

- a partir do surgimento das sociedades anônimas mais complexas no século XIX e decorrentes da necessidade de grandes aportes de capital, acrescem-se as primeiras necessidades, a geração de informes aos acionistas e credores, e ainda ao governo, este último principalmente interessado na cobrança do imposto sobre a renda, nascida em finais desse século;

- no século XIX e princípios do século XX, com a revolução industrial e surgimento das grandes plantas de produção, tem-se o desenvolvimento da Contabilidade de Custos, e o reconhecimento da depreciação, como decorrência de problemas derivados da tratativa contábil das operações com ferrovias;

- com o crescimento da economia norte-americana, impulsionado pela crise das bolsas de 1929, inicia-se um amplo programa de pesquisas e disciplina da atividade contábil naquele país, com grande preocupação em propiciar a compreensão e um corpo teórico consistente às práticas contábeis adotadas, dando início à ascensão da escola americana.

Pode-se afirmar que muito pouco das práticas contábeis foram originadas do desenvolvimento teórico da Contabilidade, senão que foi percorrido o caminho inverso, na necessidade de justificar e uniformizar as soluções encontradas na prática. Não se questiona as soluções encontradas, e sim, evidencia-se a forma como as mudanças e o crescimento da Contabilidade tem se processado historicamente.

Apesar de o desenvolvimento experimentado desde a entrada da Escola Americana, fica evidente o caráter utilitário contábil, subserviente a manutenção de Soluções encontradas para problemas experimentados no passado: grandemente preocupada com aspectos do conservadorismo e atendimento de necessidades fiscais.

3 TEORIA CRÍTICA DA CONTABILIDADE

Nas últimas décadas do século passado e início deste século XXI tem-se ampliado a **produção de artigos contábeis utilizando outras perspectivas como alternativas ao *mainstream***. Tais estudos procuram incorporar abordagens diferentes, mediante adoção de

métodos de interpretação naturalista e da reunião de várias doutrinas aplicadas nas teorias sociais, tais como os conceitos e fundamentos oriundos das ideias de Marx, Foucault, Habermas, Bourdieu etc. (ver, por exemplo, Chuá, (1986); Laughlin (1987); Neimark e Tinker, (1987); Miller e O'Leary, (1987).

Para Davis (2007), essa tendência tem sido motivada pela percepção de lacunas nas pesquisas contábeis seguindo a corrente dominante, que tradicionalmente tem aderido a uma ontologia e epistemologia positivista, aplicando predominantemente métodos de pesquisa quantitativos como metodologia preferida. Laughlin (1987) corrobora as críticas ao domínio da visão positiva na Contabilidade por entender que a mesma não permite um avanço do processo contábil para uma compreensão mais subjetiva da realidade e do conhecimento na teoria contábil.

O emprego das ideias de Habermas (1976, 1984, 1987 e 1992) na Contabilidade apresenta contribuições que podem ser apropriadas como contraposição ao *mainstream*, especialmente no caso brasileiro, onde impera o paradigma da doutrina positiva na academia e vive-se um momento de transição normativa com as novas regras contábeis sendo formalizadas por meio de procedimentos regimentais por parte dos agentes emissores das normas brasileiras.

O produto desse movimento baseado na razão instrumental resulta no aumento do rigor normativo quanto aos critérios técnicos contábeis de reconhecimento, classificação, mensuração e divulgação dos fatos econômicos. Além de engessar os profissionais que exercem a Contabilidade num único modelo contábil dominante, isso prioriza um processo de comunicação contábil por intermédio de pronunciamentos contábeis impositivos, sem o devido processo educacional necessário. Logo, produz-se uma visão parcial e fragmentada da realidade contábil, inteiramente desvinculada do contexto histórico e distanciada da tradicional cultura contábil, tanto no âmbito educacional como profissional.

Apesar de se admitir que uma série de estudos aplicando os fundamentos das teorias habermasianas no campo contábil poderia cruzar fronteiras, por isso qualificá-los resulta numa atitude meramente subjetiva, Davis (2007, p. 5) classificou-os em três categorias principais: legitimação de crise; teoria da ação comunicativa; e, regulação contábil.

Portanto, a racionalidade contábil pode ser analisada a partir de diversos enfoques convergentes, entre eles a **questão do conhecimento contábil na perspectiva de uma racionalidade comunicativa**. Sob essa ótica, o conhecimento é alcançado a partir de uma racionalidade centrada na comunicação entre os atores, onde a linguagem contábil desempenha papel primordial na sistemática educacional.

Num processo de comunicação, muito mais que a simples observação, é importante haver a compreensão, que, segundo Habermas (1987), somente se concretiza efetivamente quando há a plena participação dos agentes envolvidos no processo. Para Habermas (1984), numa dimensão semântica, a transmissão de conhecimentos válidos (reprodução cultural) assegura a continuidade da tradição e a coerência do saber necessário ao entendimento. Conforme Martins (1994), os valores que se tornam amplamente compartilhados são instituídos como normas, legitimadas socialmente, e o conhecimento é validado e transmitido entre as gerações por meio de processos educativos.

Dá a importância de se abordar o processo de adequação contábil brasileiro a partir dos conceitos formulados na **teoria da ação comunicativa de Habermas** (1984 e 1987). No que concerne à Contabilidade, implica, por um lado, em valiosa perspectiva analítica, reveladora da coerência e compatibilidade das estruturas do mundo da vida sociocultural com os macroprocessos, no que tange à sua produção e reprodução no espaço social e no tempo histórico. A interpretação da realidade contábil com base nesses conceitos contribui para inserção da atividade contábil além de uma visão sistêmica, como mundo da vida sociocultural, conforme apregoado por Habermas (1984 e 1987). Este autor elabora sua teoria da ação comunicativa baseado na concepção social a partir de dois grandes mundos: **o mundo sistêmico** e **o mundo da vida**.

O primeiro mundo contempla a preservação do paradigma dominante na formalização das regras, leis, normas, ações planejadas e validação das condições sociais, políticas, econômicas e culturais. Bárbara Freitag (1993, p. 26) assinala que o mundo vivido constitui o espaço social em que a ação comunicativa permite a realização da razão comunicativa, calcada no diálogo e na força do melhor argumento em contextos interativos e livres de coação. Nesse sentido, orienta-se baseado na ação instrumental e estratégica, sob a forma de ação técnica que se utiliza, de forma racional, dos meios visando obter os fins através do uso do poder econômico e político. Já o mundo sistêmico tem como objetivo alcançar o êxito, o sucesso e a dominação, ou seja, controlar o mundo da vida. Com isso pode, muitas das vezes, acarretar o distanciamento entre estes dois mundos provocando sérios problemas sociais por causa de insatisfações, submissões e opressões.

O mundo da vida busca contemplar relações sociais espontâneas orientadas para a ação comunicativa a partir do entendimento mútuo e do bem-estar comum, de modo que os participantes da interação mantenham um processo contínuo de operações interpretativas. De acordo com Iarozinski (2000, p. 27-28), o mundo da vida funciona como um pano de fundo que fornece subsídios para o alcance do entendimento na ação comunicativa, dando uma base

de sustentação aos atores na definição das expectativas recíprocas de comportamentos reconhecidos como válidos.

Habermas (1987) pressupõe que, para a construção de acordos e pontos de consenso racionalmente motivados, é necessário o estabelecimento de uma relação negociadora e colaborativa entre os atores da ação comunicativa. Esse relacionamento deve estar ancorado numa postura crítica constante diante das práticas e voltado para a **emancipação da razão dialógica, crítica e reflexiva**. Por ser uma ação orientada para o entendimento, a ação comunicativa subentende a harmonização dos interesses dos atores da ação comunicativa, possibilitando que o sujeito da ação (autônomo, autêntico e autodeterminado) seja capaz de discernir e contestar os fatos e acontecimentos que percebe como não verdadeiros ou injustos e inadequados em relação aos valores, normas e regras sociais estabelecidos.

Nesta linha de raciocínio, o processo brasileiro de harmonização contábil, na perspectiva do pensamento de Habermas (1976, 1984, 1987 e 1992), mais particularmente sua teoria da ação comunicativa, a harmonização das normas brasileiras foi conduzida sem a devida adaptação da classe contábil (profissionais, acadêmicos e estudantes) e sem a correspondente capacitação e treinamento para adaptação às novas mudanças. Foram elaborados vários pronunciamentos contábeis, além de orientações e interpretações técnicas, divulgados em sua grande maioria até o final do ano de 2009, com obrigatoriedade de aplicação imediata pelas empresas de capital aberto a partir do exercício social de 2010.

Por não ter havido o devido processo de adaptação da classe contábil às mudanças trazidas pela adequação das práticas contábeis brasileiras às normas IFRS, viveu-se um momento crítico e peculiar onde a grande parte dos profissionais ainda desconhece o inteiro teor das novas regras contábeis, boa parte dos cursos de formação contábil, tem suas matrizes curriculares desatualizadas dessa nova realidade e os próprios organismos reguladores mostram ainda divergências e fragilidades sobre determinados aspectos na aplicação das referidas normas contábeis em alguns segmentos econômicos.

Em um contexto nacional, é o poder público quem ordena os procedimentos da vida econômica à qual a Contabilidade, como prática do exercício profissional, está atrelada. Já no âmbito internacional, os arranjos e acordos entre atores públicos e privados, mediados por interesses de uma política externa, geram inserção em aparelhos políticos obrigatoriamente policêntricos (FRANKEL e HOJBJERG, 2007).

Segundo Cozenza e Laurencel (2011), a harmonização contábil efetuada no Brasil foi conduzida com muita pressa e brevidade. Uma forma de retratá-la seria o estudo da gênese da governança, vista como articulação da competência técnica e do caráter político, definindo um

corpus político, capaz de mostrar o vínculo entre os sistemas relacionais estruturados pelas relações de força entre atores políticos e instituições.

Frise-se que a Contabilidade brasileira sempre foi vinculada às regulamentações de organismos governamentais e às legislações (originariamente à tributária e depois também à societária, em conjunto). A influência de órgãos de classe ou institutos representativos da profissão contábil para determinação dos procedimentos contábeis é politicamente fraca. O consenso quanto à harmonização dos padrões contábeis existe em função da perspectiva de se alcançar melhor comunicação e da possibilidade de contribuir para a redução das diferenças internacionais na divulgação dos relatórios contábeis, ao permitir a comparabilidade das informações (NIYAMA, 2007, p. 39).

Por ser a Contabilidade produto do ambiente em que se aplica, torna-se difícil classificar objetivamente os sistemas contábeis nacionais, em face das diferenciações políticas, sociais, culturais e econômicas de cada país. Esse parece ser o grande desafio implícito no processo de globalização contábil.

A maioria dos acadêmicos destaca dois grandes grupos distintos como taxonomia aplicável no campo contábil: o modelo **Anglo-saxão** (empregado em países como Inglaterra, Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos da América, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Cingapura); e, o **modelo Continental** (utilizado por países como França, Alemanha, Itália, Bélgica, Japão, Espanha, países da Europa oriental, países da América do Sul, entre outros).

No modelo anglo-saxão as características predominantes são: existência de uma profissão contábil forte e atuante; mercado de capitais sólido como fonte de captação de recursos; pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis; e, demonstrações contábeis estruturadas para atender prioritariamente aos investidores. O modelo continental, por sua vez, tem como principais aspectos distintivos: profissão contábil fraca e pouco atuante; forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis (notadamente os de natureza fiscal); demonstrações contábeis voltadas basicamente para atender aos credores e ao Governo; e, importância de bancos e outras instituições financeiras (inclusive governamentais) como fonte de captação de recursos pelas empresas.

No Brasil, existem normas contábeis de caráter societário, promulgadas por entidades fiscalizadoras como CVM, BACEN, SRF e SUSEP, e as de cunho profissional, emitidas pelo CFC. As regulamentações editadas pelo CFC, denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade, não tinham poder legal em termos de legislação societária, sendo apenas reguladoras da conduta profissional da classe contábil (Contadores, Auditores e Técnicos de Contabilidade). Em outras palavras, os profissionais dessa área somente podem ser punidos

pelo CFC pela não observância dos princípios e normas contábeis emanados daquele Conselho, tendo em vista que as empresas, em si, estão sujeitas apenas à observância das normas legais e regulamentares emanadas da legislação societária e não às do CFC.

Entretanto, com a alteração da Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.638/07, mais as alterações constantes da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (regulamentou a Medida Provisória nº 449), houve adequação aos procedimentos contábeis brasileiros aos padrões das normas IFRS, já adotados nos principais mercados de valores mobiliários mundiais. Para isso houve, também, um alinhamento das normas expedidas pela CVM, BACEN e SUSEP para as companhias abertas, instituições financeiras e seguradoras, respectivamente, conjuntamente com as regras emanadas do CFC para seus profissionais.

Para facultar a possibilidade de a CVM e o BACEN, além dos demais órgãos e agências reguladores brasileiros, unificarem suas condutas no campo normativo, a citada legislação também alterou a Lei nº 6.385/76. Com isso, permitiu a formalização de convênio com entidade que coordenasse os trabalhos de elaboração das novas normas contábeis, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotarem, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações e instruções técnicas que fossem emitidos. Essa instituição deveria ser composta, em sua maioria, por contadores, e ter por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de Contabilidade e de Auditoria.

A Lei nº 11.638/07 traz no seu bojo como objetivo principal a convergência aos pronunciamentos internacionais de Contabilidade, em especial aqueles emitidos pelo IASB, denominados IFRS. Embora o processo de convergência seja um movimento mundial irreversível, acima da alteração da norma contábil, deve-se perseguir a mudança de filosofia, postura e pensamento contábeis quanto a, no mínimo, três aspectos principais: primazia da essência sobre a forma; prioridade da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica; e, elaboração de normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas. Estas são as grandes mudanças a serem introduzidas na Contabilidade brasileira com o processo de adequação, já que envolvem a mudança de cultura contábil (FIPECAFI, 2009).

Todavia, alguns aspectos poderão dificultar a adoção de uma Contabilidade baseada em princípios no Brasil. Por exemplo, o fato de o País possuir um sistema jurídico codificado, associado a outros fatores, como problemas de *enforcement*, prevalência da forma jurídica sobre a essência econômica, deficiências no sistema educacional profissional, fraco profissionalismo e predominância do controle legal na elaboração das normas (ERNST YOUNG e FIPECAFI, 2010).

Em decorrência disso, fica clara a necessidade de mudanças na cultura contábil, o que implica na introdução de medidas educativas que visem adequar e preparar o conjunto de hábitos, crenças, valores e tradições, interações e relacionamentos contábeis típicos aos aspectos formais e abertos e informais e ocultos inerentes às práticas contábeis brasileiras.

A adoção de uma abordagem contábil orientada para princípios fez necessárias algumas medidas emergenciais, como a habilitação dos contadores e auditores, acostumados com regras e uma postura conservadora, para o exercício de julgamentos de valor e a assunção de riscos decorrentes da responsabilidade por eles escolhida na tomada de decisão. Também se tornou necessário treinar os organismos reguladores, fiscais e até membros do Poder Judiciário para lidar com uma contabilização baseada em julgamentos de valor, aceitando a diversidade e subjetividade nela implícita (ERNST YOUNG e FIPECAFI, 2010).

Os aspectos mencionados evidenciam a necessidade de planejamento da mudança e da capacitação e treinamento da classe contábil, além da preparação profissional para o gradativo processo de introdução das novas normas contábeis. Como já comentado, isto não ocorreu, sendo as novas medidas colocadas de maneira acelerada e impositiva através de pronunciamentos normativos emanados dos organismos reguladores da profissão e da atividade empresarial.

Como a transição para as normas IFRS impactou toda a organização, desde os sistemas de informação e controles internos até os níveis de atividades departamentais, a questão prioritária foi a preparação de recursos humanos capazes de interpretar e usar de forma contínua as normas IFRS após o processo de migração. Portanto, essa caminhada está sendo desafiadora, pois, além de ser uma corrida contra o tempo, dada a exiguidade temporal para sua aplicação, aumenta o grau de responsabilidade dos profissionais da área contábil, causando uma verdadeira revolução na rotina e na carreira dos profissionais de Contabilidade.

Dentre as demandas provocadas na profissão contábil com este processo de mudança, citam-se: visão crítica e conhecimentos mais aprofundados da gestão dos negócios; postura mais ativa voltada para a tomada de decisão; alteração das matrizes curriculares dos cursos de graduação contábil; mudança da metodologia de ensino para um posicionamento mais crítico-analítico; ampliação das publicações sobre normas IFRS em língua portuguesa.

Ao longo da história brasileira, a profissão contábil tem sido discriminada, ficando em segundo plano na escala das profissões da área financeira. O contador sempre foi visto como um mero registrador dos fatos patrimoniais, o que lhe outorgou popularmente a alcunha de 'Guarda-Livros', decorrente de qualificação formulada no Código Comercial Brasileiro de 1850. Agora, curiosamente, exige-se dele uma postura mais ativa e visão estratégica dos

negócios. Essa mudança comportamental, porém, não se concretiza da noite para o dia. É preciso preparação! São necessários conscientização e comprometimento, dentre outros aspectos. Embora seja uma ótima oportunidade de carreira para o profissional contábil, já que seu papel que, até então, estava restrito aos números, desloca-se para a tomada de decisão, traz contra si o fato de o processo brasileiro ter sido conduzido de forma imprópria. Um processo de mudança complexo, que implica não somente na questão técnica, mas, também, no aspecto da postura profissional, rompendo antigos paradigmas e conceitos, não poderia ser dirigido de forma tão afoita e imediata.

Para, além disso, há implicações no processo de reaprendizagem profissional, onde a mudança da tradicional forma de pensar a Contabilidade precisa ser repensada. Este tipo de mudança somente será alcançado com pleno êxito utilizando-se um bom modelo de desenvolvimento organizacional. No caso brasileiro, isso vem ocorrendo lentamente, se cotejado com o modelo de ação comunicativa.

Os postulados da teoria crítica na área contábil indicam a necessidade de se incorporar uma percepção crítica na análise das diferentes e conflitantes concepções de realidade gestadas no mundo da Contabilidade. O importante fundamentalmente num processo dialético de conhecimento da realidade **não é a crítica pela crítica**, ou o conhecimento pelo conhecimento, **mas sim, a crítica e o conhecimento crítico, como práticas capazes de alterar e transformar a realidade anterior no plano do conhecimento e no plano histórico-social** (CARDOZO, 2004, p.36).

O papel da classe contábil neste contexto de adequação da Contabilidade é da maior importância, já que as futuras ações implicam em mudanças de *status quo* comportamental e cultural, com novas práticas contábeis baseadas em princípios e aumento do poder discricionário do Contador. A compreensão da ação comunicativa sob o ponto de vista da Contabilidade envolve uma dimensão ontogenética da linguagem contábil num contexto de interação social voltada para o entendimento, a coordenação de ação e a aprendizagem.

A legitimidade nas percepções de Cozenza e Laurencel (2011) deve provir da aprovação pública, pela participação livre e indiscriminada de todos os atores envolvidos no processo de comunicação, e a educação deve reassumir seu papel crítico e libertador, mantendo intacto o potencial de emancipação da crítica radical à linguagem e à comunicação contábil, para que possa rearticular seu vínculo com a racionalidade comunicativa e com o mundo da vida (CARDOZO, 2004, p. 35).

4 INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICA

A investigação científica no campo do conhecimento contábil, por muito tempo, ficou circunscrita à abordagem quantitativa, com o aporte de métodos estatísticos, típica da corrente positivista, mais atinente à teoria tradicionalista da Contabilidade. Contudo, da metade do século passado aos tempos atuais, a literatura traz significativas pesquisas de cunho quantitativo e qualitativo (quanti/quali), na órbita contábil e, até mesmo investigações de natureza qualitativa, as quais se revestem, em grande parte, de postulados inerentes à teoria crítica da Contabilidade.

A forma de trabalho nas instituições públicas, organizações privadas e entidades sem fins lucrativos, a maneira como se lida com o dinheiro e o ritmo acelerado que as operações precisam ser realizadas, ganhando *status* de prioridade e de urgência constante possibilitaram suscitar pesquisas relevantes sobre o comportamento organizacional dos profissionais e a forma de trabalho desses setores. A saúde física e mental dos colaboradores por conta desse ritmo alucinante tendeu a ficar prejudicada.

A competição interna a que quase sempre são expostos os trabalhadores que atuam com processos e procedimentos contábeis, inclusive os de finanças, podem causar situações de inveja, perseguição, assédio moral, rivalidades, enfim, uma série de situações que podem trazer malefícios ao trabalho, podendo, inclusive, gerar alienação. Esses temas, embora já abordados nas organizações de modo geral, são raros quando direcionados as áreas de finanças e de contabilidade, que por lidarem com números e projeções as quais ensejam pesquisas de cunho quantitativo.

Uma pesquisa qualitativa de qualidade demanda tempo, recursos materiais e financeiros, equipamentos e disposição do pesquisador. Exige habilidade no tratamento dos dados colhidos fornecidas pelos pesquisados (representantes dos segmentos empresarial, órgãos de classe e de sindicatos, profissionais contábeis, gestores de organizações públicas, instituições de educação superior, entidades em fins lucrativos, egressos e estudantes de cursos de Ciências Contábeis, micro e pequenos empresários etc.) Requer capacidade de observação permanente. As abordagens qualitativas utilizam-se, com frequência, as técnicas de formulário, questionário, entrevistas, observação, questionários, pesquisa-ação, entre outras, reforçando a necessidade de tempo para o seu desenvolvimento, já que a testagem dos referidos instrumentos ou técnicas é imprescindível.

Uma consistente revisão da literatura deve alicerçar o objeto investigativo, bem como pode dar indicativos relevantes sobre a trilha metodológica a ser perquirida em uma pesquisa. Tais caminhos podem ser trilhados de forma que se possam mapear os principais paradigmas

orientadores de investigações científicas já desenvolvidas.

A Contabilidade, por se tratar de área propensa a manipulações e jogos de interesse, em sua verificação, o pesquisador deve ser levado a revisar constantemente, confirmar informações, enfim, se assegurar e ter certeza da qualidade dos seus achados, sobretudo, ter ética, em obediência aos Comitês de Ética na Pesquisa (CEPs).

Para além das abordagens metodológicas de cunho quantitativo, portanto cartesianas ou positivistas, agrupadas, inicialmente, em duas propostas: o **empirismo** de Bacon (1561-1626), e o racionalismo de Descartes (1596-1650).

Quanto às origens do conhecimento, contrapunham-se, também, duas posições essenciais, originadas das considerações de Descartes e Locke (1632-1704). O primeiro propõe a noção de ideias inatas, como origem da verdade, enquanto o segundo, colocando-se contrário a esta noção, afirma que o conhecimento provém da experiência sensível.

A nova ciência que surgiu a partir dos questionamentos desses precursores, buscava o estabelecimento de leis naturais que permitissem a compreensão e a intervenção na natureza. Essa nova ciência surgiu no bojo de profundas mudanças na organização do sistema produtivo materializada num novo sistema, o capitalismo. A partir de então, e especialmente no século XX, o seu desenvolvimento foi extremamente acelerado, impondo transformações surpreendentes a todas as organizações sociais.

Os métodos científicos mais utilizados nas pesquisas, no sentido da relação que se estabelece entre o **sujeito do conhecimento** e o **objeto a ser conhecido**, foram definidos historicamente no processo de desenvolvimento do homem na busca do conhecimento, de acordo com Ferreira (1998) são os abaixo discriminados:

O **método indutivo**, preconizado por Galileu, por meio do qual se chega a uma lei geral, a partir da observação de certo número de casos particulares. Indo das constatações particulares até as leis e teorias.

Método dedutivo, originado da obra de Descartes, O discurso do método, na qual o autor afirma que se chega à certeza através da razão, princípio absoluto do conhecimento. Tradicionalmente é definido como um conjunto de proposições particulares contidas em verdades universais. Partindo-se de uma premissa antecedente que deve ter valor universal, vai-se até o ponto de chegada que é o conseqüente.

O **método hipotético-dedutivo** desencadeia-se a partir da percepção de uma lacuna nos conhecimentos científicos produzidos em uma determinada área até aquele momento, em função da qual se formula novas hipóteses. Em seguida, por intermédio do processo de inferência dedutiva, testa-se as hipóteses. O referido método partiu de uma crítica profunda ao

indutivismo, Popper (1975) propôs o emprego do método hipotético-dedutivo.

O **método fenomenológico** parte do princípio de que a realidade está estruturada pela percepção. Assim, entende que não é a experiência do mundo que produz o conhecimento como afirma os empiristas, e sim, a consciência que cria o mundo que experimenta. O sentido da realidade do mundo vem da pessoa individual e não do mundo objetivo. O método fenomenológico propõe, assim, que o conhecimento da realidade social deva se dar mediante estudo das regras que segue a consciência para fazer com que as coisas pareçam reais, ordenadas. A percepção apresenta as coisas do mundo como autênticas e interconectadas, apesar de que esta realidade seja uma corrente desconexa de acontecimentos atomizados.

O **Método dialético** propõe penetrar no mundo dos fenômenos através de sua recíproca, da contradição inerente ao fenômeno e da mudança dialética que ocorre na natureza e na sociedade. Entende a realidade social como **totalidade**, que se constitui na categoria fundamental para a aproximação do real. Não entende a produção do conhecimento como um processo que se constrói a partir do isolamento das partes do todo, mas toma o todo, em sua a articulações necessárias e contraditórias, como princípio fundamental.

A partir dos métodos abordados, estes podem ser utilizados segundo enfoques diferenciados, os quais podem ser confrontados da seguinte forma: **objetivismo versus subjetivismo; quantidade versus qualidade; realismo versus idealismo**. Estas polarizações geralmente aparecem combinadas **objetivismo-realismo-quantidade versus subjetivismo-idealismo-qualidade**.

No primeiro grupo, colocam-se aquelas abordagens cuja preocupação fundamental se centra no aspecto pragmático da ciência (positivismo, positivismo lógico, falsificacionismo metodológico de Popper, abordagem sistêmica, funcionalismo, estruturalismo).

No segundo grupo, situam-se aquelas abordagens em que são enfatizados os problemas da relação que se estabelecem entre sujeito-objeto, principalmente no que se refere as dificuldades inerentes ao sujeito no processo de captação do real; o conhecimento é visto como uma instituição social e se encontra condicionado pelas relações entre as diversas instituições sociais. O princípio de que os aspectos subjetivismo interferem diretamente na construção do conhecimento e de que são os próprios sujeitos que dão vida e significado aos fenômenos sociais, gerou, mais recentemente, uma série de abordagens, as quais se destacam a **etnometodologia e a hermenêutica**.

Como uma tentativa de resposta à polarização, surgiu um terceiro grupo, o qual propõe a **unidade dialética** entre realidade e conhecimento. O conhecimento científico não deve ser visto, de acordo com esta abordagem, como uma aproximação da verdade ou como um

reflexo da realidade, mas “como uma atividade humana implicada num processo de construção-produção de realidades; um processo que provoca sem descanso a formação da realidade e formulação e reconstrução formal da mesma.” (GOMEZ, 1978, p. 34).

Nesta perspectiva, **não se pode dissociar ideologia e ciência**, ambas estão intrinsecamente interligadas. Descartar os condicionantes sócio históricos do conhecimento e, conseqüentemente, o seu caráter ideológico, é acreditar num conhecimento neutro. O que compromete a ciência não é a ideologia, enquanto visão de mundo, mas a perspectiva dogmática quer seja por acreditar que a origem e a validade do conhecimento são independentes dos processos sócio históricos, quer seja por considerar que suas afirmações são válidas definitivamente.

A ciência é entendida como uma atividade humana envolvida na construção das diversas dimensões do mundo real. Uma atividade que é ao mesmo tempo empírica e formal, e principalmente, política. Nesta dimensão busca-se resolver as polarizações indicadas anteriormente, numa perspectiva dialética, tomando como princípio fundamental **a unidade dos contrários**.

Ressalte-se, porém, que os métodos científicos são classificados sob duas óticas: métodos em **sentido amplo** (abordagem), e métodos no **sentido restrito**, encontrando-se neste último, aquilo que se chama de ‘procedimentos’.

Quanto aos métodos em sentido restrito, que apontam procedimentos mais específicos para tratar a realidade concreta e produzir o conhecimento, pode-se destacar os seguintes nas ciências sociais: **histórico; comparativo; monográfico; estatístico; tipológico; estruturalista; sistêmico; pesquisa participante; pesquisa-ação; estudo de caso**, entre outros.

Entretanto, mais recentemente (das duas últimas décadas do século XX até os dias atuais), novas abordagens metodológicas vão se consolidando, cujas sinopses encontram-se adiante discriminadas:

Polilógica, opção como processo articulador decorrente da versatilidade filosófica e conceitual, sustentada no entendimento de que é possível discernir elementos, qualidades e variáveis em cada concepção teórico-conceitual. Assim sendo, é possível que haja tangenciamentos e disjunções nas escolhas das bases epistemológicas em cada fase de pesquisa, sem que haja violações conceituais nas teorias, nos conceitos e nas categorias de investigações. A polilógica compreende que na oposição pode haver simultaneamente oposição e complementariedade e ou uma terceira opção. A polilógica, assim, permite a elaboração de um mosaico conceitual e epistemológico no desenvolvimento da investigação.

Ela é adequadamente uma opção de pesquisa qualitativa.

Enfim, de acordo com Galefi (2013), a teoria polilógica (do grego poli + logos) que se opõe ao pensamento monológico guiado pelos princípios da ordem, separabilidade e razão absoluta - universal, propõe uma virada epistemológica que abandona a segurança de um discurso unívoco e considera que o conhecimento somente é possível a partir da percepção da diversidade e da complexidade. Pode-se destacar como acepções da teoria polilógica: teoria de numerosas lógicas, teoria de múltiplas linguagens, teoria de muitos nomes, teoria de numerosas razões, teoria da multiplicidade, teoria da multidão.

Transdisciplinaridade é uma abordagem científica que visa a unidade do conhecimento. Conseqüentemente, procura estimular uma nova compreensão da realidade articulando elementos que passam entre, além e através das disciplinas, numa busca de compreensão da complexidade. Além disso, do ponto de vista humano a transdisciplinaridade é uma atitude empática de abertura ao outro e seu conhecimento.

Historicamente, a transdisciplinaridade está ligada à revolução epistemológica desencadeada pela física, no começo do século XX. Este vocábulo transdisciplinaridade foi enunciado pela primeira vez por Jean Piaget, em um colóquio de 1970, quando deu continuidade ao estudo interdisciplinar a partir de um método mais completo que seria a transdisciplinaridade e foi juntamente com a palavra ‘holística’ que o termo se tornou conhecido.

Contudo, a transdisciplinaridade não é uma visão tão nova quando aparenta: “[...] o desenvolvimento da ciência ocidental, desde o século XVII, não foi somente um desenvolvimento disciplinar, mas também um desenvolvimento transdisciplinar [...]” (WEIL, 1993, p. 32). Mais recentemente, a transdisciplinaridade foi repensada, ao invés de existir uma única transdisciplinaridade, foi concebida a ideia de transdisciplinaridades ou uma transdisciplinaridade geral. Foi tentando fugir de um novo reducionismo que se buscou essa saída, sugerida por Morin:

[...] uma nova transdisciplinaridade com um paradigma que permita ao mesmo tempo, a distinção, separação, ou mesmo a oposição, isto é, a disjunção desses domínios científicos, mas que possa fazê-los comunicar sem operar a redução. (MORIN *apud* WEIL, 1993, p. 33).

Um dos principais centros mundiais de estudos sobre os conceitos transdisciplinares, é o *Centre International de Recherches et d'Études transdisciplinaires* (CIRET). Esse é um conceito muito completo e por isso é um dos mais estudados, pois ao mesmo tempo que procura uma interação máxima entre as disciplinas, eles também respeitam suas individualidades.

Multidisciplinaridade equivale à pluridisciplinaridade, a exemplo do que fazem outros autores, como Gusdorf (1990), Pombo (1994), Nicolescu *et al.* (2000), entre outros. A principal característica das relações em que ocorre esse tipo de abordagem é a justaposição de ideias. A multidisciplinaridade estaria hierarquicamente no primeiro nível, inferior, de integração entre as disciplinas, quando comparada à inter e à transdisciplinaridade. Em definição dada por Nicolescu *et al.* (2000), a multidisciplinaridade corresponde à busca da integração de conhecimentos por meio do estudo de um objeto de uma mesma e única disciplina ou por várias delas ao mesmo tempo.

Este tipo de pesquisa traz contribuições significativas a uma disciplina específica, porque “ultrapassa as disciplinas, mas sua finalidade continua inscrita na estrutura da pesquisa disciplinar” (NICOLESCU, 2000. p.14). Para Dellatre (2006), que considera fundamental distinguir apenas os termos pluridisciplinaridade e interdisciplinaridade (deixando de lado a multi- e a transdisciplinaridade), o primeiro termo pode ser entendido como: uma simples associação de disciplinas que concorrem para uma realização comum, mas sem que cada disciplina tenha que modificar significativamente a sua própria visão das coisas e dos próprios métodos. “Toda realização teórica que põe em prática saberes diversos corresponde de fato a um empreendimento pluridisciplinar”. (DELATTRE, 2006, p. 280).

As principais características de experiências chamadas multidisciplinares, elencadas por Domingues (2005), são: aproximação de diferentes disciplinas para a solução de problemas específicos; diversidade de metodologias: cada disciplina fica com a sua metodologia; e, os campos disciplinares, embora cooperem, guardam suas fronteiras e ficam imunes ao contato (DOMINGUES, 2005, p. 22).

Enfim, a ciência atualmente vive da certeza de que não há certeza determinística nas ciências e, sim possibilidades de realidades que se desenvolvem a partir das emergências das relações constituídas na dinâmica relacional das partes e do todo e que se materializam em possibilidades na flecha do tempo. Isto dá a ciência uma série de processos multidimensional marcado pela configuração de estruturas complexas na forma de ver e de fazer Ciência.

Este contexto da atual Ciência é o berço do desenvolvimento da multiplicidade de realizações, que se materializam nas sociedades e na própria Ciência, Saiu-se do paradigma determinista onde havia uma sublimar hierarquia das Ciências Naturais sobre as Ciências Humanas e Sociais para o “Fim de Certezas” (PRIGOGINE, 2003) para o esforço da compreensão da complexidade dos sujeitos e dos fenômenos em uma Ciência em transição.

Deste contexto de flutuações e incertezas nas ciências é que se origina a base para o entendimento sobre a necessidade de desenvolver investigações não lineares e determinísticas

nas Ciências. Isto não somente nas Ciências Sociais, como também nas Ciências Naturais. Estes fatos marcam contínua e progressivamente, o início da transição das abordagens determinísticas para as abordagens complexas nos estudos científicos, incluindo-se a Contabilidade.

A previsibilidade científica, atualmente, dá lugar ao desenvolvimento da percepção científica de que: as realidades tornaram-se complexas e, esta complexibilidade está diretamente associada à multiplicidade de relações, de comportamento e de sistemas reais ou de representações. Assim, tornar-se imperioso elaborar o pensamento complexo no desenvolvimento da ciência e de sua cientificidade.

Ante a conjuntura científica e social nas Ciências é que se processa e se percebe quão é importante a relação que se desenvolve entre sociedade e a natureza. Disto resulta o entendimento de que a Ciência não consegue mais explicar a realidade a partir da fragmentação das áreas de conhecimento, com abordagens especializadas disciplinarmente e extraindo o fenômeno do seu contexto. Muito menos, desenvolver percepções e explicações lineares da realidade. Neste sentido, é preciso desenvolver na Ciência o pensamento complexo, na singularidade dos objetos, dos fatos e dos fenômenos observados, pois a observação é um ato singular dos sujeitos. Desta forma tem-se, portanto, o entendimento das realidades como ente *complexus*, pois como descreve Prigogine (2010, p. 45) “[...] a realidade é somente uma das realizações do possível. O futuro se inclui aí. O futuro é um dos possíveis futuros [...]”.

Nesta perspectiva, as pesquisas no âmbito da Contabilidade ainda que, em passos lentos, vem caminhado rumo à criticidade da nova ordem ou da Teoria Crítica da Contabilidade, a exemplo da investigação científica do professor doutor Artur Roberto do Nascimento, intitulada “Controle Gerencial como Prática Social a partir dos Paradigmas Neofuncionalista, Interpretativista e Pós-Estruturalista” (2011).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste singelo texto observou-se que a Contabilidade é uma ciência social que serve para mediar o conflito distributivo na sociedade. Ela sempre esteve a serviço da evolução das sociedades e da própria civilização humana, bem como se projeta para o futuro, pois é nele que se vislumbra um maior aperfeiçoamento da humanidade.

Para cumprir com o seu objetivo, a Contabilidade atua na produção de técnicas de

análise, demonstrações contábeis e outros procedimentos para alcançar o melhor reconhecimento, mensuração, evidenciação, interpretação, análise e avaliação dos fenômenos que causam variações qualitativas e quantitativas no patrimônio das instituições públicas, organizações privadas ou entidades do terceiro setor. Sua moldura de sustentação, o seu modelo de mediação, sempre será orientado por um sistema de eticidade, cujo fulcro basilar é o interesse público e a dignidade do ser humano. A definição proposta é aderente ao próprio percurso histórico da contabilidade, que sempre esteve a serviço da evolução das sociedades e da própria civilização humana, bem como se projeta para o futuro, pois é nele que se vislumbra um maior aperfeiçoamento da humanidade.

Verificou-se que a Teoria Tradicional procura abranger todos os fatos de maneira hierarquizada com seus gêneros e espécies, atendendo cada um deles a subordens específicas.

Constatou-se que a referida teoria, na visão de Horkheimer (1983) concebe e classifica os fatos em ordens conceituais, sendo seus resultados “matemáticos”, portanto, sem aparente possibilidade de contestação; tendem à manifestações de dominação, o dominado aceita a dominação e o dominador absorve o direito de dominar. “Para o cientista a tarefa de registro, modificação da forma e racionalização total do saber a respeito dos fatos é sua espontaneidade, é a sua atividade teórica”.

Já a teoria crítica se define, sobretudo, pela orientação para a emancipação e pelo comportamento crítico.

Averiguou-se que a Teoria Crítica não se preocupa com as metas já impostas por modos de vida já existentes, mas com o homem e todas suas potencialidades.

Evidenciou-se que na Contabilidade, a teoria crítica tem como principal pressuposto proporcionar o amadurecimento e a complementação das visões clássicas acerca dos objetivos e funções que esta deve desempenhar; a mencionada teoria crítica proporciona à Contabilidade a possibilidade de vislumbrar seu papel na sociedade, de modo a permitir que se identifique qual o contexto social que esta ciência ocupa e quais mudanças sociais esta pode proporcionar a partir do momento em que houver um maior nível de autorreflexão e autocrítica.

No que tange aos aspectos metodológicos, percebeu-se que a maioria das pesquisas em Contabilidade tratam o sujeito e o objeto investigativo numa perspectiva quantitativa, em que a interpretação dos resultados fica circunscrita aos dados estatísticos, portanto, de natureza cartesiana ou positivista.

Entendeu-se, porém, que na atualidade a investigação científica qualquer que seja a área de conhecimento deve ser concebida numa dimensão de complexibilidade, portanto,

ancorada em pressupostos teóricos, epistemológicos e metodológicos intercorada e complementarmente delineada por processos têmporo-espaciais, que ora se tangenciam, ora se opõem e ora se complementam em uma sinergia entre ordem e a desordem como processos de constru o do conhecimento.

Finalmente, cabe registrar que o presente escrito deve ser concebido tão somente como instiga o ao debate, trazendo tempestade de ideias em torno das teorias tradicional e crítica da Contabilidade, sob a  tica metodológica.

REFERÊNCIAS

ADORNO, T. W. Teoria da Semiforma o. In: PUCCI, Bruno; ZUIN, Antonio A. S.; LASTÓRIA, Luiz C. N. (orgs.). **Teoria Crítica e Inconformismo: novas perspectivas de pesquisa**. Campinas: Autores Associados, 2010.

_____. **Dialética Negativa**. Rio de Janeiro: Zahar, 2009.

_____. **Prismas: crítica cultural e sociedade**. Trad. Augustin Wernet e Jorge Mattos Brito de Almeida. São Paulo: Editora  tica, 1998.

_____. **Educa o e Emancipa o**. Paz e Terra: São Paulo, 1995.

_____. **Theorie der Halbbildung**. In: Adorno, Theodor, *Gesammelte Schriften*, Band 8. Frankfurt: Suhrkamp, 1972.

ALOE, Armando e VALLE Francisco - **Fr  Luca Pacioli e seu tratado de escritura o de contas**. São Paulo: Atlas, 1966.

ARAUJO, Cleonilva de. **A Contabilidade como ciência social**. Disponível em <http://www.ice.edu.br/TNX/index.php?sid=445>>. Acesso em: 04 set. 2018.

BARTH, M. E. *et al.* The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, n. 1-3, p. 77-104, 2001.

BUNGE, M. **Teoria e realidade**. São Paulo: Perspectiva, 1974.

CARDOZO, E.J. Teoria da a o comunicativa de Habermas e suas implica es no processo educativo. **Revista Cesumar - Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**, v. 9, n. 2, Jun-Dez 2004, p. 29-37.

CARVALHO, Carlos de. **Estudos de Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Brasileira, 1926.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira. **Abordagem qualitativa nas pesquisas organizacionais nas áreas de finanças e contabilidade**. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/abordagem-qualitativa-nas-pesquisas-organizacionais-nas-areas-de-financas-e-contabilidade/58905/>>. Acesso em: 07 set.2018.

COSENZA, José Paulo; LAURENCEL, Luiz da Costa. Om olhar sobre a harmonização contábil no BRASIL à luz da teoria habermasiana. **Revista de Informação Contábil (RIC)** - ISSN 1982-3967 - Vol. 5, no 4, p. 79-103, Out-Dez/2011.

DELATTRE, Pierre. Investigações interdisciplinares: objetivos e dificuldades. In: POMBO, Olga; GUIMARAES, Henrique Manuel; LEVY, Teresa. **Interdisciplinaridade**: antologia. Porto/PT: Campo das Letras, 2006.

DIAS FILHO, J. M. Novos desenvolvimentos teóricos em contabilidade. **Revista Contabilidade** – UFBA, v. 2, n. 2, p. 2-3, 2008.

DOMINGUES, Ivan. Em busca do método. In:_____. (Org.) **Conhecimento e transdisciplinaridade II**: aspectos metodológicos. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

DUINDAM, S.; VERSTEGEN, B. Theory for accounting or accounting theory: an essay on the interaction between economics and accounting. **European Journal of Law and Economics**, v. 10, p. 125-138, 2000.

DURKHEIM, E. **As regras do método sociológico**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1985.

ESTRADA, Santiago, N.A. Contabilidade durante a Idade Média. **Revista Paulista de Contabilidade**. São Paulo, v.56 (454),1978.

_____. **Curso de Filosofia e História da Contabilidade**. Salvador, EAF/BA, 1985.

ERNST YOUNG; FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIAS, M. R. S.; FARIAS, K. T. R. O papel epistemológico da teoria e sua importância para o avanço da pesquisa científica em contabilidade. **Anais do Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo**, 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1988.

FERREIRA, Rosilda Arruda. **A pesquisa científica nas ciências sociais**: caracterização e procedimentos. Recife: EDUFPE, 1998.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades) - Suplemento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FRANCO, Hilário. **A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

FRANKEL, Christian; HØJBJERG, Erik. The constitution of a transnational policy field: negotiating the EU internal market for products. **Journal of European Public Policy**, v. 14, Issue 1, January 2007, p. 96-114.

FREZATTI, F. et al. Desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 49, p. 6-24, 2009.

FREITAG, B. Aspectos filosóficos e sócio-antropológicos do construtivismo pós-piagetiano. In: GROSSI, E.P., BORDIM, J. **Construtivismo pós-piagetiano: um novo paradigma de aprendizagem**. Petrópolis: Vozes, 1993, p.26-34.

GALEFI, Dante Augusto. **Filosofar & educar**. Inquietações pensantes. Salvador: Quarteto, 2003.

GERGULL, Alberto Weimann. Uma reflexão acerca do núcleo fundamental da teoria contábil. **Caderno de Estudos**. jan./jun. p. 45-69. São Paulo:1997. ISSN 1413-9251

GIOIA, D. A.; PITRE, E. Multiparadigm perspectives on theory building. **The Academy of Management Review**, v. 15, n. 4, p. 584-602, 1990.

GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. Accounting theory and practice. 7th ed. Harlow: Prentice Hall, 2001.

GOIS, Alan Diógenes *et al.* **O que é teoria da contabilidade?** Disponível em: <<https://br.answers.yahoo.com/question/index?qid=20090321115100AApGz8c>>. Acesso em: 08 set. 2018.

GOMES, Luiz Roberto. **Teoria crítica da educação: experiências atuais de pesquisa no Brasil e na Alemanha**. In: Comunicações, Piracicaba (SP), ano 22, n. 3, p. 145-154, 2015. ISSN impresso 0104-8481. ISSN eletrônico 2238-121X.

HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria de La Contabilidad**. México Unión Tipografía Editorial Hispano-b Americana, 1970.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDÁ, M. F. van. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HERMANN JR, Frederico. Contabilidade Superior: **Teoria Econômica da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1961.

HOLTHAUSEN, R. W.; WATTS, R. L. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting. **Journal of Accounting & Economics**, n. 31, p. 3-75, 2001.

HORKHEIMER, M. **Teoria Tradicional e Teoria Crítica**. Coleção os Pensadores. São Paulo: Editora Abril, 1987.

IUDICIBUS, Sérgio *et al.* Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 8, n. 4, p. 274-285, 2011.

IUDICIBUS, Sérgio. Teoria da contabilidade: evolução e tendências. **Revista ANEFAC**, n. 157, p. 36-44, 2012.

_____. **Contribuição à Teoria dos Ajustamentos Contábeis**. 1966. (Tese de Doutorado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

KABIR, M. H. Positive accounting theory and science. *Journal of CENTRUM Cathedra*, v. 3, n. 2, September 2010, 2011.

KANT, E. Crítica da razão pura. Coleção **Os pensadores**. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

KERLINGER, Fred. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. Tradução Helena Mendes Rotundo; revisão técnica José Roberto Malufe. São Paulo: EPU, 1980.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI Maria de Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1983.

LAKATOS, Inre.; MUSGRAVE, A. **La crítica y el desarrollo del conocimiento**. Barcelona> Ediciones Grijalbo, S.A., 1975.

MELIS, F. **Storia della Ragioneria**. Bologna: Dott. Cesare Zuffi, 1950.

MOONITZ, Maurice. *The Basic Postulates of Accounting Research Study, N.1, New York: American Institute of Certified Public Accountants, AICPA, 1961.*

MOST, Kenneth. **Accounting Theory** 3. ed., Illinois Irwin, 1977.

NASCIMENTO, Artur Roberto. Controle gerencial como prática social e organizacional: análise crítica a partir dos paradigmas neofuncionalistas e interpretativistas e pós-estruturalistas. 2011. 266 f. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (tese de doutorado). Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2011. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10082011-203453/pt-br.php>. Acesso em: 08 set. 2018.

NIYAMA, J.K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007. NOBRE, M. A. **Teoria Crítica**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2004.

_____. Teoria Crítica e Pesquisa Empírica: metodologia hermenêutica objetiva na investigação da escola contemporânea. In: PUCCI, Bruno; ZUIN, Antonio A. S.; LASTÓRIA, Luiz C. N. (orgs.). **Teoria Crítica e Inconformismo**: novas perspectivas de pesquisa. Campinas: Autores Associados, 2010.

PARMA, Hamilton Coutinho. **Delineamentos histórico-contábeis**. Revista CRC-RS, 20 (67): 32-3, out/dez. 1991.

PRIGOGINE, I. O fim da certeza. In: MENDES, C. **Representação e Complexidade**. Rio de Janeiro: Garamond, 2003, p. 49-67.

SÁ, Antônio Lopes de. História Geral e das Doutrinas da Contabilidade. São Paulo: Atlas, São Paulo, 1997.

_____. **Introdução à Ciência da Contabilidade**. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1987.

SANTOS, Luiz Carlos dos. Gênese da ciência contábil. **Revista LOCUS - Ciência, Tecnologia & Cultura**. Salvador, Centro de Educação Técnica da Bahia - CETEBA/UNEB, Edição Especial “25 Anos de CETEBA”, p. 89-106, 1994.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

TESCHE, Carlos Henrique *et. al.* Contabilidade: Ciência, Técnica ou Arte? **Revista Brasileira de Contabilidade**, V 20 (76): 14-5, jul./set. 1991.

WEIL, Pierre; *et al.* **Rumo à Nova Transdisciplinaridade**: sistemas abertos de conhecimento. São Paulo: Editora Summus, 1993.



LUIZ CARLOS DOS SANTOS
www.lcsantos.pro.br