CIÊNCIAS CONTÁBEIS: SE FOR CIÊNCIA, É A NORMATIVA

Octávio Valente Campos[1]

1 UM BREVE RESUMO DA HISTÓRIA DA QUESTÃO

Uma análise profunda da oposição entre a contabilidade positiva e a normativa deve observar não apenas os aspectos epistemológicos modernos ou a supremacia cronocêntrica de uma área sobre a outra; muito menos a mera exibição de métodos matemáticos mais sofisticados. Nesta dicotomia, devem-se buscar as bases que originaram ambas e, para isso, remontar, no mínimo, aos gregos clássicos.

Buscando possuir a ciência dos seres, Aristóteles (2002), em sua metafísica, explica que as coisas se compõem de uma essência/substância (*ousía*) mais seus acidentes (*symbebēkós*). Essência é aquilo que faz com que um ser seja o que é, sua natureza própria e necessária, sem a qual deixaria de ser ele mesmo (por exemplo, ser racional faz parte da essência do homem). Já o acidente é uma característica que pode estar presente ou ausente sem alterar a identidade fundamental, como ser alto, estar sentado ou ter a pele bronzeada; essas propriedades podem mudar, mas o homem permanece homem. Assim, a essência é o núcleo permanente do ser, enquanto os acidentes são atributos contingentes e mutáveis. No ser concreto, essência e acidentes estão conjuntamente presentes.

Cerca de 1600 anos mais tarde, na alta Idade Média, os escolásticos, além de criarem as universidades, resgataram Aristóteles e desenvolveram sobremaneira sua lógica e dialética, moldando a base do que conhecemos por ciência, sem perder o foco ontológico. Para Tomás de Aquino (2002), conhecemos o mundo por meio da abstração, retirando do particular aquilo que pode ser inteligido universalmente, mas é no retorno ao concreto que se pode verificar a verdade e a conformidade entre o intelecto e a realidade. O processo cognitivo envolve abstração, mas essa limitação não condena o homem a permanecer dentro da própria consciência. A abstração é uma operação da inteligência sobre a realidade, e não a substituição da realidade por uma construção mental.

[1] Professor e Auditor Geral da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor do Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade (CEPCON). Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Viçosa (UFV).

Rompendo com esta tradição, quatro séculos mais tarde, com a reforma protestante e os reinados absolutistas, a partir de Francis Bacon e René Descartes, inicia-se a limitação da ciência moderna em seu processo abstrativo: recortam do ser concreto os aspectos passíveis de mensuração e passa a confundir esse recorte abstrato com a realidade inteira.

Bacon (2000) - intelectual palaciano que, ao fim da vida, foi condenado por corrupção - propôs que o conhecimento começasse pela observação metódica dos fatos. Em vez de partir de princípios gerais para explicar os casos particulares, a ciência deveria proceder no sentido inverso: reunir observações, compará-las, submetê-las à experimentação e, somente depois, ascender progressivamente às proposições mais gerais. O problema começa quando essa proposta se transforma em uma impossibilidade filosófica. Os fatos não chegam à inteligência já separados, classificados e acompanhados de sua própria explicação. É a consciência que decide o que observar, quais diferenças considerar relevantes e sob quais conceitos interpretar aquilo que foi observado. Não existe, portanto, fato científico inteiramente puro, anterior a todo conceito. A experiência pode desmentir uma ideia e obrigar o intelecto a corrigi-la, mas não pode pensar no lugar dele. Ao subordinar progressivamente o conhecimento àquilo que pode ser observado, experimentado e convertido em resultado útil, o programa baconiano abre caminho para que a ciência deixe de perguntar prioritariamente o que as coisas são e passe a perguntar o que se pode fazer com elas.

De outro modo, Descartes (2016), duvidando dos sentidos, coloca tudo em dúvida, encontrando algo de que não pode duvidar: se está duvidando, está pensando; e, se está pensando, existe - *cogito, ergo sum* (penso, logo existo). Na tradição clássica, o ser é anterior ao pensamento: o homem pensa porque existe e porque sua inteligência é cognoscente, capaz de apreender alguma coisa da realidade. Em Descartes, a existência do próprio sujeito aparece como uma certeza alcançada a partir do ato de pensar. Não é mais o ser concreto que serve de ponto de partida para o conhecimento; é a certeza interior do sujeito que se transforma no critério pelo qual o ser ontológico poderá novamente ser admitido. Ele não nega definitivamente o mundo exterior - apela à existência de Deus, pois, do contrário, a realidade seria apenas uma ilusão de um gênio maligno -, mas altera radicalmente o ponto de partida do conhecimento.

Bacon e Descartes partem, portanto, de direções opostas, mas ajudam a produzir um resultado comum. O britânico concentra a ciência na experiência submetida à observação e ao experimento; o francês procura fundá-la na certeza do sujeito e na representação matemática da matéria. Em ambos os casos, o ser concreto, considerado em sua unidade, tende a ser substituído por um recorte: de um lado, aquilo que pode ser observado e manipulado; de outro,

aquilo que pode ser concebido com clareza, medido com precisão e representado matematicamente. A realidade inteira passa, então, a ser julgada por critérios extraídos de apenas uma parte dela.

Já em Kant (2001), que buscou articular o ceticismo de Hume (1999) com a física de Newton (1999), a questão sofre uma mudança decisiva. A experiência fornece o conteúdo sensível, mas esse conteúdo é necessariamente organizado pelas formas a priori dos sentidos, o que estabelece um limite intransponível entre o fenômeno e a coisa em si. A ciência conserva certa validade objetiva no âmbito da experiência possível, mas já não pode afirmar que conhece as coisas como são em si mesmas. Assim, o conhecimento verdadeiro do ser (veracidade científica) cede progressivamente lugar à validação das representações que o sujeito constrói a respeito do ser (validação científica).

Influenciado por Immanuel Kant, Comte (1995) sistematiza a ciência moderna como positivista e abandona a pretensão de conhecer as causas primeiras e finais das coisas, o que a limita a apenas descobrir as leis que regulam as relações entre os fenômenos. Isso restringe o conhecimento científico apenas ao que pode ser observado, comparado e relacionado por leis. A substância e a essência são simplesmente declaradas inacessíveis para a ciência, limitando-se a estudar apenas a relação entre as partes da substância que podem ser medidas, afastando-se definitivamente dos seres concretos.

Por definição, os critérios de medição não passam pelo crivo da própria ciência positivista, sendo definidos, portanto, por convenção de algum indivíduo ou grupo com poder suficiente para tal. No entanto, de acordo com Auguste Comte, sua ciência positivista deveria descobrir as leis que regem a sociedade e fornecer as bases de sua reorganização, visando, ao final, o surgimento da religião técnico-científica (Religião da Humanidade), com poder sacerdotal suficiente para determinar os caminhos da humanidade, seguindo a "razão". De algum modo, este objetivo foi alcançado, pois quando algum indivíduo critica algum famoso cientista ou alguma teoria predominante - por vezes com razão, e em outras nem tanto – é rapidamente excomungado pelo atual *mainstream* sem sequer passar por algum tribunal inquisicional. A depender do alcance, este editorial pode fazer com que alguns me taxem, no mínimo, de herege, ou, em linguagem corrente, de pseudocientista.

Claro que, para certas áreas do conhecimento, especialmente para as denominadas ciências duras, os ganhos tecnológicos obtidos com o auxílio dessa metodologia são sem precedentes. Isso gera uma enorme confusão acadêmica entre obter uma tecnologia e conhecer ou tomar ciência dos seres. Quando surge a máquina a vapor, há grande avanço nos transportes e na indústria, superando a força animal e abrindo caminho para a modernidade. Contudo, conhecer o funcionamento da máquina (pressão, pistão, engrenagens) não equivale a compreender o ser "cavalo-vapor" nem o ser máquina.

O conhecimento técnico instrumentaliza o mundo. A eletricidade, por exemplo, evidencia o poder do homem em transformar a realidade, mas também escancara a confusão: dominar a técnica não significa compreender o ser. Até hoje não há uma definição ontológica do que é a eletricidade. A ciência positivista descreve seu comportamento, suas propriedades mensuráveis (carga elétrica, corrente, tensão, campo eletromagnético), formula leis matemáticas (Coulomb, Maxwell, Faraday) e cria tecnologias extremamente sofisticadas baseadas nela. Porém, a pergunta filosófica primordial, *quid est?* (o que é?), se torna irrespondível, logo, ignorada.

Nas ciências ditas sociais isso tem se tornado um problema agudo. O domínio tecnológico que beneficia as ciências duras tem sido usado com eficiência nas ciências sociais quando há a ambição de transformar a sociedade, apertando certos parafusos ou movendo algumas alavancas para conduzi-la em determinado sentido. Ou seja, engenharia social, que por definição, só pode ser executada pelas mãos - e tem como resultante a concentração de poder nas mãos - daqueles que controlam estes instrumentos. A tecnologia proporciona ao homem mais do que poder sobre a natureza: aumenta o poder dos que a detêm sobre os que não a detêm.

Voegelin (2002) exemplifica o uso destas engenharias sociais nos movimentos revolucionários do século XX, que, partindo de concepções messiânicas e valendo-se da tecnologia disponível - principalmente o rádio aliado à propaganda política - tiveram o poder de alcançar massas inteiras de pessoas em uma velocidade nunca antes vista. Nomes como Joseph Goebbels, Andrei Jdanov e Mikhail Suslov ficaram famosos por isso. Em contraste, o rei absolutista Luís XIV, por maior que fosse a concentração de poder em si, tinha de recorrer ao cavalo como meio mais veloz para transmitir mensagens nos vilarejos da França a fim de conquistar adeptos ao seu exército (alistamento nacional militar obrigatório é posterior, fruto da Revolução Francesa).

Também no século XX, expandiram-se a psicologia comportamental, a segmentação de público, a repetição publicitária e as técnicas de persuasão, aumentando a capacidade das empresas de influenciar preferências, comportamentos e costumes; criando ou alterando rapidamente gostos de massas populacionais inteiras. A velocidade das mudanças na moda é uma manifestação visível desse fenômeno. Fora dessas aplicações instrumentais, nas ciências sociais, os métodos positivistas têm gerado, com mais frequência, apenas a retroalimentação de estudos dentro dos mesmos grupos acadêmicos.

É fundamental entender também o papel da matemática no método científico. Ela é uma linguagem que formaliza relações e inferências, facilitando o processo argumentativo lógico nos silogismos, de modo que, quanto mais abstrata é a análise, mais necessária é a sofisticação matemática para manter a

coerência entre as premissas e as conclusões. Ela é um facilitador e não deve, portanto, ser considerada como um fim. Como ela é fascinante e sedutora, esta inversão se torna comum e produz certo fetichismo. Além disso, quanto mais abstratas são as premissas, mais limitadas são as conclusões, independentemente da robustez do método matemático empregado. Há também modelos sofisticadíssimos que utilizam premissas enviesadas ou falsas, gerando mixórdias conclusivas que no decorrer do tempo são suavizadas por outros estudos sob a alegação de que a ciência moderna está sempre em evolução.

2 AS CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Pelo fato de os seres humanos não serem seres oniscientes, tem-se a demanda constante por informações sobre os mais variados domínios, desde as atomísticas e pragmáticas para obter a próxima refeição, até as cosmológicas e transcendentes sobre o início do universo ou a existência de Deus. Neste ínterim, tem-se a contabilidade pela necessidade de informação sobre alguma atividade econômica. Desde a Mesopotâmia já se verifica isso.

Sabe-se, também, que a consciência humana não é capaz de captar um ser em sua totalidade e menos ainda de gerar informações completas dele para um terceiro, uma vez que o próprio ser estudado também não tem a capacidade de se mostrar completamente no instante. Afinal, um ser real, uma pedra, por exemplo, possui em si mais informações do que um tratado inteiro de mineralogia; e a palavra "cão" não morde. Contudo, o fim científico clássico é conhecer o máximo possível de um ser, como em uma curva que persegue para sempre uma assíntota, sem tocá-la. Por isso, as Ciências Contábeis buscam fornecer todas as informações relevantes, tanto as que estão condensadas nos demonstrativos, quanto toda uma gama de informações acessórias e detalhadas nas notas explicativas, além da existência explícita de contas contingenciais. Há, portanto, o espírito da busca constante de dar ciência ontológica de todo um ser econômico, tanto de sua *ousía* (essência) quanto de seus *symbebēkós* (acidentes).

A atividade de um contador ao gerar relatórios informacionais sobre determinada entidade está na direção de dar ciência dela às partes interessadas, ou consumidores informacionais. A relação entre fornecedores e consumidores da informação contábil não é burocrática, mas econômica. Quanto mais claro, comparável e confiável for os dados produzidos, menor será o prêmio de risco exigido para investir: os acionistas aceitam menor retorno esperado, os credores podem cobrar juros mais baixos e a empresa obtém recursos a um custo inferior. Portanto, como é uma troca comercial entre fornecedores e consumidores de informação, a tensão entre ambos gera um *trade-off* sobre o custo e o benefício das informações.

Para Kelsen (2009), o normativismo não vale porque seja verdadeiro, justo, nem sequer inteligente: vale porque foi editado pela autoridade competente, segundo outra norma que lhe conferia competência - e assim sucessivamente, até a norma fundamental. Já para Hayek (1973), antes de ser condensada num pronunciamento e imposta por algum gabinete, a boa regra nasce da experiência acumulada de vários homens concretos, que tentam, erram, comparam e corrigem. Isso significa que o regulador pode conferir força obrigatória a uma prática já aprovada na relação entre contadores e usuários; o que ele não pode fazer, embora frequentemente imagine o contrário, é decretar por força de uma caneta, *ex nihilo*, que uma representação inadequada se torne informacionalmente verdadeira ou relevante.

Com efeito, a contabilidade normativa só pode ser considerada como ciência se - além da busca contínua pelo ser ontológico econômico - normatizar apenas as regras descobertas e aperfeiçoadas na interação entre os seus participantes. A centralização de poder em um ou em poucos indivíduos para determinar legalmente qual é o melhor modo de gerar conhecimento só teria validade informacional no hipotético cenário de onisciência deles.

Também é importante compreender que a busca por normatização legal só apresenta serventia informacional quando se almeja maior comparabilidade das entidades. A distinção funcional entre a contabilidade destinada à administração (gerencial) e aquela dirigida a proprietários externos, credores e investidores (societária) só começou a ganhar corpo após a revolução industrial; sua bifurcação conceitual, porém, consolidou-se somente em meados do século XX, quando o termo "*normative accounting*" recebeu algum destaque e a informação destinada ao público externo passou a sofrer crescente padronização jurídica, a fim de permitir a comparação entre empresas. Desta ramificação, surgem também algumas teorias problemáticas, como a da agência; porém, isso é assunto para outro editorial.

O método científico criado por Aristóteles inicia-se com a coleta das opiniões dos sábios (revisão bibliográfica) para, sobre este material, realizar a depuração dos pontos convergentes e divergentes, e por meio da dialética, fazer a contraposição das hipóteses. Na epistemologia contemporânea, Popper (2013) pouco acrescenta a isso, dando mais ênfase à falseabilidade, que, de algum modo, também já estava incorporada à dialética aristotélica. Realmente, várias hipóteses da contabilidade positivista podem ser falseadas, assim como as informações contábeis podem ser verificadas para a avaliação da fidedignidade de sua representação. Experimentos, nem a contabilidade positiva e nem a normativa os fazem. Portanto, ante todo o exposto sobre esta dicotomia, concluo que é mais fácil defender, filosoficamente, a cientificidade da contabilidade normativa.

3 PERSPECTIVAS FUTURAS

Nota-se uma forte rachadura nas bases do positivismo nas ciências duras. Husserl (2012) mostra como a ciência moderna, desde Galileu, substituiu progressivamente o mundo concreto da experiência por uma natureza idealizada e matematicamente reconstruída, até tomar o produto de seu método pela totalidade do real. As equações continuam a funcionar; o que se perdeu foi a consciência de que números, medidas e modelos adquirem sentido somente sobre o solo anterior do mundo da vida, no qual as coisas são percebidas, comparadas e julgadas por sujeitos concretos. A ciência conquistou uma precisão formidável sobre seus objetos, mas já não compreende plenamente nem a origem de suas próprias idealizações nem o sentido humano do conhecimento que produz.

A fenomenologia aponta para a necessidade de dar ciência dos seres pela descrição das coisas como são, buscando sua concretude, aos moldes do que as Ciências Contábeis, de algum modo, buscam fazer. A obra de Edmund Husserl é de uma vastidão cuja preparação editorial demandará mais de um século. Além das obras publicadas em vida, o filósofo/matemático deixou cerca de 40 mil páginas manuscritas em taquigrafia. Sua assimilação e incorporação aos cânones filosóficos possivelmente mudarão substancialmente o *mainstream* filosófico e, em ato contínuo, o científico.

Ainda no campo filosófico crítico ao positivismo surgiram, no século XX, autores de forte envergadura como Lavelle (1934), Santos (1961) e Zubiri (1980). No plano das ciências empíricas, paradoxos irreconciliáveis têm surgido, como os do processo de medida na física quântica. O famoso experimento mental do Gato de Schrödinger exemplifica tais paradoxos, já ferindo, na largada, os princípios básicos da não contradição e do terceiro excluído, conforme definidos pela lógica clássica.

Dessas ambiguidades, Smith (1995), recorrendo à metafísica aristotélico-tomista, busca incorporar e transcender os avanços e limitações inerentes ao positivismo. O enigma quântico não nasceria propriamente de seu formalismo matemático, mas do pressuposto cartesiano de que a realidade inteira se reduz ao universo quantitativamente descrito pela física. O autor interpreta o estado quântico como um conjunto de potencialidades e a medição como a passagem pela qual uma dessas possibilidades se atualiza num acontecimento determinado. Assim como em Husserl, o problema não estaria na eficácia dos cálculos, mas no salto ilegítimo pelo qual uma abstração metodológica é elevada à condição de totalidade do ser.

Já nas Ciências Contábeis, embora a expressão "*normative accounting*" seja moderna, a função normativa da contabilidade é antiquíssima, como já bem

documentada, ao menos, desde o Egito Antigo. Por isso, na dicotomia entre a contabilidade positivista e a contabilidade normativa, a segunda tem uma ligação bem mais direta com o que as Ciências Contábeis desempenharam durante toda a sua história. Com efeito, nota-se que a contabilidade positivista só vive dos dados extraídos da normativa ao passo que a normativa viveu e continuará vivendo independentemente da existência daquela. O contrário é simplesmente uma impossibilidade material.

Por isso, a contabilidade positivista parece destinada a uma curta vida. Se durar 200 anos, em uma visão holística como a aqui apresentada, será apenas um sopro. Sua origem remonta ao trabalho de Ball e Brown (1968), cujo grande mérito foi observar, por uma petição de princípio, o que todos os usuários da contabilidade já sabiam há milênios: as informações contábeis são relevantes.

Isto posto, não foi a contabilidade positivista que demonstrou a relevância da normativa; aquela apenas apresentou, usurpando parte da importância da normativa, que por meio de sua metodologia abstrativa também é possível chegar, em casos limitados, à mesma conclusão já sabida por todos os usuários. É claro que, dentro da atual comunidade científica, a visão positivista impera a ponto de ser difícil conceber que um contador - mesmo executando toda a sua rotina para gerar informação para pequenos ou grandes empreendimentos econômicos - esteja executando um método científico mais concreto e robusto do que a metodologia positivista. Mas os dogmas científicos sempre imperam por certo tempo, até serem superados.

O método socrático de apelo ao testemunho sincero sempre foi um bom meio para superar os dogmas. Portanto, é necessário que nós, pesquisadores positivistas, coloquemos um pouco o pé do lado de fora de nossa redoma cognitiva e façamos o seguinte autoquestionamento: As pesquisas que tenho realizado estão contribuindo e descobrindo algo sobre o mundo concreto, ou apenas tenho retroalimentado os dogmas já estabilizados por minha comunidade acadêmica e que só ela demanda e valoriza?

REFERÊNCIAS

Aristóteles. (2002). *Metafísica* (M. Perine, Trad.; G. Reale, Introd. e coment.; Vols. 1–3). Loyola.

Bacon, F. (2000). *The new organon* (L. Jardine & M. Silverthorne, Eds.). Cambridge University Press.

Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research,* 6(2), 159–178. https://doi.org/10.2307/2490232

Comte, A. (1995). *Discours sur l'esprit positif* (A. Petit, Ed.). Vrin. (Original work published 1844)

Descartes, R. (2016). *Discours de la méthode* (L. Renault, Ed.). Flammarion. (Original work published 1637)

Hayek, F. A. (1973). *Law, legislation and liberty: A new statement of the liberal principles of justice and political economy: Vol. 1. Rules and order*. University of Chicago Press.

Hume, D. (1999). *An enquiry concerning human understanding* (T. L. Beauchamp, Ed.). Oxford University Press.

Husserl, E. (2012). *A crise das ciências europeias e a fenomenologia transcendental: Uma introdução à filosofia fenomenológica* (D. F. Ferrer, Trad.). Forense Universitária.

Kant, I. (2001). *Crítica da razão pura* (M. P. dos Santos & A. F. Morujão, Trads.; 5ª ed.). Fundação Calouste Gulbenkian.

Kelsen, H. (2009). *Teoria pura do direito* (J. B. Machado, Trad.; 8ª ed.). WMF Martins Fontes.

Lavelle, L. (1934). *La présence totale*. Fernand Aubier.

Newton, I. (1999). *The Principia: Mathematical principles of natural philosophy* (I. B. Cohen & A. Whitman, Trans.). University of California Press. (Original work published 1687)

Popper, K. R. (2013). *A lógica da pesquisa científica* (L. Hegenberg & O. S. da Mota, Trads.; 2ª ed.). Cultrix.

Santos, M. F. dos. (1961). *Filosofia concreta* (Tomo III, 3ª ed.). Logos.

Smith, W. (1995). *The quantum enigma: Finding the hidden key*. Open Court.

Tomás de Aquino. (2002). *Suma teológica: A criação, o anjo, o homem: Vol. 2. Parte I, questões 44–119*. Loyola.

Voegelin, E. (2002). *As religiões políticas* (T. M. da Silva, Trad.). Vega.

Zubiri, X. (1980). *Inteligencia sentiente: Inteligencia y realidad*. Alianza Editorial; Fundación Xavier Zubiri.