

CONTABILIDADE COMO RAMO DE CONHECIMENTO: CIÊNCIA, TECNOLOGIA E PRÁTICA

RESUMO

O principal objetivo deste estudo foi caracterizar a contabilidade como ramo de conhecimento em três distintos campos: ciência, tecnologia e prática. Apesar de distintos, tais campos interagem, na medida em que, conforme a epistemologia que fundamentou a análise aqui empreendida, as atividades práticas podem ser objeto de estudo da tecnologia e esta para ser eficaz se baseia em uma ou mais ciências. A diferença entre ciência e tecnologia é dada pela natureza do conhecimento. Enquanto a ciência estuda como a realidade ou os fatos ocorrem naturalmente e socialmente, a tecnologia cria meios para mudar ou interferir na realidade visando determinados objetivos. Sugere-se que enquanto a contabilidade científica estuda os eventos e processos que mudam a riqueza entre agentes e entre períodos, a contabilidade tecnológica desenvolve meios para interferir na geração e controle da riqueza, para fins de alocação de recursos na economia; distribuição dos resultados e planejamento e controle do desempenho de agentes individuais ou organizacionais. Adicionalmente, sugere-se que a distinção entre ciência e tecnologia é útil para dirimir a controvérsia entre contabilidade normativa e contabilidade positiva. Foi sugerido o desenvolvimento de pesquisas futuras sobre a interação entre os três campos e também sobre os conteúdos e métodos na formação de pesquisadores, tecnólogos e profissionais da prática contábil.

Palavras-Chave: Conhecimento contábil. Ciência. Tecnologia. Prática.

1 INTRODUÇÃO

A adequada caracterização da contabilidade como ramo de conhecimento é uma questão básica da área e de interesse filosófico, científico e prático. De acordo com Larcker, Richardson e Tuna (2007) o processo de desenvolvimento e validação de medidas é importante na contabilidade porque, na opinião dos autores, a contabilidade seria fundamentalmente sobre mensuração.

Sem dúvida o processo de mensuração é muito importante na contabilidade porque uma das principais atividades na prática contábil é a quantificação física e monetária de eventos que afetam a riqueza. Entretanto, o que significa sermos fundamentalmente sobre mensuração? Além dos eventos que afetam a riqueza, o que mais mensuramos? Os referidos autores estão tratando de medidas de governança corporativa, ou seja, da mensuração de variáveis e indicadores de governança corporativa. Estariam os sistemas de governança corporativa entre os referentes do objeto de estudo da contabilidade? Em ciência, assim como na tecnologia, problemas de mensuração são problemas de método, isto é, os meios utilizados para operações empíricas como contar, comparar ou medir (BUNGE, 1998b). Como tal, os problemas de mensuração não são suficientes à caracterização epistêmica de uma área.

Necessita-se, pois de referentes reais ou substantivos que respondem à questão do que mensurar. Ou seja, a caracterização da área não é somente um problema metodológico, mas, principalmente ontológico. Também é um problema epistêmico, ou seja, de precisar qual é a natureza do conhecimento contábil. Se científico, que, por definição visa à descoberta e a explicação de eventos e processos não controlados pelo pesquisador; ou se tecnológico, que, por definição visa à mudança e o controle de eventos e processos, conforme explicitado mais à frente.

2 CONTABILIDADE: CIÊNCIA SOCIAL, TECNOLOGIA SOCIAL E PRÁTICA

Não é fácil, ou talvez nem mesmo possível, obter êxito no entendimento de uma área de conhecimento confundindo a atividade de um cientista, com aquela de um tecnólogo ou de um prático. Isso porque os objetivos, os métodos e os critérios de escolha são diferentes. Por exemplo, em sua atividade um cientista que tem como objetivo gerar conhecimento cientificamente válido, não pode abrir mão da neutralidade quanto às implicações e consequências dos resultados e da imparcialidade relativa aos fundamentos ou as razões (*grounds*) para aceitar os resultados, para não comprometer “O sucesso da ciência [...]” conforme tratado em Lacey (2005, p. 5).

Na referida obra Lacey (2005) discutiu a seguinte questão: a ciência é livre de valor? Essa é uma questão que se estende às ciências sociais, por meio do dilema se é possível ou não desenvolver estudos científicos sobre os problemas sociais de forma independente ou livre de valor, conforme exposto a seguir:

[...] uma controvérsia clássica nas ciências sociais e sua metodologia é se o estudo da sociedade pode e deve ser independente de valores. Enquanto Marx pensava que isso não podia acontecer, Weber ensinava que isso devia ocorrer. A distinção entre a ciência básica e a tecnologia ajuda a solucionar esse dilema: enquanto a ciência social básica é independente de valores (mesmo quando estuda a avaliação), a tecnologia social não é, pois é acionada por questões sociais as que envolvem avaliações (sic) e também por recomendar políticas sociais cuja execução provavelmente é avaliada diferentemente por setores sociais diversos.” (BUNGE, 2006, p. 400).

Nessa perspectiva, a independência ou dependência de valor é um dos critérios que distingue a ciência da tecnologia. Ou, de outra maneira, é uma justificativa à distinção entre ciência e tecnologia. Sendo assim, o problema da contabilidade como área de conhecimento é tratado aqui, analisando-a como: ciência, tecnologia social e prática social. Essa divisão também está justificada e fundamentada em Bunge (1998c), que sugere o seguinte:

Devemos distinguir e inter-relacionar três diferentes campos: Ciência (C), Tecnologia (T) e Prática (P). As relações entre eles podem ser resumidas da seguinte forma: $C \leftrightarrow T \leftrightarrow P$, em que ‘ \leftrightarrow ’ denota interação. Para ser mais explícito, a) toda atividade prática pode ser objeto de uma tecnologia, e por sua vez, toda tecnologia eficaz pode ser baseada e justificada por uma ou mais ciências, b) toda ciência pode ser usada para construir ou fortalecer a tecnologia correspondente, que, por sua vez, (c) pode ser usada para orientar a atividade prática correspondente. Por exemplo, a gestão de recursos faz uso da biologia e da geografia (BUNGE, 1998c, p. 299).¹

A distinção sugerida parte de uma diferença epistêmica ou de natureza do conhecimento, qual seja: se o conhecimento é oriundo do estudo do mundo (ciência básica) ou dos meios para mudar e controlar o mundo ou alguns aspectos do mesmo (tecnologia), conforme exposto a seguir:

[...] enquanto a ciência seja natural, social ou sócio-natural estuda o mundo, a tecnologia inventa maneiras de mudá-lo: é a arte e a ciência de fazer as coisas da maneira mais eficiente. A tecnologia preferiu inventar maneiras racionais de saltar do é para o deve. Na ciência a mudança deliberada, como no experimento, é um

¹ We must distinguish and interrelate, then, three different fields: science (S), technology (T), and praxis (P). The relations among them can be summed up as follows: $S \leftrightarrow T \leftrightarrow P$, where \leftrightarrow denotes interaction. To spell it out, (a) every practical activity can be the object of a technology, and in turn every effective technology can be grounded on, and justified by, one or more sciences, (b) every science can be used to construct or strengthen the corresponding technology, which (c) can be used to steer the corresponding practical activity. For example, resource management makes use of biology and geography (BUNGE, 1998c, p. 299).

meio de conhecimento. Na tecnologia é o contrário: o conhecimento é um meio para alterar a realidade. Por exemplo, a medicina social usa a medicina, a toxicologia e a epidemiologia para recomendar medidas susceptíveis de melhorar a saúde pública (BUNGE, 1998c, p. 298).²

Implicitamente, a comparação é entre ciência básica e tecnologia, ou seja, o autor não faz referência à ciência aplicada. Em outra obra, Bunge (2006) defendeu a distinção entre tecnologia e ciência aplicada (talvez seja mais apropriado dizer pesquisa aplicada), argumentando que esta é a ponte entre ciência básica e tecnologia, uma vez que para um conhecimento científico básico se converter em tecnologia, é necessário realizar pesquisa científica aplicada voltada à solução de problemas práticos, e somente uma parte dessas pesquisas se converte em tecnologias (BUNGE, 2006).

Na literatura contábil também há autores que defenderam algo aproximado à sugestão de Bunge, como a distinção entre os aspectos profissionais e acadêmicos da profissão em Mautz (1963) ao defender como “[...] essencial distinguir o aspecto profissional da contabilidade, que é o lado da prática, do aspecto acadêmico” (MAUTZ, 1963, p. 317). Outro exemplo foi Baccouche (1992) ao afirmar que “[...] uma clara distinção da teoria, tecnologia e prática é requerida para uma efetiva e eficiente cientifização da disciplina” (BACCOUCHE, 1992, p. 66).³

Na emergência da contabilidade como disciplina acadêmica, na segunda metade do século vinte, conforme Abdel-Khalik e Ajinkya (1979), Mattessich (1996) e Ryan, Scapens e Theobald (2002), além de formar profissionais, sua missão se ampliou ou mais apropriadamente, surgiu outra missão: desenvolver conhecimento científico. Ou seja, suas atividades se voltaram também para processos tipicamente científicos caracterizados pela: busca de solução de problemas de pesquisa; busca de definições precisas para os elementos contidos no seu contexto de estudo e utilizados nas investigações; busca de explicação para fatos relacionados ao seu contexto de pesquisa e dentro da sua área de atuação; entre outros.

Tais processos indicam que a construção de conhecimento científico é fundamentalmente diferente do processo de construção de conhecimentos técnicos. Isso implica uma desejável distinção entre as atividades acadêmicas e práticas, conforme já tratado anteriormente. Essa distinção não é apenas desejável, mas é necessária para o avanço científico da área (BACCOUCHE, 1992). Necessária porque, a lógica, as atividades, os recursos demandados, as habilidades das pessoas envolvidas e os produtos gerados são diferentes.

O problema é que a contabilidade enquanto campo de conhecimento ainda convive com uma relação confusa entre teorias, técnicas e práticas contábeis (BACCOUCHE, 1992). “Essa confusão é claramente refletida no currículo contábil” (BACCOUCHE, 1992, p. 66).⁴ A confusão estende-se também “[...] ao nível sociológico no qual o papel dos acadêmicos e dos profissionais é confusamente, invertido. Essas confusões representam barreiras conceituais e práticas aos esforços em curso para desenvolver a disciplina” (BACCOUCHE, 1992, p. 66).⁵

² [...] whereas science – whether natural, social or sacionatural studies the world, technology devises ways to change it: it is the and science of getting things done in the most efficient way. If preferred technology devises rational ways of leaping from is to ought. In science deliberate change, as in experiment is a mean to knowledge. In technology it is the other way round: here knowledge is a means to alter reality. For example, social medicine uses medicine, toxicology, and epidemiology to recommend measures likely to improve public health (BUNGE, 1998c, p. 298).

³ [...] a clear distinction of theory, technology and practice is required for an effective and efficient scientization of the discipline (BACCOUCHE, 1992, p. 66).

⁴ This confusion is clearly reflected in accounting curriculum (BACCOUCHE, 1992, p. 66).

⁵ [...] at the sociological level, where the holes of academicians and those of practitioners are confusingly interchanged (BACCOUCHE, 1992, p. 66).

De acordo com esse autor, existe outra anomalia que é designar a área usando gerúndio “[...] *account + ing*, enquanto outras disciplinas usam o sufixo “*logy*” ou “*ics*” tais como: *sociology, statistics e mathematics*” (BACCOUCHE, 1992, p. 67). O autor indaga porque não usamos um dos termos “*accountology*” ou “*accountics*”. Seu argumento é que a contabilidade como campo de conhecimento é um conjunto composto por teorias, tecnologias e práticas, e, portanto, o termo “*Accounting* não está sozinho nesse conjunto” (BACCOUCHE, 1992, p. 67).

Dessa forma, o termo *Accounting* seria usado apenas para se referir à contabilidade enquanto prática social, por exemplo, “[...] para denotar as técnicas e ferramentas usadas pelos contadores como, escrituração por partidas dobradas, sistema de orçamentos, sistemas de controle interno, sistemas de custo padrão, análise de ponto de equilíbrio, etc.” (BACCOUCHE, 1992, p. 67).⁶ Enquanto que o campo de conhecimento seria *Accountics*, usado para designar a ciência contábil (BACCOUCHE, 1992).

Nessa perspectiva, o ramo de conhecimento contábil é formado por três diferentes campos, Ciência (C), Tecnologia (T) e Prática (P), assim representados: <C ↔ T ↔ P>. Ou seja, a contabilidade como uma ciência ou a ciência contábil é distinta da tecnologia contábil e da prática contábil. A prática contábil é designada pelo gerúndio *accounting* e a ciência contábil é adequadamente designada, do ponto de vista etimológico, pelo substantivo *Accountics*; similar ao que acontece na economia em que o termo *economy* designa à atividade econômica e *Economics* designa a ciência econômica.

2.1 O desafio de desenvolver a contabilidade como uma ciência social

Há aproximadamente meio século, conforme Abdel-Khalik e Ajinkya (1979), Mattessich (1996) e Ryan, Scapens e Theobald (2002) que a contabilidade se configurou como disciplina acadêmica. Nesse contexto aprofundaram-se as discussões sobre o status da área como uma ciência social (MAUTZ, 1963). Também foram desenvolvidos alguns trabalhos defendendo abertamente a contabilidade como uma ciência social. Por exemplo, Sterling (1975, 1976 e 1979) foi um dos mais árdios defensores da ciência contábil. No entanto, de acordo com Stamp (1981) os trabalhos de Sterling não tiveram a devida acolhida pela comunidade de pesquisa da área porque o autor buscou defender uma ciência nos moldes da física.

Ao contrário de Sterling, Mattessich (1995) fez uma profunda e ampla defesa da contabilidade como uma disciplina aplicada, argumentado não ser possível uma ciência contábil básica, mas tão somente pesquisas guiadas por objetivos práticos e hipóteses sobre a relação, meios versus fins. Ou seja, Mattessich (1995) defendeu a tese, segundo a qual, a contabilidade não pode possuir o status epistêmico de ciência e sim o de uma área de aplicação da ciência, isto é, com status epistêmico de tecnologia ou ciência aplicada.

Para alcançar o status de ciência social madura é necessário que a contabilidade descubra leis ou regularidades que lhe permitam desenvolver teorias (sistemas de hipóteses) capazes de explicar e prever um conjunto de fatos que constituam o seu objeto de estudo científico. Nessa condição a área estuda “[...] sistemas e processos sociais espontâneos em vez de artificiais [...]” (BUNGE, 1998c, p. 300).

A cientificação da contabilidade implica em adotar uma epistemologia distinta de filosofias de base subjetivista tratadas na literatura contábil, tais como: a epistemologia construtivista defendida por Morgan (1988) e as perspectivas interpretativista e crítica defendida por Chua (1986), na medida em que adotam uma ontologia incompatível com a

⁶ [...] used to denote techniques and tools used by accountants such as the double-entry bookkeeping techniques, budgetary systems, internal control systems, standards cost systems, breakeven analysis, etc. (BACCOUCHE, 1992, p. 67-68).

ciência moderna, e na medida em que sejam contrárias à busca de conhecimento com auxílio do uso rigoroso do método científico.

Uma compreensão ampla do método científico consta em Bunge (1980) em cuja obra o autor faz uma análise histórica da evolução do método; trata da comprovação empírica e teórica; propõe uma formulação atualizada do método científico; argumenta a favor da universalidade do método científico e exemplifica a sua aplicação nas ciências sociais. Em obra mais recente e revisada, Bunge (1998a) fornece novos subsídios para se entender os procedimentos da ciência, ao relacionar a aplicação do método a um ciclo de pesquisa com oito etapas, transcritas, a seguir.

1. Enunciar uma pergunta bem formulada e questões provavelmente frutíferas. 2. Desenvolver hipóteses fundamentadas e testáveis para responder as questões. 3. Derivar consequências lógicas das suposições. 4. Design as técnicas para teste das hipóteses. 5. Testar a relevância e confiabilidade das técnicas. 6. Executar os testes e interpretar os resultados. 7. Avaliar a pretensa verdade das suposições e a fidelidade das técnicas. 8. Determinar os domínios nos quais as suposições e as técnicas se mantêm ou são aplicáveis e expor os novos problemas levantados pela pesquisa (BUNGE, 1998a, p. 10)

Questões de pesquisa surgem de algo que não está em conformidade com o nosso corpo de conhecimento disponível (BUNGE, 1998a; POPPER, 1999). Essa ideia é a da tensão entre conhecimento e ignorância segundo Popper (1999), a qual originaria os problemas para os quais se busca solução. De acordo com essa visão “[...] o conhecimento não começa de percepções ou observações ou de coleção de fatos ou números, porém começa mais propriamente de problemas” (POPPER, 1999, p. 14).

O ciclo de pesquisa exposto por Bunge (1998a), com as etapas e exigências referentes aos procedimentos científicos, representam o estágio avançado de desenvolvimento científico de uma disciplina. Isso porque pressupõe a existência de um corpo de conhecimento a partir do qual surgem novos problemas e se fundamentam as hipóteses, bem como a existência de linguagens e técnicas para se acessar os fatos e validar os resultados. De acordo com Bunge (1998a), ao contrário da fase avançada, “A infância de toda ciência é caracterizada por se concentrar na busca de dado singular, de classificações, de variáveis relevantes e de hipóteses isoladas, que estabelecem relações entre essas variáveis [...]” (BUNGE, 1998a, p. 434).

Essa caracterização da infância de uma ciência remete a um assunto importante na epistemologia e na metodologia da ciência, qual seja: a oposição entre método dedutivo *versus* método indutivo. Na gênese da ciência acreditava-se que o seu método seria por natureza, indutivo. Com o avanço da ciência marcado pela construção de teorias bem sucedidas de forma dedutiva, percebeu-se que o método indutivo não poderia figurar como algo central na metodologia científica. Nesse sentido, Popper (1959) “[...] apresenta a mais conclusiva refutação do indutivismo com referência à construção de teoria” (BUNGE, 2008, p. 196).

Porém, isso não significa que o método indutivo não faça parte do método científico. Na verdade o que a evolução mostra é que na construção de teorias científicas o método dedutivo tem sido fundamental, mas “[...] a indução desempenha um papel decisivo na avaliação das teorias científicas à luz dos dados empíricos” (BUNGE, 2008, p. 196).

2.1.1 A falta de teoria da contabilidade

O principal argumento para sustentar a tese segundo a qual a contabilidade ainda possui o desafio de vir a ser uma ciência social é a falta de uma teoria científica que contenha o conhecimento acumulado da área e confirmado pelo menos parcialmente pelas pesquisas.

Inúmeros são os estudos que indicaram a falta de teorias capazes de explicar e prever os eventos estudados pela contabilidade, como o estabelecimento e o impacto dos padrões de

contabilidade financeira emitidos pelos órgãos reguladores (HOLTHAUSEN; WATTS, 2001) e a escolha de métodos contábeis (FIELDS, LYS; VINCENT, 2001). Em tais estudos os autores ressaltaram que a ausência de teorias que guiem as pesquisas em contabilidade provoca algumas limitações quanto à classificação dos estudos e ao acúmulo do conhecimento; à definição de testes empíricos e à interpretação das regularidades empíricas, entre outras.

Nesse cenário, Fields, Liz e Vincent (2001, p. 258) forneceram uma taxonomia para classificar a literatura das escolhas contábeis. Tal classificação, segundo os autores, oferece uma linha de raciocínio útil aos pesquisadores na condução de suas pesquisas de maneira isolada em cada uma das categorias. No entanto, os autores reconhecem as limitações da classificação, mas ressaltam que não existe uma teoria abrangente que permita a simplificação do processo de análise.

De acordo com Fields, Liz e Vincent (2001, p. 258) a falta de progresso das pesquisas, que investigam os determinantes e as consequências das escolhas de métodos contábeis, decorre da ausência de uma teoria abrangente sobre as imperfeições de mercado. Essa ausência provoca uma restrição nos problemas investigados, para o patológico, segundo os autores, bem como o uso das escolhas contábeis.

A ausência de teorias limita o alcance e a realização dos testes empíricos, que para serem eficazes necessitam ser escolhidos e delineados a partir de teorias que descrevam o comportamento das variáveis. Nesse sentido, Holthausen e Watts (2001), ressaltaram que sem uma teoria da contabilidade e do estabelecimento de padrões não é possível determinar o critério adequado para se realizar um teste empírico das associações entre lucro e valor de mercado das empresas.

Além disso, Holthausen e Watts (2001, p. 58) também destacaram que a ausência de uma teoria, que defina o lucro e os seus componentes, conduz os pesquisadores a investigarem o lucro e os seus componentes com base nos padrões existentes ou propostos, em detrimento de medidas que maximizem a associação com o valor de mercado, ou seja, que observem o fenômeno tal como ele ocorre na realidade.

A limitação da interpretação das regularidades empíricas encontradas nos estudos implica que a ausência de teorias descritivas impossibilita a interpretação dos achados das pesquisas que buscam associações entre as variáveis contábeis e outras variáveis econômicas, mesmo que tais pesquisas sejam construídas com fortes e adequadas técnicas econométricas (HOLTHAUSEN; WATTS, 2001).

Outro efeito da falta de teoria contábil foi encontrado em Shackelford e Shevlin (2001) ao afirmarem que a pesquisa sobre contabilidade tributária para se desenvolver depende de trabalhos teóricos que levem este campo a maturidade, pois as pesquisas empiristas que têm sido realizadas nesse tema estão levando a área tributária à estagnação ou a não evolução.

Na tradição de pesquisa em contabilidade gerencial, o problema não é diferente. É o que ressaltou Zimmerman (2001), ao afirmar que uma das razões da falha da pesquisa empírica em contabilidade gerencial em produzir um corpo coerente de conhecimento decorre do fato de o objetivo da pesquisa não ser testar teorias.

2.2 Contabilidade como tecnologia social

A definição utilizada neste estudo foi que a tecnologia é “[...] o ramo de conhecimento interessado em projetar artefatos e processos e em normatizar e planejar a ação humana.” (BUNGE, 2006, p. 375). A definição de tecnologia social, seus principais ramos e uma amostra dos problemas de que se ocupa foram expressos por esse autor nos seguintes termos:

[...] políticas e planos para a manutenção, reparo ou construção de sistemas sociais, privados ou públicos, com base na ciência social. Principais ramos: ciência da administração, administração de recursos humanos, macroeconomia normativa,

trabalho social, jurisprudência, criminologia, demografia normativa, epidemiologia e planejamento urbano. Amostra da problemática: como combinar melhor o uso da perícia técnica com o autogoverno? Como atingir pleno emprego sem parasitismo? Como tornar universal o programa de assistência de saúde? Como estimular o consumo sem causar inflação? Como evitar inflação sem aumentar o desemprego? Como garantir segurança sem repressão? Como promover a responsabilidade cívica? Como proteger o público do lixo cultural sem exercer censura? E há alternativas viáveis para o capitalismo e o socialismo? (BUNGE, 2006, p. 376).

Ressalte-se que as tecnologias sociais são baseadas na ciência social e que são criadas visando atingir determinadas metas desejadas. Ressalte-se também que as prescrições normativas são incluídas no rol das tecnologias porque diferente da ciência que objetiva descobrir aspectos da realidade, a tecnologia objetiva guiar a ação eficaz rumo a determinados objetivos. A diferenciação entre ciência e tecnologia é útil para elucidar ou dirimir a controvérsia entre contabilidade normativa e contabilidade positiva. Desde que não se confunda positivo com positivismo. Uma vez que, de acordo com Bunge (1998c), positivo é sinônimo de real ou objetivo e positivismo é a doutrina filosófica da ciência segundo a qual somente aquilo que pode ser verificado pela observação, conforme Ryan, Scapens e Theobald (2002) ou observado empiricamente pode ser considerado nas teorias e nas pesquisas científicas, conforme Bunge (1998c).

Como uma tecnologia social a contabilidade em si não é uma ciência, uma vez que suas pesquisas ainda que científicas, se utilizarem o método científico, não visam conhecimento cognitivo, mas conhecimento dos meios para alcançar determinados fins. Na perspectiva tecnológica, a área não tem como principal objetivo desenvolver pesquisa básica visando descobrir leis ou regularidades que lhe permitam algum nível de explicação e previsão de fatos do seu campo de estudo, conforme Bunge (1998c). O principal objetivo das pesquisas da área é desenvolver hipóteses que identifiquem como relacionar os meios aos fins de forma eficaz, conforme Mattessich (1995).

A questão é que “[...] toda tecnologia eficaz pode ser baseada e justificada por uma ou mais ciências,” ou, em outras palavras, “[...] toda ciência pode ser usada para construir ou fortalecer a tecnologia correspondente” conforme Bunge (1998c, p. 299). Isso significa que como sócio-tecnologia, a contabilidade para ser eficaz necessariamente precisa basear suas pesquisas científicas aplicadas em outras ciências sociais. Mas, a questão é que talvez não existam todas as bases científicas e teóricas em outras ciências sociais, relativas aos eventos e processos de mudança da riqueza, necessárias às pesquisas contábeis aplicadas. Sendo assim, mesmo com esse status a contabilidade necessita de desenvolvimento científico ou de pesquisa científica para se desenvolver tecnologicamente.

Assim como a contabilidade científica, também a contabilidade tecnológica necessita caracterizar um objeto de estudo. Sugere-se que enquanto a contabilidade como uma ciência social estuda os eventos e processos que mudam a riqueza entre períodos e entre agentes, a contabilidade tecnológica estuda os processos de controle da riqueza e de fornecimento de informações contábeis para os fins de alocação de recursos na economia; distribuição dos resultados das empresas; e planejamento e controle do desempenho organizacional.

Na interação entre ciência contábil e tecnologia contábil, as descobertas de fatores que expliquem a mudança da riqueza podem permitir o desenvolvimento de tecnologias contábeis mais eficazes porque baseadas nos resultados de pesquisas científicas básicas. A razão para isso é que o entendimento de “[...] padrões objetivos dos eventos, atuais e possíveis [...] possibilitam o controle tecnológico” (BUNGE, 1998a, p. 31).⁷

⁷ [...] objective patterns of events, both actual and possible [...] technological control is made possible (BUNGE, 1998a, p. 31).

De acordo com Bunge (1998c) as bases epistêmicas de uma tecnologia social são os sistemas e processos sociais artificiais em oposição aos sistemas e processos espontâneos ou mistos em que estes são as bases epistêmicas das ciências sociais. Os sistemas e processos artificiais são criados pelos tecnólogos sociais para alcançar certos objetivos incluindo a mudança de certos aspectos da sociedade ou do comportamento social. Por exemplo, por meio da “[...] concepção de programas sociais (econômicos, políticos e culturais) que sejam adotados por um governo ou por uma empresa os tecnólogos sociais podem ajudar a alterar o curso da sociedade: eles podem forçar que suas próprias previsões aconteçam.” (BUNGE, 1998c, p. 32).

Sob a abordagem da contabilidade como uma tecnologia social é possível entender a existência de vários sistemas contábeis no mundo ou mesmo no âmbito de um país, cujas diferenças e explicações para tal existência foram tratadas por Roberts (1995) e Nobes (1998). De acordo com esses autores, as diferenças entre os sistemas são explicadas, entre outras coisas, pelos diferentes objetivos para os quais a informação contábil é utilizada.

Como é comum que tais sistemas contábeis sejam criados ou regulados por autoridades governamentais e ou profissionais, é razoável concluir que a contabilidade normativa ou regulada se encaixa no conceito de tecnologia social. Essa também foi a conclusão a que chegou Baccouche (1992).

É importante ressaltar, que a evolução da tecnologia contábil não se limita aos padrões que decorrem dos órgãos reguladores. Ao contrário, na medida em que as pesquisas científicas da área evoluam na descoberta de regularidades, em tese, serão desenvolvidas novas e mais eficazes tecnologias contábeis seja para fins de *reporting* financeiro ao mercado de capitais ou para fins de monitoramento do desempenho dos gestores e do desempenho das organizações.

Apesar de se ter muito a fazer nesses campos, não pode haver dúvida sobre a importância dos sistemas contábeis frente aos problemas econômicos, gerenciais, de monitoramento e de governança, presentes na gestão da riqueza e das organizações, conforme se observa a seguir:

Com relação à tecnologia de monitoramento, supomos que as limitações inerentes aos sistemas de informação das empresas na geração de informações relevantes para o monitoramento do comportamento gerencial, influenciam a formação da estrutura de governança, afetando o equilíbrio entre custo-benefício, subjacente às configurações dos mecanismos de governança. Sistemas de contabilidade financeira são lógicos pontos de partida para investigar as propriedades dos sistemas de informação, importantes para resolver os problemas de risco moral. As demonstrações financeiras auditadas elaboradas de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP) produzem extensa informação, confiável e de baixo custo que constitui a base da informação específica disponível no contexto da empresa para abordar os problemas de agência. No monitoramento de gestores top, do conselho de administração e de investidores externos não se pode simplesmente confiar em mudanças dos preços das ações para fornecer as informações necessárias sobre a origem das mudanças do valor da empresa. Por exemplo, os modelos de agência geralmente implicam que os gestores devem ser responsabilizados por eventos controláveis e eventos não incontroláveis, enquanto os retornos das ações agregam as implicações de todos os eventos. O sistema de contabilidade facilita os esforços dos conselhos para separar os eventos controláveis dos eventos não controláveis. Como ilustração, os gestores costumam apresentar orçamentos para o conselho e fazer relatórios periódicos explicando as variações do orçamento, supostamente ajudando o conselho na separação dos eventos

controláveis dos eventos não controláveis [...] (BUSHMAN; PIOTROSKI; SMITH 2004, p. 169).⁸

Ressalte-se que os problemas referidos pelos autores não podem ser entendidos e explicados apenas por instrumentos tecnológicos. É necessário, por exemplo, descobrir se os sistemas de informações afetam e em que medida os comportamentos dos gestores e dos demais grupos envolvidos nas organizações, bem como os impactos de tais comportamentos no alcance ou desvio das metas. Para obter respostas a tais questões são necessárias pesquisas básicas e aplicadas.

2.3 Contabilidade como prática social

A prática contábil emergiu do conhecimento do senso comum e evoluiu para a profissão como hoje a conhecemos. A prática profissional é um processo histórico que levou ao desenvolvimento de técnicas, conceitos e doutrinas orientadas à prática (MOST, 1982; ZIMMERMAN, 2001; RYAN; SCAPENS; THEOBALD, 2002).

Referido processo é muito antigo e encontra-se em evolução. O desenvolvimento longínquo de técnicas é amplamente documentado por pesquisas históricas baseadas em estudos arqueológicos que demonstram o quão antigas eram as práticas de registro que dariam origem à prática contábil como hoje a conhecemos. De acordo com Most (1982), mais de uma dezena de milênios nos separam daquela época histórica. Hendriksen e Van Breda, (1999) referiram-se a quatro mil anos da contabilidade.

Um marco importante nessa evolução foi o surgimento ou a criação do método das partidas dobradas, cuja verdadeira origem não se sabe, “[...] pode ou não ter sido uma invenção dos italianos”, mas que foi sistematizado ou formalizado por Luca Pacioli em 1494, conforme Most (1982, p. 34). Tal método se tornou o elemento universal da técnica de escrituração contábil ou *bookkeeping* em língua inglesa e marcou o início da construção de uma estrutura conceitual à contabilidade (MOST, 1982).

Os conceitos foram sendo construídos a partir da prática comercial geral e nos ambientes de negócios há alguns séculos. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 41), os termos “[...] débitos, créditos, lançamentos de diário, razão, contas, balancetes, balanços e demonstrações de resultado remontam à renascença.” Pode-se dizer que a evolução técnica e conceitual da contabilidade vem acompanhando a evolução da própria sociedade.

Eventos históricos ocorridos no período do descobrimento e na revolução industrial tiveram grande impacto na evolução da contabilidade (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999). Além dos muitos impactos da revolução industrial, como o aumento no tamanho e complexidade das empresas; outros fatores impulsionaram o crescimento do conhecimento contábil foram: a origem da profissão de contador; o surgimento do imposto de renda; as duas

⁸ *With respect to monitoring technology, we conjecture that inherent limitations of firms' information systems in generating information relevant for monitoring managerial behavior influence governance structure formation by affecting the cost benefit trade-off underlying governance mechanism configurations. Financial accounting systems are a logical starting point for investigating properties of information systems important for addressing moral hazard problems. Audited financial statements prepared under Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) produce extensive, credible, low cost information that forms the foundation of the firm-specific information set available for addressing agency problems. In monitoring top managers, boards and outside investors cannot simply rely on stock price changes to provide necessary information about the source of changes to firm value. For example, agency models generally imply that managers should be held accountable for controllable events and not uncontrollable events, while stock returns aggregate the implications of all events. The accounting system facilitates boards' efforts to separate controllable from uncontrollable events. As an illustration, managers often submit budgets to the board and then make periodic reports explaining variances from budget, presumably aiding boards in separating controllable from uncontrollable events [...]* (BUSHMAN, PIOTROSKI E SMITH, 2004, p. 169).

guerras mundiais; a contabilidade governamental e a administração científica, conforme Most (1982).

Nesse movimento evolutivo, a literatura foi se expandindo a partir de obras produzidas por autores clássicos europeus, destacadamente italianos, alemães, ingleses franceses e, posteriormente, se incorporaram os americanos. Um relato histórico detalhado dessa evolução conceitual pode ser obtido em Most, (1982); Kam (1990) e Hendriksen e Van Breda, (1999).

Atualmente a prática contábil é muito influenciada pela regulação de padrões de contabilidade. A regulação surgiu da evolução das organizações e das complexas relações econômicas, sociais e governamentais contemporâneas. Esse processo consiste basicamente no estabelecimento de padrões para produção e relato de informações financeiras a serem disponibilizadas pelas organizações aos diversos grupos de usuários da contabilidade, como: acionistas, credores, governo, e outras partes interessadas, bem como, à sociedade em geral. Com a regulação, iniciou-se a “[...] a politização da contabilidade” (MOST, 1982, p. 12).

Como consequência do processo de regulação, há organismos reguladores da prática contábil, espalhados pelos países mundo a fora como o *Financial Accounting Standard Board* - FASB americano e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC brasileiro, bem como um órgão regulador internacional, o *Internacional Accounting Standard Board* - IASB. Desse processo também surge uma literatura importante da área, a qual sugere novas técnicas, conceitos e envolve também doutrinas, como qualquer outro processo político. Por exemplo, o objetivo e boa parte da estrutura das demonstrações contábeis decorrem dessa literatura e também conceitos como reconhecimento, mensuração, características qualitativas da informação, dentre outros, conforme Most (1982).

Muitos desses conceitos, por vezes, conflitam com as literaturas profissionais e acadêmicas já existentes. Ao mesmo tempo, os padrões de contabilidade também são influenciados pelo conhecimento desenvolvido pela área tanto por profissionais como por acadêmicos, em uma objetiva interação entre os três campos: ciência, tecnologia e prática. Por exemplo, a regulação contábil demanda pesquisas visando à avaliação do impacto das normas no comportamento social e no alcance dos objetivos almejados. Ao mesmo tempo, o processo político e o impacto da regulação contábil têm se tornado objetos de estudos acadêmicos da área.

Na literatura de profissionais da contabilidade é comum encontrar trabalhos que tentam caracterizar e definir a disciplina a partir da prática profissional. Muitas são as tentativas de definição, as quais giram em torno da caracterização da área como: processo, conforme o *American Accounting Association* –AAA (KAM, 1990, p. 34); arte, de acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA, em 1941; atividade ou serviço, conforme o *Accounting Principles Board* – APB em 1970 (MOST, 1982, p. 1-2).

3 SÍNTESE DA DISCUSSÃO E FUTURAS PESQUISAS

Neste estudo foram apresentados argumentos favoráveis à distinção da contabilidade como ramo de conhecimento em três campos: ciência, tecnologia e prática. Foi indicado que como ciência a área ainda possui o desafio de desenvolver-se rumo à construção de teorias científicas capazes de explicar e prever um conjunto de fatos circunscritos em seu objeto de estudo científico, objeto esse distinto do objeto tecnológico.

Enquanto o objeto científico se constitui em fatos que ocorrem na realidade tal como ela se apresenta em contextos naturais e sociais, cujo objetivo ao se estudá-los é a descoberta dos aspectos inerentes a tais fatos que permitam o conhecimento da realidade, o objeto tecnológico se constitui em criações de meios para interferir na realidade tendo em vista o alcance de certos objetivos.

Portanto, os diferentes objetivos do campo científico e tecnológico justificam o estudo de tais campos de forma distinta. Ao mesmo tempo, considerando que os conhecimentos

oriundos das pesquisas científicas e das tecnologias decorrentes, podem levar ao aperfeiçoamento da prática profissional, é útil o desenvolvimento de pesquisas futuras sobre a interação entre os três campos.

Tais pesquisas podem ser direcionadas tanto ao estudo da influencia positiva entre os campos, isto é, quando o avanço em campo contribui com o avanço de outro, bem como também as influências negativas, ou seja, o efeito que o atraso em um campo tem no desenvolvimento de outro campo. Outra direção para pesquisas futuras diz respeito, por um lado, aos conteúdos e métodos eficazes na formação de pesquisadores voltados ao desenvolvimento científico da área e, por outro lado, aos conteúdos e métodos eficazes na formação de tecnólogos e profissionais voltados à prática contábil.

4 REFERÊNCIAS

ABDEL-KHALIK, A. R.; AJINKYA, B. B. **Empirical research in accounting: a methodological viewpoint**. American Accounting Association e University of Florida, 1979.

BACCOUCHE, C. Towards an Accounting Science. **Managerial Finance**. v. 18, 1992.

BUNGE, M. **Epistemologia: curso de atualização**. Tradução de Cláudio Navarra. 2ª ed. São Paulo: T. A. Queiroz: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

_____. **Philosophy of Science: from problem to theory. Vol. 1**. Rev. ed. of: Scientific research. Berlin, New York: Springer-Verlag, 1967, 2 vols. London: Transaction Publishers, 1998a.

_____. **Philosophy of Science: from explanation to justification. Vol. 2**. Rev. ed. of: Scientific research. Berlin, New York: Springer-Verlag, 1967, 2 vols. London: Transaction Publishers, 1998b.

_____. **Social Science under Debate: a philosophical perspective**. London: University of Toronto Press, 1998c.

_____. **Dicionário de Filosofia**. Tradução Gita K. Guinsburg. São Paulo: Perspectiva, 2006.

_____. **Teoria e Realidade**. Trad. Gita K. Guinsburg. São Paulo: Perspectiva, 2008.

BUSHMAN, R. M.; PIOTROSKI, J. D. and SMITH, A. J. What determines corporate transparency? **Journal of Accounting Research**. v. 42, n. 2, 2004.

CHUA, W. F. Radical Developments in Accounting Thought. **The Accounting Review**. v. 61, out. 1986.

FIELDS, T. D.; LYS, T. Z.; VINCENT, L. Empirical research on accounting choice. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, 2001, pp. 255-307.

HENDRIKSEN, E.; VAN BREDa, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Trad. da 5ª ed. Americana por Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLTHAUSEN, Robert W. e WATTS, Ross L. The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, 2001, pp. 3-75.

KAM, V. **Accounting Theory**. 2ª ed. New York: John Wiley & Sons, 1990.

LACEY, H. **Is science value free? Values and scientific understanding**. 2ª ed. New York: Routledge Taylor & Francis Group, 2005.

LARCKER, D. F.; RICHARDSON, S. A.; TUNA, I. Corporate governance, accounting outcomes, and organizational performance. **Accounting Review**. v. 82, n. 4, p. 963-1008, jul. 2007.

MATTESSICH, R. **Critique of Accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline**. Westport-USA: Quorum Books, 1995.

_____ Academic Research in Accounting: The Last 50 Years. **Asia-Pacific Journal of Accounting**. v. 3, jul. 1996.

MAUTZ, R. K. Accounting as a Social Science. **The Accounting Review**. abr. 1963.

MORGAN, G. Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. **Accounting Organizations and Society**. v. 13, n. 5, p. 477-485, 1988.

MOST, K. S. **Accounting Theory**. 2ª ed. Columbus, Ohio: Grid Publishing, Inc. 1982.

NOBES, Christopher. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. **ABACUS**. Vol. 34, No. 2, 1998.

POPPER, K. R. **The Logic of Scientific Discovery**. London: Hutchinsons, 1959.

_____ **Lógica das Ciências Sociais**. 2ª Ed. Trad. de Estevão de Rezende Martins, Apio Cláudio Muniz Acquarone Filho, Vilma de Oliveira Moraes e Silva. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1999.

ROBERTS, A. D.. The Very Idea of Classification in International Accounting. **Accounting, Organizations and Society**. v. 20, n. 7/8, 1995.

RYAN, Bob; SCAPENS, Robert W.; THEOBALD, Michael. **Research Method & Methodology in Finance & Accounting**. 2 ed.. Singapore: South-Western Cengage Learning, 2002.

SHACKELFORD, D. A.; SHEVLIN, T. Empirical tax research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 31, 2001, pp. 321-387.

STAMP, E. Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics? **Abacus**, v. 17, n. 1, 1981.

STERLING, R. R. Toward a Science of Accounting. **Financial Analysts Journal**, September/October, 1975.

_____ Accounting at the Crossroads. **Journal of Accountancy**, August 1976.

_____ **Toward a Science of Accounting**. Scholars Book Company, Houston 1979.

ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, 2001, pp. 411-427.