UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

Bárbara Melo Carneiro

**Conceitos Contábeis no atual contexto científico: uma tentativa de retirá-los da
cama de Procusto**

São Paulo
2019

BÁRBARA MELO CARNEIRO

Conceitos Contábeis no atual contexto científico: uma tentativa de retirá-los da
cama de Procusto

Dissertação apresentada ao Departamento
de Contabilidade e Atuária da Faculdade
de Economia, Administração e
Contabilidade da Universidade de São
Paulo para obter o título de Mestre em
Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Eliseu Martins

São Paulo
2019

CARNEIRO, Bárbara Melo.

Conceitos Contábeis no atual contexto científico: uma tentativa de retirá-los da cama de Procusto./ Bárbara Melo Carneiro; orientador Eliseu Martins. --São Paulo, 2019.

112 f.

Dissertação (Mestrado) -- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Área de Concentração:

1 Ciência. 2 Contabilidade Financeira. 3 Conceitos. 4 Ativo. 5 Passivo. 6 Receita. 7 Despesa. I. Martins, Eliseu. II. Título.

Nome: Bárbara Melo Carneiro

Título: Conceitos Contábeis no atual contexto científico: uma tentativa de retirá-los da cama de Procusto

Dissertação apresentada a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para obter o título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Aos meus pais e à Miudinha, a quem tudo devo.

AGRADECIMENTOS

Durante o percurso, foram muitos aqueles que, de uma maneira ou de outra, colaboraram com o trabalho e me incentivaram. Alguns pela ajuda direta, outros simplesmente pela compreensão e paciência.

Em primeiro lugar, registro minha gratidão ao Professor Eliseu Martins. O meu agradecimento é tanto pela oportunidade concedida de cursar o mestrado sob a sua segura orientação, quanto por me mostrar o que é ser um verdadeiro mestre. Sua humildade, disponibilidade e gentileza superaram a sua inteligência, o que me parecia insuperável.

Em seguida, agradeço aos Professores Sérgio de Iudícibus, Nelson Carvalho e Eduardo Flores pelas diversas contribuições como componentes da banca de qualificação, bem como pelo estímulo ao constante desenvolvimento profissional. Além de profissionais exemplares, são pessoas com grandeza espiritual cuja convivência fez com que aumentasse a minha admiração.

Agradeço, também, às minhas queridas meninas que iluminam e alegram o meu dia a dia profissional. Cola, Anita, Ju e Camilinha: vocês, além de excelentes profissionais, cumprem com maestria a tarefa de ser amiga. Obrigada por estarem ao meu lado, pela torcida e pelo suporte, sempre com boas risadas e um bolo ao fim do dia.

Sou grata, ainda, aos inúmeros amigos do programa de pós-graduação da USP pelas valiosas discussões.

Um agradecimento especial ao Fernando, pelo apoio incondicional.

Por fim, devo registrar o agradecimento a todos meus familiares que sempre me deram estrutura e suporte para que eu conseguisse alcançar tudo o que me propus. Um carinhoso agradecimento aos meus pais, que nunca pouparam esforços para que eu pudesse trilhar meus caminhos, e à Miudinha, pela doçura invejável.

“Não há nada mais prático do que uma boa teoria”. Leonid Brejnev

RESUMO

Carneiro, B. M. (2019). *Conceitos Contábeis no atual contexto científico: uma tentativa de retirá-los da cama de Procusto*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

O presente estudo versa sobre a necessidade de se traçar premissas teóricas para que possam ser estruturados os conceitos básicos relacionados à Contabilidade Financeira (tais como ativo, passivo, receita e despesa), no intuito de propor fronteiras de sentido a esses vocábulos. Inicialmente, são apresentadas considerações sobre a evolução dos paradigmas científicos, e como se deu a adoção do paradigma positivista na Contabilidade, no intuito de demonstrar a incompatibilidade da aplicação da tese descritivista a esse ramo do conhecimento. A partir da análise dos objetivos da Contabilidade e do entendimento relativo à sua autonomia, é possível traçar as diretrizes no sentido de que ela possui função comunicacional e, como decorrência lógica, é essencial que sejam estabelecidos conteúdos mínimos de significação dos signos por ela utilizados. A Contabilidade, portanto, não pode ser vista como um instrumento, mas como uma atividade. Em síntese, conceitos contábeis nada mais são do que alocação temporal do *tracking* da geração e consumo de caixa. O fato de a função da Contabilidade estar relacionada à alocação temporal das movimentações financeiras de determinada entidade impossibilita que o sistema contábil capture movimentos patrimoniais que não tenham como referência as expectativas daquela entidade. Por fim, aplicando a teoria da dualidade contábil, desenvolvida por Mattessich, ativo e passivo seriam as duas classificações dos fenômenos patrimoniais em seu aspecto substancial. Em seu aspecto processual, um fato contábil poderia ser classificado como receita ou como despesa, que evidenciaria o aspecto temporal relacionado ao surgimento ou consumo das substâncias patrimoniais. A conclusão foi dedicada à síntese das principais ideias expostas no trabalho.

Palavras-chave: Ciência. Contabilidade Financeira. Conceitos. Ativo. Passivo. Receita. Despesa

ABSTRACT

The present study deals with the need to outline theoretical premises so that the basic concepts related to financial accounting (such as assets, liabilities, revenue and expenses) can be structured, in order to propose boundaries to the meanings of these words. Initially, considerations are presented over the evolution of scientific paradigms, and how the adoption of the positivist paradigm in accounting was presented, as to demonstrate the inapplicability of the descriptive thesis to Accounting. From the analysis of the objectives of accounting and the understanding of its autonomy, it is possible to infer that accounting has a communicational function and, consequently, it is essential that minimum contents of signification of the signs used in accounting are established. Therefore, accounting cannot be considered as an instrument, yet as an activity. In summary, accounting concepts are simply the temporal allocation in respect to the tracking of generation and the consumption of cash. The fact that the function of accounting is related to the temporal allocation of the financial movements of a certain entity makes it impossible for the accounting system to capture equity movements that do not have as reference the expectations of that entity. Lastly, if one applies the theory of accounting duality, developed by Mattessich, assets and liabilities would be the two classifications of the equity phenomena in their substantial aspect. In its procedural aspect, an accounting fact could be classified as revenue or expense, which would indicate the temporal aspect related to the occurrence or consumption of the equity's substances. The conclusion was the summary of the main ideas exposed in the work.

Keywords: Science. Financial Accounting. Concepts. Assets. Liabilities. Revenue. Expense

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Os Sistemas Sociais e o fechamento operacional	p. 64
Figura 2 -	Ordenação dos fatos no Sistema Contábil	p. 69
Figura 3 –	Aberturas cognitivas do Sistema Contábil	p. 74
Figura 4 -	A Contabilidade como um subsistema social	p. 82
Figura 5 -	A captura dos fatos pelos sistemas sociais (a).....	p. 87
Figura 6 –	A captura dos fatos pelos sistemas sociais (b).....	p. 88

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 CONTABILIDADE E CIÊNCIA	14
2.1 O paradigma científico relacionado à busca pela certeza.....	17
2.2 Os paradigmas científicos formados diante da incerteza e da complexidade...	20
2.3 Paradigma científico positivista e sua superação.....	22
2.4 A Teoria da Contabilidade e a adoção de um paradigma científico positivista	25
<i>2.4.1 Rompimento da tradição normativista e início da adoção do paradigma positivista</i> <i>na Contabilidade</i>	<i>28</i>
3 OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE COMO RAMO AUTÔNOMO DO CONHECIMENTO	44
4 CONTABILIDADE COMO SISTEMA COMUNICACIONAL	56
5 OS CONCEITOS NO SISTEMA CONTÁBIL	77
5.1 Aspectos gerais dos conceitos contábeis	78
5.2 Características essenciais dos conceitos contábeis.....	89
6 CONCLUSÃO.....	96
REFERÊNCIAS	104

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem um propósito bem definido: ele se ocupa de traçar as premissas teóricas para que se possam ser estruturados os conceitos básicos relacionados à Contabilidade¹ (tais como ativo, passivo, receita e despesa), no intuito de propor fronteiras de sentido a esses vocábulos. Com a finalidade de viabilizar a improvável coordenação de sentido entre emissor e usuário das demonstrações contábeis, será adotado o paradigma no sentido de a Contabilidade ser um sistema comunicacional², portador de uma função dirigida a uma determinada finalidade. Parece simples (ou até mesmo trivial). A singeleza da ideia esconde, no entanto, a complexidade do percurso. Prova disso é a escassez de ensaios nesse sentido,³ dado que relevante parcela dos recentes trabalhos parte de conceitos previamente definidos (ainda que as suas origens não tenham sido objeto de uma reflexão mais detida) e busca aplicá-los a situações reais, por intermédio de modelos.

É justamente nesse ponto com que se pretende contribuir. A Contabilidade representa os fenômenos patrimoniais por meio de signos linguísticos, que não guardam uma objetividade semântica, principalmente quando evidenciada a utilização dos mesmos signos por outros ramos de estudo. Em outras palavras, não há um conceito ontológico de ativo, por exemplo. Quando um determinado item patrimonial é registrado em conta de passivo não é porque ele seja naturalmente (ou essencialmente) um passivo, mas porque, de acordo com a visão (por vezes, circunstancial) da Contabilidade sobre quais são as características típicas de um passivo, ele apresenta tais requisitos. Da inexistência de conceitos ontológicos segue a necessária atenção que deve ser dispensada ao fato de que a Contabilidade constrói a sua própria realidade, em razão de sua finalidade, selecionando os eventos que são para ela tidos por relevantes e que devem ser apresentados de uma dada maneira.

Uma vez adotado o referido paradigma, é preciso que o leitor se desvincule de algumas amarras. A Contabilidade não deve seguir a Economia (ou outras áreas do

¹ Cabe, nesse momento, uma advertência inicial: o trabalho diz respeito à elaboração dos conceitos levando-se em consideração os propósitos da Contabilidade Financeira (usuários externos).

² A comunicação, no presente trabalho, dirá respeito a interação entre o elaborador das demonstrações contábeis e os usuários externos, não abarcando os usuários internos.

³ Talvez uma destacada exceção seja a tese de Eric Aversari Martins (2012).

conhecimento),⁴ até mesmo porque os economistas não ignoram que as demonstrações financeiras (elaboradas com base em um conjunto de normas contábeis) representam o seu ponto de partida.⁵ Se isso é verdade, admitir que a Contabilidade estaria subordinada à Economia é como permitir que “o rabo comande o cachorro”, como costumam dizer os norte-americanos. As duas ciências estão relacionadas, sem relação de subordinação e estão inteiramente livres para enxergar a realidade de acordo com os seus métodos (desenvolvidos em razão da finalidade de cada ciência), que podem ou não ser coincidentes. Nesse sentido, a Contabilidade deve ser enxergada como um sistema autônomo, embora não isolado. Da sua independência decorre a necessidade de que estejam bem definidos os seus fundamentos, sob pena de uma desordem tal que acabaria retirando-lhe o *status* de sistema.

Essa breve exposição tem o objetivo de fixar algumas premissas. A Contabilidade é um sistema autônomo, dotado de independência, portador de uma linguagem própria, dirigido a uma determinada finalidade. Por isso, os seus pressupostos devem estar calcados em postulados que permitam o atingimento dos objetivos propostos, o que só é possível se os conceitos fundamentais, que servem de base para a própria transformação dos fenômenos patrimoniais em um conjunto de demonstrações financeiras, estiverem bem estabelecidos. Essa é a linha mestra do presente estudo.

De todo modo, para que este trabalho possa ser desenvolvido com rigor metodológico, outras considerações são necessárias à guisa de esclarecimento. A principal delas diz respeito ao que se espera de uma pesquisa contábil. Para tanto, é necessário que estejam definidas quais são as funções da Contabilidade, em quais pressupostos os seus conceitos estão assentados, de que forma e em que medida eles se transformam em normas mais específicas e como eles devem ser interpretados para uma aplicação compatível com os seus fins. Conforme mencionado, essa dinâmica decorre do fato de que a Contabilidade é uma ciência que se debruça sobre fatos sociais, qualificando-os (apenas aqueles

⁴ Evidencia-se apenas a Economia, pois é comum o entendimento no sentido de que a Contabilidade deve buscar a “essência econômica”. Entretanto, quer-se dizer que a Contabilidade não deve seguir outras áreas do conhecimento e sim desenvolver seus próprios conceitos de forma autônoma. Essa independência não significa ignorar os conhecimentos desenvolvidos em outras áreas, mas evidenciar apenas a ausência de subordinação teórica.

⁵ A esse respeito, *vide* artigo elaborado por Klammer e McCloskey (1992) no qual são evidenciadas as premissas no sentido de que a Economia é dominada pelas ideias oriundas da Contabilidade: “*Economics, however, is dominated by accounting ideas.*”

selecionados por meio de critérios próprios) e estabelece entre eles determinadas relações que levam à construção de uma realidade institucional.

Em outras palavras, a Contabilidade não é uma ciência descritiva da realidade. Ela atua no sentido de construir o seu próprio paradigma, por meio de critérios específicos, sempre em busca de um determinado objetivo, que não deve ser tratado como imutável. Ainda que a dinâmica acima possa ser considerada óbvia para alguns (especialmente em outros ramos do conhecimento), ela está longe de representar um ponto de consenso entre os teóricos da Contabilidade.⁶ Para muitos autores, ainda inspirados em uma ideia de conhecimento científico essencialmente fundado no critério de verificação ou da confirmação, a cientificidade de um ramo do conhecimento estaria ligada à possibilidade de comprovação empírica das hipóteses levantadas.

Como consequência da adoção dos paradigmas associados a uma constatação prévia de sua cientificidade, floresceram na Contabilidade pesquisas voltadas a promover testes empíricos, justamente no intuito de comprovar a exatidão das premissas em que estão sustentados. Em contrapartida, foram tidos como menos importantes os trabalhos ligados à busca por conceitos e definições mais precisos (e elaborados), que não tinham no teste empírico o seu produto. Não se acreditava que trabalhos desvinculados do puro empirismo poderiam apresentar conclusões que permitissem, não apenas explicar os fenômenos de interesse da contabilidade, como também estabelecer critérios para a sua qualificação, que tivessem uma aderência em relação às suas funções, ainda que reconhecendo a constante evolução do pensamento.

Nessa linha de ideias, este estudo acredita que peso excessivo tenha sido conferido às pesquisas contábeis dotadas de um pretenso rigor científico, que acabaria por legitimar a sua autoridade no cenário acadêmico. Com isso, um hiato foi gerado, em razão da pouca discussão acerca de conceitos fundantes do sistema contábil. Não significa dizer que as referidas pesquisas não tenham contribuído para o desenvolvimento da Contabilidade, tampouco que os modelos construídos não tenham cumprido papel relevante ao longo de décadas, já que isso inevitavelmente ocorreu. Por essa razão, a postura que aqui se pretende adotar não é de substituição de um modelo científico por outro, o que levaria aos mesmos

⁶ “Na literatura de teoria da contabilidade, existe uma série de discussões a respeito da cientificidade ou da tecnicidade do conhecimento contábil. O fato é que, apesar de essa discussão se por vezes acalorada e interessante, ela está longe de ter uma visão unânime ou definitiva por técnica ou ciência.” (Flores, Braunbeck & Carvalho, 2018, p. 33)

problemas (apenas com pressupostos diversos), mas de valorização da Teoria da Contabilidade, com o objetivo de contribuir para uma diminuição da atual lacuna conceitual causada pela escassez de trabalhos de matriz essencialmente teórica. O resultado, acredita-se, permitirá contribuir para o desenvolvimento de conceitos alicerçados em fundamentos filosoficamente sólidos (Mattessich, 2014).

A despeito das considerações acima, não se almeja aqui (e nem seria possível fazê-lo) oferecer respostas definitivas para uma série de problemas que se apresentam, mas tão somente apresentar uma postura crítico-reflexiva sobre Teoria da Contabilidade. A ideia, insista-se, é de complementaridade e não de ruptura, por não se acreditar que exista um embate real entre positivistas e normativistas. O que não se admite, entretanto, é que a autoridade dos trabalhos positivistas esteja ligada à sua função descritiva da realidade, pois essa é uma concepção equivocada e que acaba por desacreditar trabalhos relevantes, justamente em virtude da (suposta) ausência de vinculação a uma impossível neutralidade axiológica.

Em resumo, teoria⁷ e prática não representam mundos distintos, mas facetas de um mesmo universo. Problematicar não significa fugir das respostas, e propor modelos não significa a descoberta da manifestação do real, no sentido de uma fórmula científica capaz de deduzir aquilo que usualmente ocorre no mundo dos fatos. Ambas (teoria e prática) precisam coexistir, sem que seja necessário optar por uma determinada forma de pensar. Elas podem se revelar igualmente válidas, desde que seja possível demonstrar as bases sobre as quais estão assentadas as suas conclusões. Como evidenciado pela célebre frase atribuída a Leonid Brejnev, “não há nada mais prático do que uma boa teoria”.

Fixadas as premissas acima, passa-se a contextualizar a relação entre a Contabilidade e os modelos de critérios de cientificidade adotados ao longo do tempo, bem como a evolução verificada no contexto da filosofia da ciência. Para tanto, será necessária uma breve digressão temporal, com a finalidade de demonstrar a alteração nos critérios de cientificidade e como a Contabilidade está inserida nesse ambiente.

⁷ Ao longo do texto o vocábulo *teoria* será utilizado como o resultado da construção de um esquema de unificação sistemática para conteúdos diversos. Não se desconhece, contudo, o posicionamento existente no sentido de que a “[t]eoria verdadeira não é aquela que dá uma explicação das aparências físicas em conformidade com a realidade; é sobretudo uma teoria que representa de modo satisfatório um conjunto de leis experimentais”. (Conceito dado por Duhem em sua obra *La théorie physique*). (Abbagnano, 2012).

2 CONTABILIDADE E CIÊNCIA

Pode-se dizer que a atual tendência da pesquisa contábil envolve a aplicação de técnicas estatísticas e modelos matemáticos cada vez mais complexos, em busca de uma exatidão pretensamente incontestável, cuja comprovação encontraria fundamento justamente no sentimento de precisão que os números causam em seus observadores. Apesar da sedução que esse tipo de paradigma produz, observa-se uma reduzida preocupação com pressupostos teóricos fundamentais, que não podem ser negligenciados e nem considerados menos relevantes, pelo simples fato de não estarem representados por equações ou fórmulas. Não se pode olvidar, como bem destaca Mattessich (2014), que, assim como as observações nada são se não estiverem fundadas em boas teorias, as teorias igualmente possuem pouca relevância se não estiverem estruturadas em fundamentos filosóficos sólidos. Em outras palavras, a correção/adequação de modelos teóricos depende de que os pressupostos filosóficos em que se sustentam sejam expostos para que possam ser objeto de compreensão, críticas e contestações.

Nessa linha, o discurso contábil, sob uma perspectiva científica, não pode representar uma exceção ao que foi colocado acima. Por mais que os leigos associem Contabilidade apenas às demonstrações financeiras que são produzidas com base em determinadas regras, pretensamente objetivas, aqueles que fazem parte da construção do discurso contábil não podem ignorar a dialética envolvida na construção dos seus pressupostos (que conferem validade às regras), única forma de garantir a presença de uma matriz filosófica compatível com a função social exercida pela Contabilidade.

Para que se possa avançar nas ideias que serão defendidas ao longo do trabalho, é preciso reconhecer que o vocábulo “ciência” padece de uma equivocidade tal que não permite ser tratado como portador de um significado unívoco, indisputável. Dito de outro modo, não há um critério único por meio do qual se possa determinar a extensão, a natureza e as características do chamado conhecimento científico (Ferraz Jr., 2014). Ademais, os problemas não se restringem à ausência de sentido único para o vocábulo “ciência”, resvalando também em discussões acerca da possibilidade de que matérias de cunho eminentemente social possam ser enxergadas como ciência (Manicas, 1993). Por essa razão, boa parte das controvérsias que se apresentam para a Contabilidade não se

distanciam muito daquelas enfrentadas pelas demais ciências ao longo do século passado (Mattessich, 1972).⁸

Muito em razão do contexto acima narrado, é fundamental que sejam expostas as discussões relacionadas a questões filosóficas que, em alguma medida, antecedem o debate metodológico atualmente vivido pela Contabilidade. É que o conceito de ciência adotado pela doutrina majoritária tem suas raízes ligadas ao modelo positivista, para o qual o discurso científico deveria ser avaliativo, ou seja, pressuporia um modelo descritivo da realidade, com pouca participação do cientista. Em síntese: a realidade seria revelada pelo discurso científico, mas jamais por ele construída.

De acordo com o critério de cientificidade lógico-positivista, o rigor científico estaria atrelado à utilização de métodos positivistas para produção de conhecimentos (Durkheim, 2007). Não obstante, a discussão acerca da cientificidade de determinada matéria não foi fundada pelos positivistas e nem de longe foi o único modelo de ciência admitido. O referido modelo, embora se mostre cada vez mais superado, foi o maior responsável por inspirar as pesquisas atuais relacionadas à Contabilidade.

Para além disso, na medida em que as discussões travadas no âmbito da filosofia da ciência refletem os debates acerca das metodologias adequadas para se estruturar o conhecimento científico, faz-se necessário evidenciar quais foram os principais paradigmas que dominaram o pensamento científico ao longo dos séculos XIX e XX, de maneira a ser possível compreender a influência que tiveram na construção da ideia da

⁸ A alteração de paradigmas relacionados à teoria da Contabilidade, ocorrida por volta da segunda metade do século XX, foi precisamente sumarizada por Mattessich (1972) nos seguintes pontos: i) a teoria contábil moderna formula e utiliza termos bem definidos e conceitos com maior grau de objetividade, ao contrário da teoria antiga, que não possuía rigor conceitual, empregava expressões vagas e conceitos sem significados específicos; ii) a teoria moderna adaptou ferramentas utilizadas por outras áreas do conhecimento (tais como matemática, filosofia, economia) à ciência contábil, enquanto a teoria tradicional se valia de estrutura conceitual bastante especializada e sem integração com outras áreas do conhecimento; iii) a teoria moderna possibilita a segmentação de modelos específicos da informação contábil, em função do seu destinatário, enquanto a teoria tradicional impunha a aceitação dogmática de um propósito único, geral e indefinido das informações contábeis; iv) a teoria moderna preza pela utilização de procedimentos sistemáticos de testes por meio dos quais modelos contábeis e hipóteses podem ser avaliados em função de sua relevância, confiabilidade, precisão, eficiência e, até mesmo, rentabilidade, enquanto a teoria tradicional utilizava testes de administração simplificados e cumprimento de convenções que, muitas vezes, se afastavam da utilidade; v) a teoria moderna preza pela integração de áreas coerentes e convergentes, enquanto a teoria tradicional colecionava convenções ligeiramente conectadas, dogmas, regras e modelos isolados.

Contabilidade como ciência, especificamente nos paradigmas científicos em que os conceitos contábeis foram construídos.

Antes de expor os paradigmas científicos e como eles foram se alterando, destaca-se que será adotado o conceito de paradigma cunhado por Thomas Kuhn que, em seu posfácio, assim o define: uma matriz disciplinar, caracterizada por vários elementos, em especial quatro: (a) as generalizações simbólicas, correspondendo às expressões empregadas sem dissensão pelo grupo; (b) as partes metafísicas do paradigma, que representariam os compromissos coletivos com certas crenças da comunidade científica; (c) os valores, que seriam os componentes compartilhados de forma mais ampla; e (d) os exemplares, que revelariam as soluções concretas advindas da aplicação do paradigma e que assumem uma função de afirmação e propagação daquele (Kuhn, 1962).

O grande mérito dos paradigmas é a sua pragmática, já que seu *status* está vinculado ao êxito gerado na resolução dos problemas, seja atribuindo solução aos não resolvidos, seja apresentando soluções mais elegantes para os anteriormente solucionados. Essa propagação e aceitação do paradigma em uma comunidade científica faz com que tenha início uma ciência “normal”, na qual a função dos cientistas estaria restrita à solução dos quebra-cabeças naquele determinado paradigma. A ciência normal, entretanto, sofre crises, seja em razão de novas situações não percebidas, seja por ocasião de novas situações para as quais os cientistas não construíram o contexto de sua resolução. A percepção dos indicativos de rompimento de um paradigma é explicada por Kuhn ao analisar o confronto dos cientistas com anomalias ou crises paradigmáticas. De acordo com o autor, a expressão de descontentamento explícito, o recurso à filosofia e ao debate sobre os fundamentos são sintomas de uma transição paradigmática (Kuhn, 1962).

A intenção do exposto até aqui é demonstrar que a Contabilidade dá sinais de uma transição paradigmática, a despeito da dificuldade de se adquirir um consenso nesse ramo do conhecimento. Como se verá adiante, a razão de ser da Contabilidade impõe a superação da coerência científica interna, em prol de sua funcionalidade, o que demanda a rearticulação rigorosa dos principais conceitos contábeis quando confrontados com novas situações. Dito isso, passa-se a expor os principais paradigmas que dominaram o pensamento científico, para que seja possível relacioná-los ao desenvolvimento da Teoria Contábil.

2.1 O paradigma científico relacionado à busca pela certeza

No modelo da tradição grega, bem como no modelo construído ao longo da Idade Média, o conhecimento não era meramente descritivo e muito menos compartimentado ou voltado à redução de uma realidade complexa. Ao serem analisados os ensinamentos gregos, verifica-se grande presença de uma relevante aproximação entre ciência e filosofia, com fronteiras pouco demarcadas, de tal sorte que não há distinção clara entre o pensamento tido como “filosófico” e aquele tido como “científico” (Folloni, 2013). Uma série de circunstâncias históricas, todavia, levaram a uma perda de prestígio da filosofia medieval. De acordo com García Morente, (1980), os fatores que levaram à ruptura paradigmática podem ser sintetizados pela quebra da unidade religiosa no século XIV, bem como pela descoberta das terras do além-mar e do novo sistema planetário, proposto por Kepler e Copérnico (Capra, 2012).

Bacon, desde o início do século XVII, buscou refutar a filosofia grega, em especial a de Aristóteles, no intuito de substituí-la pela experimentação. Revelando-se um empirista, Bacon alegava a inutilidade de conhecimento calcado em um mundo metafísico, criticando energicamente a posição de Aristóteles, inclusive acusando-o de *submeter a experiência às suas próprias ideias, em vez de obter as ideias a partir da experiência* (Folloni, 2013). Dessa forma, Bacon cria o paradigma da disjunção entre ciência e filosofia, defendendo a segregação entre fato e valor, bem como anunciando nova relação do saber com a natureza, propagando uma nova ciência (Nouvel, 2013).

O empirismo evidenciado por Bacon acabou por influenciar vários pensadores, que passaram a investigar a natureza por meio de princípios matemáticos que regeriam seu funcionamento (Daniel Neto, 2018). Para Alexandre Koyré, a matematização do mundo foi o fator decisivo para o desenvolvimento das ciências, na medida em que são compreendidas as leis de movimento dos corpos com base em regras simples e idênticas para todas as partes do universo, que possam ser expressas por meio de equações matemáticas. A concepção de Ciência moderna, portanto, manifesta-se de duas maneiras: (i) matemática e (ii) experimental. A nova concepção da natureza que misturava matematização e experimentação originou-se das grandes contribuições da chamada “tríade clássica”, na qual são apontados Copérnico, Galileu e Newton (Nouvel, 2013).⁹

⁹ Em 1687, Isaac Newton publica Os Princípios matemáticos de filosofia natural, que constituem uma realização do programa enunciado por Galileu, no qual se evidencia a matematização da linguagem.

A experimentação e a indução passam, assim, a representar as metodologias em que se fundamentam as teorias científicas, absorvidas pelas ciências humanas, conforme se verifica por meio do pensamento de John Locke, ao tentar reduzir o comportamento da sociedade ao padrão de comportamento dos seus indivíduos, bem como determinando que o papel do Estado seria o de garantir o cumprimento às leis naturais (que incluíam liberdade, igualdade e propriedade). Essas leis seriam absolutas e imutáveis, da mesma forma que as Leis de Newton eram aplicáveis às ciências naturais.

A ruptura entre filosofia e ciência é evidenciada na filosofia moderna e adquire força durante o século XX. A propósito da filosofia moderna, ela tem seu início marcado por René Descartes, que experimentou a dúvida acerca do realismo. O conhecimento, segundo ele, origina-se sempre de uma dúvida. Esta mesma dúvida seria a única coisa da qual não se poderia duvidar. O idealismo absoluto, sustentado por Descartes, levou-o não apenas a duvidar da realidade do mundo exterior, mas também a afirmar que a única realidade seria aquela produzida pelas ideias (Nouvel, 2013). Para Descartes, a adoção de um método bem colocado e fundado na experiência acarretaria um conhecimento seguro. O método cartesiano, por conseguinte, pressupõe a confiança na razão humana, que justificaria a validade e a veracidade das conclusões obtidas pela sua aplicação (Folloni, 2013). Importante notar que o “cogito” de Descartes é na primeira pessoa do singular, já que o ato de “pensar consigo mesmo” caracterizaria a ciência moderna, de modo que Cretton (2001) evidencia ser o método cartesiano o eclipse da dialética, em razão de seu método monológico.

Portanto, na linha de seu pensamento, o método cartesiano seria um método científico moderno, produtor e reproduzidor de uma racionalidade tipicamente lógica e matemática (Folloni, 2013). As regras de Descartes evidenciam a transcendência do objeto em relação ao sujeito, sendo que aquele possui suas próprias propriedades e estas, por sua vez, não sofrem qualquer influência pela atividade cognoscente do sujeito. Nessa concepção, o conhecimento verdadeiro seria aquele que, havendo sido conduzido pelo método

Baseados nessa obra, numerosos filósofos iniciam o pensamento filosófico, tais como Locke, Hume e depois Kant. A ideia de que a lei da natureza pudesse ser exprimível matematicamente começa a se afirmar e são formuladas três raízes do pensamento científico: (i) sobre qualquer problema é possível uma guinada do olhar; essa guinada torna simples o que parecia complexo; (ii) a experimentação permite estabelecer regularidades na natureza; (iii) existem leis universais da natureza, válidas para todos os objetos físicos, e essas leis são suscetíveis de serem expostas de forma matemática (Nouvel, 2013).

cartesiano proposto, possuiria uma concordância com o objeto a que se dirigiu o pensamento (Daniel Neto, 2018).

Nesse contexto, duas tendências opostas orientavam a busca pelo conhecimento científico: o método empírico e indutivo de Bacon *versus* o racional dedutivo de Descartes. A dedução conduziria a formação do conhecimento apenas por meio da lógica, em uma metodologia diferente da indução, que determinaria a extração da verdade por meio de observações repetidas, de tal maneira a que fosse possível generalizá-las (Nouvel, 2013). É importante notar que David Hume (citado por Nouvel, 2013), grande crítico da indução, não duvidava da regularidade das leis da natureza, mas se questionava sobre o seu fundamento teórico e, por isso, concluiu que seu caráter seria puramente prático. Todo alvoroço em torno da noção de indução justifica-se pelo fato de se supor que ela seria indispensável à ciência. Isso porque, se a ciência busca conhecimentos gerais, apenas a indução permitiria a passagem das observações particulares às regras gerais.

Rompendo o paradigma indutivista, Claude Bernard, em *Introdução à Medicina Experimental*, citado por Nouvel (2013), substitui o princípio da indução pelo princípio por ele chamado de “determinismo”, que o considera fundador de todas as ciências experimentais e sua negação seria a ruína da ciência. Em sua forma mais sintética, o determinismo poderia ser enunciado do seguinte modo: “As mesmas causas produzem os mesmos efeitos” e, quando as mesmas causas não produzirem os mesmos efeitos, significa que o cientista estava iludido pelas aparências e não foi capaz de capturar a identidade de causas. É dizer: as causas não eram exatamente as mesmas.

O sentimento que tomou conta da comunidade científica foi bem sintetizado por García Morente, (1980), que evidenciou ser o momento mais sublime da física e da matemática quando o homem tem esperanças de conseguir uma fórmula que compreenda, na brevidade de seus termos, o conjunto íntegro da natureza. De uma forma geral, o paradigma científico se pautava no império da redução e da abstração, o que Edgar Morin (2006, p. 59) chamou de paradigma simplificador, que “põe ordem no universo, expulsa dele a desordem”. Nesse paradigma, os cientistas buscavam conceber um universo que fosse uma máquina determinística perfeita, sendo possível estabelecer relações de causalidade que explicassem os fenômenos.

Esse paradigma, como será exposto no capítulo seguinte, deixou marcas bem definidas na Contabilidade. Ocorre que, no início do século XX, os cientistas começaram a se deparar com questões não mais resolvidas dentro do paradigma simplificador. Na Biologia, Jean-Baptiste Lamarck estudou a evolução dos organismos em razão da influência do ambiente, confirmada pela Teoria da Evolução de Darwin. Na Física, o desenvolvimento das leis da termodinâmica evidenciou uma nova compreensão do próprio tempo.

As ideias de evolução e de entropia foram um forte golpe na universalidade e atemporalidade das leis naturais construídas no paradigma moderno, já que iam de encontro à tese cartesiana de um mundo máquina, imutável, que funcionaria sob as mesmas leis naturais, sem validade temporal. As relações de causalidade sofrem, da mesma forma, um grande abalo, fazendo com que sejam desenvolvidas novas premissas para que fosse explicado o que a “ciência normal” já não conseguia explicar.

2.2 Os paradigmas científicos formados diante da incerteza e da complexidade

Após a denúncia da inutilidade dos paradigmas deterministas, surgem os defensores do indeterminismo, tais como Paul Valéry. Nessa linha, ao afirmar que as mesmas causas produzem os mesmos efeitos, nada estar-se-ia dizendo, pois as mesmas causas nunca se reproduzem e, ademais, nunca será possível conhecê-las todas. No mesmo sentido é a objeção feita por Henri Poincaré (1909), ao afirmar que, se um sistema é determinista, mas, ao mesmo tempo, complexo, seria impossível a reprodução precisa das condições iniciais (Nouvel, 2013). Por essa razão, ele seria pseudodeterminista.

Além da impossibilidade de reprodução das mesmas causas em certos sistemas, Ilya Prigogine (1996)¹⁰ evidencia a existência do conceito de probabilidade e do fim das certezas. Segundo o autor:

A ciência clássica privilegiava a ordem, a estabilidade, ao passo que em todos os níveis de observação reconhecemos agora o papel primordial das flutuações e da instabilidade. Associadas a essas noções, aparecem também as escolhas múltiplas e os horizontes de previsibilidade limitada. [...] Desde que a instabilidade é incorporada, a significação das leis da natureza ganha um novo sentido. Doravante, elas exprimem possibilidade. (p.12)

¹⁰Vencedor do Prêmio Nobel de Química em 1977, na obra “O Fim das Certezas”.

Dessa forma, Prigogine (1996) evidenciava que o princípio determinista não era absoluto, como defendia Bernard citado por Nouvel, 2013. Ao contrário, o grau de aplicação deveria variar a depender do sistema observado. Em geral, quanto mais simples o sistema, maior a aplicabilidade do princípio determinista. Ele defendia, portanto, dois tipos de sistemas: os estáveis, nos quais o princípio “as mesmas causas produzem os mesmos efeitos” se aplicaria de forma ao menos aproximada; e os instáveis, que evoluiriam rumo a efeitos diferentes, a despeito das semelhanças das condições iniciais verificadas (Nouvel, 2013, p. 122).

Portanto, relativiza-se a ideia segundo a qual se funda o determinismo, no sentido de que tudo ocorre de maneira calculável, previsível e determinável, principalmente quando se leva em consideração que o objeto de estudo sejam as ações de seres humanos, sistemas extremamente complexos. Conforme Edgar Morin (2002), “a ciência clássica fundou-se sob o signo da objetividade, isto é, dum universo constituído por objetos isolados (num espaço neutro) submetidos a leis objetivamente universais.” Dessa forma, os postulados da objetividade lógica, capacidade de dedução e matematização do conhecimento foram afastados. Começa-se a evidenciar que um discurso sobre o método científico será sempre um discurso de circunstância e não descreverá uma constituição definitiva da ciência (Daniel Neto, 2018). O Novo Discurso do Método, proposto por Jean-Louis Le Moigne, evidencia o “modo-de-pensar” dentro do paradigma da complexidade, segundo o qual, em relação ao mundo empírico, é necessário que se saiba das incertezas, das impossibilidades de se formular uma lei, de conceber uma ordem absoluta.

Em uma visão complexa, as contradições empírico-rationais não significam um erro, mas a impossibilidade de se alcançar uma camada profunda da realidade que, justamente por ser profunda, não encontraria tradução na lógica disponível (Morin, 2006). O pensamento simplificado, que tenta expulsar a desordem do universo (sem conseguir), é superado pelo pensamento complexo, em que o uno pode ser, ao mesmo tempo, múltiplo, e que a causa pode ser, ao mesmo tempo, consequência. Morin (2006) evidencia três elementos-chaves para a abordagem da complexidade: (a) a noção de sistema; (b) a circularidade (*looping*); e (c) o *looping* autoprodutivo.

A finalidade das linhas até então abordadas é demonstrar a ausência de univocidade do critério de cientificidade, evidenciado nas contínuas alterações de paradigmas científicos. Nesse contexto, é possível observar a transição do momento científico-cultural, em que o

homem objetivava controlar a natureza, na certeza da possibilidade de analisar seus componentes por meio da matematização, para outro, o do império da incerteza, em que se abandona a solidez dos pontos de partida pela adição da contingência em qualquer tentativa da descrição da realidade.

Não obstante a ocorrência de alteração dos paradigmas científicos, grande parte da comunidade científica contábil ainda adota como referencial metodológico o positivismo científico, que se insere no paradigma simplificado, conforme denominação dada por Morin. Para que seja possível uma melhor conexão com a adoção desse paradigma pela comunidade científica contábil, traçam-se abaixo os fios condutores do pensamento positivista e sua conexão com o paradigma científico superado.

2.3 Paradigma científico positivista e sua superação

No final do século XVIII e início do século XIX, como consequência do desenvolvimento sociológico do Iluminismo, surge o Positivismo como corrente filosófica, sociológica e política, idealizada por Augusto Comte e John Stuart Mill. Este último encarava as chamadas *ciências morais* como uma mancha no rosto da ciência, que poderia ser removida apenas se a lógica aplicável às ciências morais fosse a mesma aplicável a qualquer outra ciência. Dessa forma, Mill defendia que, somente submetendo as ciências morais à lógica aplicável às demais ciências, poderiam ser obtidas conclusões tidas como científicas, que ensejariam as chamadas “leis da mente”. Tais “leis” se diferenciariam das “leis empíricas” apenas pelo maior grau de generalidade e exatidão, mas, como todas as leis científicas, seriam afirmações de uniformidades (Winch, 1970).

Em 1830, Augusto Comte publicou a obra *Curso de Filosofia Positiva* (1978, trad.), segundo o qual era possível aplicar às ciências humanas os mesmos métodos das ciências naturais, fundando, então, a Sociologia que, em princípio, recebeu o nome de Física Social. Como resultado do Positivismo, nasce uma corrente filosófica denominada Neopositivismo Lógico ou, simplesmente, Positivismo Lógico, que adquiriu expressividade em Viena, na segunda década do século XX, quando filósofos e cientistas se encontravam, sistematicamente, para discutir problemas relativos à natureza do conhecimento científico (Carvalho, P. B., 2011).

Em relação ao Círculo de Viena, expoente do Positivismo, é importante compreender suas origens e o contexto de seu surgimento. Em Viena, Áustria, nos anos que se seguem à Primeira Guerra Mundial, pensadores envolvidos com as ciências adquiriram o hábito de se reunir nas noites de quinta-feira em diversos cafés da cidade. Em 1929, Otto Hahn, Hans Neurath e Rudolf Carnap (aos quais convém acrescentar Moritz Schlick, a quem o documento foi dedicado) publicam um texto expondo o objetivo geral da filosofia analítica, intitulado de *A concepção científica do mundo: O Círculo de Viena*. Para Friedrich Stadler, o Círculo de Viena pode ser descrito como uma orientação científica fundada em análise lógica e linguística.¹¹

Em 1929, ano da publicação de *A concepção científica do mundo*, o Círculo de Viena decide lançar uma revista, *Erkenntnis* (em 1930), em que Karl Popper (1902-94), apesar de nunca ter frequentado o Círculo de Viena, publica e se engaja em reflexões em torno da filosofia das ciências, principalmente em busca de critérios de cientificidade. Apesar de crítico do positivismo lógico, Popper também não pode ser incluído como desvinculado dos traços positivistas. O critério de verificação dos empiristas é, contudo, substituído pelo critério de falseabilidade já que, sendo a verdade uma concepção metafísica, na medida em que não se poderá alcançá-la, o papel do cientista é propor teorias testáveis, falseáveis.

No positivismo lógico, a hipótese era correta, na medida em que derivava de observações que validavam uma teoria. Para Popper (1972), porém, nenhum limite é imposto à maneira de produzir hipótese, uma vez que ela (a hipótese) comportava a possibilidade de ser confrontada por uma refutação experimental é que ela adquire o valor de ciência. Dessa forma, para Popper, há uma relação íntima entre o risco de ser refutada uma teoria e a sua cientificidade: uma teoria só é científica se aceita o risco de ser refutada; e toda teoria que aceita esse risco é científica (Nouvel, 2013).

O limite da aplicação da teoria de Popper vai, todavia, aparecer rapidamente. Começa-se a questionar se não haveria domínios do saber que estariam submetidos a um imperativo de verdade sem que, por isso, fosse possível formular hipóteses refutáveis acerca deles. Os que discordavam do critério de demarcação científica proposto por Popper citavam as

¹¹ “[...] an explanatory and epistemological monism in terms of methodology and research subjects, and finally a sort of fallibilistic epistemology with interdisciplinarity featuring as a program that opposes any sort of foundationalist ‘system’” (Stadler, 2003, p. xii).

ciências históricas (teoria da evolução ou a linguística histórica) como exemplo da inaplicabilidade do critério, eis que incapazes de formular uma previsão refutável sobre os seus objetos (Nouvel, 2013).

Evidencia-se, portanto, que a ausência de estabelecimento do domínio de validade do que Popper propunha e a tentativa de se estabelecer um critério universal acabou por macular sua teoria. Com uma ideia extremamente focada em demonstrar que nenhum cientista jamais procedeu nos fatos segundo um método definido, Paul Feyerabend apresenta sua obra intitulada *Contra o método*, que se constitui em uma das críticas mais radicais à ideia de método científico (Nouvel, 2013).

A noção de história na reflexão epistemológica foi reintroduzida por Thomas Kuhn, principalmente em sua obra *A estrutura das revoluções científicas* (1962). A obra, por um lado, expõe as discussões entre o positivismo e o refutacionismo como um debate de apostas ultrapassadas; e, por outro lado, coloca no centro da questão da ciência moderna o problema do relativismo. Como destacado, Kuhn evidencia a noção de paradigma, que representa a orientação comum de pensamentos, preocupações e raciocínios de determinada comunidade científica. Isso faz com que Kuhn diga que a “ciência normal” se caracteriza por uma atividade destacável: a resolução dos enigmas. Portanto, o cientista não faz induções nem hipóteses seguidas de tentativas de refutação, mas ocupa-se da resolução de enigmas ou de um conjunto de enigmas que se apresentam dentro do próprio paradigma.

Apoiado nos resultados da psicologia cognitiva, Kuhn (1962) evidencia que apenas se reconhecem, na realidade, as coisas que se espera ver. Já as questões inesperadas, incongruentes, passariam despercebidas. Não existiria, portanto, progresso real na passagem de uma forma de ver a outra, mas somente uma estrutura diferente no olhar. Outra grande importância que se dá às teses de Kuhn foi o fato de ele ter originado uma corrente da filosofia das ciências que se descreve como “sociologia do conhecimento”. Também com grande influência dos ensinamentos de Kuhn, surge a sociologia das ciências, tendo Robert King Merton como pioneiro desta disciplina. Os sociólogos das ciências esperavam que o estudo das controvérsias revelasse a dinâmica verdadeira da evolução dos saberes para, assim, permitir restituir a verdadeira significação de uma controvérsia e revelar a dinâmica social da atividade científica sob sua aparente dinâmica racional (Nouvel, 2013).

Da análise histórica dos diversos conteúdos de significação atribuíveis ao vocábulo ciência, é possível perceber que a ciência clássica pareceu ter resolvido o problema filosófico da verdade, uma vez que, supostamente, suas leis seriam universalmente válidas e seriam descobertas pelos cientistas. A função do pesquisador era, portanto, descobrir as leis do universo, desvendando suas estruturas, de forma a não interferir na realidade ontológica, que existiria independentemente do observador (Carvalho, 2005). É, porém, no bojo das ciências naturais que se opera uma curiosa inversão. O átomo já não é uma unidade irreduzível, mas um sistema constituído por partículas em interações mútuas. Nessa trilha, a própria Teoria da Relatividade colocou por terra a independência do objeto em relação ao observador, sendo impossível a sua observação de forma neutra (Morin, 2006).

Assiste-se, dessa forma, ao rompimento desse paradigma nas ciências naturais, sendo que a tendência da filosofia científica atual passa a ser de focar o conhecimento em uma realidade complexa, não meramente reducionista. De acordo com esse entendimento, o objeto do conhecimento não deve ser reduzido às unidades elementares, mas considerada, principalmente, a forma como essas unidades se organizam e se inter-relacionam. Assim, os sistemas passam a ser objeto de estudo dos mais diversos campos do conhecimento, tais como: Lógica, Economia, Meteorologia, Sociologia, Dogmática Jurídica, que constantemente recorrem à interdisciplinaridade como metodologia (Carvalho, 2005).

Apesar de as ditas ciências sociais estarem se adaptando ao paradigma da complexidade e desenvolvendo ideias em torno da percepção sistemática, a Contabilidade parece ter se estacionado no dilema filosófico já superado. Para melhor expor o panorama teórico em que a Contabilidade se insere, passa-se a contextualizá-lo.

2.4 A Teoria da Contabilidade e a adoção de um paradigma científico positivista

Ressalvada a controvérsia acerca de univocidade do vocábulo ciência, tratada no início do presente capítulo, no que concerne à Ciência Contábil, grande parte dos teóricos dessa área do conhecimento, no afã de buscarem atribuir a ela “status científico”, relegaram à Contabilidade o papel de conhecer, com objetividade e exatidão, os fatos econômicos, buscando aproximar-se, tanto quanto possível, de uma descrição avalorativa da realidade. Em razão disso, o positivismo é considerado o paradigma dominante na Contabilidade (Martins, 2012).

Isso decorre do fato de que o modelo de ciência adotado pela doutrina contábil atual tem suas raízes no positivismo, segundo o qual o discurso, para ser elevado à categoria de Ciência, deveria limitar-se à descrição, com objetividade e exatidão, do dado, do apreensível, com exclusão de qualquer tipo de consideração metafísica, resultado de convencimento pessoal, mas não de conhecimento (Ávila, 2013). Nesse sentido, Chua (1986) afirma que a pesquisa contábil está permeada pela crença no realismo físico, no sentido de que a realidade é objetiva, de natureza determinada, e existe independentemente dos seres humanos.¹²

O apelo à cientificidade das práticas e a recepção da imagem da ciência nos diferentes campos muito diz sobre a natureza desse campo, as suas preocupações e buscas por institucionalizar sua legitimidade. Por muito tempo, o discurso da Contabilidade esteve relacionado à mensuração econômica e, em especial, ao reconhecimento de receita e avaliação de ativos. Dessa forma, foi inevitável que essas questões abordassem aspectos epistemológicos e que o conteúdo de cientificidade dessas questões se inserisse nas discussões (Power, 1996).

Teóricos recentes da Contabilidade, tais como Chambers (1991) e Sterling (1975), afirmavam que as teorias contábeis sofreram com a disseminação da subjetividade dos seus métodos, razão pela qual defendiam que a cientificidade desse ramo estaria vinculada ao estabelecimento de critérios objetivos de mensuração econômica dos fenômenos. Sterling (1975) faz uma interessante comparação entre a concepção da Contabilidade como arte e como ciência, evidenciando seu posicionamento no sentido de que Contabilidade seria uma ciência, tendo em vista estar baseada em leis e não em convenções de escolha arbitrária. Defendendo a abordagem positivista, Sterling sugere a redefinição dos problemas contábeis para que eles sejam “pesquisáveis” de forma científica, o que pressuporia a sujeição de tais problemas a testes empíricos.

Por outro lado, teóricos como Stamp (1981) entendem que a Contabilidade, diferentemente das ciências naturais, lida com um sistema fruto da criação humana, designado para satisfazer suas necessidades. Portanto, as suas características fundamentais estariam sempre se alterando e evoluindo, dada a necessidade de que o

¹² “*Ontologically, mainstream accounting research is dominated by a belief in physical realism – the claim that there is a world of objective reality that exists independently of human beings and that has a determinate nature or essence that is knowable.*”(Chua, 1986)

sistema seja útil. Dessa forma, as alterações de conceitos e de critérios seria inerente aos sistemas vinculados às necessidades humanas, já que estas também se modificam com o tempo. Assim, ao contrário do defendido por Sterling (1975), não representaria qualquer demérito ou ausência de cientificidade a alteração das conclusões dentro desse ramo de estudos.

Ocorre que a virada positivista marginalizou teóricos contábeis que visavam reconstruir o objetivo da Contabilidade e alterou por completo as preocupações de primeira ordem da prática contábil. De acordo com essa visão, a teoria da contabilidade não deveria se preocupar com uma “melhor” contabilidade, uma preocupação eminentemente normativa, com mínimos interesses empíricos. A função da teoria contábil passaria a ser a explicação das práticas como elas “realmente” são. Consequentemente, teóricos como Mattessich ficaram isolados e começaram a surgir preocupações em razão das lacunas existentes entre as pesquisas acadêmicas e as práticas contábeis (Power, 1996).

Dessa forma, grande parte da doutrina contábil adota o paradigma científico simplificado, no sentido de que as proposições científicas deveriam apenas descrever objetivamente determinada ordem e, portanto, as proposições formuladas no interior da Ciência Contábil deveriam ser meramente descritivas da realidade econômica. Não se ignora a existência de vozes que rejeitaram a abordagem científica da visão positivista, preferindo explorar diferentes modelos de entendimento da Contabilidade, como Stamp (1981). Na sua perspectiva, Chambers e Sterling, ao defenderem a aplicação da metodologia positivista à Contabilidade, não compreendiam a natureza, tanto da Contabilidade quanto da própria ciência. Enquanto Sterling desejava *test rather than tastes*, Stamp argumentava que a Contabilidade seria essencialmente crítica (*judgmental*) e o mito da objetividade de mensuração esconderia as formas de uma espécie de “acordo social”, que suportaria a prática dos cálculos.

Power (1996) evidencia que não seria possível reduzir o debate entre as visões de Chambers-Sterling e de Stamp a questões filosóficas, apesar de essas questões nortear a divergência entre as visões acerca da Contabilidade. Stamp, entretanto, não seria simplesmente um anarquista metodológico e Sterling não seria apenas um realista ingênuo. Ambos estavam preocupados com a natureza da estabilidade e do consenso nas

práticas contábeis. Ocorre que, como sintetiza Chua (1986), os pesquisadores contábeis acreditam em uma confusa noção de falseabilidade empírica.¹³

Essa confusão diz respeito à indefinição acerca das premissas positivistas adotadas pelos teóricos da Contabilidade.¹⁴ Para melhor compreensão da origem da adoção do paradigma positivista na Contabilidade, passa-se a analisar em que ocasião ocorreu o rompimento da tradição normativista para adoção do paradigma positivista à Contabilidade, e como isso se insere no contexto científico vivido em outros ramos do conhecimento.

2.4.1 Rompimento da tradição normativista e início da adoção do paradigma positivista na Contabilidade

A Contabilidade, no final do século XIX, e principalmente na primeira metade do século XX, estabeleceu-se academicamente sob influência e como resposta às demandas da profissão contábil. Em decorrência disso, a pesquisa contábil tinha o caráter extremamente normativo e voltado à recomendação de práticas e procedimentos aplicados à profissão. A doutrina voltava-se, então, para a tentativa de estabelecer núcleos de significado para os itens patrimoniais (ativo, passivo, receita e despesa), apoiada no dedutivismo, procurando prescrever como a Contabilidade “deveria ser”, em razão de seus objetivos e postulados. Nesse período, pode-se destacar tradicionais trabalhos tais como: *Accounting Theory* (1922), de Paton, *The economics of accountancy* (1929), de Canning, *Five monographs on business income* (1950) de Alexander. Nessa mesma tradição normativista, mais recentemente há *The theory and measurement of business income* (1961) de Edwards e Bell, *Accounting evaluation and economic behavior* (1966) de Chambers, *The theory of the measurement of enterprise income* (1970) de Sterling (Lopes & Martins, 2007).

A abordagem normativista ganhou força após os *Securities Acts* de 1933 e 1934, que regulamentaram a divulgação de informações das sociedades com valores mobiliários listados em bolsa nos Estados Unidos da América, tendo em vista que os teóricos da

¹³ “In summary, accounting researchers believe in a (confused) notion of empirical testability.” (Chua, 1986, p. 607).

¹⁴ Vide “Finally, as Christenson [1983] shows, the philosophical position of the proponents of positive accounting is muddled at best -conforming neither to Friedman's instrumentalism nor to Popper's falsification criterion but apparently appealing to the discredited position of the early logical positivists.” (Chua, 1986, p. 607).

contabilidade tinham como foco das suas preocupações a prescrição de como as entidades deveriam reportar as demonstrações financeiras. Desse modo, a doutrina contábil se fundava em uma política de recomendações, na linha de quais seriam os critérios a serem utilizados no reconhecimento, mensuração e evidenciação do patrimônio da entidade. Watts e Zimmerman (1986) ressaltam que pouca atenção foi dispensada à validade empírica das hipóteses sobre as quais as prescrições normativas estavam assentadas.

A abordagem normativista ainda está fortemente presente em países como Brasil e Itália, além de ter fornecido elementos importantes para o desenvolvimento de conceitos contábeis. Na década de 1960, porém, iniciaram-se as pesquisas contábeis vinculadas à metodologia positivista, alterando o paradigma até então utilizado na academia, passando a se apoiar no método indutivo e procurando estabelecer hipóteses que deveriam ser testadas para se chegar a determinadas conclusões (Iudícibus, 2015). Preocupações sobre objetividade, no contexto da Contabilidade, deveriam ser vistas em termos de inquietações com a estabilidade e a replicabilidade do processo de julgamento profissional.

Em um dos principais artigos que evidenciavam a necessidade de a pesquisa contábil se associar ao paradigma positivista, Jensen (1976) declarou que a pesquisa contábil não era científica, com exceções aos estudiosos que adotavam as premissas positivistas. Na perspectiva de Jensen, a teoria contábil estava quase completamente tomada por questões que envolviam “o que deveria ser feito”; sendo assim, para se tornar científica, a pesquisa contábil deveria focar em o que é a contabilidade, o porquê de a Contabilidade fazer o que faz e quais efeitos da pesquisa contábil nas pessoas e na alocação de recursos.¹⁵

O Positivismo Contábil deita suas raízes no desenvolvimento do positivismo nas ciências econômicas. É importante evidenciar que o debate acerca do método adequado aos estudos econômicos é antigo e marcado por posições antagônicas. Já no século XIX

¹⁵ “[R]esearch in accounting has been (with one or two notable exceptions) unscientific... [b]ecause the focus of this research has been overwhelmingly normative and definitional... But in accounting theory' has come to mean normative proposition.... ” [t]he development of a positive theory of accounting [which] will explain why accounting is what it is, why accountants do what they do, and what effects these phenomena have on people and resource utilization” [p. 13]. Without a theory which is well founded in maximizing behavior by individuals we don't know what measures (reported or not) are important. Furthermore, we don't know what effects, if any, these alternative accounting techniques have on individual behavior or resource utilization... Neither academics nor professionals, however, will make significant progress in obtaining answers to the normative questions they continue to ask until they make a more serious attempt to develop a body of positive theory.” (Jensen, 1976, *passim*).

observava-se a presença de uma severa disputa entre acadêmicos da escola austríaca (liderada por Carl Menger) e os acadêmicos da escola historicista alemã (liderada por Gustav von Schmoller), que ficou conhecida como *Methodenstreit*. A chamada “batalha de métodos” separava os defensores do método dedutivo e da importância da teoria pura (escola austríaca) dos defensores do método indutivo (escola historicista alemã).¹⁶

Não obstante a rixa acadêmica que permeou o século XIX, John Neville Keynes,¹⁷ em sua obra *The Scope and Method of Political Economy*, originalmente publicada em 1890, advogava a utilização de ambos os métodos, já que tanto a indução quanto a dedução seriam essenciais para o conhecimento científico econômico. Para Neville Keynes, eram científicos tanto o conhecimento produzido no método positivista quanto no método normativista, sendo que eles eram diferenciados pela sua função: a ciência econômica positivista deveria ser definida como um corpo de conhecimento sistematizado sobre o que efetivamente é; enquanto a ciência econômica normativa ou regulativa seria também um corpo de conhecimento sistematizado sobre o critério do que deveria ser.

Baseado na divisão proposta por Neville Keynes, Milton Friedman, em artigo publicado em 1953, denominado “*A metodologia da economia positiva*”, lamenta que a confusão entre a finalidade da metodologia positivista e a normativista ainda existisse anos após a publicação de Neville Keynes. Friedman, entretanto, defende ser a Economia uma ciência positiva e, portanto, a ela deveria ser aplicada a filosofia lógico-positivista. Para o autor, afastar-se da metodologia normativista (que, para ele, sequer poderia ser tida como científica) faria com que os resultados da pesquisa se distanciassem do sujeito cognoscente e, dessa forma, seria possível alcançar conclusões axiologicamente neutras, ainda que não necessariamente verdadeiras. Assim, no seu entender, a ciência positiva não alcançaria a verdade, não pretendendo realizar asserções ontológicas, mas seria um

¹⁶ “*Since there cannot be any serious question either about the basic importance of historical research in a science that deals with a historical process or about the necessity of developing a set of analytic tools by which to handle the material, the controversy, like all such controversies, might well seem to us to have been wholly pointless. This impression is strengthened by the surprising fact, which stands out clearly enough if one cares to look below the ruffled surface of polemical arguments and slogans, that neither party really did question its opponent’s position outright. The quarrel was about precedence and relative importance and might have been settled by allowing every type of work to find the place to which its weight entitled it. The reasons why, for a time, neither party felt able to adopt this standpoint are important enough for the sociology and history of science—of any science—to require explicit statement.*” (Schumpeter, 1954, p. 782).

¹⁷ A título de curiosidade, John Neville Keynes era pai de John Maynard Keynes.

instrumento para captura de regularidades empíricas e, como tal, produzir teorias que seriam capazes de realizar previsões acerca de eventos da realidade.

Apesar de a introdução ao artigo de Friedman (1966) citar textualmente a proposta de divisão científica de Neville Keynes (ciência positiva e ciência normativa), bem como de a proposta do autor ser exatamente conciliar as duas metodologias de estudo, alçando-as à “cientificidade”, Friedman esboça entendimento diverso. Tendo em vista que a cientificidade de uma teoria estaria ligada à sua utilidade e à sua capacidade preditiva, Friedman não concordava que a “ciência normativa”, definida por Neville Keynes, teria o atributo da cientificidade. Nesse sentido, a ciência econômica seria eminentemente positivista.

O autor vai além, ao entender que, não obstante o fato de as conclusões obtidas pela economia positiva serem relevantes e necessárias à economia normativa, a recíproca não seria verdadeira, na medida em que a economia positiva seria, em princípio, independente de qualquer posição ética ou julgamentos normativos. Perceba-se que Friedman não trata como conhecimento científico o chamado normativismo. Para o autor, o objetivo da ciência econômica seria prover um sistema de generalizações passível de ser utilizado para realizar predições corretas acerca das consequências de uma “alteração de circunstâncias”, de tal sorte que a ciência econômica seria necessariamente positivista.

Para Friedman (1966), o desempenho da função de uma teoria científica deveria ser avaliado em termos de precisão, do alcance das previsões, bem como em termos do ajuste necessário entre as previsões e a experiência. É importante notar que, nas considerações sobre a aplicação da metodologia positiva à Economia, Friedman evidencia que para uma teoria ser útil ela deve ser uma simplificação da realidade e, dessa forma, não se propõe a reproduzir a realidade. As hipóteses verdadeiramente importantes e significativas possuem pressupostos que não seriam representações descritivas da realidade. O autor chega a afirmar que quanto mais significativa é a teoria, mais irreal serão seus pressupostos.

O que se objetiva ressaltar sobre o pensamento de Friedman é o fato de que ele evidenciava a impossibilidade de que uma teoria descrevesse a realidade e, portanto, o propósito da ciência econômica não seria descritivo, mas sim preditivo, de tal forma que pudesse orientar a política econômica. Para Friedman, o consenso em torno de políticas

econômicas dependeria do progresso da economia positiva. Portanto, a economia normativa não seria independente da economia positiva.

Ocorre que, para Friedman, o objetivo final de uma ciência positiva seria o desenvolvimento de uma teoria, ou de uma hipótese, que fosse capaz de prever fenômenos ainda não observados. Essa teoria seria composta pela soma de dois elementos: (i) linguagem destinada a promover métodos sistemáticos e organizados de raciocínio (como conjunto de tautologias); e (ii) um corpo de hipóteses substantivas designadas para abstrair características essenciais de uma realidade complexa. No que concerne à linguagem, o autor defende que a teoria atuaria como um sistema de conservação, que deveria ser responsável pela construção de um sistema de classificação e arquivamento dos eventos empíricos.

Em outras palavras, o autor não nega a necessidade de a teoria estar calcada em linguagem bem sistematizada, sob pena de os eventos empíricos não serem devidamente captados. O artigo, todavia, não fornece respostas acerca da cientificidade da linguagem utilizada como um dos pré-requisitos de uma teoria científica, limitando-se a propor a resolução do problema da linguagem na utilização da lógica formal.¹⁸ É dizer, apesar de o autor reconhecer ser a linguagem um elemento necessário à formação da teoria, trata a atribuição de significados dos termos como algo que não demandaria muito esforço a não ser a mera aplicação da lógica formal.

Nesse ponto, é importante ressaltar que Rudolf Carnap, uma das grandes influências do Círculo de Viena e um dos autores do manifesto “*A concepção científica do mundo: O Círculo de Viena*” (citado nos capítulos anteriores), foi colega de Friedman na Universidade de Chicago. Além de curiosa, essa informação permite compreender a visão de Friedman sobre a aplicação da lógica à linguagem, já que Carnap produziu vasta literatura no sentido de que a linguagem deveria evidenciar sistemas simbólicos devidamente formalizados, que pudessem ser operados segundo regras bem estabelecidas. (Tranjan, 2005). A referida conexão é de extrema valia, no intuito de compreender o papel da linguagem no desenvolvimento de uma teoria naquele contexto,

¹⁸ “The canons’ of formal logic alone can show whether a particular language is complete and consistent, that is, whether propositions in the language are “right” or “wrong.” (Friedman, 1966, p. 7).

já que havia um ambiente de estudos relacionados à semiótica, em especial à análise dos aspectos sintáticos e semânticos da linguagem.¹⁹

No que concerne ao conteúdo empírico das teorias, Friedman evidencia a impossibilidade de testar teorias preditivas nas ciências sociais por meio de experimentos, isso porque, ao serem explicitamente formulados, são eliminadas importantes influências que acabam por distorcer o próprio experimento. Apesar de expressar tal entendimento, o autor destaca que a inabilidade para conduzir os chamados experimentos controlados não evidenciaria uma diferença entre ciência social e ciência natural, tendo em vista que nenhum experimento poderia ser completamente controlado e todo controle parcial possuiria uma influência que deturparia o resultado. Isso não significaria, no entendimento do autor, a impossibilidade de teste de hipóteses, mas sim que sua interpretação nas ciências sociais seria complexa, indireta e incompleta, envolvendo análise sutil que raramente levaria a convicções.

A obra de Friedman é um grande referencial teórico aos estudos econômicos e é considerada uma das maiores influências da Economia do século XX. Tendo em vista esse referencial teórico, a Economia deveria se afastar da tentativa de descrever a realidade, passando a restringir seus esforços à elaboração de teorias que possuíssem capacidade preditiva. Aqui, faz-se necessário ressaltar a posição da ciência econômica responsável por elaborar teorias com finalidade instrumentais, de tal sorte a não ser necessária a coerência entre os pressupostos por elas adotados e a realidade, mas sim a capacidade preditiva de eventos futuros.

Essa questão, apesar de parecer descolada da discussão contábil, deve ser analisada com atenção, tendo em vista que contém uma premissa teórica importante para que se possa tomar de empréstimo as teorias econômicas pela Contabilidade. Repita-se, na perspectiva positivista econômica, a elaboração das teorias não tem por escopo a aproximação da realidade, de modo que se deve ter cuidado ao afirmar que a Contabilidade tem por

¹⁹ O discurso científico, desse modo aperfeiçoado, estaria apto para proporcionar uma visão rigorosa e sistemática do mundo. Os recursos semióticos permitiram a análise das três dimensões que a linguagem apresenta. Os neopositivistas lógicos, na procura da depuração discursiva, outorgam uma importância muito grande à sintaxe e à semântica, em detrimento do ângulo pragmático. Ao conceber uma linguagem ideal para as ciências, construíram um paradigma linguístico empobrecido no plano pragmático, ainda que bastante rigoroso nos planos sintático e semântico (Carvalho, P. B., 2011, p. 28).

objetivo representar a realidade econômica, já que nem mesmo os economistas – na perspectiva positivista – estavam preocupados em representá-la.

A Economia volta-se, portanto, à aplicação de métodos indutivos, no intuito de, por meio de regularidades capturadas na realidade, produzir teorias com capacidades preditivas. A utilidade da ciência estaria em desenvolver modelos teóricos que reproduzam de forma simplificada a realidade. Apesar de diversas críticas à adoção da evidência empírica como ferramenta de resolução de problemas econômicos, tal como evidenciado por Pérsio Arida em 1983 (*A história do pensamento econômico como teoria e retórica*, em que o autor afirma que nenhuma controvérsia importante na teoria econômica foi resolvida por meio do teste ou da mensuração empírica), a estrutura do pensamento positivista dominou o contexto acadêmico. Nessa linha, é bastante atual a impressão de Schumpeter (1954) no sentido de que controvérsias acerca do embate entre métodos mais adequados para se estudar a Economia foi em que baseou as grandes polêmicas acerca da cientificidade de determinado estudo.

Como resultado desses estudos empíricos e do entendimento no sentido de que o estudo científico econômico estaria desvincilhado da descrição da realidade, mas sim com foco em produzir teorias que pudessem prever a ocorrência de eventos futuros, desenvolveu-se, nessa época, a hipótese de mercados eficientes. Essa hipótese é essencialmente a extensão daquela segundo a qual a competição, na teoria de formação dos preços, tenderia a conduzir o lucro econômico a zero. A ideia por trás da hipótese de mercados eficientes é que o mercado seria eficiente em relação às informações disponíveis. Sendo assim, seria impossível obter ganhos econômicos por meio de negociações baseadas nas informações disponíveis ao mercado Jensen (1978)²⁰.

De forma mais precisa, um mercado pode ser definido como eficiente, a respeito de determinado sistema informacional, apenas se todos os investidores observarem os sinais emitidos pelo referido sistema e incorporarem no preço dos ativos aquelas informações. (Beaver, 1998). Para Eugene Fama (1970), a ideia de mercados eficientes pode assim ser resumida:

In general terms, the ideal is a market in which prices provide accurate signals for resource allocation: that is, a market in which firms can make

²⁰ Para Jensen (1978, p. 96) “a market is efficient with respect to information set θ , if it is impossible to make economic profits by trading on the basis of information set θ .”

production-investment decisions, and investors can choose among the securities that represent ownership of firms' activities under the assumption that security prices at any time "fully reflect" available information is called "efficient".(p. 383)

Pela síntese da hipótese de mercados eficientes, é possível verificar a sua relação com o pensamento de Friedman, no sentido de que ele revela uma simplificação da realidade, devido à adoção de diversas premissas que não necessariamente se concretizam no mundo real. Trata-se, portanto, de um modelo teórico com o objetivo de ser útil na predição de eventos econômicos futuros. Insista-se, contudo: o que se busca na aplicação desse modelo não é a representação da realidade.

Tem início, nesse contexto, um desconforto da academia contábil, dado que a tradição normativa partia da premissa de serem as demonstrações contábeis a principal fonte de informação de uma entidade. Desse modo, e tendo em vista que os gestores teriam flexibilidade na utilização de diversos critérios contábeis no reconhecimento e mensuração de ativos e passivos, eles poderiam reportar o resultado de forma enviesada e, como consequência, ludibriar o mercado. Caso os gestores pudessem inflar os resultados, o preço das ações daquela entidade estaria superavaliado. A consequência disso é que o mercado não seria capaz de distinguir entre entidades mais ou menos eficientes e, portanto, seria necessário que fossem utilizados os mesmos procedimentos contábeis para que o investidor pudesse estar apto para comparar os investimentos disponíveis.

O conflito entre a hipótese de mercados eficientes e várias prescrições normativas na teoria contábil, até então existentes, conduziu ao florescimento de diversas pesquisas acadêmicas baseadas em aplicação de metodologias positivas na Contabilidade. Ademais, o contexto acadêmico da Economia estava voltado a negar a cientificidade dos conhecimentos calcados em métodos normativos. A esse respeito, várias foram as críticas à pesquisa contábil da época que, em razão de não estar aplicando a metodologia positivista tão em voga nas Ciências Econômicas, estaria produzindo conhecimentos não científicos. Nesse cenário é que se insere o início da aplicação da metodologia positiva à Contabilidade.

A hipótese segundo a qual as demonstrações financeiras seriam as principais fontes de informação do mercado conduziu ao ceticismo na elaboração dos resultados contábeis. Nesse sentido, o desenvolvimento da hipótese de mercados eficientes teve importantes

implicações para os que argumentavam que a ausência de uniformidade nos procedimentos contábeis possibilitaria aos gestores enganarem os investidores (adotando procedimentos contábeis que mais lhe conviessem) e, assim sendo, os resultados contábeis seriam inúteis.

Essa hipótese foi objeto de diversos estudos acadêmicos, sendo o mais relevante o conduzido por Ball e Brown (1968), no qual foi investigado como a divulgação dos resultados contábeis anuais interferiam no preço das ações. Para que fossem testadas essas correlações, os autores selecionaram uma amostra de divulgações de retornos anormais e sua correlação com ganhos anormais do mercado em relação àquele ativo. A hipótese segundo a qual as informações contábeis contêm informação útil ao mercado foi testada utilizando-se a média de taxas de retornos anormais no mês da divulgação das demonstrações contábeis. Os autores, então, concluíram que há correlação entre os resultados contábeis divulgados e a alteração do preço das ações e, com base na hipótese de mercados eficientes, poder-se-ia afirmar a utilidade da informação contábil na precificação de ativos. Considerando essas conclusões, iniciou-se um intenso estudo relacionado à relevância das informações contábeis, podendo-se dizer ser essa uma das áreas mais estudadas na literatura contábil (Lopes & Martins, 2007).

Influenciada por esse contexto, a tradição normativa da Contabilidade começou a ser substituída pela abordagem informacional que, de acordo com Beaver (1998), representou uma verdadeira revolução na pesquisa contábil. Assim, no final dos anos 60, os estudos da literatura contábil migraram da tradição normativa para a perspectiva informacional, alicerçada na cientificidade da metodologia positivista. Nesse aspecto, é importante tecer algumas considerações, ainda que de forma resumida, acerca da teoria da assimetria das informações e sua relevância nos mercados, para que se compreenda um dos fundamentos da abordagem informacional contábil.

A teoria segundo a qual a assimetria das informações levaria à seleção adversa foi bem exemplificada por Akerlof (1970). Ela evidenciaria que em determinado mercado a assimetria informacional significaria que ativos de diferentes qualidades podem ser vendidos pelo mesmo preço, caso o investidor não tenha acesso às informações que os

diferenciam. Essa assimetria informacional poderia ocasionar consequências que atrapalhariam o funcionamento regular do mercado.²¹

Essa nova abordagem dominou rapidamente a pesquisa acadêmica e teve como mola propulsora o estabelecido pelo FASB, em 1978, no *Statement of Financial Accounting Concepts* nº 1, que normatizou a abordagem informacional, nos seguintes termos:

Financial reporting should provide information that is useful to present and potential investors and creditors and other users in making rational investment, credit, and similar decisions. The information should be comprehensible to those who have a reasonable understanding of business and economic activities and are willing to study the information with reasonable diligence.

Financial reporting should provide information to help present and potential investors and creditors and other users in assessing the amounts, timing, and uncertainty of prospective cash receipts from dividends or interest and the proceeds from the sale, redemption, or maturity of securities or loans. Since investors' and creditors' cash flows are related to enterprise cash flows, financial reporting should provide information to help investors, creditors, and others assess the amounts, timing, and uncertainty of prospective net cash inflows to the related enterprise.

Dessa forma, resta evidenciado que a abordagem informacional faz com que se parta da premissa de que a Contabilidade deveria construir seus conceitos com base no aspecto preditivo das informações a serem divulgadas aos investidores e credores.²² Nessa linha de raciocínio, o papel das teorias desenvolvidas pela Contabilidade se assemelharia ao papel desempenhado pelos economistas. De acordo com Friedman, caberia ao cientista

²¹ De acordo com Beaver, são consequências da assimetria informacional: i) o detentor de uma informação de qualidade mais alta tenderá a reter o ativo e consequentemente a ter um portfólio menos diversificado e incorrerá em menos riscos sistêmicos aos quais se submeteria caso aquelas informações fossem públicas. Dessa forma, consequentemente, a assimetria informacional conduzirá a um *nonoptimal risk sharing*; ii) os detentores de uma informação de alta qualidade serão levados a alguma sinalização de comportamento, que implicará a tomada de alguma decisão que seria irracional, a menos que detivesse alguma informação que o mercado não possui; iii) aumento de custos relativos a garantias que aquelas informações são “confiáveis” ou que todas as informações foram divulgadas amplamente aos investidores. Além do acréscimo de custos, há o risco de resultar em um excessivo desbalanceamento de riscos; iv) os investidores em potencial saberão da existência da assimetria informacional e não agirão de forma ingênua. Cientes de que alguns investidores terão acesso a informações com qualidade superior, tenderão a observar sinais de outros investidores em potencial e, portanto, aguardarão a emissão de tais sinais antes de concretizar determinado negócio. Além disso, os potenciais investidores incluirão no preço o risco de estarem adquirindo um ativo que renderia potencialmente menos, em razão de desconhecer determinadas informações. No limite, o vendedor não admitirá a redução do preço, caso não esteja limitando as informações e o comprador não estará disposto a desconsiderar o risco da assimetria, portanto, o mercado simplesmente para. (Beaver, 1998).

²² De acordo com Nelson Carvalho (2011, p. 204), “as demonstrações financeiras estão vendo o resgate de sua utilidade para auxílio eficaz no processo de tomada de decisões econômicas, justificando o objetivo definido das mesmas: informações imprescindíveis para a avaliação do momento, montante e volatilidade dos fluxos de caixa esperados – a sua já afirmada visão prospectiva, acima e além de uma visão retrospectiva que possam dar.”

desenvolver teorias que tivessem como escopo a predição de eventos futuros. O abandono da abordagem normativa contábil é demonstrado pelas diversas críticas sobre a ausência de cientificidade, pelo fato de estruturar conceitos ontológicos, elaborados com base em critérios endógenos, e não submetidos a testes empíricos. Nesse sentido, os conceitos como ativo, passivo, receita e despesa seriam de difícil aceção teórica. Portanto, os critérios endógenos e normativos foram abandonados pela perspectiva associada à abordagem informacional, com foco na previsão de fluxos de caixa futuros.

Nessa nova visão, altera-se a função da Contabilidade e, conseqüentemente, alteram-se os mecanismos e técnicas de pesquisa. Baseado nesse paradigma de cientificidade, a Contabilidade, no intuito de se afirmar como ciência, passa a adotar a abordagem positivista e, dessa forma, a ideia central passa a ser o desenvolvimento de hipóteses sobre fatores que influenciam a prática contábil e o testar empiricamente a validade dessas hipóteses. Com base nessa abordagem, a função da Contabilidade passa a ser o teste empírico de determinadas hipóteses com a finalidade de: (i) aumentar a confiabilidade da predição baseada na regularidade de séries de informações contábeis ao longo de um período considerado melhor ou normal pelos gestores; (ii) reduzir incertezas oriundas de flutuações de resultados e reduzir riscos sistemáticos particularmente reduzindo a covariância do retorno da firma em relação ao retorno do mercado (Riahi-Belkaoui, 2004).

Em virtude do exposto, mostra-se inegável que a ciência econômica se afastou da tentativa de descrever a realidade, sendo que as suas teorias passaram a assumir presunções assumidamente distantes da realidade, sendo a ideia de um mercado eficiente²³ a mais utilizada no paradigma positivista. Dessa forma, resta evidente a inexistência de uma realidade econômica,²⁴ visto que a própria Economia se afasta desse objetivo.

O escopo da contextualização da metodologia econômica em voga, quando se altera o paradigma das ciências contábeis, é evidenciar uma ausência de preocupação daquele

²³ Em um mercado eficiente os preços deveriam refletir com precisão as informações disponíveis em um dado momento. Cf.: Fama, 1977, p. 133.

²⁴ A própria premissa do mercado eficiente é objeto de estudos em diferentes sentidos. A esse respeito, veja-se que o Prêmio Nobel de Economia foi entregue ao economista Richard Thaler, cujos trabalhos desenvolvidos na linha de uma economia comportamental explicam que as decisões financeiras das pessoas são tomadas de forma simplificada, muito em razão de sua limitação cognitiva. Sobre esse assunto, *vide*: Thaler (2015); e Thaler (1991).

ramo do conhecimento em descrever a realidade. Nesse sentido, questiona-se a premissa segundo a qual a Contabilidade deve ter sua construção teórica visando à aproximação de uma suposta realidade econômica para se firmar como ramo científico, sendo que nem mesmo a Economia se vê como capaz de descrever essa realidade, conforme já mencionado.²⁵

Ademais, o fato de ser considerada uma ciência pura ou positiva, tendo em vista aspectos preditivos e explanatórios de determinado ramo do conhecimento, não significa que a Contabilidade poderia se concentrar nessas questões empíricas, a pretexto de estar alcançando *status* de cientificidade. Como bem evidenciado por Mattessich, trata-se de raciocínio baseado em critérios de cientificidade, longe de possuírem unidade semântica – como pôde ser visto nos itens anteriores, bem como mais distante ainda seria a conclusão no sentido de que a Contabilidade é, ou poderia vir a ser, uma ciência positiva.²⁶

As considerações anteriores evidenciam o reducionismo provocado pela adoção do paradigma científico positivista, que se supõe objetivo e, se levado às últimas consequências, não apenas deixaria a Ciência Contábil com um objeto muito restrito (apresentar uma suposta realidade econômica) e uma atividade muito limitada, como faria com que ela não tivesse autonomia no desenvolvimento de seus conceitos, eis que seu objetivo seria apenas o de evidenciar uma realidade criada por outra ciência.

Todas essas considerações terminam por comprovar que o entendimento segundo o qual caberia à Contabilidade a demonstração de uma realidade econômica partiu de um modelo de Ciência que, além de já superado, foi criado inicialmente para as ciências naturais e que se alastrou para os demais ramos do conhecimento²⁷. No paradigma positivista a

²⁵ “Given that many of the assets and claims reported on the financial statements are represented by imperfect or incomplete markets, the concept of economic income is not well-defined. Hence, the “ideal” that financial statement data are attempting to represent is not clear conceptually.” (Beaver, 1998, p. 4)

²⁶ “A pure or positive science can afford to concentrate solely on prediction an explanation; whether accounting theory can imitate is another question. Above all, this depends on the scientific status; and it is far from certain that accounting is, or can ever be, a positive science.” (Mattessich, 1995, p. 218-219).

²⁷ Nesse sentido, ver a crítica de Bennis e O’Toole (2005): “This scientific model, as we call it, is predicated on the faulty assumption that business is an academic discipline like chemistry or geology. In fact, business is a profession, akin to medicine and the law, and business schools are professional schools—or should be. Like other professions, business calls upon the work of many academic disciplines. For medicine, those disciplines include biology, chemistry, and psychology; for business, they include mathematics, economics, psychology, philosophy, and sociology. The distinction between a profession

tarefa do teórico contábil seria, por meio de atividades lógico-dedutivas do conhecimento, apenas explicitar o conteúdo econômico dos fatos, ante uma situação concreta apresentada. A tarefa da Contabilidade seria, por assim dizer, a de revelar, por meio de critérios de evidenciação, mensuração e divulgação, os conteúdos econômicos já preexistentes, como se o contador fosse um “tradutor” de eventos econômicos. Tal acepção está intimamente ligada ao discurso empirista de que ao cientista cabe o papel de descrever certa ordem dada na realidade (natural ou social), como se esta fosse unívoca, pré-constituída e passível de apreensão objetiva.

Ocorre que os ramos do conhecimento que têm por escopo o estudo de uma realidade social não têm por objeto uma entidade física, mas uma realidade discursiva e inacabada sem a participação de seus usuários. É dizer, a Contabilidade não pode ser reduzida à demonstração de uma realidade econômica, partindo-se da premissa de que seria desprovida de essência autônoma e de que a sua função estivesse subordinada à apresentação da “realidade”, cuja essência estaria em outro ramo científico, ao qual fosse a Contabilidade subordinada²⁸. A ideia reducionista de que a Contabilidade serviria para descrever a realidade econômica é ingênua pela simples razão de que a “realidade econômica” não é unívoca, já que há inúmeras divergências quanto às possíveis formas de qualificação (Mattessich, 2014). Além disso, a realidade econômica não está pronta sem a interpretação dos usuários.

Ao contrário do que sugere o entendimento no sentido de que a Contabilidade seria a demonstração de uma suposta realidade econômica, não se pode esquecer que as concepções econômicas estão inseridas na “realidade contábil”. Portanto, se a pesquisa em Contabilidade visar retratar a chamada “realidade econômica”, deve-se estar atento a que, ao fim e ao cabo, “estará comendo o seu próprio rabo” (Klamer & McCloskey, 1992). É que, retomando o conceito de teoria proposto por Friedman (soma da linguagem com um corpo de hipóteses substantivas),²⁹ não se pode desconsiderar que os elementos patrimoniais (ativo, passivo, receita e despesa) são construções da linguagem contábil

and an academic discipline is crucial. In our view, no curricular reforms will work until the scientific model is replaced by a more appropriate model rooted in the special requirements of a profession.”

²⁸ Nesse ponto, faz-se necessário transcrever as palavras de Michael Power (1996): “*The relationship between economics and accounting is varied and complex (Hopwood, 1992). Accounting does not necessarily stand in a subordinate relation to economics (though economists may like to think this). On the contrary, economics draws from accounting in crucial ways (Klamer and McCloskey 1992; Hoskin and Macve 1993)*”.

²⁹ “A metodologia da economia positiva”

utilizadas pela Economia. Por isso, Klammer e Mc Closkey (1992) evidenciam que, apesar de os economistas se verem com mais glamour, a Economia é dominada pelas ideias contábeis.

Ocorre que, na grande maioria das vezes, Contabilidade e Economia se debruçam sobre fatos patrimoniais, sendo necessário que a Economia tome de empréstimo a qualificação realizada pela Contabilidade acerca daqueles fatos que pretendem ser estudados. É nesse sentido o entendimento de que a Contabilidade seria responsável pela elaboração da linguagem dos negócios, já que os grandes conceitos dos elementos patrimoniais são oriundos da ciência contábil. Não se está, entretanto, a defender uma completa segregação entre a construção da realidade econômica e contábil (ou vice-versa), mas que a vinculação entre alguns conceitos nos dois ramos de estudo decorre de uma compatibilidade de metodologias e princípios adotados em ambos os sistemas (que pode ser, a qualquer momento, alterada) e não de uma subordinação técnica de uma ciência em relação a outra.

Nesse sentido, a qualificação dos fatos patrimoniais por mais de uma ciência dependerá de circunstâncias que podem ser relevantes apenas para uma delas; ou até mesmo de circunstâncias comuns a todas elas, mas que sejam qualificadas de forma diversa, o que de igual modo afeta o resultado final.³⁰ A principal razão disso está no fato de que Economia e Contabilidade não buscam retratar uma realidade ontológica, mas criar uma realidade institucional, que guarde correspondência com o seu respectivo sistema, de modo a evitar influências externas que sejam conflitantes com suas próprias regras.

Conclui-se no sentido de que a Economia pode trabalhar com premissas e objetivos diversos daqueles buscados pela Contabilidade, o que leva à existência de diferenças estruturais entre essas duas visões da realidade (Canning, 1929). A conclusão, portanto, deve caminhar no sentido de que a busca pela “realidade econômica” não trará frutos à pesquisa contábil, na medida em que são construções da realidade com objetivos distintos.³¹ A esse respeito, Stamp (1981) critica a ideia de ser o objetivo da Contabilidade

³⁰ “No original: “Whether we use one concept of income or another, or indeed whether we use any concept of income at all, clearly should depend, as I have already said, on the purpose we want to serve and the income concept which will best serve it.” (Solomons, 1961, p. 377).

³¹ “Economistas têm se contentado em desenvolver suas teorias em um mundo estilizado que contém numerosas premissas simplificadoras, tais como a livre disponibilidade de informações para todos os participantes no mercado. Contadores estão proibidos de adotarem tais premissas porque com elas não há qualquer razão para a contabilidade ser feita. Dito de outra forma, no típico mercado perfeito que

a mensuração da “realidade econômica”, proposto por Sterling, evidenciando que não há sequer a definição do que esse termo significaria. Isso porque, a mensuração de uma suposta realidade por meio de técnicas cada vez mais detalhadas conduzirá à elaboração de regras de mensuração cada vez mais precisas. Todavia, não significa que dessa forma estar-se-ia se aproximando de uma “verdade” em termos científicos.³²

É nesse sentido que Mattessich (2014) propõe como objeto de pesquisa a resposta à pergunta: “Em que medida algo é real?”, abandonando o foco da indagação: “O que é real?”, de tal sorte que a questão central da ontologia deveria ser evidenciar a forma pela qual a realidade é estruturada, sendo possível a coexistência de diversos tipos de realidade. Consequentemente, o foco da pesquisa seria a identificar qual realidade se está a discutir.³³ Considerando essa premissa é que se pretende continuar o presente trabalho, no intuito de evidenciar em que medida os fatos patrimoniais ingressam no mundo contábil, abandonando a busca de se evidenciar uma suposta realidade econômica. Não se busca, portanto, capturar uma realidade ontológica, mas estruturar fundamentos nos quais a realidade contábil possa ser construída.

Não obstante a parca referência a temas contábeis propriamente ditos, o escopo primordial dos capítulos iniciais é contextualizar os paradigmas científicos e suas influências no pensamento contábil, enquanto produto social, fruto de uma evolução histórica delineada por paradigmas filosóficos dominantes em determinados momentos. A finalidade das

habita os livros de economia não há espaço para a contabilidade.” (Tradução nossa). No original: “*Economists have been content to develop their theories in a stylized world containing numerous simplifying assumptions, such as free availability of information to all participants in the market. Accountants are prevented from making these assumptions, because with them there is no reason for accounting to be done at all. Stated otherwise, in the typical perfect market that inhabits economic textbooks, there is no room for accounting.*” “*Economists have been content to develop their theories in a stylized world containing numerous simplifying assumptions, such as free availability of information to all participants in the market. Accountants are prevented from making these assumptions, because with them there is no reason for accounting to be done at all. Stated otherwise, in the typical perfect Market that inhabits economic textbooks, there is no room for accounting.*” (Hendriksen, & Van Breda, 1991, p. 88).

³² “*Sterling believes that accounting should be measuring ‘economic reality’ -although he does not define what he means by this term. It is not clear that we can measure this ‘reality’ merely by drawing up a highly detailed set of rules stating how net realizable values, for example, are to be measured. More and more detailed rules may lead to more precise measures, but they are not necessarily closer and closer approximations to the ‘truth’ in a scientific sense.*” (Stamp, 1981, p. 17).

³³ No original: “*Although dealing primarily with questions of general ontology, I do not believe – contrary to many ontologists – that the question ‘what is real?’ should constitute the primary focus. In the course of these inquiries I have come to the conclusion that the central question of ontology ought to be: ‘in what sense is something real?’ This implies that reality is structured, and there exist different kinds of realities. Hence, it is crucial to identify the type of reality under question.*” (Mattessich, 2014, p. 1).

linhas até então escritas é demonstrar que a Contabilidade foi adequada e reduzida ao modelo até então vigente de Ciência, em vez de se adaptar o modelo de Ciência à Contabilidade, fazendo o mesmo que Procusto fazia com os viajantes que dormiam na sua cama até que eles se encaixassem perfeitamente no seu tamanho: se eram menores do que ela, eram esticados, se eram maiores, tinham partes do corpo amputadas (Ávila, 2013).

Não se pode, portanto, começar indagando o que é ciência e tentar encaixar um ramo do conhecimento nesse conceito, reduzindo o escopo e a aplicação do próprio conhecimento. Se o conceito de conhecimento científico não for o adequado para o estudo da Contabilidade, não se deve ajustar o objeto de estudo para que ele seja amputado, visando à produção de um “conhecimento científico”. Se a Contabilidade não puder ser estudada cientificamente, de acordo com o paradigma científico vigente à época, ela não deve se esforçar para ser científica. Pela natureza de um objeto pode-se aprender como ele deveria ser investigado, mas não se pode postular que o objeto tenha certos atributos porque se deseja estudá-lo de determinado modo (Raz, 1981).

Faz-se necessário, portanto, primeiramente entender os objetivos da Contabilidade para, somente então, construir a “Ciência da Contabilidade” em vez da “Contabilidade da Ciência”.

3 OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE COMO RAMO AUTÔNOMO DO CONHECIMENTO

O surgimento da Contabilidade deu-se com o desenvolvimento de uma vida social e, especialmente, com a formação de estados soberanos, em razão da consequente necessidade de tributação, adicionada ao conhecimento dos números e a decorrente capacidade de contar e reconhecer. O objetivo da Contabilidade foi indicado por Pacioli como sendo *dar ao comerciante sem atraso informações de seus ativos e passivos* (Brown, 1905). Apesar de o Frei Franciscano estar bastante associado à invenção dos métodos das partidas dobradas, tal método precede a existência de Luca Pacioli, tendo em vista que sua origem, pelo menos na Itália, remonta ao período de 1400, cujo objetivo dos mercadores italianos era utilizar a Contabilidade como uma ferramenta de controle gerencial (Riahi-Belkaoui, 2004).

O *Summa de Arithmetica Geometria, Proportioni et Proportionalita*, publicado em 1494 por Luca Pacioli, apenas evidencia as práticas venezianas utilizadas pelos mercadores à época, que ficaram reconhecidas como “o método de Veneza” ou “o método italiano”. Portanto, Pacioli não inventou o método das partidas dobradas, mas descreveu o que era praticado à época. Ademais, evidenciava o Frei que seria sempre bom realizar o fechamento dos livros anualmente, especialmente se houver uma sociedade com terceiros: *Frequent accounting makes for long friendship* (Riahi-Belkaoui, 2004, p. 4).

O método italiano foi sendo aperfeiçoado e, conforme noticia Riahi-Belkaoui, (2004) ao longo do século XVII, em razão do crescimento da Companhia das Índias e, posteriormente, da Revolução Industrial, a Contabilidade se desenvolveu, em especial no que concerne à necessidade de atribuição de custos, acerca de temas como a continuidade, periodicidade e o regime de competência. No século XIX, noticia-se o desenvolvimento de técnicas de evidenciação de pagamentos antecipados e desenvolvimento do já citado regime de competência, no intuito de permitir o cômputo de lucros periódicos.

No referido período, começa-se a evidenciar a necessidade de depreciação, apesar de, no ramo das indústrias ferroviárias, esse procedimento ter sido considerado desnecessário, a menos que a propriedade estivesse comprometida a ponto de não ter condições de funcionar. Apenas após 1930 é que a depreciação se tornou mais comum. Já no século XX, houve o desenvolvimento de métodos complexos de contabilidade, como a

relacionada a ambientes inflacionários, leasing de longo prazo, pensões, entre vários métodos para contabilização de operações financeiras estruturadas (Brown, 1905).

Nota-se que, com as alterações nos ambientes sociais, as pesquisas contábeis também foram se modificando, no intuito de desenvolver técnicas mais adequadas à alocação das mutações patrimoniais no tempo. Portanto, a Contabilidade não é uma descoberta da ciência, mas o resultado de esforços contínuos para atender às necessidades comerciais, em razão do desenvolvimento das atividades econômicas. Cada etapa avançada propiciou a conclusão de que o conhecimento contábil, na sua totalidade, forma um todo homogêneo capaz de ser estruturado em um sistema.³⁴

Mesmo com as alterações de metodologias e técnicas contábeis, a função da Contabilidade sempre esteve relacionada à alocação temporal, na perspectiva da entidade, do seu histórico financeiro. Tanto nos tempos de Pacioli, em que a função era *dar ao comerciante sem atraso informações de seus ativos e passivos*, quanto nos tempos modernos, em que a função da Contabilidade é antever ativos e passivos.³⁵ Representando o passado, o presente ou tentando capturar o futuro, a Contabilidade sempre teve por escopo atribuir a determinado tempo o efeito positivo ou negativo do patrimônio.

Isso diz respeito ao fato de que a riqueza produzida por uma entidade pode ser mensurada pela soma algébrica dos caixas que dela foram retirados ao longo de sua existência, diminuído do caixa investido no início de sua operação (Martins, 2000). Partindo-se do pressuposto de que essa mensuração pode demorar centenas de anos, competiria à Contabilidade atribuir à determinada unidade de tempo a riqueza gerada no desempenho das atividades da entidade.

³⁴ “*Book-keeping, rightly regarded, is simply a specialized form of the art of keeping accounts. It is neither a discovery of science, nor the inspiration of a happy moment, but the outcome of continued efforts to meet the necessities of trade as they gradually develop. One by one the successive steps in the Evolution of account-keeping were achieved till finally it was realized that the transactions of a business in their entirety form a homogeneous whole which is capable of being marshalled in the framework of a system. When this was discovered there originated what is known as “double-entry”, which may be said to form the basis of all systems of book-keeping worthy of the name.*” (Brown, 1905, p. 93).

³⁵ No *Conceptual Framework for Financial Reporting*, elaborado pelo Iasb em 2018, resta evidenciado que a informação passada sobre os fluxos de caixa da entidade não devem ser desprezadas, sendo que a sua utilidade está relacionada ao fato de que a análise de como a entidade obteve e gastou seu caixa fornece informações relevantes para compreender as operações, avaliar as atividades de financiamento e investimento e interpretar as informações sobre a performance financeira.

Nessa esteira, a Contabilidade poderia ser definida como a arte³⁶ que busca dividir o histórico financeiro de uma entidade em unidades específicas de tempo (Paton, 1922). Em outras palavras, a função da Contabilidade seria alocar no tempo as entradas e saídas de caixa.³⁷ Trata-se de atribuir a um determinado tempo (passado, presente ou futuro) as expectativas ou efetivas realizações pertinentes aos proveitos e aos dispêndios financeiros. Sendo o tempo uma variável contínua cabe à Contabilidade determinar requisitos para que os fatos patrimoniais possam ser atribuídos a determinado período. Trata-se de uma abstração arbitrária, no intuito de construir a realidade institucional vinculada às premissas adotadas naquele sistema.

Observa-se que a perspectiva de Paton (1922), no sentido de que a Contabilidade seria a arte de alocar temporalmente o histórico financeiro de uma determinada entidade, contém um rico conteúdo que pode não ter sido considerado pelo autor, mas que dialoga perfeitamente com a atual perspectiva filosófica acerca da dualidade da realidade. Isso porque, como adiantado nas linhas anteriores, a filosofia da ciência assiste a um grande rompimento paradigmático, ao ter que lidar com realidades complexas e não meramente reducionistas. O determinismo se rompe com os experimentos que marcaram o início da física quântica, de tal sorte que tempo e espaço não mais eram referenciais absolutos e que o comportamento da matéria se caracteriza por uma dualidade, podendo se apresentar tanto como partículas como por ondas.

Nesse momento, é importante ressaltar que não se trata da dualidade vista na obra de Rene Descartes, sobre a realidade ser dividida entre dois tipos de substâncias: material e espiritual. Trata-se do dualismo abordado por Mattessich (2014), que se refere ao embate da física quântica sobre os fenômenos serem representados apenas sob um dos seus aspectos: corpo ou onda, posição ou movimento, sendo que ambos são aspectos complementares que não podem ser separados, já que tratam da representação da mesma realidade, mas em aspectos temporais distintos.³⁸ O autor questiona se a teoria “partícula-

³⁶ É importante ressaltar que Neville Keynes, em seu artigo *The Scope and Method of Political Economy* (primeira edição publicada em 1890), evidencia que a economia, como arte, é entendida como “*a system of rules for the attainment of a given end*”.

³⁷ A esse respeito, *vide* as considerações de Eliseu Martins: “No caso extremo, qual o lucro de uma empresa no longo prazo? É a diferença entre valor de sua liquidação e os investimentos feitos pelos sócios (considerando-se, é claro, os lucros distribuídos durante a sua vida). Assim, o conceito tradicional e intuitivo de lucro está vinculado, em sua última consequência, ao fluxo financeiro de ponta a ponta entre a empresa e o seu proprietário.” (Martins, 1999).

³⁸ A esse respeito, *vide* trecho da obra de Heisenberg: “A noção da realidade objectiva das partículas elementares volatilizou-se por isso extraordinariamente, e não na névoa de uma qualquer nova, pouco

onda” e sua perspectiva temporal (ora partícula, ora onda) não seria uma ilustração paradigmática da dualidade inserida em qualquer aspecto ontológico acerca da realidade. Nessa senda, ele traça a metáfora contábil da representação da realidade, que seriam as partidas dobradas, evidenciando que esse ramo do conhecimento lida com a dualidade da realidade, demonstrando ter enraizada essa perspectiva dúbia.

Mattessich sugere que essa dualidade momentânea estaria relacionada à análise de determinado fenômeno sob seu aspecto temporal. Como se a Contabilidade enxergasse esse dualismo presente na realidade, evidenciando um fenômeno na sua perspectiva substantiva, bem como na perspectiva processual, que o autor chama de “substance-process hypothesis”.³⁹ A perspectiva substância-processo da realidade contábil é entendida por Mattessich (2014), na medida em que realidade contábil seria evidenciada sob um aspecto temporal. Nesse panorama, os itens patrimoniais seriam demonstrados no Balanço Patrimonial, na perspectiva material, mas as alterações que acontecem ao longo do tempo seriam evidenciadas na Demonstração do Resultado. Assim, o Balanço Patrimonial evidenciaria a substância e a Demonstração do Resultado o processo. Apenas analisando ambas as demonstrações financeiras, poder-se-ia ter acesso a uma captura abrangente da realidade.⁴⁰

clara ou ainda incompreendida noção da realidade, mas na transparente clareza de uma matemática que não representa o comportamento da partícula, mas sim o nosso conhecimento do dito comportamento. O físico atômico teve por isso que resignar-se a considerar a sua ciência apenas como elo da cadeia infinita dos contatos do homem com a natureza e que aceitar que esta sua ciência não pode falar simplesmente da natureza ‘em si’.” (Heisenberg, 1981, p.14 citado por Pascal, p. 163).

³⁹ “Accountants are well known for their duality perspective, and it is such a duality solution that I proposed in Chapter 9 of this book. Could it not be that reality reveals its mystery only when looked at from a momentary as well as from a temporal viewpoint? This combine ‘substance-process hypothesis’ makes sense all the more as it fully conforms to the ‘particle-wave’ theory of quantum physics. If physical particles, like photons, can, at times, manifest themselves as particles and, at other times, as waves, is this not a paradigmatic illustration of duality that ought to be extended to ontology in general? Are subatomic particles and their manifestation of energy (quantum jumps) not at the core of the very basis of reality? In this view, it is surprising that the substance-process hypothesis has made relatively little headway in philosophy and the sciences. This even raises the question whether reality is not only quantized as regards tiny matter-energy quanta (measured by Planck’s constant h) but also as to minimal space-time quanta. And if space and time are also quantized (i.e. occur only on discrete units instead of being continuous; see Gibbs 1999), then one might ask whether there exists a relation between the well-established energy quanta and those two newly hypothesized categories of quanta. If these should be the case, then physicists might one day derive space quanta and time quanta from present-day quantum mechanics by creating a truly generalized quantum theory.” (Mattessich, 2014).

⁴⁰ “Particle physics is by no means the only area where a duality solution makes sense. Much closer to home, in accounting, we find another example. Indeed, when I spoke above of an ‘accounting solution’, I did not merely play on the fact that accountants are renowned for their double-entry procedures. They are, so to say ‘dualists’ by profession – a dualism more deeply rooted, rooted at the very core of how they analyze reality. Our forefathers long ago realized that in order to make sense of the world of commerce and finance, of property and obligations, we cannot afford to concentrate merely on what exists, i.e. on the Balance Sheet items, we also have to understand the changes that occur in those items over time. And this is what we are examining in the Income (or Profit and Loss) Statement. In other

Por isso, o autor conclui que, seja no intuito de compreender a realidade física, química, biológica, social, econômica ou contábil, não se pode restringir o olhar a um aspecto da realidade, na medida em que a substância não pode ser compreendida sem serem entendidas as alterações que resultam em seu comportamento. Apenas levando-se em consideração os dois aspectos da realidade seria possível a sua compreensão abrangente. Esse paradigma leva o autor à criação da hipótese segundo a qual toda substância contábil está sujeita a alterações, cedo ou tarde.

Em outras palavras, substância e processo seriam dois aspectos de um mesmo fenômeno ontológico, sendo que uma visão momentânea forneceria uma imagem estática da substância, enquanto uma visão a longo prazo permitiria a compreensão do processo. Esses dois aspectos da realidade seriam inseparáveis e inter-relacionados, de tal sorte que qualquer tentativa de os separar resultaria em contradições lógicas e confusões filosóficas (Mattessich, 2014). É nesse sentido que se vê como possível o entrelaçamento entre a função da Contabilidade de estabelecer critérios de alocação temporal aos eventos patrimoniais (Paton) e seu objetivo de compreensão do fenômeno patrimonial em seu aspecto “substância-processo” (Mattessich). É dizer, por mais singela que pareça a função da Contabilidade na perspectiva de Paton, trata-se de uma ideia extremamente elaborada e compatível com as mais modernas teorias relacionadas à ontologia de um fenômeno, na perspectiva da filosofia da ciência atual.

Portanto, parte-se da premissa de que cabe à Contabilidade a compreensão temporal do fenômeno patrimonial, no intuito de se evidenciar em que ponto no tempo as expectativas se tornam patrimônio, ou seja, quando se tornam “substância contábil”, preenchendo requisitos para que sejam consideradas ativo ou passivo. Não menos importante e também parte da compreensão do fenômeno patrimonial, mas na sua perspectiva “processual”, a Contabilidade deve evidenciar o processo da utilização dessa substância contábil, evidenciando quando e como foram utilizadas, ou seja, quando e como foram auferidas receitas e incorridas as despesas.

words. Whether you are trying to understand the physical or the financial world, we cannot afford to look merely at one aspect of reality – be in the momentary or the periodic one. It seems that substance alone cannot be fully comprehended without taking into consideration what it is that changes. Only consideration of both aspects reveals a comprehensive picture of reality, at least with regard to concrete reality.” (Mattessich, 2014).

Destacada a função acima de compreensão do fenômeno patrimonial na perspectiva “substância-processo” e, portanto, temporal, não se pode deixar de lado a utilidade desse ramo de estudo, na medida em que, mesmo na perspectiva positivista, a compreensão dos fenômenos deve ter algum proveito social, sob pena de ostracismo do estudo. Para ser útil, a Contabilidade deve ter por objeto a compreensão de fenômenos vinculados às expectativas, de modo que, caso o objeto de estudo esteja relacionado à geração ou consumo de caixa ocorridos no passado, ela reduzirá sua utilidade, no contexto atual.

Assim sendo, a utilidade da informação contábil está, também, intimamente relacionada ao critério temporal. Perceba-se que a inutilidade de uma informação sobre um fato que já tenha gerado ou consumido caixa é próxima da inutilidade de uma informação sobre um fato que, em razão de estar baseado em tantas expectativas, a ocorrência seja bastante incerta. A utilidade da informação está vinculada ao ponto de equilíbrio entre estes dois momentos: certeza do passado e incerteza do futuro. A informação relacionada à captura de fatos incertos é tão inútil quanto a informação que apenas retrata fatos ocorridos no passado. A virtude contábil, assim como para Aristóteles, está no meio.

A Contabilidade, então, está pautada na alocação temporal de determinado fenômeno patrimonial, de maneira que carrega consigo uma informação preditiva, com um certo grau de certeza. Apesar de a escolha pressupor arbitrariedade, não se trata de ausência de objetividade. A arbitrariedade não está vinculada à ausência completa de critérios interpretativos, mas que, dentro das respostas possíveis em razão da adequação ao sistema contábil, o contador deve adotar uma delas, a qual, na sua visão, possua mais aderência àquele sistema. A adequação da resposta adotada não está relacionada à sua precisão ou acurácia, mas à sua capacidade de comunicar com os usuários daquela informação. É um grande *trade off*: na busca da precisão, a competência aproxima-se do caixa, por consequência, diminui a utilidade da informação; na busca de capturar expectativas, adotam-se premissas tão subjetivas e abstratas que as informações produzidas não agregam valor ao usuário e, portanto, também inúteis.

Nesse contexto, o funcionamento da Contabilidade pressupõe a comunicação entre elaborador das demonstrações financeiras (seja na perspectiva “substância”, por meio do Balanço Patrimonial, seja na perspectiva “processo”, por meio da Demonstração do

Resultado) e usuário⁴¹. A utilidade da informação contábil pressupõe sua compreensão. Assim, cabe à Teoria da Contabilidade determinar critérios interpretativos que evidenciarão uma resposta mais adequada para representação dos fenômenos patrimoniais. Não se pode admitir que seja selecionada qualquer possibilidade de representação do fenômeno patrimonial, uma vez que, na ausência de critérios bem estabelecidos, restará inviável a comunicação entre o elaborador e o usuário. Estando a utilidade da produção contábil intrinsecamente relacionada à comunicação entre usuário e entidade, é importante evidenciar a necessidade de os interessados estarem diante de uma linguagem uniforme.

Tendo a Contabilidade função comunicacional, é essencial que sejam estabelecidas premissas acerca do conteúdo de significação dos signos por ela utilizados, no intuito de que sejam transmitidas informações que possam ser compreendidas. Caso contrário, a alocação temporal, por mais precisa e acurada que seja, não produzirá resultados úteis, uma vez que não será possível ao receptor a compreensão daquela informação. A “linguagem dos negócios”, por consequência, não pode se afastar da construção e interpretação dos seus conceitos, de tal sorte que teoria e prática contábil são “*matters of interpretation*” (Don Lavoie, 1987). É nesse contexto que Baruch Lev e Feng Gu (2016) traçam suas críticas à aproximação da Contabilidade a uma suposta realidade econômica, uma vez que, se as demonstrações contábeis incorporam informações complexas e obscuras, com grande grau de subjetividade e especulação, a sua utilidade reduz, na medida em que diminui a sua capacidade comunicacional. Em outras palavras, ao inserir na realidade contábil eventos com baixa densidade informacional, atrelados a expectativas distantes da concretude, as demonstrações contábeis se afastam da comunicação.

É dizer: se a Contabilidade não estabelecer conceitos autônomos e puder incorporar em sua realidade institucional todas as possibilidades de apreensão da realidade (calcadas em premissas jurídicas, econômicas, psicológicas, etc.) começa a ruir a sua finalidade comunicacional. Como consequência da inutilidade da informação que não seja capaz de produzir comunicação, surgem as críticas no sentido de que as demonstrações financeiras não cumprem o seu propósito, tentando os contadores se arvorar no exercício dos analistas

⁴¹ Retoma-se, nesse ponto, a ressalva inicial, no sentido de que se trata de usuário externo à entidade.

(que deveriam ser um dos receptores do sistema comunicacional), conforme evidenciado por Baruch Lev e Feng Gu (2016).⁴²

Constitui tarefa da Contabilidade criar a sua realidade, inserida no contexto de validade de seu sistema, para cumprir a sua função comunicacional. Para Paton (1922), o objetivo da Contabilidade seria (re)determinar o valor de itens específicos que saíram do “mercado” e constituíram o patrimônio de uma entidade específica, de acordo com métodos contábeis, que não necessariamente evidenciem o valor corrente de mercado, já que o “mercado” será relevante a depender da destinação daquele patrimônio no contexto de uma dada entidade. Nesse sentido, os princípios econômicos, tais como as leis do mercado, leis de oferta e demanda, enquanto podem ser tidos como o coração dos estudos econômicos, estão apenas relacionados indiretamente à Contabilidade, cujo foco é a entidade (Paton, 1922).

Caberia, portanto, à Contabilidade a proposição de fronteiras de sentido dos itens patrimoniais, com a finalidade de reduzir a improvável coordenação de seleções de sentido que conduza à aceitação pelo receptor da informação do significado pretendido pelo seu elaborador. As demonstrações financeiras devem ser estruturadas em termos de padrões que visem uniformizar a linguagem para que a comunicação possa ocorrer. As fronteiras de sentido vão variar de acordo com a alocação no tempo das expectativas de geração ou consumo de recursos, na perspectiva da entidade.

Dessa forma, a função comunicacional é a principal ocupação da Teoria da Contabilidade, com a finalidade de estabelecer padrões de sentidos coordenados entre quem elabora as demonstrações financeiras e quem são seus usuários, sendo que as classificações dos itens patrimoniais ocorrerão na perspectiva temporal da sua relação com o caixa da entidade. Os conceitos contábeis devem ser produzidos tendo como base a perspectiva temporal do caixa gerado ou dispendido por determinada entidade⁴³.

⁴² A esse respeito, veja-se que o *Conceptual Framework for Financial Reporting*, emitido pelo Iasb em 2018, esclarece que o propósito das demonstrações contábeis não é evidenciar o valor de uma entidade, mas prover informações que auxiliem potenciais investidores e credores a estimarem o valor da entidade. Ver item 1.7: *General purpose financial reports are not designed to show the value of a reporting entity; but they provide information to help existing and potential investors, lenders and other creditors to estimate the value of the reporting entity.*

⁴³ O “caixa”, como bem pondera Eliseu Martins em suas aulas, é o rei da Contabilidade.

Para estabelecer as premissas segundo as quais serão estabelecidas fronteiras do sentido, é importante tecer comentários acerca da estrutura da Contabilidade como um sistema comunicacional. Trata-se de enfrentamento necessário, na medida em que se refuta a premissa desenvolvida por Friedman (1966) no sentido de que a utilização de cânones da lógica formal poderia, isoladamente, mostrar a completude e a coerência de uma linguagem. Ousa-se discordar do autor, em razão de se entender equivocada a ideia de que uma linguagem seja exata e precisa, cuja interpretação seria um ato de conhecimento (de descrição) por parte do intérprete, para revelar o sentido contido nas palavras. Dito de outra forma, o presente trabalho afasta a ideia no sentido de que se busca na Contabilidade uma objetividade semântica da linguagem contábil.

É que, o simples fato de um determinado sistema precisar se expressar por meio da linguagem traz alguns problemas insuperáveis, tendo em vista que não é possível ignorar que as palavras não possuem apenas um significado (equivocidade) e que o sentido atribuível a elas não está indissociavelmente associado ao objeto representado. Deve-se admitir, portanto, que atribuir sentido nem sempre é um ato de aplicação de “cânones lógicos” – como pressuposto por Friedman –, sendo necessário, muitas vezes, que o intérprete pratique atos de vontade, no sentido de escolher, entre as opções possíveis, aquela que melhor represente o objeto de sua interpretação.

Além da equivocidade, outros problemas se apresentam na utilização da linguagem, tais como questões de ambiguidade, de complexidade, de implicação ou de defectibilidade. (Ávila, 2013). Diante desses problemas, deve-se afastar a ideia de completude da representação linguística (que pode ser tratada como um dogma). É preciso esclarecer que não se está a sustentar a absoluta liberdade do intérprete, mas apenas a impossibilidade de que a sua tarefa seja encarada como reveladora de um sentido preexistente. Dito de outro modo, basta a premissa de que a Contabilidade é um sistema comunicacional para que se mostre incorreta a premissa de que a sua linguagem estaria apta a representar, no sentido de revelar, os efeitos de testes realizados.

Afasta-se, dessa forma, a tese descritivista da Contabilidade, que pressupõe se resumir a atividade do contador a identificar os fenômenos e classificá-los em elementos patrimoniais que possuam significado unívoco (ou que possuam critérios unívocos de reconhecimento), pré-constituídos e suscetíveis de conhecimento. Friedman, ao afirmar que a aplicação de “cânones lógicos” seria suficiente para compreensão dos significados

dos vocábulos existentes em determinada linguagem, utiliza-se do pressuposto da interpretação cognitiva. Em síntese, os defensores dessa teoria defendem que interpretar é averiguar (empiricamente) o significado objetivo do texto, uma vez que os enunciados seriam descritivos, por meio dos quais poderia ser averiguada a verdade ou a falsidade de algo (Guastini, 2005).

A premissa, segundo a qual se baseia Friedman, estrutura-se em suposições contestáveis, ou na “crença de que as palavras incorporam um significado ‘próprio’, intrínseco, dependente não do uso das próprias palavras, mas da relação ‘natural entre palavras e realidade” (Guastini, 2005). Nessa perspectiva, interpretar seria simplesmente descobrir um significado objetivo preexistente. Ocorre que, como destaca Aarnio (1986), as palavras fazem sentido apenas quando relacionadas a outras expressões e, finalmente, quando elas são lidas como parte de um todo, o que o autor chama de círculo hermenêutico. Dessa forma, o que se busca na Contabilidade não é a objetividade semântica, mas a objetividade discursiva. Esse é o ponto que merece ser evidenciado: a teoria contábil científica deve ser calcada em estruturas sistematicamente coerentes e consistentes.

Além de as atuais teorias sobre interpretação afastarem as premissas sobre as quais foram alicerçadas a teoria da interpretação cognitiva⁴⁴, vê-se na Contabilidade a incompatibilidade dessa teoria com vários institutos, entre os quais se destaca o “*true and fair override*”. Conhecido como “meta-rule”, (Alexander & Archer, 2003) o “*true and fair override*” é a possibilidade de o intérprete do sistema contábil afastar a aplicação de uma regra específica que determina como um fenômeno deve ser representado patrimonialmente, sempre que estiver diante de uma incompatibilidade entre a regra e os princípios que norteiam a Contabilidade. É dizer, apesar de a linguagem contábil prescrever um tratamento patrimonial específico a determinado fenômeno, o contador pode se valer de uma interpretação sistêmica e descartar a aplicação daquela regra, ao

⁴⁴ Vide explicação dada por Humberto Ávila. Segundo a teoria cognitivista, a interpretação com-preenderia apenas atos de conhecimento, em sentido estrito, nunca de vontade: a interpretação não envolveria escolha, mas o mero juízo teórico de apreender um significado objetivo e pré-constituído. Essa teoria, na sua versão mais radical, pressupõe a existência de um *significado unívoco*, criado pela autoridade instituidora da norma e suscetível de conhecimento por parte do intérprete. Como só haveria um significado, apenas uma interpretação seria verdadeira. E os enunciados do discurso descritivo, quando confrontados com o referido significado, seriam verdadeiros ou falsos, conforme correspondessem, ou não, a ele. De acordo com essa teoria, a atividade do intérprete seria sempre descritiva; nunca adscritiva ou construtiva. (Ávila, 2013, p. 185).

verificar a inadequação da representação daquele fenômeno, especificamente quando comparado aos princípios contábeis.

Caso a interpretação da linguagem contábil fosse mesmo cognitiva e se sujeitasse à aplicação de princípios de lógica formal para analisar se um fenômeno empírico se encaixa ou não em determinada classificação linguística, não seria possível cogitar essa “meta-regra”. Em outras palavras, não há objetividade semântica, como entendia Friedman quando defendeu o seu conceito de teoria. A derrotabilidade (defectibilidade) de determinada classificação contábil, quando se percebe a incompatibilidade sistêmica entre uma regra específica e os princípios contábeis, evidencia a impropriedade de se tentar compreender a linguagem contábil por meio de aplicação de cânones da lógica formal. Portanto, a interpretação cognitiva é incompatível com o “*true and fair override*”. Sendo assim, o emissor das demonstrações financeiras, quando diante da aplicação de determinada norma, deve buscar a objetividade discursiva, para que a representação patrimonial ocorra de forma harmônica e consistente com o sistema em que se está inserido. A objetividade discursiva prepondera sobre a objetividade semântica.

É nesse sentido que se propõe o estudo da Contabilidade como um sistema comunicacional, em que ela seja capaz de produzir sistemas de classificação coerentes e sistematizados, com a finalidade de se obter uma boa comunicação entre usuário e entidade. A riqueza do estudo contábil estaria, portanto, na estrutura organizada e sistemática das classificações dos fenômenos patrimoniais, tanto no aspecto substantivo, quanto no aspecto processual (“substância-processo” de Mattessich), com a finalidade de viabilizar a comunicação entre usuário e entidade. Evidencia-se, dessa forma, que este trabalho não tem por escopo entender a Contabilidade como uma linguagem e submeter a compreensão dos itens patrimoniais por meio da semiótica.

Trata-se de questão diversa, dado que não basta a compreensão dos aspectos semânticos, sintáticos e pragmáticos da linguagem contábil. A proposição de estudar a Contabilidade como um sistema comunicacional é desenvolver um “código de práticas” na construção da realidade, considerando a sua finalidade. Esse é ponto levantado por Morgan, ao evidenciar que a saída para a discussão contábil no sentido de não ser possível à Contabilidade representar a realidade como ela é. Caberia, portanto, estabelecer um código de práticas para que a realidade fosse construída:

The only viable long-term solution to this problem rests in recognizing and accepting the basic subjectivity of accounting, and in developing a code of practice that will allow the accountant to recognize that he or she is not an "objective commentator", but a person engaged in a complex web of reality construction. The accountant represents complex situations, such as the economic vitality of an enterprise, the benefits of a particular investment decision or the operational effectiveness of a production system, in limited and rather one-sided ways. But these representations become part of the fabric through which the situation "accounted for" is then sustained or changed. Accountants interpret reality. (Morgan, 1988, p. 482).

Retoma-se aqui a premissa segundo a qual o estudo da Contabilidade antecede o da Economia, no sentido de que cabe àquela estruturar a linguagem sobre a qual esta vai se debruçar com outros propósitos. Por isso, afasta-se a busca pela “representação econômica” da realidade, já que a realidade institucionalmente construída pela Economia se baseia na linguagem contábil.⁴⁵ Sendo assim, repita-se: caso o objetivo da Contabilidade for classificar fenômenos patrimoniais sob a perspectiva de retratar a “realidade econômica” estará “comendo o seu próprio rabo” (Klamer & McCloskey, 1992).

Perceba-se que, ao reduzir e adequar a Contabilidade ao paradigma científico então vigente, amputou-a de tal forma que o seu escopo e aplicação de seu conhecimento foram minimizados. Na intenção de retomar a amplitude desse ramo do conhecimento, não se partirá da necessidade de encaixá-lo a paradigmas científicos, já que, se o estudo contábil não se amoldar no paradigma científico vigente à época, ele não deve se esforçar para ser científico. De acordo com Raz (1981), é pela natureza de um objeto que se aprende como ele deve ser estudado, e não postulando que o objeto tenha certos atributos porque se deseja estudá-lo de certo modo. Nesse contexto, passa-se ao estudo da Contabilidade como um sistema comunicacional.

⁴⁵ “Economics, however, is dominated by accounting ideas”. (Klamer & McCloskey, 1992).

4 CONTABILIDADE COMO SISTEMA COMUNICACIONAL

Conforme visto ao longo da exposição, a Contabilidade lida com sistemas criados por pessoas e para satisfazer determinados objetivos, razão pela qual deve ser, acima de tudo, dotada de utilidade. Nesse ponto, evidencia-se que as demonstrações contábeis não são um fim em si mesmas, mas existem para serem usadas (Hofstedt & Kinard, 1970). Não se pode deixar de levar em conta, contudo, que a Contabilidade se insere em um ambiente dotado de influências de naturezas diversas, não determinísticas, especialmente as que dizem respeito a questões econômicas, jurídicas, políticas e culturais. Portanto, para que se possa compreender a Contabilidade é preciso ter em mente a sua inserção nesse ambiente social, de tal sorte que capturar expectativas em um ambiente diverso e complexo contempla dificuldade, sendo oportuna a observação de Stamp (1981), para quem as dificuldades preditivas contábeis se assemelham à previsão das condições de turbulência no interior de um tornado ou o problema de previsão do tempo do próximo mês.

A Contabilidade é uma forma de interpretação dos fenômenos patrimoniais, com a finalidade de viabilizar a comunicação entre entidade e os diversos usuários externos. Assim, o seu viés hermenêutico (de qualificação dos fatos patrimoniais) é de fundamental importância (Power, 1996). Essa característica traz consigo a necessidade de se estruturar argumentos convincentes, que sejam capazes de sistematizar e classificar fenômenos patrimoniais em determinadas categorias previamente definidas. Esse conjunto representa a realidade institucional da Contabilidade (Carruthers e Espeland, 1991).

É nesse contexto que se propõe o entendimento da Contabilidade como um sistema social, adotando as definições de sistema propostas por Niklas Luhmann, para quem os sistemas sociais estabelecem fronteiras de sentido para a comunicação. Os sistemas sociais, portanto, organizam e estruturam a desordem das inúmeras possibilidades de sentido dispersas no mundo, o que viabiliza a comunicação (*“order from noise”*). Tendo em vista que o resultado de viabilização da comunicação é extremamente improvável, já que dependente de coordenações recíprocas (emissor e receptor da informação), os sistemas sociais teriam como objetivo estruturar possibilidades de sentidos que facilitariam essa coordenação (Zapater, 2016).

Os sistemas sociais vêm sendo estudados por diversos autores⁴⁶ e nos mais diversos campos do conhecimento, tais como Sociologia, Direito, Economia, Biologia, entre outros, especialmente em razão do abandono do reducionismo e da necessidade de serem aplicados métodos interdisciplinares na busca pelo conhecimento. Isso porque, como já discutido, a tendência da filosofia científica atual é de entender o conhecimento como uma realidade complexa. Supera-se, assim, a metodologia analítica com o escopo de focar o estudo nas unidades elementares do ramo do conhecimento, para buscar entender como o objeto se organiza e como ele se inter-relaciona.

O reducionismo diria que o todo é a soma das partes e, dessa forma, seria necessária a compreensão de cada parte para que se pudesse compreender o todo. A investigação sistemática, por outro lado, visa entender o conjunto de elementos interdependentes que interagem a partir de um objetivo comum. Como consequência dessa concepção, houve no século passado vários estudos que visavam ao estudo do funcionamento dos sistemas, em geral. Antes de serem sistemas específicos, os sistemas a serem estudados possuíam características em comum: serem sistemas. Nessa perspectiva, a Teoria dos Sistemas busca, afastando as particularidades de cada sistema, estudar as propriedades comuns a todos eles.

A questão relativa à Teoria dos Sistemas é complexa e o presente trabalho não se propõe a esgotá-la, mas apenas trazer elementos que possam vir a ser úteis ao tema central deste ensaio. De todo modo, adota-se aqui como referencial teórico a Teoria dos Sistemas Sociais, já bem desenvolvida por Niklas Luhmann nos seus aspectos aplicáveis às ciências sociais, principalmente no que concerne ao Direito e à Economia. Nesse sentido, pretende-se aplicar à Contabilidade as premissas teóricas desenvolvidas no contexto da comunicação econômica e jurídica. Luhmann optou pela total reconstrução lógica e conceitual, partindo da descrição da sociedade pela referida Teoria dos Sistemas.

Pode-se afirmar que a Teoria dos Sistemas foi desenvolvida e divulgada pelo biólogo Ludwig von Bertalanffy (Rodrigues & Neves 2017). Originalmente, ela propõe a redução da complexidade por meio do conceito de diferenciação. Em outras palavras, o sistema seria um modo de diferenciação com o objetivo de reduzir a complexidade do ambiente. Significa dizer que tudo pode ser classificado em “sistema” ou “ambiente”, bastando

⁴⁶ Vide obras de Talcott Parsons, Gunther Teubner, Humberto Maturana e Francisco Varela.

estabelecer um critério de diferenciação para se saber se determinado evento será classificado de uma ou de outra forma. Não obstante os trabalhos de Ludwig von Bertalanffy, foram os biólogos Humberto Maturana e Francisco Varela (Rodrigues & Neves 2017) que apresentaram determinadas características nunca antes assumidas e explicitadas na noção de sistema: o fato de serem fechados, autorreferenciados e autopoieticos.

Quando Maturana e Varela se referiram ao fato de os sistemas orgânicos serem fechados, não estavam, no entanto, afirmando que eles seriam isolados, incomunicáveis, insensíveis ao ambiente ou imutáveis. O fechamento é algo meramente operacional, sendo que as partes ou elementos de um sistema interagem uns com os outros e somente entre si (Luhmann, 2004).⁴⁷ Nesse sentido, Esposito (1996) salienta que não se nega a relevância do entorno, mas o fechamento sistêmico é uma condição de o sistema dispor de autonomia, sendo capaz de marcar um limite que o separe do entorno e que o distinga dele.

De forma indissociável ao fechamento operacional, as noções de autopoiesis e de autorreferência se constituíram em importante avanço na teoria dos sistemas, já que são essas noções objeto de um aprofundamento teórico, tanto na perspectiva da Teoria do Conhecimento como na da Epistemologia (Rodrigues & Neves, 2017). Apesar de o conceito de autopoiesis ter sido concebido no contexto da biologia, Luhmann legitima a transposição desse termo para o estudo de outros tipos de sistema, admitindo a existência de sistemas autopoieticos não vivos (Rodrigues & Neves, 2017). A noção de autopoiesis é um avanço dos conceitos de auto-organização e de autorreferência. Para Rodrigues (2006) a auto-organização pressupõe a noção de unidade sistêmica, sendo esta definida em termos de suas fronteiras com o ambiente em que está inserida, o que faz com que esta unidade não possa ser vista em termos não sistêmicos.

A partir da noção de auto-organização e autorreferência, avançou-se para o conceito de autopoiesis. De acordo com Rodrigues e Neves (2017), trata-se de um tipo particular de autorreferência, sendo uma particularidade da noção de sistema autorreferente. Maturana e Varela (1980), ao cunharem o termo autopoiesis, explicam que desejavam descrever a

⁴⁷ A esse respeito, vide considerações de Luhmann (2004, p. 381): “*Operative closure means only that the autopoiesis of the system can be performed only with its own operations. Hence the unity of the system can be reproduced only with the system’s own operations*”.

autonomia de um organismo vivo ao percebê-lo como um sistema que se autoproduz. O vocábulo, portanto, deveria captar a autonomia dos sistemas tanto em sua dinâmica relacional como em sua dinâmica interna. Dessa forma, o termo cunhado pelos biólogos não apenas caracteriza o sistema que se autorreferencia, em meio a um entorno que o circunda, mas que se autoproduz. Daí decorre que a autopoiesis se constitui na propriedade que os sistemas têm de, a partir de seus próprios elementos, produzir a si próprios como unidades diferenciadas.

Luhmann identifica três diferentes sistemas autopoieticos: vivos, psíquicos e sociais. Os seus objetos respectivos são: a vida, a consciência e a comunicação. A vida é resultado de uma operação entre sistema (vivo) e seu entorno, sendo também os pensamentos o resultado operacional de diferenciação entre sistema psíquico e entorno. Por sua vez, o sistema social resulta de uma diferenciação comunicacional. Os sistemas, portanto, se constituem e se mantêm mediante a criação e conservação da diferença com seu entorno. Cada sistema possui seu critério de distinção.

De acordo com Esposito (1996), para compreender a estruturação e a dinâmica autônoma do entorno, é necessário levar em conta a distinção entre o entorno de um sistema e os sistemas que o circundam. Explicam os autores que o entorno de um sistema de comunicação, por exemplo, compreende uma multiplicidade de organismos, sistemas psíquicos, outros sistemas sociais, cada um organizado autopoieticamente de maneira autônoma e influenciado em uma medida mínima pela atividade do sistema de comunicação. O fato de serem autopoieticas, portanto, explicaria a máxima cunhada por Max Weber (2006, G. Cohn, trad.), no sentido de que as ciências da cultura (termo que para ele abrangeria o conjunto do que atualmente é chamado de ciências sociais) são dotadas do dom da eterna juventude. Sempre que parecem envelhecer, elas inventam novos problemas e novamente se apresentam para responder aos desafios dos tempos.

Para Luhmann, ainda, o sistema social pode ser subdividido em subsistemas cuja existência é justificada por ter determinada função⁴⁸. O processo chave que desencadeia a formação de novos subsistemas é a diferenciação funcional que ocorre no interior do sistema social total (a sociedade). Assim, o subsistema social é criado a partir do momento em que se tem uma diferenciação social, que ocorre quando é possível determinar um

⁴⁸ *Função* seria a operação própria da coisa, no sentido de ser aquilo que a coisa faz, melhor do que as outras coisas. (Abbagnano, 2012).

código binário, por meio do qual os eventos sociais podem ser enquadrados como dentro ou fora daquele subsistema. Entre os subsistemas sociais elencados por Luhmann estão a política, a religião, a educação, as artes, a economia, o direito, entre outros.

De acordo com Rodrigues e Neves (2017), para se compreender a noção sistema/entorno, na concepção luhmanniana, é importante ter claro que a diferença entre sistema e entorno não se mostra como uma diferenciação ontológica, tampouco da diferença de capacidade de compreensão ou apreensão de uma determinada realidade. Da mesma forma, a relação sistema/entorno não tem por objetivo dividir a realidade em duas partes: sistema e entorno. Trata-se de entender, nas palavras de Luhmann (2012), “that we speak no longer of objects but of distinctions. Moreover, we understand distinctions, not as existing facts (differences), but as deriving from directives to draw them, because if we did not we would be unable to indicate anything.” Portanto, vê-se que Luhmann abandona o pensamento na identidade ou univocidade dos termos, preferindo um pensamento baseado na diferenciação.

Além dos conceitos supracitados, o conceito de comunicação é extremamente relevante para que se possa compreender a Teoria dos Sistemas Sociais de Luhmann. A comunicação define o elemento discreto da análise sociológica, assim como o estudo da matéria define a física e o estudo da molécula define a química. Ao partir de uma Teoria dos Sistemas autorreferenciais, Luhmann atribui à comunicação o papel de elemento de reprodução do sistema social. Assim, a partir da comunicação, seria possível indicar com mais precisão os limites do social.

Comunicação é a operação própria dos sistemas sociais cumprindo, ademais, os requisitos da autopoiesis, ou seja, unidade, limite e capacidade de relacionar operações posteriores a partir de anteriores, ou seja, depende de si mesma para prosseguir. Para Luhmann, a comunicação prescinde do conceito de doação de informação, não havendo, portanto, a ideia de emissor e receptor e, nem mesmo, que entre eles haja transferência de informações (Rodrigues & Neves, 2017).

No intuito de alterar a metáfora, no sentido de que a comunicação seria a transferência de informação do emissor ao receptor, Luhmann (1998, citado por Rodrigues & Neves, 2017) propõe que a unidade da comunicação seja vista como a síntese de três seleções: i) a de uma unidade de informação, por meio da consideração de uma informação entre as

diversas possíveis; ii) a de como levar ao conhecimento, ao se selecionar uma das formas disponíveis e esperadas ao se desejar alcançar compreensão, que seria o último estágio de seleção; e iii) a de uma compreensão, na qual a outra parte envolvida na comunicação deve selecionar o que compreende pela informação que foi emitida.

Com isso, pode-se dizer que tudo que não é selecionado está fora da comunicação e, nesse momento, são erguidos os limites desta. Em cada sistema, há diversas expectativas de seleções e diferenças anteriormente estruturadas. A comunicação, portanto, é uma síntese eventual que cria conteúdos sempre novos e, conseqüentemente, é sempre uma produção e nunca uma transferência de informação (Rodrigues & Neves, 2017).

Assim, na teoria desenvolvida por Luhmann, a comunicação é o produto da reprodução autopoietica dos sistemas sociais. É importante ressaltar que a informação simplesmente emitida não é uma comunicação, pois esta somente existe quando se chega ao entendimento da diferença entre emissão e informação. Nesse sentido, Luhmann evidencia que a compreensão pressupõe a exclusão de uma série de outras possibilidades de comunicação e torna possível uma cadeia comunicativa restrita às seleções processadas. Compreender, portanto, pressupõe seleção prévia e, conseqüentemente, comunicar seria o exercício da seleção de forma coordenada.

Dessa forma, a compreensão é o limite do sistema de comunicação estruturado pelo sentido. O sentido, por sua vez, é o amálgama criador de vínculo entre todas as operações que pertencem a sistemas sociais específicos. Cada sistema social, por sua vez, cria uma dinâmica interna, por meio da qual os elementos são dispostos a superar a contingência das possibilidades de seleção, sempre estruturadas na aceitação ou negação (Rodrigues & Neves, 2017). Nesse ponto, faz-se necessário ressaltar a diferença entre a teoria de Luhmann em relação a Maturana. Para Luhmann, os sistemas sociais não são formados por pessoas e ações, mas por comunicações. Já para Maturana o “social” é formado por indivíduos. Isso é de compreensão importante, já que a comunicação é o grande objeto de estudo, tendo em vista que, ausente a comunicação, na perspectiva de luhmanniana, não haveria sequer o próprio sistema social. Desse modo, o sistema social é um grande sistema formado por redes de comunicações e, à medida que ele aumenta a sua complexidade, vão surgindo outros subsistemas, com códigos próprios e autônomos, que permitem a permanência da comunicação.

A comunicação está relacionada à redução de complexidades, ao ordenamento do caos, sendo uma forma de antecipar o futuro. Em outras palavras, a confiança reduz as expectativas relacionadas ao futuro, de modo que se iguale ao presente (Luhmann, 1996), na medida em que, a partir de alternativas instituídas pelos padrões de conduta observáveis, seja possível a antecipação das consequências; a projeção de futuro é uma forma de se obter a confiança. Portanto, a compreensão é o limite do sistema de comunicação estruturado pelo sentido. O sentido, por sua vez, é o amálgama criador de vínculo entre todas as operações que pertencem a sistemas sociais específicos. Cada sistema social cria uma dinâmica interna na qual os elementos são dispostos a superar a contingência das possibilidades de seleção, sempre estruturadas na aceitação ou negação (Rodrigues & Neves, 2017).

A partir de todo o exposto, entende-se que a Contabilidade pode ser considerada como subsistema social, tal como evidenciado por Luhmann em relação ao Direito e à Economia, estruturando um código binário que seria capaz de diferenciar um evento como dentro ou fora do Sistema Contábil. A partir dessa premissa e da definição do código binário aplicável ao Sistema Contábil, seria possível identificar, segregar e evidenciar os fatos patrimoniais relevantes e que produzam efeitos na Contabilidade, bem como os que ocorrem no mundo dos fatos, mas que gerem consequências apenas no sistema econômico, jurídico ou em outro subsistema social.

Não é demais lembrar que, de acordo com a Teoria dos Sistemas, apesar de operacionalmente fechados, os sistemas não se desligam em termos comunicativos dos demais sistemas. O ambiente (o que está fora do sistema) não interfere na operação do sistema, mas produz as chamadas “irritações”, que são estímulos externos que podem causar mudanças internas. Assim, apesar de os sistemas serem operacionalmente fechados, são cognitivamente abertos, o que permite a interação com outros sistemas. Dessa forma, não obstante o fechamento operacional, o Sistema Contábil seria cognitivamente aberto aos outros sistemas (principalmente ao jurídico e ao econômico), por meio dos chamados acoplamentos. Portanto, seria possível a interação entre os distintos sistemas, o que facilitaria a interpretação entre o que é jurídico, econômico ou contábil, sendo que um sistema influenciaria os demais, de acordo com regras metodológicas preestabelecidas. Em outras palavras, a Contabilidade cria sua própria realidade, muito embora não desconheça a realidade construída por outros sistemas, com os quais mantém alguma interação.

É preciso ressaltar que se trata de uma decorrência da Teoria dos Sistemas, a qual pressupõe uma produção de conteúdo com base no interior de cada sistema (fechamento operacional), a interação, de maior ou menor grau, com o ambiente no qual ele estiver inserido. É nesse sentido que os sistemas sociais são operacionalmente fechados, mas cognitivamente abertos. Como bem ressalta Carvalho (2005), é preciso cautela no estudo das ciências interdisciplinares para não serem confundidas as aplicações metodológicas de cada ciência em particular. Para o autor, não há problema em se utilizar do método econômico para interpretar o Direito, desde que a finalidade seja fazer Ciência Econômica. Não seria possível, entretanto, a aplicação das metodologias inseridas no sistema econômico para chegar a conclusões do sistema jurídico. Essa ressalva também tem seu lugar na Contabilidade. É necessário, portanto, segregar os sistemas econômico, jurídico, moral, político, entre outros subsistemas sociais, da Contabilidade, sob pena de dar lugar à colonização econômica (ou de outros ramos do estudo) da Contabilidade.⁴⁹

Um modelo teórico que desconsidere a diferenciação entre a Contabilidade e as outras disciplinas, e que não leve a sério a complexidade inerente à função contábil, provoca um discurso da interdisciplinaridade como forma de imperialismo disciplinar. Em vez de uma intermediação entre Direito e Contabilidade ou Economia e Contabilidade, a ausência de autorreflexão contábil, bem como do estabelecimento de uma dogmática contábil, acarreta a colonização contábil pelas outras disciplinas. A interdisciplinaridade, portanto, não supõe a dependência e vinculação entre os ramos de estudo. É necessária, portanto, a compreensão de que os sistemas são ramos do conhecimento autônomos, diferenciados e com propósitos distintos, como se demonstra na figura abaixo:

⁴⁹ A esse respeito, é importante conferir as lições de Marcelo Neves: “Assim é que, por exemplo, muitas vezes, implícita ou explicitamente, sob o rótulo da interdisciplinaridade, superestima-se o papel da análise econômica do direito e, sobretudo sob a fórmula aparentemente interdisciplinar ‘Law and Economics’, pretende-se subordinar os critérios do direito a uma racionalidade puramente econômica. Nesse caso, pleiteia-se, por assim dizer, uma ‘economic jurisprudence’ que desconhece qualquer racionalidade jurídica específica. Ou seja, não se trata de uma intermediação de racionalidade econômica e racionalidade jurídica, em favor de uma prática jurídica mais adequada economicamente, mas sim de ‘imperialismo econômico’ ou colonização econômica do direito.” (Neves, 2005, p. 209).

Figura 1 - Os Sistemas Sociais e o fechamento operacional

Fonte: Carneiro, 2019.

A Contabilidade se diferenciaria dos demais sistemas sociais, na medida em que ordene, por meio de classificações específicas, as expectativas de geração e consumo de recursos financeiros, no intuito de estabilizar a comunicação sobre essas expectativas. Sendo assim, as inúmeras alternativas existentes no entorno da Contabilidade, advindas de fatos sociais, econômicos, jurídicos, psicológicos, até mesmo naturais, são selecionadas por meio do sistema contábil, a partir de seus mecanismos de classificação, permitindo a ocorrência da comunicação.

É nessa ideia que se forma a clausura operacional do sistema contábil. É dizer, a compreensão dos dados do ambiente se dá a partir da linguagem contábil, e, dessa forma, a ocorrência dos eventos no entorno do sistema contábil não “entra” no sistema em seu estado bruto, mas é depurado a partir das classificações institucionalizadas pela Contabilidade. Se as ocorrências no entorno do sistema social (seja no sistema econômico, jurídico, psicológico, etc.) influenciarem a Contabilidade a partir de suas próprias linguagens, a comunicação ficará inviabilizada.

Aí reside a adoção da teoria veiculada por Luhmann, no sentido de serem os sistemas sociais redutores de complexidade, para que seja possível a comunicação, inclusive entre outros sistemas sociais. O sistema, dessa forma, interpreta os demais sistemas sociais a partir da sua própria linguagem, sendo que os fatos ocorridos no ambiente não serão automaticamente inseridos no sistema contábil, já que será necessário passar pelo “filtro” contábil. Assim, o sistema contábil é apenas “irritado” ou “influenciado” pelos demais sistemas, mas esses dados não são capturados em seu estado bruto, mas sim como a contabilidade classifica aqueles dados produzidos no ambiente. Daí o fechamento operacional e a abertura cognitiva. A Contabilidade, portanto, não enxerga seu entorno, sendo isso essencial para a manutenção da característica comunicacional.

A impossibilidade de captura dos eventos que ocorram fora do sistema contábil e a necessidade de anterior “acoplamento estrutural” têm por finalidade inviabilizar que o sistema se amplie de forma incontrolável e que as fontes de informação sejam amplamente capturadas, acarretando a impossibilidade comunicacional. Caso isso ocorra, a Contabilidade não mais se prestará ao seu objetivo de fornecer informação e, portanto, possibilitar a comunicação. Veja-se que, quando a comunicação se torna inútil, há a necessidade de o sistema se retroalimentar, de modo a voltar a produzir informações úteis. Como visto nas linhas acima, a utilidade da informação é o meio termo entre o retrato do evento passado e a expectativa de eventos futuros relacionados à geração/consumo de caixa.

A Contabilidade, nesse sentido, teria a função de alocar os fatos patrimoniais no tempo e essa sistemática deveria ser institucionalizada de tal forma que emissor e receptor saibam interpretar o sentido de cada alocação temporal. Não basta que a Contabilidade exerça a sua função, mas que, como sistema social, produza comunicação. Os sistemas sociais, nesse sentido, produzem e contêm apenas comunicação e se diferenciam entre si a partir dos meios simbolicamente generalizados que formam estruturas de sentido específicos, no intuito de potencializar o sucesso da comunicação. Portanto, ao fornecer estruturas de sentidos específicos, a Contabilidade reduz a desordem das inúmeras possibilidades de significados e o sistema garante a comunicação.⁵⁰ Dito de outra forma, a experiência

⁵⁰ A esse respeito, vide Lee (1990, p. 101) “*Whether this chaos or messiness in the system is potentially autopoietic is a matter offered finally and briefly for more extensive debate and discussion elsewhere. It is advanced as a logical extension of the argument that the world of accounting can be perceived in terms of systems thinking. It is also given as a means of thinking about the curious mixture evidenced in this paper of change and no change throughout the history of accounting that is, of ordered chaos*”

repetida da comunicação gera expectativa, já que permite que se espere o resultado de modo relativamente independente da ocorrência da situação. Essa expectativa, por sua vez, pode se generalizar na medida em que, sobre ela, são estruturados os sentidos.

A Contabilidade, enquanto sistema social, atua na estruturação das expectativas que estão relacionadas ao binômio patrimônio/não patrimônio. Em função da discussão apresentada até aqui, cujas consequências práticas são evidentes, faz-se necessário determinar os fundamentos teóricos sobre os quais podem ser construídos os conceitos contábeis, bem como traçar balizas para se iniciar a hermenêutica contábil, para, então, determinar quais seriam as características que um fenômeno patrimonial deve conter para que possa ser considerado como fato inerente ao Sistema Contábil. Nesse sentido, a classificação contábil não fará com que os eventos passem a pertencer ao sistema contábil apenas porque preenchem os requisitos para serem compreendidos como “substância” contábil (ativo e passivo), mas sim em razão de sua adequação valorativa e semântica àquele sistema.

O recorte da realidade institucionalizado pelas classificações contábeis não significa que nessas “classes” estariam contidos todos os eventos ocorridos em outros sistemas, mas que a ordem contábil é dotada de um aspecto empírico-pragmático, na medida em que as classificações são construídas em uma dialética com os eventos. As classes são obtidas por meio de processos de generalização de elementos e características típicos que se verificam na maior parte dos casos concretos. A realidade é, portanto, confrontada a todo tempo com o modelo classificatório, o que acarreta necessidade de adaptações constantes, designando novos significados aos modelos outrora propostos.

Por isso haveria a capacidade autopoietica, uma vez que a interferência interssistêmica produziria a possibilidade de novos eventos ocorridos no ambiente serem incorporados no sistema contábil. Dessa forma, seria possível a elaboração de novas “classes” contábeis, em razão da abertura cognitiva que a Contabilidade possui em relação a outros sistemas sociais. Os sentidos dados àquele vocábulo, em um determinado contexto, são fechados às demais possibilidades, resultando em uma estabilização semântica, até a próxima irritação sistêmica, em que serão utilizados mecanismos de acoplamento estrutural para que seja possível nova formulação semântica e nova estabilização.

A explanação sobre ser a Contabilidade um subsistema social, nessa perspectiva, tem o condão de confirmar sua autonomia como sistema comunicacional e, por consequência, evidenciar a ausência de subordinação conceitual entre a Contabilidade e outros subsistemas sociais. Sendo um sistema comunicacional, a Contabilidade é capaz de evidenciar objetivos distintos que vão além de representar os fatos tomando por base conceitos e critérios econômicos. Os eventos econômicos produzem ruídos no sistema contábil, de tal modo que é necessário o acoplamento daquele evento econômico no interior do sistema contábil, sendo imperioso que se obedçam aos processos internos contábeis de qualificação.⁵¹

É fundamental, portanto, que os conceitos elaborados no interior de cada sistema guardem correspondência com sua respectiva função, de modo a evitar influências externas que não tenham sido previstas com base em suas próprias regras. Em outros termos, é preciso que o conhecimento seja construído internamente, para que a partir dele possa ser feita a análise de adequação da abertura ao ambiente externo. Por fim, é imprescindível que se conheça a fundo as regras do sistema em que se está inserido, sob pena de o usuário não estar apto a identificar quando conceitos provenientes de outros sistemas estarão produzindo uma influência não permitida pelo seu sistema de origem (Derzi, 2009).

A esse respeito, evidenciam-se alguns exemplos para que as ideias postas acima fiquem mais claras. O fato de o Direito qualificar o negócio jurídico “permuta” de forma distinta do negócio jurídico “compra e venda” não faz com que a Contabilidade, quando diante dessa realidade, não possa qualificá-los de uma mesma forma, equiparando a classificação contábil desses dois eventos. Assim como o conceito de propriedade, elaborado no interior do sistema jurídico, é irrelevante ao sistema contábil. Caso o bem

⁵¹ “De forma incidental, as relações entre certos conceitos contábeis e lições fundamentais de teoria econômica são notadas neste estudo. Espera-se que esta discussão possa ajudar a resolver a confusão de conceitos contábeis e econômicos e de terminologia em que muitos contadores (e, possivelmente, alguns economistas) parecem ter se perdido. O contador naturalmente olha para o mundo dos negócios sob a perspectiva de uma empresa considerada individualmente, ao passo que o economista enxerga a situação primariamente pelo ponto de vista de toda uma comunidade industrial, todo o mercado considerado em sua visão (o mercado como um todo). Consequentemente, conceitos e termos completamente válidos em um campo não podem ser transferidos para o outro sem uma cuidadosa qualificação.” (Tradução nossa). No original: “*Incidentally the relations between certain accounting concepts and fundamental classes of economic theory are noted in this study. It is hoped that this discussion may help to unravel the confusion of accounting and economic ideas and terminology in which many accountants (and perhaps some economists) appear to have lost themselves. The accountant naturally looks upon the business world through the eyes of the individual enterprise, the economist views the situation primarily from the standpoint of an entire industrial community, a whole market situation. Consequently concepts and terms entirely valid in one field cannot be transferred to the other without, at any rate, very careful qualification.*” (Paton, 1922, p. v-vi).

seja controlado pela entidade e dele seja esperada geração de caixa futura, o fato de o Direito não o reconhecer como patrimônio da entidade não interfere na leitura do evento pelo sistema contábil.

Ademais, o fato de a Economia capturar determinada realidade incompatível com a função contábil (como por exemplo o “custo de oportunidade”) não faz com que a Contabilidade tenha que se “aproximar” dessa realidade, pois esta busca alocar temporalmente o patrimônio de uma determinada entidade, e não cabe a ela a função de “comparar investimentos”. Para além desses exemplos, veja-se a questão do valor justo: o fato de a Economia evidenciar um valor de troca de determinado ativo detido pela entidade por um valor superior ao valor de entrada, que porventura esteja contabilizado, não deve, por si só, produzir ruído no sistema contábil. A depender da destinação dada àquele ativo, o seu “valor econômico” será irrelevante para a finalidade contábil. Se a utilização do ativo pela entidade está desatrelada da venda, e se dará por meio de sua conexão a outros ativos para que seja produzida uma nova riqueza, a informação econômica não tem aderência ao sistema contábil, já que desatrelada da sua função de alocação de expectativas de geração ou consumo de caixa relacionado a determinada entidade.

Esse incômodo foi evidenciado por Iudícibus e Martins (2007), ao relatarem que a adoção do valor justo, em determinados casos, pela Contabilidade beiraria a não aceitabilidade sob o ponto de vista de um mínimo de objetividade e consistência. Isso porque, a adoção do critério econômico poderia dificultar o *tracking* entre competência e fluxo de caixa, que é decorrente da alocação temporal das expectativas de geração e consumo de caixa (função da Contabilidade). O “regime de competência” não é propriamente um regime e nem mesmo um princípio contábil, mas a própria função da Contabilidade.⁵²

⁵² “Accrual accounting is essential to proper financial reporting” (Beaver, 1998, p. 2).

Figura 2 - Ordenação dos fatos no Sistema Contábil

Fonte: Carneiro, 2019.

Sendo assim, cabe à Contabilidade evidenciar o percurso (*tracking*) da geração e do consumo de caixa e, como consequência, o patrimônio contábil será uma análise momentânea do referido percurso em um determinado tempo (uma foto que revela a situação contábil naquele instante), segundo os critérios do Sistema Contábil. O patrimônio contábil é um conceito formulado no interior do sistema contábil, segundo os critérios de classificação que lhe são próprios. Dessa forma, não seria possível entender como função da Contabilidade a demonstração do patrimônio de uma forma objetiva, já que o próprio patrimônio é uma construção social, que depende das premissas internas de cada sistema adotadas nas criações dos conceitos. A Contabilidade não pode ser enxergada nos termos dos já superados padrões de cientificidade.

Nesse ponto, é interessante entender a Contabilidade como um sistema comunicacional e, em consequência disso, sua objetividade não será semântica, mas discursiva. A “verdade” que a Contabilidade busca atingir ao demonstrar o patrimônio de determinada entidade não está relacionada à propriedade do objeto “patrimônio”, mas ao processo de construção do objeto no interior do sistema contábil. Trata-se do rompimento de um paradigma, a partir do qual deixa-se de lado a tentativa de evidenciar a “verdade” patrimonial para evidenciar a atividade discursiva inerente a esse ramo do conhecimento. A Contabilidade, portanto, não é um instrumento, mas uma atividade.

Em vista disso, aplica-se o pensamento de Philip Bobbitt (1982) na sua concepção sobre o Direito, bastante aplicável à Contabilidade, no sentido de que “*law is something we do, not something we have as a consequence of something we do*”. Da mesma forma, a Contabilidade não deve ser vista como um instrumento para que se possa evidenciar o

patrimônio da forma mais “objetiva” possível. Em primeiro lugar, pelo fato de essa objetividade não ser possível em termos científicos, como já demonstrado. Em segundo lugar, porque a tentativa de retratar um patrimônio de forma “verdadeira” aproximaria a contabilidade de uma absoluta inutilidade, pelo simples fato de que não há espaço para considerações em termos de verdade. Caso os usuários da informação contábil não tenham acesso ao processo (*tracking*), que evidencie o porquê de se estar alocando determinada expectativa de realização (entrada ou saída) em determinado período de tempo, percorrido pelo elaborador da demonstração financeira para chegar àquele resultado, essa informação não terá grande serventia ao destinatário da informação.

Caso os usuários não possam “refazer” o *tracking* (que nada mais é que o regime de competência) percorrido pelo contador da entidade, o resultado produzido por este será de pouca utilidade aos olhos daqueles, já que sequer seria possível a discordância em relação àquele resultado obtido. A discordância pressupõe uma inconformidade articulada, na qual seria possível demonstrar o que está errado e o porquê de aqueles fundamentos não serem aplicáveis ao caso concreto. Da mesma forma que, no Direito, caso o julgador não evidencie os fundamentos nos quais ele se embasou para chegar à determinada conclusão, não é possível ao destinatário daquele resultado contestá-la, o mesmo problema ocorre na Contabilidade. Em relação a uma decisão jurídica sem fundamentos, é possível a oposição, mas não a discordância, devido à impossibilidade de serem articulados fundamentos contrários aos adotados. No que concerne à Contabilidade, se não for possível compreender o caminho por meio do qual foram selecionadas as premissas daquele que elaborou as demonstrações financeiras, resta ao usuário apenas a oposição, pois a ele é inviabilizada eventual discordância de forma articulada.

Esse ponto é fundamental quando se trata de um sistema que tem por finalidade a comunicação entre elaborador e usuário, que desemboca no problema da assimetria informacional.⁵³ Se o usuário não consegue depreender o porquê de o elaborador considerar determinado patrimônio em um dado lapso temporal, aquela informação lhe será inútil. Apenas quando são evidenciados os parâmetros daquela realidade discursiva, é possível que o usuário a compreenda e faça os ajustes que julgar necessários, em razão da adoção de premissas distintas. O que se assiste hoje na Contabilidade, objeto de

⁵³ As consequências da assimetria informacional, evidenciadas por Akerlof, foram tratadas nos capítulos anteriores.

diversas críticas, é que, na tentativa de se obter um “patrimônio mais próximo de uma realidade econômica” (o que já foi visto não ser possível, vez que essa realidade não existe), são produzidos números que não interessam aos investidores, credores, analistas, Estado, nem mesmos aos usuários internos.

Dessa forma, a elaboração de demonstrações contábeis baseadas em uma aproximação de uma suposta realidade (inexistente) acarreta a permanência no estado de aparente inutilidade. Os destinatários da comunicação não compreendem os critérios em relação aos quais estão assentadas as premissas adotadas no reconhecimento e mensuração do patrimônio. Em razão disso, o usuário não consegue estabelecer uma relação de confiança com as informações emitidas por meio das demonstrações contábeis, já que percebe que as demonstrações passadas não são convalidadas pelos fatos presentes, bem como as demonstrações atuais não conseguem prever com precisão consequências futuras.

Evidencia-se, portanto, que a Contabilidade não tem por escopo o estudo do “patrimônio”, como se este fosse um objeto autônomo, existente na natureza, que fosse possível “alcançá-lo”. O patrimônio contábil deve ser visto como uma realidade discursiva, construída no âmbito de um sistema específico, que possui normas que prescrevem o caminho a ser percorrido na elaboração da informação contábil. Caso não exista norma, ou que ela seja defectível, cabe ao elaborador evidenciar o processo no qual o raciocínio foi fundado por meio de notas explicativas. O discurso contábil, portanto, deve ser transparente para que seja possível a comunicação e, dessa forma, o produto contábil possa ser útil. É nesse ponto que se confirma demasiada importância às notas explicativas, como instrumento de se evidenciar o processo percorrido na elaboração da informação.

Sem um discurso argumentativo estruturado no interior do sistema contábil, o usuário fica impedido de discordar do caminho percorrido pelo contador da entidade e, por consequência, de refazer o *tracking*, com base em premissas distintas, que podem lhe ser mais úteis. Tampouco poderá o usuário compreender o que as demonstrações financeiras evidenciam. É nesse sentido que a Contabilidade é algo que “fazemos” e não o resultado obtido por meio da aplicação dos métodos contábeis (como instrumento). A riqueza da Contabilidade está na comunicação entre elaborador e usuário, sendo que sua função é exatamente discretizar, em um discurso argumentativo estruturado, os fatos patrimoniais

para que sejam inteligíveis aos usuários. Caso a comunicação não seja produzida, não se tem Contabilidade.

A segurança do conteúdo das demonstrações contábeis é produzida pela confiança relacionada à argumentação em que se fundam as premissas utilizadas para alocar fatos patrimoniais a determinado momento. Não há, portanto, segurança acerca do conteúdo produzido pela Contabilidade, já que se trata de uma realidade discursiva, produzida no interior de um sistema comunicacional. Em outras palavras, a objetividade contábil não é semântica, mas discursiva. É dizer, não se deve buscar alcançar uma “realidade patrimonial”, já que inexistente. A verdade não é uma propriedade inerente ao patrimônio, que pode ter suas acepções jurídicas, econômicas, contábeis, psicológicas, etc. A objetividade está relacionada à transparência no processo de construção do resultado no interior do sistema contábil, assim como a objetividade patrimonial jurídica decorre de a variação patrimonial estar calcada em parâmetros jurídicos. Da mesma forma, a Economia constrói seus parâmetros para que evidencie uma realidade discursiva na qual seja evidenciado o patrimônio econômico.

Por essa razão que não se deve entender a Contabilidade como uma “ciência” (com todas as ressalvas dos capítulos anteriores) em que se estuda o patrimônio, na tentativa de buscar a sua “essência” ou sua “realidade”, mas como um sistema⁵⁴ que determina e comunica o processo de construção do patrimônio contábil. Nesse sentido, a Contabilidade seria, também, “*something we do, not something we have as a consequence of something we do*”. Portanto, a riqueza da Contabilidade está no processo pelo qual são elaborados os conceitos contábeis em que se cria essa realidade institucional.

Ocorre que, provavelmente na tentativa de se tornar um ramo de conhecimento mais nobre, a Contabilidade tentou se aproximar da Economia e por ela foi colonizada. Sendo assim, ao tentar capturar fatos que ocorrem fora do sistema contábil, a Contabilidade foi se desfigurando e impedindo o exercício de sua atividade comunicacional, por meio de

⁵⁴ A esse respeito, Sérgio de Iudícibus (2015, p. 10-11) esclarece sobre a abordagem sistêmica da Contabilidade, evidenciando que o diálogo com a relevância da informação: “Realça, assim, a noção de relevância, talvez uma das poucas formas de delimitar a quantidade e a qualidade da informação prestada; caso contrário não saberíamos quais os limites a serem impostos à comunicação e à informação. Envolve um processo de participação entre usuário e Contabilidade e uma noção sistêmica da Contabilidade dentro do processo ou sistema de informação empresarial.”

construção de sua realidade discursiva. Essa abertura operacional, e não cognitiva, à Economia pode ser considerada o Cavalo de Troia contábil.

Nessa linha, a autonomia sistêmica da Contabilidade em relação à Economia possibilitaria ausência de reconhecimento, pelo sistema contábil, de eventos que fossem relevantes ao sistema econômico, mas inúteis àquele. Veja-se, como exemplo, a atribuição de valor justo a determinado ativo que, por razões inerentes à entidade, não será alienado. Caso a intenção da entidade seja a manutenção daquele ativo para que, em conjunto com outros, seja produzido algo que será objeto de alienação, não há fundamento, no interior do sistema contábil, para que seja reconhecido o acréscimo ou decréscimo de valor daquele ativo, considerando-se parâmetros mercadológicos, sendo que não há expectativa de geração ou consumo de caixa por parte da entidade, em relação àquele ativo.

Por meio desse exemplo, evidencia-se a necessidade de que a Contabilidade seja independente ao elaborar seus conceitos e critérios, de modo a cumprir sua função comunicacional. A Contabilidade, dessa forma, pode adotar, ao longo do tempo, diversos critérios em que são estabelecidos os marcos temporais em que o patrimônio é enxergado ou alterado no interior do sistema contábil. Esses critérios podem ser bons, ruins, adequados, inadequados, mas não podem ser incompreensíveis aos seus usuários. Ou seja, o sistema contábil pode eleger critérios para a construção dos seus conceitos que podem evidenciar de uma melhor ou pior forma a expectativa de geração/consumo de caixa (por meio de adoção de valores de entrada ou saída), mas nunca pode perder o seu caráter comunicacional, que permita a transparência relativa aos processos nos quais está calcada a realidade discursiva por ela produzida.

Os dizeres acima podem ser representados esquematicamente da seguinte forma:

Figura 3 – Aberturas cognitivas do Sistema Contábil

Fonte: Carneiro, 2019.

Insista-se: apesar de os sistemas serem cognitivamente abertos (o que permite a percepção de eventos ocorridos no interior de outros sistemas), eles são, contudo, operacionalmente fechados, na medida em que deve haver o acoplamento estrutural na inserção no sistema de uma informação advinda de outro sistema. Em outras palavras, o sistema faz a sua leitura da informação e não simplesmente incorpora a leitura realizada por outro sistema. Ou seja, o negócio jurídico firmado pode não ensejar a transmissão da propriedade, mas a Contabilidade, em razão de ser cognitivamente aberta, enxerga o negócio jurídico ocorrido, mas faz a sua leitura e pode classificar o bem como ativo, visto que outros requisitos (que não os necessários para se configurar a propriedade jurídica) foram cumpridos. Trata-se, portanto, do processo de acoplamento estrutural.

Como exemplo do movimento inverso, o Direito pode tomar de empréstimo o resultado calculado no interior do sistema contábil, com base em suas premissas. Não se tratará, porém, de conceito contábil, mas de conceito jurídico, na medida em que aquele sistema permitiu a leitura do evento jurídico utilizando-se de empréstimo as premissas contábeis.

Veja-se que, nesse caso, para a classificação contábil produzir efeitos no sistema jurídico, o Direito deve juridicizá-lo.⁵⁵ Trata-se de abertura cognitiva e fechamento operacional.

Outro caso que também se encaixa nesse contexto é o efeito tributário das alterações contábeis. O fato de o resultado contábil se alterar não implica a alteração automática do fato gerador do imposto sobre a renda. É necessário que os conceitos sejam sistematicamente compatíveis, sob pena de não ser possível o Direito não “enxergar” o evento contábil. Como consequência dessa construção teórica, exsurge a estabilidade e utilidade do sistema contábil, que, em razão de sua natureza autopoietica, não permite que sejam demonstradas alterações patrimoniais que não forem produzidas em seu interior, vez que não serão sequer percebidas pelo sistema.

Em outras palavras, o Direito estabelece sua realidade patrimonial, sustentada em um discurso no qual são relevantes os atos ou negócios jurídicos decorrentes daquela entidade jurídica. Por exemplo: uma obrigação tributária existe juridicamente e se constitui como um passivo jurídico, mas, em razão de não ser provável o consumo de caixa futuro para quitar aquela obrigação, ela pode não existir contabilmente. Por outro lado, uma obrigação contábil pode existir, sem que haja correspondência em uma obrigação juridicamente existente, como no caso de provável saída de recursos para quitar uma obrigação não decorrente um contrato ou aplicação de uma lei, mas que seja um costume de determinado mercado na qual a entidade se insere. Não se trata de passivo na realidade discursiva jurídica, mas se trata de passivo na realidade discursiva contábil. Isso não significa que um esteja mais ou menos próximo de uma suposta realidade, mas que partem de premissas distintas na construção da sua realidade, para a qual se diferenciam socialmente.

Da mesma forma, a Economia estabelece sua realidade patrimonial alicerçada em um discurso que promove a sua finalidade, mas que não é, necessariamente, a contábil. Caso a entidade tenha algum ativo que não destinará a venda, o fato de o mercado evidenciar uma grande flutuação no valor daquele ativo é irrelevante à realidade discursiva contábil, vez que, na perspectiva da entidade, aquele ativo não gerará acréscimo/decrécimo de expectativa de caixa.

⁵⁵ A esse respeito, *vide* lições de Fonseca (2019) sobre a impossibilidade de o Direito capturar eventos contábeis ou econômicos sem se sujeitarem aos critérios jurídicos.

Dito de outro modo, os fatos ocorridos no interior dos sistemas sociais são classificados de acordo com as operações sistêmicas internas. Nesse recorte do mundo fático, cada subsistema social criará a sua realidade institucional, já que os conceitos são estruturados no interior de cada subsistema e são responsáveis por qualificar a realidade de maneira útil àquele. O fechamento operacional é condição de existência do sistema, não sendo possível a colheita de dados diretamente do ambiente externo.

Um bom exemplo desse recorte fático que cada subsistema faz na realidade social é a própria morte. Trata-se de um evento natural, que é capturado pelos subsistemas em momentos distintos: para a Medicina, quando há completa e irreversível parada das funções cerebrais, mas para o Direito apenas quando a morte é juridicamente qualificada. Daí a célebre frase de Pontes de Miranda: “A própria morte não é fato que entre nu, em sua rudeza, em sua definitividade no mundo jurídico” (citado por Vilanova, 1997).

Impor uma instância discursiva que desconsidere a relação entre a Contabilidade e outros sistemas sociais significa confundir a interdisciplinaridade com a metadisciplinaridade. Nessa perspectiva, procura-se um metadiscurso, holista e simplificador, que ignora que as diversas disciplinas observam os problemas e procuram solucioná-los de acordo com seus próprios critérios. Insistir em uma construção dos conceitos relativos a uma disciplina de forma heterônoma, importando conceitos elaborados em linguagem de outras esferas do conhecimento, trará como resultado a esterilidade retórica do metadiscurso adotado (Neves, 2003). Nessa trilha, a visão da Contabilidade como responsável por criar sua realidade discursiva, de forma objetiva (no sentido de transparente em seu percurso cognitivo), no interior de um sistema social autopoietico, operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto, é de extrema relevância para que se compreenda a construção dos conceitos no interior desse sistema.

5 OS CONCEITOS NO SISTEMA CONTÁBIL

Os conceitos, tidos como o conteúdo significativo das palavras, são dependentes da linguagem considerada como um todo, como um sistema. Portanto, um conceito não depende singularmente da palavra que o constitui, mas também do sistema em que se insere (Alves, 2002). Tendo em vista essa premissa, o presente trabalho cuidou de expor, antes de pretender formular conceitos contábeis, o sistema ao qual eles pertencem. Fixada a premissa de impossibilidade de construir conceitos dissociados do sistema que os incorpora, é importante compreender o significado do próprio termo “conceito”. Adverte-se, dessa forma, que o estudo a ser desenvolvido não é de linguística, mas contábil.

Para Ávila (2018) um conceito traduz o significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos. Os conceitos, para o referido autor, possuem um significado intensional, que consiste nas propriedades que o termo conota (sentido), e um significado extensional, que consiste nos membros da classe que o termo denota (referência). Portanto, os conceitos se revestem de abstração “tanto por se referirem a um grupo de objetos, e não a um só, quanto por agruparem objetos que se diferenciam entre si”. Daí porque, ao formular um conceito, extraímos mentalmente do objeto sua aparência singular ou individual, por meio da abstração, em oposição à sua imagem ou representação concreta (Grau, 2016).

A abstração é uma propriedade de qualquer conceito, em maior ou em menor medida, de tal sorte que quanto mais para cima se mover na hierarquia gênero-espécie, maior será a abstração. Ocorre que a abstração inerente a qualquer conceito não significa a ausência de um conteúdo mínimo de significação, mesmo nos signos mais genéricos. Como evidenciam Soccio e Barry (1998, p. 95 citado por Ávila, 2018, p. 44) “Se as palavras pudessem significar qualquer coisa que se quisesse, ou se não existisse ordem relativamente a como as palavras são usadas, então obviamente a comunicação seria impossível”.

As funções dos conceitos no interior de um subsistema social são transmitir significados convencionais, e não imutáveis, que sejam objeto de um acordo anterior à interpretação singular e, dessa forma, a utilização daquele signo deve ser associada a alguma coisa. É natural, portanto, a fluidez conceitual, principalmente levando-se em consideração a abertura cognitiva dos sistemas sociais. Tais considerações visam evidenciar que os

conceitos são recortes na realidade, que encaixam objetos em determinadas categorias, e, portanto, não são absolutamente exatos. Os conceitos contábeis não se referem a “objetos” que possuem uma “existência em si”, já que eles não possuem uma representação concreta. Tais objetos só existem para quem está diante do fato patrimonial. Essa essência abstrata e subjetiva passa, entretanto, a ter validade no sistema contábil quando ela passa a ser reconhecida uniformemente por um grupo social e se presta ao cumprimento de sua função, que é permitir a representação contábil com um mínimo de segurança e certeza (para que seja possível a comunicação).

O interessante dessa concepção diz respeito aos recortes na realidade que são inerentes a cada subsistema social, a depender da sua função específica. Os conceitos, os ordenamentos e as classificações são pressupostos de um sistema, na medida em que eles propiciam a auto referência do próprio sistema (Derzi, 2009). A realidade acontece de forma contínua e cabe a cada subsistema social a tarefa de classificá-la a depender de sua função e da utilidade social. Volta-se, nesse ponto, às concepções científicas do processo de cognição. Como visto nas linhas que antecederam esse ponto, o recorte na realidade é condição para a existência do conhecimento. Como bem sintetizado por Pontes de Miranda (1937, p. 27), “viver é recortar o mundo”. Como é impossível perceber tudo que nos cerca, os sistemas sociais estabelecem fronteiras de sentido para que sejam viáveis o conhecimento e a comunicação. Os conceitos nada mais são do que recortes da realidade.

5.1 Aspectos gerais dos conceitos contábeis

Em virtude desse cenário, os conceitos contábeis podem ser entendidos como tentativa de generalização no intuito de agrupar fatos patrimoniais em determinadas categorias que fazem sentido e são úteis ao subsistema social, inseridas em um contexto. Essas ressalvas são importantes para se ter em mente que, por um lado, quanto mais abrangente for o conceito, mais abstrato ele será, de tal forma que abrangerá um maior naco da realidade. Por outro lado, quanto maior a tentativa de capturar uma espécie, mais conceitos serão necessários para que se possa compreender todo sistema contábil.⁵⁶

⁵⁶ Não se ignora nesse ponto a diferença entre os *tipos* e os *conceitos*. Conforme leciona Misabel Derzi (2007, p. 99-100), “Tipo e conceito são noções referidas ao fenômeno da generalização, abstração e especificação. O conceito especificado pode levar ao tipo, se, como vimos, suas notas determinantes integram uma estrutura flexível. O enrijecimento dessas notas, sua fixidez e irrenunciabilidade derivam-na para o conceito determinado, classificatório. Existem, no direito, pressupostos que correspondem a conceitos indeterminados, não tipificados.”

Nesse ponto, é importante destacar que as normas contábeis visam atribuir maior concretude a conceitos e definições, propiciando melhora na comunicação entre emissor e usuários das demonstrações contábeis, tendo em vista que se objetiva estabelecer determinados padrões de significação aos vocábulos utilizados, de modo a funcionar como uma espécie de expectativa cognitiva. É importante ressaltar que os conceitos são construídos com base em um processo de generalização de elementos que se verificam na maior parte dos casos concretos. Sendo assim, os conceitos são sempre “sobreinclusivos” ou “subinclusivos”.⁵⁷

Isso ocorre pelo fato de a generalização derivar de um contexto discursivo, já que o conceito é elaborado a partir de uma observação de situações particulares, que são utilizadas como paradigmas, pois refletem um certo objetivo que se pretende alcançar com determinada classificação. Por um lado, as generalizações podem abranger casos que, considerados os objetivos subjacentes à formação daquele conceito, não deveriam estar incluídos (sobreinclusão). Por outro lado, caso o conceito não abranja casos particulares que acarretem a consequência que tenha justificado a criação daquela classificação, estar-se-á diante de casos de “subinclusão”.⁵⁸

O processo de generalização para formulação dos conceitos contábeis envolve a seleção de algumas propriedades típicas de fatos patrimoniais e desconsideração de algumas particularidades, para que o conceito não seja relativo a um único caso concreto (o que demandaria uma infinidade de conceitos para abarcar todos os casos individuais). Quanto mais genérico o conceito, maior o risco de “sobreinclusão”, quando mais particular, maior o risco de “subinclusão”.

Esse *trade off* entre maior e menor abstração conceitual na Contabilidade pode ser visto quando se constrói um conceito nas diferentes abordagens existentes no interior do subsistema contábil. Teóricos que entendem ser a função da Contabilidade a demonstração das substâncias contábeis (ativos e passivos) de forma mais específica, centram suas atenções na formulação de conceitos de ativo e passivo (*balance sheet approach*), o que acarreta conceitos mais abrangentes de receita e despesa (Dichev, 2007).

⁵⁷ Classificação inspirada em Schauer (2002).

⁵⁸ O “*true and fair override*” visa afastar casos de sobreinclusão ou subinclusão contábil, evidenciando a busca pela objetividade discursiva desse subsistema social.

Em contraste à abordagem baseada no balanço patrimonial tem-se a que possui como principal referência os conceitos de receita e despesa – *revenue and expense view* (Bullen, & Crook, 2005, p. 7) ou *income statement approach* (Dichev, 2007). Nesses casos, parte-se do princípio de que esses conceitos conteriam a informação mais importante ao usuário da Contabilidade. A abordagem denominada por Szuster (1985) de dinâmica acarreta maior capacidade de compreensão da formação do resultado. As mutações patrimoniais, relacionadas a mudanças na perspectiva de valor de ativos e passivos, apesar de afetarem o patrimônio da entidade, terminariam fora do conceito de receita e despesa, não compondo o resultado do exercício, mas integrando o conceito conhecido por “outros resultados abrangentes” (*other comprehensive income*).

Os conceitos alicerçados tanto na abordagem do balanço quanto na abordagem de resultados acarretam casos de “sobreinclusão” e de “subinclusão”. Essas considerações evidenciam que a formulação dos conceitos no interior de um sistema social nunca será unívoca e dependerá das premissas que o formulador de tal conceito adotar. Nisso está uma questão essencial à formulação dos conceitos contábeis: eles se referem a significações e não a objetos (coisas). Sendo assim, frustrada será qualquer tentativa de formulação de conceitos contábeis que tente abstrair o significado de um “objeto contábil”, pois tais conceitos não são essencialistas. É dizer, o conceito contábil tem como objeto as significações atribuíveis a outro objeto e, portanto, qualquer conceito formulado com base nessas premissas estará fadado à incompletude ou ao excesso.

Como dito nas linhas acima, a vagueza e a ambiguidade são um dos principais problemas hermenêuticos e, como pondera Alf Ross (2000), a maioria das palavras é ambígua, sendo que todas as palavras são vagas, isto é, “o seu campo de referência é indefinido, pois elas consistem num núcleo ou zona central e um nebuloso círculo exterior de incerteza”. Afasta-se, portanto, qualquer tentativa de formulação de conceitos imutáveis, unívocos e que descrevam melhor uma suposta realidade, abarcando todas as particularidades existentes. Os conceitos dependerão das premissas assumidas, principalmente as relacionadas à função das informações produzidas no subsistema contábil. Ademais, a depender do grau de concretude que se entenda que um conceito deve ter, eles terão uma abertura maior ou menor para capturar fenômenos.

No interior do subsistema contábil, para que um fenômeno seja capturado, ele deve estar relacionado à condição de patrimônio. Nessa linha, imperioso se torna analisar quais

seriam essas condições, tendo em vista que a premissa para que o fato seja enxergado pelo sistema contábil é que ele tenha relação com a função desse subsistema social. O binômio que permitirá a leitura do sistema como dentro/fora, interior/ambiente, tem intrínseca relação com a referida função. Considerando-se o pressuposto adotado no sentido de ser a função da Contabilidade, na qualidade de sistema comunicacional, a alocação temporal do histórico financeiro de uma entidade, a condição que um fato deve ostentar para ser inserido no sistema contábil é estar relacionado à geração ou consumo de caixa.

Esse é o primeiro e indissociável requisito para que um fato seja considerado patrimônio, para o sistema contábil, já que associado diretamente à função daquele subsistema comunicacional. Dessa forma, o patrimônio jurídico ou o patrimônio econômico que não estiver relacionado à capacidade de geração ou consumo de caixa para aquela entidade deve ser considerado como estando fora do sistema contábil. Pertencem, portanto, ao ambiente e não é objeto de captura pelo sistema, que é incapaz de observá-los. Somente após cumprir esse requisito é que o fato será considerado dentro do sistema contábil e, portanto, serão aplicadas as regras sistêmicas para a classificação daquele evento patrimonial. Sendo assim, se o fato não for capaz de afetar o histórico financeiro da entidade, não será incorporado ao sistema.

Após esse primeiro crivo, inserido no sistema contábil, dá-se a classificação do fato a depender da capacidade de contribuir com o histórico financeiro de uma entidade. Daí retoma-se o propósito da Contabilidade de estruturar e organizar sistematicamente as classificações dos fenômenos patrimoniais. Caso o fenômeno possa contribuir positivamente para a geração de caixa, trata-se de ativo; caso o fenômeno esteja relacionado à possibilidade de consumo de caixa, trata-se de passivo. Ativo e passivo seriam as duas classificações dos fenômenos patrimoniais em seu aspecto substancial.

Dado o contexto acima, cabe retomar a ideia de “substância-processo” proposta por Mattessich. Um fato para ser lido pelo sistema comunicacional contábil deve ser por ele considerado patrimônio, ou seja, estar relacionado à capacidade de geração ou consumo de caixa. Ultrapassada essa premissa e estando o fato inserido no sistema contábil, a classificação ocorrerá em relação à sua substância, como ativo ou passivo. Nesse ponto, é importante observar que um fato patrimonial contábil (fato inserido no sistema contábil) pode ser classificado como ativo e passivo, se for capaz de propiciar expectativas de

geração e de consumo de caixa. É dizer: se a entidade se financia com terceiros para adquirir determinado bem, o fato será classificado, em seu aspecto substancial, tanto como ativo quanto como passivo, eis que dele decorre uma expectativa tanto relacionada à geração futura de caixa quanto ao consumo de caixa.

Figura 4 - A Contabilidade como um subsistema social

Fonte: Carneiro, 2019.

Nesse ponto, é relevante considerar que a capacidade de influenciar no histórico financeiro da entidade é condição para que um fenômeno social seja lido pelo sistema contábil. Inserido nesse subsistema, se o fenômeno contribuirá positivamente com os fluxos, será considerado ativo; caso contribua negativamente com os fluxos, será considerado passivo. Esses são os conteúdos mínimos de significação das substâncias contábeis. Os demais pré-requisitos que um fenômeno possa ter para se enquadrar na categoria de ativo (tais como: propriedade, posse, controle, estar baseado em um direito que lhe dê suporte, etc.) ou passivo (tais como: obrigação legal, não formalizada, etc.) são variações dos conceitos que não podem ser analisadas sob a condição certo/errado, mas sim útil/inútil. A condição de validade de um conceito em um subsistema social está relacionada à sua utilidade, sendo que as proposições formuladas no interior desse

subsistema, por não serem descritivas, não estão submetidas à lógica apofântica de verdadeiro ou falso.⁵⁹

Dessa forma, querer que os fenômenos preencham determinados requisitos para que possam ser categorizados em um determinado conceito não estará sujeito ao crivo certo/errado. A tentativa de serem estabelecidas mais características a um determinado conceito para que o fenômeno preencha para que ele possa ser alçado a determinado conceito estará relacionado à utilidade com o que se pretende do conceito. Quanto menos propriedades necessárias e suficientes que devem se verificar para que um fenômeno possa ser capturado, menos abrangente ele será e mais fenômenos estarão incluídos nesse conceito. Da mesma forma, quanto menos propriedades necessárias e suficientes para que um fenômeno preencha para que se inclua no conceito, mais abrangente ele será.

Não é demais lembrar que, no subsistema contábil, estabelecer categorias mais restritas, indo em direção à espécie (conceitos menos abrangentes), significa estabelecerem critérios temporais mais densos para alocação de determinado fenômeno no tempo. O contrário é verdadeiro: estabelecer menos requisitos, indo em direção ao gênero (conceitos mais abrangentes), significa estabelecer menos critérios temporais para alocação de determinado fenômeno. Sendo assim, quanto menos abrangente e mais específico, mais perto se estará da geração ou consumo de caixa; quanto mais abrangente e mais genérico, mais longe se estará da geração ou consumo de caixa. Portanto, os conceitos serão mais abertos ou fechados a depender da relevância da informação.⁶⁰

Lembrando o que já foi dito linhas acima, sendo a Contabilidade um subsistema social com a função de discretizar o histórico financeiro de determinada entidade, construir um conceito mais fechado implica estabelecer mais premissas temporais para que o fenômeno seja alcançado pela categoria conceitual (aproximando-se da realização financeira). Por outro lado, um conceito mais aberto possibilita o reconhecimento anterior dos fenômenos, já que menos requisitos serão necessários para que ele se “encaixe” naquela categoria. Será, portanto, mais abrangente e mais distante da realização financeira. Assim, a precisão

⁵⁹ Discorda-se, portanto, da aplicação da famosa frase “é melhor ser aproximadamente certo do que exatamente errado” no contexto contábil. A informação contábil não está sujeita à lógica apofântica, pelo fato de não estar sujeitas à classificação de como verdadeira ou falsa (certa/errada). A informação contábil deve ser classificada em razão de sua utilidade como útil ou inútil, a depender do usuário.

⁶⁰ Nesse sentido, Iudicibus (2015, p. 11) evidencia que a relevância da informação a ser transmitida ao usuário delimitará a quantidade e qualidade desta, envolvendo um processo dialético entre usuário e a Contabilidade.

diminui na medida em que são abarcados pelos conceitos fenômenos mais abrangentes, mas aumenta a utilidade⁶¹, já que aumenta a capacidade preditiva. Estabelecer conceitos contábeis é determinar a régua com a qual se quer medir o fenômeno, em uma constante disputa entre precisão e capacidade preditiva.

Ademais, se o patrimônio contábil pode ser classificado como ativo e/ou passivo em seu aspecto substancial, esses mesmos fatos podem ser analisados em razão do aspecto “processual”, ainda na linha defendida por Mattessich. Isto é, retomando o aspecto dualístico da realidade, um mesmo fato contábil pode ser conceituado em seu aspecto substancial (capacidade de geração ou consumo de caixa) ou em seu aspecto processual, que se relaciona ao momento em que se reconhece o nascimento do fato que deu ensejo ao patrimônio contábil. Trata-se do mesmo patrimônio (ativo ou passivo), em uma perspectiva classificatória diferente: demonstrar temporalmente o processo que deu ensejo ao nascimento da expectativa de geração ou consumo de caixa.

Dessa forma, pode-se observar que, substancialmente, a divisão do patrimônio se classificará em ativo ou passivo (a depender da correlação positiva ou negativa com os fluxos de caixa). Em seu aspecto processual, um fato contábil pode ser classificado como receita ou como despesa, que evidenciará o aspecto temporal relacionado ao surgimento ou consumo das substâncias patrimoniais. Trata-se, portanto, de uma perspectiva temporal das substâncias: quando elas surgiram ou foram consumidas.

Em síntese, os conceitos contábeis nada mais são do que uma alocação temporal do *tracking* da geração e consumo de caixa. O passivo (substância) dará origem a um ativo (substância) ou será um recurso imediatamente consumido (processo). O ativo, por sua vez, dará origem à geração de caixa (processo) e, também, será consumido (processo). Obviamente, há eventos patrimoniais que destoam dessa lógica de financiamento (consumo futuro de caixa) e investimento (geração futura de caixa), por exemplo, os chamados *windfall gains*. Entretanto, se analisarmos cuidadosamente, a distorção da lógica não implica a inadequação do sistema, que é inteiramente aplicável aos casos excepcionais, apenas com aparas de algumas arestas.

⁶¹ Partindo-se da premissa que a capacidade preditiva das informações contábeis está relacionada à sua utilidade. A depender do usuário, essa premissa pode não ser verdadeira e a utilidade estar relacionada à concretização financeira.

É importante ressaltar que não se pretende evidenciar um conceito objetivo de patrimônio contábil, mas em que as premissas estejam inseridas em um discurso argumentativo estruturado e condizente com a função contábil. Obviamente, as relações sociais evoluem, e, em decorrência das aberturas cognitivas inerentes aos subsistemas sociais, são inseridos no interior do sistema contábil fatos que outrora nele não estavam inseridos.⁶² As aberturas cognitivas permitem que o sistema contábil tenha o dom da eterna juventude, na expressão cunhada por Max Weber (2006).

Veja-se, como exemplo, a evolução do conceito de ativo no interior do sistema contábil. De acordo com Martins (1972), a concepção tradicionalista poderia ser compreendida pelo conceito adotado por Anthony (1973, p. 36 citado por Martins, 1972, p. 26) “[A]ssets are valuable resources owned by a business which were acquired at a measurable money cost”. Esse conceito dominou a classe contábil por muito tempo. Nesse ponto, Martins evidencia que a menção à propriedade é proposital, e Anthony evidencia que a posse ou o controle, sem substância de propriedade, não é suficiente para qualificar um item como um ativo.⁶³

De acordo com o chamado “conceito tradicional”, seria condição da inserção do patrimônio no sistema contábil a propriedade jurídica. Verifica-se, nesse caso, que a concepção tradicionalista evidenciava uma abertura cognitiva ao Direito, em detrimento da Economia. O preenchimento da condição satisfatória do binômio patrimônio/não patrimônio estava relacionado a um conceito extraído de outro subsistema social, o Direito (propriedade). A capacidade de aquele recurso gerar expectativa futura à entidade sempre foi a condição de se tornar ativo contábil, mas o momento de reconhecimento daquele ativo se daria no ato em que a propriedade jurídica fosse configurada.

A alteração dos critérios da Contabilidade culminou, todavia, na modificação do conceito de ativo contábil. Em razão de a utilidade das informações contábeis estarem direcionadas à captura de eventos que desencadearão expectativas de geração ou consumo de caixa, a propriedade jurídica cumpria com tanta eficiência a finalidade contábil. Em razão desse obstáculo, a abertura cognitiva volta-se à Economia, por ser capaz de dar substância ao

⁶² “The accounting process is not neutral in this regard, however, and what counts as an accounting representation changes over time (Burchell, Hopwood, & Clubb, 1985; Davis, Menon, & Morgan, 1982; Hines, 1988; Miller, 1998).” (Barker, & Schulte, 2017).

⁶³ “But possession or control, without substantial ownership, is not enough to qualify the item as an asset”. (Martins, 1972, p. 27).

conceito mais próximo da finalidade contábil. Se há a possibilidade de capturar a expectativa, independentemente da propriedade jurídica, esta passa a ser irrelevante, e outros critérios de filtro patrimonial são estabelecidos.

Com a abertura cognitiva direcionada à Economia, o sistema contábil passa a alterar o conceito de patrimônio e abranger a captura de fatos antes não capturados. Atualmente, o conceito de ativo contábil está evidenciado no Pronunciamento CPC 00, item 4.4, e corresponde a “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”. É dizer, para um fato social integrar o sistema contábil, não mais deve estar relacionado à propriedade jurídica, mas ao controle daqueles benefícios econômicos. Percebe-se que se trata de uma questão temporal, eis que a Contabilidade tem a função de alocação no tempo das expectativas. Não houve alteração relativa à função da Contabilidade, como sistema social, mas a abertura cognitiva alterou: a teoria tradicional enxergava a abertura cognitiva relacionada ao Direito; já a teoria moderna desloca a abertura cognitiva à Economia, tentando capturar os fatos independentemente de estarem relacionados a atos ou negócios jurídicos firmados.

Trata-se, portanto, de um novo filtro que se insere no sistema contábil. Altera-se o aspecto temporal do reconhecimento, já que são capturados fatos ocorridos antes da existência de um ato ou negócio jurídico. Martins (1972, p. 30) faz uma ressalva em sua Tese de Doutorado extremamente relevante ao ponto que se quer afirmar neste trabalho: “A Contabilidade está a serviço de uma entidade e dos que nela possuem qualquer tipo de interesse e, por isso, só pode informar sobre o que a ela diz respeito e tem significado econômico”. É aí que reside o fechamento estrutural do subsistema social contábil.

O fato de a função da Contabilidade estar relacionada à alocação temporal das movimentações financeiras de determinada entidade impossibilita que o sistema contábil capture movimentos patrimoniais que não tenham referência às expectativas daquela entidade. Em outras palavras, a abertura cognitiva à Economia não significa que o processamento da informação não tenha que ser submetido ao enclausuramento operacional contábil. Sendo assim, caso a Economia capture fatos sociais que não digam respeito à entidade contábil, não haverá a imediata captura contábil desses fatos, eis que a abertura cognitiva de um subsistema não pressupõe a identidade conceitual.

É, portanto, no fechamento estrutural que são diferenciados os sistemas sociais, não obstante a abertura cognitiva. Nesse sentido, a depender do fato social, o sistema contábil poderá ser configurado para se abrir cognitivamente, ora ao Direito, ora à Economia, ora à Psicologia, sem que isso prejudique o seu fechamento estrutural, e desse modo, não inviabilize o desempenho da função social daquele subsistema. Se o Direito possibilita à Contabilidade uma alocação temporal das expectativas de geração, ou consumo de caixa, mais adequadas àquela entidade, abre-se cognitivamente ao Direito; caso a Economia propicie uma aproximação maior das expectativas, a abertura cognitiva será direcionada a esse sistema. Não se trata de buscar alcançar a realidade jurídica ou econômica, mas se utilizar de conceitos estabelecidos no interior de outros subsistemas para que, submetidos à operacionalização contábil, o subsistema desempenhe melhor sua função.

A realidade é capturada em diferentes momentos pelos subsistemas. De forma geral, o Sistema Econômico captura inicialmente as expectativas de geração ou consumo de caixa. Ao mesmo tempo, ou quando preenchidos outros requisitos que digam respeito às especificidades da influência daquela expectativa no contexto da entidade, o Sistema Contábil captura essa realidade. Preenchidos outros requisitos, normalmente relacionados às formalidades jurídicas, o Sistema Jurídico captura aquela expectativa. De forma mais didática, as capturas das realidades podem ser representadas desta forma:

Figura 5 - A captura dos fatos pelos sistemas sociais (a)

O fato de a realidade ser capturada pelo subsistema econômico de forma mais rápida não significa sua superioridade cognitiva. O distanciamento temporal da ocorrência no mundo fenomênico da entrada ou saída de caixa também oferece ao sistema econômico um maior índice de erros na captura dos fatos. Não se trata de ser melhor ou pior, mas se o momento de captura está cumprindo a finalidade a que se propõe aquele subsistema. O fato de o Direito capturar atos ou negócios jurídicos, depois de já capturados pela Economia e pela Contabilidade, não configura uma lentidão cognitiva, mas a impossibilidade de atribuir consequências jurídicas aos fatos que ainda não ingressaram no sistema jurídico. É dizer: as expectativas, enquanto não juridicizadas, não lhe dizem respeito.

Ademais, a captura da realidade pelos subsistemas sociais pode seguir ordem inversa: primeiramente ser capturada pelo Direito e somente depois ser evidenciada pela Contabilidade ou pela Economia. No âmbito do sistema social podem ocorrer atos ou negócios jurídicos que não produzam aumento ou diminuição nas expectativas contábeis ou econômicas. Por outro lado, pode haver negócios jurídicos no interior de uma entidade econômica, mas que sejam entidades jurídicas distintas. Assim, haverá leitura do fato patrimonial pelo Direito, mas não haverá pelas outras ciências que o enxergam sob o prisma da entidade econômica.

Figura 6 - A captura dos fatos pelos sistemas sociais (b)

Fonte: Carneiro, 2019.

Dessa forma, a ordem de reconhecimento do fato social pelos subsistemas jurídico, contábil e econômico não necessariamente seguirá aquela ordem. Nessa senda, o conceito de patrimônio contábil terá sempre relação com o recorte da realidade que se pretende no interior daquele subsistema. O referido recorte, por sua vez, terá como molde o tempo. A realidade pode ser moldada sob a perspectiva passada relacionada à expectativa de geração ou consumo de caixa já ocorrida, presente ou futura. Nas palavras de Eliseu Martins (2000, p. 35): “A diferença é a perspectiva temporal: transações ocorridas, prestes a ocorrer, que poderiam ocorrer e que se espera ocorrerão”. Assim, a Contabilidade é responsável por desenvolver conceitos que capturem as expectativas de forma a alinhar a utilidade da informação.

O sistema contábil cumprirá sua utilidade na medida em que estruturar conceitos que agrupem fatos patrimoniais, em razão de recortes temporais na realidade, estabelecendo fronteiras de sentido aos signos contábeis. As grandes categorias de conceito existentes na Contabilidade são: em relação à substância, ativo e passivo; em relação ao processo, receita e despesa. Assim, passa-se a estudar as características essenciais que os fatos patrimoniais devem ostentar para que reste configurada a subsunção do fato patrimonial à sua categoria conceitual, de acordo com as premissas consistentes com o subsistema social contábil.

5.2 Características essenciais dos conceitos contábeis

Em relação à perspectiva substancial, é importante ressaltar que ativos e passivos são dois lados de uma mesma substância. O passivo evidencia a origem dos recursos, e o ativo representa a aplicação deles. Quando a entidade capta recursos (de terceiros ou próprios), ela dará a eles uma destinação, que culminará em fluxo de caixa para a entidade (gerados ou consumidos). A Contabilidade deve, então, evidenciar esse percurso (*traking*) que se inicia na captação e se encerra no fluxo de caixa gerado (se a aplicação tiver sido boa) ou consumido (se a aplicação tiver sido infeliz).

Nessa perspectiva, uma vez obtido o recurso, ele poderá ser consumido imediatamente, ao longo do tempo ou em um momento futuro. Diante da primeira hipótese, o seu consumo será evidenciado por meio da classificação de uma despesa. Portanto, os recursos captados que não gerem expectativas de caixa são demonstrados em seu “aspecto processual” como despesa. Trata-se, por conseguinte, de um conceito contábil que

evidencia o consumo daquele recurso. Ao revés, se os recursos forem alocados em um instrumento no qual se deposite expectativas de geração futura de caixa (ao longo do tempo ou em um momento futuro), deve ser evidenciada a sua substância ativa. Esta, quando consumida, terá o mesmo retrato processual de despesa. Isso decorre do fato de ser a substância ativa, por conceito, uma despesa em potencial.

A abordagem “substância-processo” de Mattessich, citada anteriormente, permite evidenciar que o processo (receita e despesa) é uma maneira de se enxergar a substância (ativo e passivo). O passivo dará origem a uma despesa, pois esta é o retrato processual do consumo do recurso captado. Assim, o passivo que origina uma substância ativa não afasta essa premissa, ao contrário, evidencia que o processo de reconhecimento do consumo será a longo prazo e não de imediato. Da mesma forma, a receita é o retrato processual da realização das expectativas contingenciadas na substância ativa. Esta, além de ser uma despesa em potencial, é, também, por conceito, uma receita em potencial. Caso contrário, não seria sequer ativo. O ativo se desdobrará em dois aspectos processuais: despesa (quando consumido o gasto necessário à sua aquisição) e receita (quando auferido o ganho que potencialmente se espera obter).

A receita relacionada a esse ativo será reconhecida na medida em que estiver mais próxima da realização de caixa (desvinculada de uma obrigação). A receita contábil é, portanto, o reconhecimento da aproximação da concretização das expectativas depositadas no ativo. A régua contábil deve, desse modo, elencar as características típicas de um fato que evidencie o processo no qual aquele ativo esteja sujeito e a proximidade em relação à geração de caixa. Esse é um tema de grande discussão entre teóricos da Contabilidade: Qual o evento crítico necessário ao desencadeamento do reconhecimento da receita? (Hendriksen, & Van Breda, 1999).

Não se pretende no presente trabalho estabelecer os eventos críticos para o reconhecimento da realização do ativo (receita), seja em razão da limitação do objeto da pesquisa, seja em decorrência dos argumentos firmados anteriormente: o estabelecimento dos critérios necessários e suficientes para evidenciar o consumo ou a geração dos recursos estará atrelado à utilidade e relevância da informação que se propõe passar e qual o usuário que se almeja atingir. Quanto mais requisitos forem estabelecidos, mais fechado o conceito e mais próximo do caixa se estará. Lado outro, quanto menos requisitos, mais abrangente será o conceito e mais longe do caixa se estará.

Desse modo, a premissa que se pretende fixar é: as despesas são o aspecto processual da realização das substâncias passivas, enquanto as receitas são o aspecto processual da realização das substâncias ativas. Em outras palavras, estabelece-se um conteúdo mínimo de significação para os vocábulos receita e despesa: o primeiro ligado à realização das expectativas enclausuradas no ativo; e o segundo, relacionado ao consumo do passivo. Nesse ponto, é necessário observar que, quando o passivo dá origem a um ativo, o consumo daquele recurso não é consumo do próprio ativo, mas consumo do passivo que esteve “armazenado” na substância ativa.

Portanto, as receitas decorrem necessariamente de ativos e as despesas de passivos. Nessa toada, quando um ativo cumpre sua função (concretização contábil da expectativa outrora depositada⁶⁴), o passivo que estava “guardado” se exaurirá. Esse processo de esgotamento das possibilidades de geração futura de caixa será demonstrado por meio da evidenciação da despesa, que nada mais é que o aspecto processual do consumo do passivo. A receita, por sua vez, pode ser entendida como o aspecto temporal do reconhecimento de que as expectativas de geração de caixa “guardadas” nos ativos foram realizadas sob a perspectiva da entidade contábil. A receita, dessa forma, é consequência da realização das expectativas positivas, já que são decorrentes do aspecto temporal da realização contábil das expectativas (diferente da realização financeira). Dito de outra forma, a receita é a demarcação temporal de que as expectativas armazenadas nos ativos estão se realizando contabilmente.

O passivo, como visto, diz respeito a quanto a entidade espera gastar para ter o controle de um determinado ativo. Caso o gasto esteja relacionado a itens que não geram, individualmente, expectativas de caixa, será reconhecido temporalmente o consumo daquele gasto, evidenciando-se uma despesa. O passivo, por sua vez, sempre dará ensejo a um ativo ou a uma despesa. Isso decorre da sua característica conceitual sob a perspectiva contábil.

É dizer, ou as expectativas de saída de recursos (passivo) estão relacionadas a expectativas de entrada de recursos (ativos), ou não estão (despesa). Não há terceira opção (*tertium non datur*). Ocorre que, quando há alteração na expectativa de saída de recursos

⁶⁴ Há, também, a possibilidade de ficar evidente que as expectativas não se concretizarão (como, por exemplo, as perdas). Nesses casos, a despesa é reconhecida, já que foi consumida aquela despesa em potencial, armazenada no ativo, e que não deu origem a uma receita.

(redução do passivo), deve ser reconhecida a redução do ativo (caso tenha havido uma correspondência ativa no registro do passivo), ou uma diminuição da despesa (caso tenha sido reconhecido que a expectativa de gasto não estava relacionada à expectativa de geração de caixa futuro). Reconhecer que a despesa foi reduzida significa ajustar o resultado que, no passado, evidenciou uma expectativa que não se concretizou. Da mesma forma, se o passivo reduzido disser respeito a um ativo já consumido, ajusta-se a redução daquele consumo diretamente no resultado. Significa, portanto, que para realização daquele ativo não houve o consumo do gasto anteriormente projetado.

A substância que implica expectativa de saída futura de caixa tem o condão de financiar substâncias das quais se espera que haverá entrada de caixa futura (superior à saída, se a entidade tiver finalidade lucrativa). Caso a expectativa de saída de recursos não esteja atrelada especificamente a uma expectativa positiva, reconhece-se o consumo imediato daquele recurso (despesa); caso haja expectativa positiva relacionada àquela expectativa negativa, reconhece-se o ativo. Sendo assim, as expectativas positivas ativas terão seu aspecto temporal reconhecido na medida em que vão sendo concretizadas. Ademais, quando o ativo não for mais capaz de gerar expectativas positivas, a despesa anteriormente ativada será reconhecida.

Dessa forma, a receita é decorrência do aspecto temporal vinculado ao ativo. Quando a possibilidade de serem concretizadas as expectativas for superior à possibilidade de não serem concretizadas, as receitas são reconhecidas. Nessa seara, as receitas decorrem de ativos, já que representam o aspecto temporal da realização contábil daquelas substâncias. Trata-se, portanto, de uma premissa conceitual: receita é o aspecto temporal da realização da substância ativa. Logo, a diminuição de passivo não gera o reconhecimento de receitas, em razão de uma incompatibilidade conceitual. Haverá o reconhecimento de que foi necessário menos dispêndio de caixa para controle da substância ativa. Dessa forma, as reduções passivas serão ajustes de despesa já reconhecida ou redução de um ativo (caso a despesa ainda esteja “guardada” no ativo). Assim, é importante ressaltar a diferença conceitual: redução de expectativas relacionadas a gasto não corresponde a uma concretização de expectativas positivas. A redução de passivo (que implicará redução de despesa) significará que, ao contrário do previsto, menos recurso foi necessário para geração de receitas e não que tenha havido uma geração de receita.

Ademais, o mesmo raciocínio pode ser aplicado às adequações de receitas reconhecidas contabilmente, mas que não se concretizaram. Quando se evidencia a alteração da expectativa, que outrora era de se perfazer a geração de caixa, reduz-se a receita anteriormente reconhecida. Portanto, a redução de um ativo, que se originou de uma receita já reconhecida, não pode ser tratada como despesa, mas como redução da receita anteriormente reconhecida, em razão de, naquela época, a expectativa de se concretizar entrada de caixa era superior ao que foi percebido posteriormente. As perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa são um bom exemplo disso. Trata-se de receitas, anteriormente reconhecidas, mas cuja geração de caixa não cumprirá a estimativa registrada. Sendo assim, as perdas vinculadas a uma expectativa frustrada de receita devem ser evidenciadas como redução de receita e não como despesas, já que conceitualmente não o são.⁶⁵

Caso a redução de um ativo diga respeito ao montante de “despesas guardadas”, relacionado ao passivo ainda não consumido, como evidenciado nas linhas acima, trata-se efetivamente de despesa, já que retrata o consumo do passivo que estava diferido no ativo. Sendo assim, nessas hipóteses, a redução do ativo não será redução de receita, pois não dirá respeito a ajustes de receitas outrora evidenciadas, mas sim ao consumo do gasto estocado no ativo. Portanto, nesses casos, a redução da substância ativa será demonstrada em seu aspecto processual como despesa (seria o caso, por exemplo, de *impairment*).

Além da primeira premissa (segundo a qual as receitas se referem a ativos e as despesas a passivos), é possível traçar outro requisito para se conceituar receita ou despesa sob o ponto de vista contábil. Se a receita é o reconhecimento do potencial da substância ativa, ela está intimamente ligada aos propósitos daquele ativo. É dizer, a receita está relacionada à destinação que a entidade dará àquele ativo. Sendo assim, são irrelevantes as alterações econômicas desvinculadas daquele propósito. Isso não significa que o ambiente econômico não possa influenciar a Contabilidade, mas que sua captura não será por meio de receitas, que decorrem do aspecto temporal da realização do ativo na perspectiva da entidade. Seria o caso, portanto, de ser reconhecido um resultado abrangente. Observe-se que a captura da realidade econômica, que anteriormente não era

⁶⁵ O Iasb, por exemplo, utilizou conceito semelhante ao tratar dos *impairments* dos instrumentos financeiros, ao tentar considerá-los como redução das expectativas de receitas relacionadas aos instrumentos financeiros, *vide Basis for Conclusions on IFRS 9*. Conceitualmente, o ajuste de receita, quando da redução da expectativa anteriormente reconhecida, seria conceitualmente mais adequado. Entretanto, as dificuldades práticas na implementação levaram à retirada do trecho da norma.

inserida no Sistema Contábil, é um exemplo de abertura cognitiva que, em razão de as alterações de valores passarem a ser relevantes a determinados usuários, elas começam a ser capturadas pelo Sistema Contábil.

Dessa forma, as alterações de valores de ativos e passivos que não dizem respeito às realizações contábeis de consumo ou geração de caixa passaram a ser capturadas pela Contabilidade. Como os critérios específicos para se reconhecer a realização da receita contábil ainda não estão bem estabelecidos na doutrina, como dito acima, os requisitos para que o ativo ou passivo possa dar ensejo ao reconhecimento do seu aspecto processual por meio dos resultados abrangentes também não são nítidos. Para Weil, Schipper e Francis (2012)⁶⁶, o filtro para se evidenciar a contrapartida da variação dos itens patrimoniais no resultado do exercício ou em outros resultados abrangentes seria o controle direto da administração sobre tais itens. Já para Iudícibus e Martins (2007)⁶⁷ seriam alocados em outros resultados abrangentes valores que, apesar de provocarem aumentos de ativos, não cumpririam, ainda, as condições para reconhecimento de receitas contábeis. Assim, na ausência da completude de todos os requisitos para se considerar a receita realizada para fins contábeis, seriam evidenciados os resultados abrangentes.

Como foi demonstrado nas linhas anteriores, a Contabilidade é a distribuição temporal dos eventos patrimoniais, de modo que não há como estabelecer critérios rígidos para enquadrar como receita o aspecto de realização do ativo, pois as substâncias estão contextualizadas em ambientes distintos. Ademais, não é o escopo do presente trabalho traçar tais pré-requisitos. A questão a ser destacada diz respeito à abertura cognitiva do sistema contábil, ao incorporar elementos que outrora pertenciam ao ambiente (Sistema Econômico), revelando a autopoiese do sistema em razão da sua capacidade de incorporar novos conceitos.

Atrair os conceitos de receita e de despesa ao aspecto processual de realização ou consumo da substância patrimonial que lhes originará rompe com o conceito proposto

⁶⁶ “Historically, the standard setters have classified as other comprehensive income some items that management cannot directly control.” (Weil, Schipper & Francis, 2012).

⁶⁷ [...] com o crescimento dos elementos patrimoniais sendo trazidos a seu valor justo, criou-se o problema de, muitas vezes, tais valores justos provocarem aumentos de ativo sem que aquelas condições para reconhecimento das receitas estejam completadas. Para solucionar essa situação criou-se uma nova visão da relação entre patrimônio líquido e resultado: um conjunto de contas dentro do patrimônio líquido que servem para registro das mutações dos elementos ativos e passivos em termos das variações de seus valores justos, para trânsito por resultado apenas posteriormente, quando aquelas quatro condições para o reconhecimento da receita estiverem presentes. (Iudícibus, & Martins, 2007).

pelo Iasb, uma vez que este vincula a ocorrência de receita e despesa ao efeito no patrimônio líquido. De acordo com os conceitos adotados pelo o órgão , a receita estaria vinculada ao acréscimo do patrimônio líquido e a despesa vinculada ao seu decréscimo.⁶⁸ Entretanto, partindo-se do propósito no sentido de que as demonstrações contábeis não devem evidenciar o valor da entidade, mas prover de informações úteis os credores e investidores para que possam estimar valor da entidade,⁶⁹ entende-se que vincular os conceitos de receita às realizações das expectativas ativadas e de despesa ao consumo dos passivos evidencia uma informação mais útil aos usuários. Portanto, os conceitos de receita e despesa desatrelados do efeito no patrimônio líquido, mas relacionados às substâncias patrimoniais, parecem ser mais coerentes com os objetivos das demonstrações contábeis evidenciados pelo próprio Iasb.

⁶⁸ Vide Conceptual Framework for Financial Reporting (2018), item:

4.68 Income is increases in assets, or decreases in liabilities, that result in increases in equity, other than those relating to contributions from holders of equity claims.

4.69 Expenses are decreases in assets, or increases in liabilities, that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to holders of equity claims.

⁶⁹ Vide item 1.7 do *Conceptual Framework for Financial Reporting* (2018): *General purpose financial reports are not designed to show the value of a reporting entity; but they provide information to help existing and potential investors, lenders and other creditors to estimate the value of the reporting entity.*

6 CONCLUSÕES

Em razão das premissas fixadas neste trabalho, é possível concluir que a cientificidade do estudo da Contabilidade pressupõe a adoção de paradigma que concerne ao significado contido no vocábulo “ciência”, que não é unívoco. As contínuas alterações de paradigmas científicos ao longo do tempo demonstram a tendência de adaptação à complexidade e ao desenvolvimento de ideias em torno da percepção sistêmica, evidenciando que a Contabilidade parece ter se estacionado em dilema filosófico já superado. Em razão desse diagnóstico, buscou-se analisar o principal referencial teórico positivista, no intuito de entender o contexto em que ele foi concebido, bem como seu conteúdo, para que fosse possível esclarecer a inadequação de algumas premissas teóricas.

A obra que ensejou a adoção do paradigma científico positivista pela Economia (e depois igualmente adotado pela Contabilidade) assume como finalidade da ciência o desenvolvimento de teorias que fossem capazes de prever fenômenos ainda não observados. Nessa perspectiva, a teoria seria composta pela soma de dois elementos: (i) linguagem destinada a promover métodos sistemáticos e organizados de raciocínio (como conjunto de tautologias); e (ii) um corpo de hipóteses substantivas designadas para abstrair características essenciais de uma realidade complexa. Friedman, entretanto, não fornece respostas acerca da cientificidade da linguagem utilizada como um dos pré-requisitos de uma teoria científica, limitando-se a propor a resolução do problema da linguagem na utilização da lógica formal.

O fato de a teoria positivista econômica não ter por escopo a aproximação da realidade evidencia a impossibilidade de a Contabilidade ter por objetivo representar uma suposta realidade econômica, já que nem mesmo os economistas – na perspectiva positivista – estavam preocupados em representá-la. Ignorando essa premissa, os estudos da literatura contábil migraram, a partir dos anos 60, da tradição normativa para a perspectiva informacional, alicerçada na cientificidade da metodologia positivista. Portanto, os critérios endógenos e normativos foram abandonados pela perspectiva associada à abordagem informacional, com foco na previsão de fluxos de caixa futuros, por métodos positivistas.

Nessa nova visão, alterou-se a função da Contabilidade e, conseqüentemente, alteraram-se os mecanismos e técnicas de pesquisa. Com base nesse paradigma de cientificidade, a

Contabilidade, no intuito de se afirmar como ciência, passou a adotar a abordagem positivista e, dessa forma, a ideia central desse ramo de estudo passou a ser o desenvolvimento de hipóteses sobre fatores que influenciam a prática contábil e o teste empírico da validade dessas hipóteses. Trata-se, porém, de raciocínio baseado em critérios de cientificidade já então superados e evidencia o reducionismo provocado pela adoção do paradigma científico positivista na Contabilidade. Nesse paradigma, a sua tarefa seria a de revelar, por meio de critérios de evidenciação, mensuração e divulgação, os conteúdos econômicos preexistentes, como se o contador fosse um “tradutor” de eventos econômicos (cabendo lembrar o provérbio: "*traduttori, traditori*").

Ocorre que a Contabilidade tem por objetivo o estudo de uma realidade social (e não uma entidade física), que se revela em uma realidade discursiva e inacabada sem a participação de seus usuários. A Contabilidade, portanto, não pode ser reduzida à demonstração de uma realidade econômica, partindo-se da premissa de que seria desprovida de autonomia e de que a sua função estivesse subordinada à apresentação da “realidade”, cuja essência estaria em outro ramo científico, ao qual ela estaria subordinada.

A ingenuidade de tal raciocínio se mostra evidente quando se percebe que a “realidade econômica” não é unívoca, já que há inúmeras divergências quanto às possíveis formas de sua qualificação. Como demonstrado ao longo do trabalho, Economia e Contabilidade não buscam retratar uma realidade ontológica, mas criar realidades institucionais, que guardem correspondência com o seu respectivo sistema, de modo a evitar influências externas que sejam conflitantes com suas próprias regras. Dessa forma, a qualificação dos fatos patrimoniais por mais de uma ciência dependerá de circunstâncias que podem ser relevantes apenas para uma delas; ou até mesmo de circunstâncias comuns a todas elas, mas que sejam valoradas de forma diversa.

Percebeu-se, portanto, que a Contabilidade foi adequada e reduzida ao modelo até então vigente de Ciência, em vez de se adaptar o modelo de Ciência à Contabilidade, culminando na incompletude do estudo dos fenômenos patrimoniais. Observou-se que, na tentativa de encaixar a Contabilidade como um ramo de conhecimento tido como científico, o escopo e a aplicação do próprio conhecimento produzido foram sendo reduzidos. Almejando alcançar um *status* que tivesse mais glamour científico, amputou-se a riqueza do ramo de estudo contábil. Nesse sentido, a proposta do trabalho foi de compreender a natureza do objeto de estudo para, somente então, entender como ele

deveria ser estudado, não buscando que a Contabilidade tenha certos atributos porque se desejava estudá-la de determinada forma. Assim, buscou-se delinear os objetivos do estudo contábil para, somente então, entender a Ciência da Contabilidade, em vez de buscar, de forma frustrada, compreender a “Contabilidade da Ciência”.

Ao longo do trabalho, foi possível perceber que a Contabilidade tem por escopo a alocação no tempo das entradas e saídas de caixa, tratando de atribuir a determinado momento as expectativas ou efetivas realizações pertinentes aos proveitos e aos dispêndios financeiros. Trata-se de uma abstração arbitrária, no intuito de construir a realidade institucional vinculada às premissas adotadas naquele sistema social. Partindo-se dessa ideia, buscou-se delinear uma teoria que inserisse o estudo contábil nos paradigmas filosóficos atuais.

Tendo em vista o rompimento do determinismo e a evidência de que espaço e tempo não eram mais referenciais absolutos, adotou-se como referência o dualismo contábil abordado por Mattessich, o qual parece se amoldar às premissas científicas atuais. O paradigma adotado sugere que o fenômeno contábil pode ser estudado tanto na sua perspectiva substancial (ativo e passivo), quanto na perspectiva processual (receita e despesa). Desse modo, na medida em que a Contabilidade retrata o aspecto temporal dos fatos patrimoniais, estes podem ser demonstrados na sua perspectiva substancial, por meio do Balanço Patrimonial, bem como na perspectiva das alterações das substâncias no decorrer do tempo, por meio da Demonstração do Resultado. Portanto, a captura abrangente dos fatos patrimoniais pressuporia a análise de ambas as demonstrações financeiras.

Assim sendo, se, para compreender a realidade física, química, biológica ou social, não se pode restringir o olhar a um aspecto da realidade (dado que a substância não pode ser compreendida sem serem entendidas as alterações que resultam em seu comportamento), a Contabilidade deveria almejar, também, a mesma capacidade cognitiva. Dessa forma, a adoção da teoria “substância-processo” de Mattessich seria mais adequada ao paradigma científico contemporâneo.

No que concerne à utilidade do estudo contábil, vinculado às premissas até então estabelecidas, observou-se que, no contexto atual, caso o objeto de estudo estivesse relacionado à geração ou consumo de caixa ocorridos no passado, a Contabilidade

reduziria sua utilidade. Assim sendo, foi possível perceber que a utilidade da informação contábil converge à sua própria função, tendo em vista que está intimamente relacionada ao critério temporal. O “ponto ótimo” do reconhecimento contábil deve levar em consideração que a inutilidade de uma informação sobre um fato que já tenha gerado ou consumido caixa é próxima da inutilidade de uma informação sobre um fato que, em razão de estar fundado em tantas expectativas, sua ocorrência seja bastante incerta. A utilidade da informação contábil está vinculada, portanto, ao ponto de equilíbrio entre estes dois momentos: certeza do passado (que provocaram entrada ou saída de caixa) e incerteza do futuro (relacionado às expectativas de entrada e saída de caixa). A informação relacionada à captura de fatos incertos é tão prescindível quanto a informação que apenas retrata fatos ocorridos no passado.

Estabelecer o momento em que serão reconhecidos os itens patrimoniais pressupõe arbitrariedade, que não pode ser confundida com ausência de objetividade. Tendo em vista que se faz necessária a comunicação entre elaborador e usuário, é imperioso que sejam estabelecidos critérios interpretativos aderentes ao sistema contábil. A adequação desses critérios não está relacionada à precisão ou acurácia relativas à concretização das expectativas demonstradas, mas à capacidade comunicativa entre os elaboradores e os usuários das informações. É uma genuína tentativa de se alcançar o equilíbrio: na busca da precisão comunicativa, a competência aproxima-se do caixa, por consequência, diminui a utilidade da informação; na busca de capturar expectativas, adotam-se premissas tão subjetivas e abstratas que as informações produzidas pouco agregam ao usuário e, portanto, também com utilidade reduzida.

Dessa forma, estando a utilidade da informação contábil vinculada à sua capacidade comunicacional, cabe à Teoria da Contabilidade estabelecer critérios interpretativos que evidenciam uma objetividade discursiva (e não cognitiva), no intuito de demonstrar respostas mais aderentes ao sistema para representação dos fenômenos patrimoniais. Assim, o teórico da Contabilidade deve propor fronteiras de sentido em relação aos itens patrimoniais, no intuito de reduzir a improvável coordenação de seleções de sentido que conduza à aceitação pelo usuário da informação do sentido pretendido pelo seu elaborador.

Refuta-se, portanto, a premissa na qual Friedman se baseou, no sentido de que a linguagem seria exata e precisa, cuja interpretação seria um ato de descrição, por parte do

intérprete, do sentido contido da palavra. É que, o simples fato de um determinado sistema precisar se expressar por meio da linguagem traz alguns problemas insuperáveis, tendo em vista que não é possível ignorar que as palavras não possuem apenas um significado (equivocidade) e que o sentido atribuível a elas não está necessariamente associado ao objeto representado. Sendo assim, atribuir sentido a um vocábulo nem sempre é um ato aplicação de “cânones lógicos” (como pressuposto por Friedman), sendo necessário, muitas vezes, que o intérprete pratique atos de vontade, no sentido de escolher, dentre as opções possíveis, aquela que melhor possa representar o objeto de sua interpretação.

É nesse sentido que se afasta a tese descritivista da Contabilidade, eis que ela pressupõe a atividade do contador como resumida à identificação e classificação de elementos patrimoniais que possuam significados unívocos (ou que possuam critérios unívocos de reconhecimento), pré-constituídos e suscetíveis de conhecimento. A interpretação cognitiva estrutura-se, portanto, na crença de que as palavras possuem um significado próprio, intrínseco, natural entre elas e a realidade.

Ocorre que as palavras não possuem um sentido autônomo, mas sim vinculado a seu círculo hermenêutico. Sendo assim, o que se deve buscar na Contabilidade não é a objetividade semântica, mas a objetividade discursiva. Para tanto, a teoria contábil científica deve estar calcada em estruturas sistematicamente coerentes e consistentes. É nesse sentido que o trabalho evidenciou a necessidade de se estudar a Contabilidade como um sistema comunicacional capaz de estabelecer classificações coerentes e consistentes, com a finalidade de propiciar a comunicação entre entidade e usuário. Com a intenção de retomar a amplitude do estudo contábil, anteriormente amputado, em razão da adoção de paradigmas de cientificidade vinculados ao positivismo, propôs-se um paradigma distinto: Contabilidade como um sistema comunicacional.

A partir dessa premissa, foi possível identificar, segregar e evidenciar os fatos patrimoniais relevantes e que produzem efeitos na Contabilidade, bem como os que ocorrem no mundo dos fatos, mas que geram consequências apenas no sistema econômico, no jurídico ou em outro subsistema social. É nessa ideia que se forma a clausura operacional do sistema contábil: a compreensão dos dados do ambiente se dá a partir da linguagem contábil, e, dessa forma, os eventos no entorno do sistema contábil não “ingressam” no sistema em seu estado bruto, mas são depurados a partir das classificações institucionalizadas pela Contabilidade. Se as ocorrências no entorno do

sistema social (seja no sistema econômico, no jurídico, no psicológico, etc.) influenciarem a Contabilidade a partir de suas próprias linguagens, a comunicação ficará inviabilizada. O sistema, dessa forma, interpreta os demais sistemas sociais a partir da sua própria linguagem, sendo que os fatos ocorridos no ambiente não serão automaticamente inseridos no sistema contábil, já que será necessário passar pelo “filtro” contábil.

Em vista disso, o sistema contábil é apenas “irritado” ou “influenciado” pelos dados dos demais sistemas, mas esses dados não são capturados em seu estado bruto, mas sim como a Contabilidade os classifica. Não obstante o fechamento operacional, o Sistema Contábil é cognitivamente aberto aos outros sistemas (principalmente ao jurídico e ao econômico), por meio dos chamados acoplamentos estruturais. Por conseguinte, seria possível a interação entre os distintos sistemas, o que facilitaria a interpretação entre o que é jurídico, econômico ou contábil, sendo que um sistema influencia os demais, de acordo com regras metodológicas preestabelecidas. Em outras palavras, a Contabilidade cria sua própria realidade, muito embora não ignore a realidade construída por outros sistemas, com os quais mantém alguma interação.

A interdisciplinaridade é, portanto, reconhecida. Afastou-se, contudo, a colonização contábil pelas outras disciplinas (principalmente Direito e Economia), de tal sorte a evidenciar que a autonomia de cada disciplina é condição da própria interdisciplinaridade. Em vista disso, reconheceu-se a dogmática contábil, demonstrando que a existência de uma metodologia própria para determinar a linguagem inerente a cada subsistema social facilita a compreensão recíproca dos discursos construídos em cada disciplina. Trata-se de linguagem hermética, mas opaca.

Nesse sentido, os conceitos desenvolvidos por uma disciplina exterior à Contabilidade devem ser por ela traduzidos, já que os acoplamentos estruturais não atingem a autonomia operacional, mas fortifica-a. Deve ser afastada a tentação permanente de subordinar a dogmática contábil à hetero-observação jurídica, econômica ou de outros ramos do conhecimento. Em função da discussão apresentada, buscou-se estabelecer o conteúdo mínimo de significação dos conceitos contábeis. A classificação contábil, dessa forma, não fará com que os eventos passem a pertencer ao sistema contábil apenas porque preenchem os requisitos para serem compreendidos como “substância” contábil, mas sim em razão de sua adequação valorativa e semântica àquele sistema.

Tendo em vista que a função da Contabilidade é evidenciar o percurso (*tracking*) da geração e do consumo de caixa, o patrimônio contábil será uma análise momentânea do referido percurso em um determinado tempo (uma foto que revela a situação contábil naquele instante), segundo os critérios do Sistema Contábil. O patrimônio contábil é, portanto, um conceito formulado no interior do sistema contábil, segundo os critérios de ordenação e depuração que lhe são próprios. Sendo a Contabilidade um sistema comunicacional, a “verdade” que ela busca atingir, ao demonstrar o patrimônio de determinada entidade, não está relacionada à propriedade do objeto “patrimônio”, mas ao processo de construção do objeto no interior do Sistema Contábil. Trata-se do rompimento de um paradigma, a partir do qual se deixa de lado a tentativa de evidenciar a “verdade” patrimonial para evidenciar a atividade discursiva inerente a esse ramo do conhecimento. A Contabilidade não é um instrumento, mas uma atividade.

Em síntese, após retirar do patrimônio contábil elementos que não estiverem relacionados à capacidade de geração ou consumo de caixa para aquela entidade, dá-se a classificação do fato a depender da capacidade de contribuir no histórico financeiro de uma entidade. Daí retoma-se o propósito da Contabilidade de estruturar e organizar sistematicamente as classificações dos fenômenos patrimoniais. Caso um dado fenômeno possa contribuir positivamente para a geração de caixa, trata-se de ativo; caso o fenômeno esteja relacionado à possibilidade de consumo de caixa, trata-se de passivo. Ativo e passivo seriam as duas classificações dos fenômenos patrimoniais em seu aspecto substancial. Em seu aspecto processual, um fato contábil pode ser classificado como receita ou como despesa, que evidenciará o aspecto temporal relacionado ao surgimento ou consumo das substâncias patrimoniais. A abordagem “substância-processo”, proposta por Mattessich, permite evidenciar que o processo (receita e despesa) é uma maneira de se enxergar a substância (ativo e passivo).

Neste trabalho não foram abordados os eventos críticos para o reconhecimento da realização do ativo (receita), seja em razão da limitação de objeto proposta, seja em decorrência dos argumentos firmados anteriormente: os critérios necessários e suficientes para evidenciar o consumo ou a geração dos recursos devem estar atrelados à utilidade e à relevância da informação que se propõe passar e qual o usuário que se almeja atingir. Essa é a premissa que se pretendeu fixar: as despesas são o aspecto processual da realização das substâncias passivas, enquanto as receitas são o aspecto processual da realização das substâncias ativas. Em outras palavras, estabelece-se um mínimo de

conteúdo de significação para os vocábulos receita e despesa: o primeiro ligado à realização das expectativas enclausuradas no ativo; e o segundo relacionado ao consumo do passivo. Nesse ponto, é necessário observar que, quando o passivo dá origem a um ativo, o consumo daquele recurso não é consumo do próprio ativo, mas consumo do passivo que esteve “armazenado” na substância ativa.

Assim sendo, afasta-se dos conceitos de receita e despesa atualmente adotados pelo Iasb, que focam no aumento ou na diminuição no patrimônio líquido. Ao adotar o entendimento no sentido de que receitas seriam a demonstração do aspecto processual da realização do ativo e as despesas seriam a demonstração do aspecto processual do consumo do passivo, rompe-se com os conceitos elaborados pelo Iasb, já que o foco se desloca para o ativo e para o passivo, sendo os conceitos de receita e despesa atrelados à realização ou consumo daquelas substâncias.

Buscou-se, finalmente, elaborar conteúdo de significação mínima aos vocábulos que representam a dualidade da realidade contábil, afastando-se a tese descritivista da Ciência Contábil que, ao longo do tempo, reduziu sua função. A adoção da Contabilidade como um sistema social, no qual é possível estruturar conceitos inseridos em uma coerência discursiva, propicia um pequeno passo no intuito de construir a Ciência Contábil e se afastar da Contabilidade da Ciência. Espera-se que estudos posteriores foquem em estruturar um discurso contábil coeso e consistente, para que os limites da interação com as outras disciplinas possam ficar evidentes e que esse ramo de estudo tão rico não seja colonizado por outras disciplinas.

REFERÊNCIAS

- Aarnio, A. (1986). *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht, Holland: D. Reidel Publishing Company. (Law and Philosophy Library).
- Abbagnano, N. (2012). *Dicionário de Filosofia*. 6a ed. São Paulo: WMF Martins Fontes.
- Akerlof, G. (1970). The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3), 488-500. <http://www.jstor.org/stable/1879431>
- Alexander, D., & Archer, S. (2003). On economic reality, representational faithfulness and the 'true and fair override'. *Accounting and Business Research*, 33(1), 3-17. doi: 10.1080/00014788.2003.9729628.
- Alves, A. C. (2002). *Lógica – Pensamento Formal e Argumentação*. São Paulo: Quartier Latina.
- Anthony, R. N. (1973). *Management Accounting – Text and Cases*. (4th ed.) R.D. Irwin, Homewood, Illinois, p. 36 citado por Martins, E. (1972) *Contribuição a Avaliação do Ativo Intangível*. (Tese de Doutorado) Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- Ávila, H. (2018). *Competências Tributárias*. São Paulo: Malheiros Editores.
- Ávila, H. (2013). Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 181-204.
- Ball, R., & Brown, P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178.
- Barker, R. & Schulte, S. (2017). Representing the Market Perspective: Fair Value Measurement for Non-Financial Assets. *Accounting, Organizations and Society*, 56, 55-67.
- Beaver, W. (1998). *Financial Reporting: An Accounting Revolution*. 3rd ed. Stanford, CA, Pearson.
- Bennis, W., O'Toole, J. (2005). How Business Schools Lost Their Way. *Harvard Business Review*, 83(5), 96-104.
- Bernard, C. (1978). *Introdução à medicina experimental* (M. J. Marinho, trad.). Lisboa: Guimarães Cia Editores.
- Bertalanffy, L. von (1952) citado por Rodrigues, L. P., & Neves, F. M. (2017). *A sociologia de Niklas Luhmann*. Petrópolis: Vozes.
- Bobbitt, P. (1982). *Constitutional Fate: Theory of the Constitution*. New York: Oxford University Press

- Brown, R. (1905). *A History of Accounting and Accountants*. Washington, D.C: BeardBooks.
- Bullen, H. G.; & Crook, K. (2005). Revisiting the concepts. A new conceptual framework project. *Financial Accounting Standards Board; International Accounting Standards Board*.
- Canning, J. B. (1929). *The economics of accounting: a critical analysis of accounting theory*. New York: The Ronald Press Company.
- Capra, F. (2012). *O ponto de mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura emergente*, São Paulo: Cultrix.
- Carvalho, C. (2005). *Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin.
- Carvalho, N. (2011). Instrumentos Financeiros Híbridos. In R. Q. Mosquera, & A. B. Lopes (Coords.), *Controvérsias Jurídico- Contábeis– Aproximações e Distanciamentos* (Vol. 2, pp. 202-211). São Paulo: Dialética.
- Carvalho, P. B. (2011). *Direito tributário: linguagem e método*. 4a ed. São Paulo: Noeses.
- Carruthers, B. G., & Espeland, W. N. (1991). Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality. *The American Journal of Sociology*, 97(1), 31-69.
- Chambers, R. (1991). *Foundations of Accounting*. Geelong, Victoria: Deakin University Press.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.
- Comte, A. (1978). *Comte, vida e obra* (J. A. Giannotti, seleção de textos , J.A. Giannotti e M. Lemos, trads.; Coleção Os Pensadores). São Paulo: Abril Cultural.
- Cretton, R. A. (2001). *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Daniel Neto, C. A. (2018). *Tolerância Fiscal*. São Paulo: Editora Cedes.
- Derzi, M. A. M. (2007). *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*.(2a ed.) São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- Derzi, M. A. M. (2009). *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses.
- Dichev, I. (2007). *On the balance sheet-based model of financial reporting* (Occasional Paper Series). New York: Columbia Business School - Center for Excellence in Accounting & Security Analysis CEASA. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1009673>
or

- Durkheim, É. (2007). *As regras do método sociológico*. (P. Neves, trad.). São Paulo: Martins Fontes.
- Edwards, E. O. & BELL, P. W. (1961). *The theory and measurement of business income*. Berkeley: University of California Press.
- Esposito, E. (1996). Autopoiesis. In Corsi, G., Esposito, E. & Baraldi, C. *Glosario sobre la teoría social de Niklas Luhmann*. México, DF: Antropos.
- Fama, E. F. (1970). Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work. *The Journal of Finance*, 25(2), 383-417. doi:10.2307/2325486.
- Fama, E. F. (1977). *Foundations of finance. Portfolio decisions and securities prices*. Oxford, NY: Basil Blackwell, Basic Books.
- Ferraz Jr., T. S. (2014). *A Ciência do Direito*. 3a ed. São Paulo: Atlas.
- Flores, E., Braumbeck, G. O., & Carvalho, N. (2018). *Teoria da Contabilidade Financeira: Fundamentos e Aplicações*. São Paulo: Altas.
- Folloni, A. (2013). *Ciência do Direito Tributário no Brasil: críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva.
- Fonseca, F.D.M. (2018). *Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a Contabilidade*. Belo Horizonte: Forum.
- Friedman, M. (1966). *The methodology of positive economics*. In Essays In Positive Economics (pp. 3-43). Chicago: University of Chicago Press.
- García Morente, M. (1980). *Fundamentos de Filosofia: Lições Preliminares*. São Paulo: Mestre Jou.
- Grau, E. (2016). *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. (7a ed.) São Paulo: Malheiros.
- Guastini, R. (2005). *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin.
- Heisenberg, 1981, p.14 citado por Nouvel, P. (2013). *Filosofia das Ciências* (R. E. Scachetti, V. C. Sigrist, trads.). Campinas: Papirus.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1991). *Accounting Theory*. 5th ed. Boston: Irwin.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. (5a ed., A. Z. Sanvicente, trad.). São Paulo: Atlas.
- Hofstede, T. R., & Kinard, J. C. (1970). A Strategy for Behavioral Accounting Research. *The Accounting Review*, 45(1), 38-54.
- Iudícibus, S. (2015). *Teoria da Contabilidade*. (11a ed.) São Paulo: Atlas.

- Iudicibus, S., & Martins, E. (2007). Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(spe), 9-18. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000300002>
- Jensen, M. C. (1976). *Reflections on the State of Accounting Research and the Regulations of Accounting*. Stanford Lectures in Accounting - Graduate School of Business, Stanford University. Palo Alto, Califórnia.
- Jensen, M. C. (1978). Some anomalous evidence regarding market efficiency. *Journal of Financial Economics* 6 (2-3), 95-101.
- Klamer, A. & McCloskey, D. (1992). Accounting as the master metaphor of economics, *European Accounting Review*, 1(1), 145-160. doi: 10.1080/096381892000000008.
- Kuhn, T. S. (1962). *A Estrutura das Revoluções Científicas* (5a ed., B. V. Boeira e N. Boeira, trads.). São Paulo: Perspectiva.
- Lavoi, D. (1987). The Accounting of Interpretations and The Interpretation of Accounts: The Communicative Function Of “The Language of Business”. *Accounting, Organizations and Society*, 12(6), 579-604.
- Lee, T. A. (1990). A Systematic View of the History of the World of Accounting. *Accounting, Business & Financial History*, 1(1), 73-107. doi: 10.1080/09585209000000015.
- Lev, B., & Gu, F. (2016). *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*. Hoboken, NJ: Wiley.
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2007). *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.
- Luhmann, N. (2004). *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University Press.
- Luhmann, N. (2012). *Theory of Society* (Vol. 1, R. Barrett, trad.). Palo Alto, CA: Stanford University Press.
- Manicas, P. (1993). Accounting as a Human Science. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2-3), 147-161.
- Martins, E. (1972). *Contribuição a Avaliação do Ativo Intangível*. (Tese de Doutorado). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- Martins, E. (1999). Contabilidade versus fluxo de caixa. *Caderno de Estudos*, (20), 1-10. <https://doi.org/10.1590/S1413-92511999000100001>
- Martins, E. (2000). Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. *Caderno de Estudos*, 13(24), 28-37.
- Martins, E. A. (2012). Pesquisa Contábil Brasileira: uma análise filosófica. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA), Universidade de São Paulo (USP).

- Mattessich, R. (1972). Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting. *The Accounting Review*, 47(3), 469-487.
- Mattessich, R. (1995). *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Westport, Conn.: Quorum Books.
- Mattessich, R. (2014). *Reality and Accounting: ontological explorations in the economic and social sciences*. New York: Routledge.
- Maturana, H., & Varela, F. (1980) citado por Rodrigues, L. P., & Neves, F. M. (2017). *A sociologia de Niklas Luhmann*. Petrópolis: Vozes.
- Miranda, P. (1937). *O Problema Fundamental do Conhecimento*. Porto Alegre: Globo.
- Miranda, P. citado por Vilanova, L. (1997). *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad.
- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting Organizations and Society*, 13(5), 477-485.
- Morin, E. (2006). *Introdução ao pensamento complexo*. (E. Lisboa, trad.). Porto Alegre, Editora Sulina.
- Morin, E. (2002). *O método 1. a natureza da natureza* (Vol. 1). Porto Alegre: Editora Sulina.
- Neves, M. (2005). Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, 1(3), 207-214.
- Nouvel, P. (2013). *Filosofia das Ciências* (R. E. Scachetti, V. C. Sigrist, trads.). Campinas: Papirus.
- Paton, W. A. (1922). *Accounting theory, with special reference to the corporate enterprise*. New York: The Ronald Press Company.
- Poincaré, H. (1909). *Science et méthode*. Paris: Flammarion.
- Popper, K. R. (1972). *A lógica da pesquisa científica*. (L. Hegenberg, O. S. da Mota, trads.). São Paulo: Cultrix.
- Power, M. (1996). *Accounting and science: natural inquiry and commercial reason*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Prigogine, I. (1996). *O fim das certezas: tempo, caos e as leis da natureza*. (R. L. Ferreira, trad.). São Paulo: Editora Unesp.
- Raz, J. (1981). The Purity of The Pure Theory. *Revue Internationale De Philosophie*, 35(138 (4)), 441-459. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/23945332>
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*. Singapura: South-Western Cengage Learning.

- Rodrigues, L. P. (2006). A (des) estruturação das estruturas e a (re) estruturação dos sistemas: uma revisão epistemológica crítica. In: Rodrigues, L.P; Mendonça, D. (orgs.). *Ernesto Laclau e Niklas Luhmann: o Pós-fundacionismo e a abordagem sistêmica nas organizações sociais*. Porto Alegre: Edipucrs, 2006, p. 35-67.
- Rodrigues, L. P., & Neves, F. M. (2017). *A sociologia de Niklas Luhmann*. Petrópolis: Vozes.
- Ross, A. (2000). *Direito e justiça* (E. Bini, trad.). São Paulo: Edipro.
- Schauer, F. (2002). *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Oxford University Press.
- Schumpeter, J. A. (1954). *History of Economic Analysis*. New York: Oxford University Press.
- Soccio, D. J., & Barry, V. E. (1998) citado por Ávila, H. (2018). *Competências Tributárias*. São Paulo: Malheiros Editores.
- Solomons, D. (1961). Economic and accounting concepts of income. *The Accounting Review*, 36(3), 374-383.
- Stadler, F. (2003). *The Vienna Circle and logical empiricism re-evaluation and future perspectives*. New York: Kluwer Academic Publishers.
- Stamp, E. (1981). Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics? *ABACUS*, 17(1)
- Sterling, R. R. (1975). Toward a Science of Accounting. *Financial Analysts Journal*, 31(5), 28-36.
- Szuster, N. (1985). *Análise do lucro passível de distribuição: uma abordagem reconhecendo a manutenção do capital da empresa*. (Tese de Doutorado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP).
- Thaler, R. H. (2015). *Misbehaving: the making of behavioral economics*. New York: W.W. Norton & Company.
- Thaler, R. H. (1991). *Quasi rational economics*. New York: Russell Sage Foundation.
- Tranjan, T. (2005). *A sintaxe lógica da linguagem de Rudolf Carnap: uma análise do princípio de tolerância e da noção de analiticidade*. (Dissertação de Mestrado). Recuperado de http://filosofia.ffe.usp.br/sites/filosofia.ffe.usp.br/files/posgraduacao/defesas/2005_mes/diss_05_mes_tiago_tranjan.pdf.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Weber, M. (2006). *A “objetividade” do conhecimento nas ciências sociais*. (G. Cohn, trad.). São Paulo: Ática.

- Weil, R. L., Schipper, K., & Francis, J. (2012). *Financial Accounting: an introduction to concepts, methods and uses* (14th ed). Canadá: South-Western Cengage Learning.
- Winch, P. (1970). *A ideia de uma ciência social e sua relação com a filosofia*. (A. Teixeira e V. F. de Castro, trad.). São Paulo: Editora Nacional.
- Zapater, T. C. V. (2016). *Reformas Processuais na Teoria dos Sistemas. Certeza do Direito e as Decisões Judiciais*. São Paulo: Editora Juruá.