

**ENSAIO TEÓRICO SOBRE A CONTABILIDADE E ALGUNS DE SEUS
PARADIGMAS: COMENTÁRIOS AOS TRABALHOS DE CHUA (1986a, 1986b)****Samir Sayed***Universidade Federal De SÃO Paulo***Resumo**

O presente artigo apresenta um ensaio teórico sobre a contabilidade e alguns de seus paradigmas utilizando como arcabouço os trabalhos de Wai Fong Chua (1986a, 1986b) intitulados *Radical Developments in Accounting Thought* e *Theoretical constructions of the real* publicados respectivamente na *Accounting Review* e na *Accounting, Organizations and Society*. Nesse sentido, efetuamos discussões amplas do contexto e ambiente que a contabilidade opera bem como seus papéis. Especificamente, analisamos as questões amplas do conhecimento, seu domínio e suas relações, as crenças sobre a realidade física e social, e as relações entre teoria e prática sob três prismas ou paradigmas, o positivo, o interpretativo e o crítico. Esses pontos são fundamentais tanto para a questão prática da contabilidade quanto para seu estudo em caráter científico. Nesse sentido, argumentamos que para uma visão mais ampla da contabilidade é fundamental em primeiro lugar entendimento de aspectos mais amplos de ciência a fim de promover a aceitação e utilização de outros paradigmas que não só aquele determinado pelo mainstream.

Palavras-chave: epistemologia; ontologia; positivismo; interpretativismo; teoria crítica

**ENSAIO TEÓRICO SOBRE A CONTABILIDADE E ALGUNS DE SEUS
PARADIGMAS: COMENTÁRIOS AOS TRABALHOS DE CHUA (1986a, 1986b)****RESUMO**

O presente artigo apresenta um ensaio teórico sobre a contabilidade e alguns de seus paradigmas utilizando como arcabouço os trabalhos de Wai Fong Chua (1986a, 1986b) intitulados *Radical Developments in Accounting Thought* e *Theoretical constructions of the real* publicados respectivamente na *Accounting Review* e na *Accounting, Organizations and Society*. Nesse sentido, efetuamos discussões amplas do contexto e ambiente que a contabilidade opera bem como seus papéis. Especificamente, analisamos as questões amplas do conhecimento, seu domínio e suas relações, as crenças sobre a realidade física e social, e as relações entre teoria e prática sob três prismas ou paradigmas, o positivo, o interpretativo e o crítico. Esses pontos são fundamentais tanto para a questão prática da contabilidade quanto para seu estudo em caráter científico. Nesse sentido, argumentamos que para uma visão mais ampla da contabilidade é fundamental em primeiro lugar entendimento de aspectos mais amplos de ciência a fim de promover a aceitação e utilização de outros paradigmas que não só aquele determinado pelo *mainstream*.

Palavras-chave: epistemologia; ontologia; positivismo; interpretativismo; teoria crítica

1. INTRODUÇÃO

No início do livro de 1979, intitulado *Accounting Theory*, Kenneth Most (1979) afirma que não há uma definição satisfatória da palavra “contabilidade”: aquela mais amplamente difundida é proveniente do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), em seu Boletim n.1 de 1941:

Contabilidade é a arte de registrar, classificar e sumarizar de maneira significativa e em termos monetários, transações e eventos que são, em parte pelo menos, de caráter financeiro e então, interpretar os resultados obtidos.¹ (p. 1).

Já na década de 1970, Most (1979) afirma que o *Accounting Principles Board* (APB) em seu pronunciamento n. 4 (*Statement* n.4) efetua sua definição de contabilidade fazendo referência ao conceito de “informação para um usuário na tomada de decisão econômica”:

Contabilidade é uma atividade de serviço. Sua função é prover informação quantitativa, primariamente financeira em sua natureza, sobre entidades econômicas e que tendam a ser úteis na tomada de decisões econômicas, em decisões racionais entre diferentes alternativas de ação.² (p.4).

Cabe lembrar que essa ainda é a postura dos órgãos normatizadores internacionais, *International Accounting Standards Board* (IASB) e *Financial Accounting Standards Board* (FASB). A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Financeiro (*Framework*) do primeiro aponta que o objetivo primeiro das demonstrações contábeis é fornecer informação útil a investidores atuais e potenciais, bem como aos credores, quando da tomada de decisão econômica. O próprio *Board* afirma que diferentemente do senso comum, as demonstrações financeiras não são elaboradas para se alcançar o valor da empresa, mas para auxiliar os diversos *stakeholders* a calcularem essa informação. Nesse sentido, para alcançar

¹ *Accounting is the art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transactions and events which are, in part at least, of a financial character, and interpreting the result thereof.*

² *Accounting is a service activity. Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended to be useful in making economic decisions, in making reasoned choices among alternative courses of action.*

esse objetivo as informações contábeis devem conter uma série de características qualitativas, tais como relevância/materialidade e representação fidedigna (características fundamentais) e comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (características de melhoria). (IFRS Foundation, 2019).

Assim sendo, a contabilidade e as demonstrações financeiras são tidas como as principais fontes de informação para os usuários externos sobre a “realidade econômica” de uma entidade. Cabe destacar que os diversos demonstrativos contábeis são preparados segundo as regras contábeis e que estas, por sua própria natureza, deixam de captar alguns eventos, como por exemplo as marcas (quando não adquiridas em combinações de negócios), pessoal qualificado, etc.

Há um sentimento enraizado na cultura corporativa de que essa contabilidade representa a “verdade” sobre uma organização, ou como apontam os pareceres dos auditores independentes, “uma visão justa e verdadeira” acerca da condição financeira da empresa. (Hines, 1991; Clarke, Dean & Oliver, 2003; Lee, 2006; Macintosh, 2006).

Mas essa é uma visão deturpada e limitada, já que embora muitos entendam a contabilidade como “exata”, no momento em que os débitos são iguais aos créditos, o ativo igual ao passivo adicionado ao patrimônio líquido, todos aqueles números, fechando como magia, conferiram à nossa disciplina uma aura imaculada e sacra. E o mundo inteiro utiliza os números provenientes dos demonstrativos para os mais diversos fins, sem se questionar quem fez, por que fez, como fez. As pessoas acreditam nos contadores e no produto de seu trabalho, já que conforme aponta Most (1979) “(...) o contador tem outra função pública no qual ele ou ela é identificado(a) como uma pessoa de confiança, um(a) profissional que a sociedade pode dar uma variedade de tarefas sabendo que eles(as) vão executar segundo o interesse público.”³(p.3).

Porém, a dinâmica e o contexto em que a contabilidade é desempenhada são muito mais complexos que isso. A nossa disciplina, sendo uma técnica social é feita por humanos e para humanos a fim de atingir um objetivo. Essa realidade ou verdade apontada nos parágrafos anteriores é apenas uma utopia, já que os números e relatórios provenientes da contabilidade são influenciados de sobremaneira pelas pessoas e seus contextos que os preparam. Quem são essas pessoas? A resposta pode parecer óbvia: os contadores. Mas isso não é verdade por completo, já que estes indivíduos são contratados pela entidade (capitalistas) para desempenhar sua função e toda as camadas de intelectuais, inclusive em seu próprio campo profissional. A contabilidade, então, é influenciada de maneira importante pelo poder dominante, tanto no nível material quanto no ideológico, quando da confecção desses demonstrativos. Além disso, em uma visão marxiana, as construções ideológicas criadas pelo modo de vida e de produção capitalista do nosso mundo ao transformar todas as esferas da vida cotidiana e do raciocínio, tornam, inclusive, a contabilidade e seus relatórios instrumentos de criação de fatos e realidades consumadas que alienam as pessoas, impelindo-as de entender a situação de completa dominação a que são sujeitas.

Este ensaio teórico tem como objetivo discutir e criticar as bases filosóficas e epistemológicas do que conhecemos como o *mainstream* em pesquisa e prática contábil (i.e. o positivismo) bem como de formas alternativas, notadamente o interpretativismo e a teoria crítica. Especificamente tomamos como base o arcabouço conceitual e teórico dos artigos de Chua (1986a, 1986b) relacionando-o com argumentos de outros autores com intuito de alcançar o objetivo desse estudo.

Ansiamos, pois, debater a contabilidade e demonstrar a relevância no seu estudo em aspectos mais amplos, como sociedade e conflitos, bem como em formas de criação de significados. Não menos importante que o apontado anteriormente, também que este trabalho

³ (...) *the accountant has another public role in which he or she is identified as a person of trust, a professional whom society can give a variety of tasks knowing they will be performed in the public interest.*

seja um incentivo às formas ditas alternativas de se fazer pesquisa, sobretudo no ambiente científico contábil brasileiro.

2. DESENVOLVIMENTO

O papel da teoria da contabilidade é fornecer explicação e predição para as práticas contábeis. (Watts & Zimmermann, 1990, p. 148)

Com essa frase positivista de dois dos precursores do positivismo em pesquisa contábil de (Watts & Zimmermann) inicio o desenvolvimento do trabalho, que essencialmente visa conceituar, questionar e oferecer alternativas no modo em que os cientistas da contabilidade (do nosso país essencialmente, mas que se estende a muitos outros também) entendem como ciência.

A pesquisa contábil no Brasil ainda carece de outras abordagens epistemológicas e ontológicas. Chua (1986b) bem pontua que:

A pesquisa *mainstream* em contabilidade é fundada em um conjunto comum de premissas filosóficas sobre conhecimento, o mundo empírico, e a relação entre teoria e prática. Esse modelo particular de ver o mundo, com ênfase no modelo hipotético dedutivo e controle técnico, possui certos pontos fortes, mas restringiu a amplitude de problemas estudados e o uso de métodos de pesquisas. Mudando esse conjunto de premissas, obteremos uma pesquisa diferente e potencialmente mais rica⁴. (p. 601)

A autora bem como muitos outros antes e depois (Hines, 1986, 1987, 1988; Morgan, 1988; Tinker, 1988; Covalleski & Dirsmith, 1990; Laughlin, 1995; Baker & Bettner, 1997; Merino, 1998; Parker, 2007; Arnold, 2012; Aversari Martins, 2012 – no Brasil) questionam de maneira muitas vezes ácida o jeito em que o mundo acadêmico vem criando o conhecimento contábil.

Morgan (1988) aponta que “os contadores geralmente vêm a si mesmos como avaliadores objetivos da realidade, representando (a realidade) ‘como ela é’ (...) os contadores tipicamente constroem a realidade de uma maneira limitada e única”⁵ (p. 477), ideia essa corroborada por Hines (1988).

Mais precisamente no tocante as questões mais amplas na definição do conhecimento, Chua (1986b) afirma que dado que a interação mútua entre o conhecimento e os homens, o mundo físico e a criação do conhecimento são circunscritos em “regras de crenças” (p. 583) que definem os domínios do conhecimento (a), o fenômeno empírico (b) e a relação entre estes (c): coletivamente, esses 3 conjuntos de crenças delineiam a forma como se enxerga e como se pesquisa o mundo a nossa volta. A discussão na filosofia e demais áreas sociais é muito ampla e descreveremos brevemente esses pontos, devido a amplitude do tema:

O primeiro (a) tem a ver com o que uma pessoa ou um grupo delas entendem como conhecimento, dividido em premissas epistemológicas (a1) e metodológicas (a2): as premissas epistemológicas decidem o que é uma “verdade aceitável” dentro de critérios específicos e as metodológicas, as maneiras (válidas) em se alcançar essa “verdade”.

O segundo (b) corresponde às premissas sobre o objeto de estudo, a ontologia (b1), intenção humana e racionalidade (b2) e conceitos de ordem e/ou conflito social (b3). A

⁴ *Mainstream accounting is grounded in a common set of philosophical assumptions about knowledge, the empirical world, and the relation between theory and practice. This particular world-view, with its emphasis on hypothetic-deductivism and technical control, possesses certain strengths but has restricted the range of problems studied and the use of research methods. By changing this set of assumptions, fundamentally different and potentially rich research are obtained.*

⁵ *Accountants often see themselves as objective appraisers of reality, representing reality “as it is” (...) accountants typically construct reality in limited and one-sided ways.*

ontologia (b1) é o ponto inicial de qualquer geração de conhecimento, mesmo antes da epistemologia e metodologia já que primordialmente se deve verificar qual a atitude do pesquisador diante do objeto de seu estudo: ele de fato existe? Há uma série de premissas ontológicas, destacando-se na pesquisa contábil o realismo (os objetos existem independentemente do pesquisador) e subjetivismo (os objetos não existem, são atribuídos significados subjetivos aos mesmos). A intenção humana e racionalidade (b2) são fundamentais já que todo o conhecimento é intencional a um propósito e constituído por desejos humanos e seus objetivos. O terceiro e último ponto (b3) é ligado as ideias sobre a natureza da sociedade humana, se é conflituosa ou essencialmente estável e ordenável.

A terceira premissa (c) busca aludir qual o papel do conhecimento para o “mundo prático”: se para melhorar o bem-estar dos indivíduos, para emancipar as pessoas da repressão ou para respostas técnicas para objetivos pré-determinados.

Entender como qualquer autor se posiciona em relação a esses pontos é primordial, já que todo o desenrolar de seu trabalho deriva destes. Embora na academia contábil exista uma linha *mainstream*, fontes alternativas podem oferecer explicações e teorias que complementam ou contrariam esta, causando assim um crescimento tanto em quantidade quanto em qualidade dos debates nos meios acadêmicos e profissionais.

O Quadro 1 sumariza a classificação das premissas, ou como aponta Chua (1986b), da matriz disciplinar:

Quadro 1 – A Matriz Disciplinar (Chua, 1986a)

A. Crenças sobre o conhecimento

Epistemológico

Metodológico

B. Crenças sobre a realidade física e social

Ontológico

Intenção humana e racionalidade

Ordem social/Conflito

C. Relações entre teoria e prática

Baseada na matriz do conhecimento, Chua (1986a) explica a maneira dominante de pesquisa (positivismo), além de duas fontes alternativas: o interpretativismo e a teoria crítica. Falaremos brevemente sobre esses pontos, bem como as críticas ao modo *mainstream* de se desempenhar pesquisas na área contábil:

Quando Chua analisa o positivismo, a respeito do ponto (b) crenças sobre a realidade física e a realidade social, ela diz que esse modo de se pesquisar se afirma na crença do realismo físico: nesse sentido, é fundamental a conhecida distinção e afastamento do objeto e do sujeito, já que um é independente do outro. A maioria das pesquisas *mainstream* entendem que o retorno no mercado de ações é um fato objetivo que pode ser classificado como normal ou anormal.

No tocante ao item (a) crenças sobre o conhecimento existe uma realidade física que o pesquisador precisa descobrir, utilizando o método erroneamente chamado de “científico” (como se as outras maneiras não o fossem), baseados na empiria, observação e métodos quantitativos, tentando (em vão) se aproximar das *hard sciences*, como física e matemática. Assim ficam testando as teorias criadas nessa repetição monocromática de retorno de ações, já que o conhecimento deve permitir explicar e predizer a realidade, como as Leis de Newton.

Como a autora coloca (Chua, 1986a) há uma aceitação quase universal entre nós do argumento hipotético-dedutivo de Hempel (1905 - 1997), filósofo, físico e matemático alemão,

que considera que para ser científico uma explicação deve ter 3 componentes: (i) deve incorporar uma ou mais princípios e leis gerais; (ii) deve existir uma hipótese, uma observação inicial e (iii) deve haver uma descrição do que está sendo explicado (p. 607). Logo há uma busca constante e interminável de relações mais generalizáveis possíveis: os pesquisadores aparentam acreditar que o mundo empírico não é apenas objetivo, mas principalmente caracterizado como uma série de relações constantes que são passíveis de serem descobertas. Em consequência, essas crenças sobre a explicação científica influenciaram de sobremaneira a escolha dos métodos “válidos” para solucionar os problemas do mundo empírico: insere-se uma hipótese, coletam-se os dados e obtém-se uma conclusão baseada nos dados observados, afirmando ou negando a hipótese pré-estabelecida. Quando se fala das crenças sobre o mundo social, as duas premissas mais importantes da pesquisa *mainstream* são: (i) o comportamento humano é proposital: as pessoas tem objetivos que desejam alcançar, sendo o principal a maximização da utilidade e (ii) há um princípio de ordem social controlável: embora existam conflitos entre agentes, esses são possíveis de ser gerenciados, remediados. Mas são sempre considerados “disfuncionais” na teoria. Como exemplo, temos a crença da maioria dos pesquisadores de que as organizações e os mercados tem uma tendência natural à ordem social.

Já o ponto (c) relações entre teoria e prática, os pesquisadores contábeis devem apenas verificar quais as maneiras mais eficazes e eficientes de atender as necessidades informacionais, sem efetuar qualquer julgamento (subjetivo) sobre as necessidades daqueles. A conhecida ciência livre de valor ou de viés.

O quadro 2 destaca os principais pontos da pesquisa *mainstream* em contabilidade:

Quadro 2 – As premissas da pesquisa *mainstream* em contabilidade (Chua, 1986a)

A. Crenças sobre o conhecimento

A teoria é segregada da observação que é utilizada para verificar ou falsear uma teoria. Explicação científica baseada nos ditames hipotético-dedutivos

Preferência por métodos quantitativos de análise e coleta que favoreçam a generalização

B. Crenças sobre a realidade física e social

A realidade empírica é objetiva e externa ao sujeito. Seres humanos são objetos passivos.

Objetivo único de maximização da utilidade para indivíduos e empresas. Racionalidade assumida.

Sociedades e organizações são essencialmente estáveis: conflitos disfuncionais podem surgir e ser gerenciados

C. Relações entre teoria e prática

Contabilidade significa "meio", não "fim".

Após a descrição da matriz disciplinar, a autora aponta uma série de críticas, elucidando as consequências e limitações da pesquisa *mainstream*. Discutiremos abaixo as principais:

Em primeiro lugar, a visão de que as estruturas social, política e econômica são pré-estabelecidas e naturais: questionar esses aspectos está fora de escopo da pesquisa *mainstream*. Aceitamos, não questionamos. Assim, criamos e reforçamos uma realidade que nos é dada, imposta. Ela critica essa premissa, já que como aponta Weber a distinção entre fato e valor já é por si só um julgamento. Isso favorece o *status quo*.

Em segundo lugar, a premissa da racionalidade e propósitos humanos: baseados nos conceitos da microeconomia, o pensamento da pesquisa *mainstream* é estruturado segundo os interesses dos proprietários ou acionistas, que devem ser satisfeitos: se esse objetivo for atingido, todos os outros também serão. Será realmente esse pensamento simplista que explica o sucesso de uma organização? E dentro dessa racionalidade são criados conceitos objetivos que vão reforçando tanto as coisas quanto às ideias que se têm das coisas.

Em terceiro lugar, a contabilidade não acompanhou o debate filosófico das ciências sociais sobre realismo e teste de teorias, já que as observações que suportam as conclusões também são falíveis e não neutras: quase caminhando para um absoluto relativismo da verdade e escolha quase irracionais de teorias. A pesquisa *mainstream* ignorou e ignora novos questionamentos surgidos em outras áreas, esses de natureza filosófica. O resultado disso é na visão de Baker & Bettner (1997) uma “homogeneidade de *outputs* de pesquisa que não refletem a realidade social complexa na qual a contabilidade opera.” (p. 301).

A pesquisa em contabilidade financeira é efetuada como se o *mainstream* fosse a única maneira de se fazer ciência, segundo Hines (1987). Isso obscurece os papéis da mesma na criação e manutenção da sociedade. Como bem pontua Hines (1988) em outro *paper*: “em comunicar a realidade, nós construímos a realidade.” (p. 251).

E como superar? Há modos alternativos?

A primeira alternativa à pesquisa positivista é a abordagem interpretativista. Segundo Chua (1986a) essa linha enfatiza os papéis da linguagem, interpretação e compreensão nas mais diversas ciências e técnicas sociais. No que tange às crenças sobre o conhecimento (a), a linha interpretativista busca compreender as ações humanas inserindo-as em uma lista de objetivos individuais e também na estrutura social de significados. No tocante às crenças sobre as realidades física e social (b), a noção de consciência humana surge apenas quando os seres detêm sua atenção e atribuem significado às coisas. As ciências sociais se preocupam, então, em entender como as pessoas atribuem significado aos mais diversos elementos e construções. Ganha importância como um grupo de pessoas criam e relacionam esse conceito: a interação social contínua torna esses significados objetivamente reais de maneira intersubjetiva. Conforme Chua (1986a) “eles formam uma compreensível e dada realidade social que confronta o indivíduo de maneira análoga ao mundo natural.”⁶ (p. 614). Já o mundo social é baseado em duas premissas principais: (i) a atribuição de propósitos às ações humanas e (ii) um mundo pré-estabelecido e ordenado de significados que estruturam a ação. Já em relação a teoria e prática (c) o conhecimento gerado por essa linha mostra como e o que as pessoas estão fazendo quando essas agem e falam da maneira que elas o fazem: a busca por estruturas simbólicas é mister. O principal objetivo é fornecer as pessoas mais elementos à compreensão das suas ações. O Quadro 3 pontua as premissas de Chua na linha:

Quadro 3 – As premissas da pesquisa interpretativista em contabilidade (Chua, 1986a)

A. Crenças sobre o conhecimento

A explicação científica da intenção humana, avaliada pela consistência lógica, interpretação subjetiva e concordância com a interpretação comum dos atores.

Trabalhos etnográficos, estudos de caso e observação-participante. Os atores são estudados no seu mundo cotidiano.

B. Crenças sobre a realidade física e social

A realidade social é emergente, criada subjetivamente e objetivada através da interação humana.

Todas as ações tem significados e intenções que são dotadas e baseadas nas práticas sociais e históricas.

Ordem social assumida. O conflito é mediado através de esquemas de significados sociais.

C. Relações entre teoria e prática

A teoria visa apenas explicar a ação e entender como a ordem social é produzida e reproduzida.

⁶ They form a comprehensive and given social reality which confronts the individual in a manner analogous to the natural world.

Por fim, a alternativa crítica quanto a matriz do conhecimento contábil de Chua tem em relação ao item (b) crenças sobre a realidade física e social de que no seu estado mais puro de existência, um indivíduo ou sociedade tem potencialidades historicamente constituídas que não são satisfeitas. A famosa frase: “tudo é devido ao que é e ao que não é⁷.” Porém essas potencialidades humanas são restringidas pelos sistemas de dominação prevaletentes em um dado momento histórico, operando tanto no nível da consciência quanto nas condições materiais, econômicas e políticas. Chua aponta (1986a) que as construções ideológicas podem estar embutidas no nosso modo de conceitualização, na nossa maneira de criar o senso-comum e dado como naturais sobre práticas sociais aceitáveis (p. 619). Assim, a sociedade está presente apenas na ação humana, que lhe atribui significado: a realidade social é ao mesmo tempo subjetivamente criada e objetivamente real. Importante para nossa pesquisa é a afirmação (Chua, 1986a) de que “existe uma ênfase no estudo do desenvolvimento histórico das entidades”, já que para entender uma parte particular temos que entender o estágio anterior de existência. (p. 620).

Em relação às crenças sobre o conhecimento (a) a “verdade é muito mais o processo de ser forjado e é galgado nas práticas social e história. Não há fatos teoria-independentes que podem conclusivamente provar ou rejeitar uma teoria.”⁸ (p. 620). A ênfase em estudos históricos de longo prazo é encorajada, dada a premissa de que um fato ou objeto só pode ser “entendido” através de uma análise histórica: o que ele foi, o que está se tornando e o que ele não é. Quanto ao entendimento do mundo social, há uma similaridade com o interpretativismo, já que é fundamental a linguagem do objeto/sujeito. Porém essa interpretação está longe de ser simbolicamente mediada, mas moldada pelas condições materiais de opressão. A teoria crítica em consequência foca as relações de poder e conflito social, pretendendo, enfim, responder questionamentos dos seguintes tipos: como os sujeitos constroem seus mundos? Qual o papel do poder e da política? Por que somos e por que não somos? Por que as coisas são do jeito que são? Nesse cenário, diferentemente do paradigma positivo, a alternativa crítica é fortemente histórica, sendo que a essa leva ao hoje, dado que as ideias se mantem ao longo dos períodos. Essa linha toma uma série de posições intelectuais que examinam os arranjos sociais através das lentes do poder, dominação e conflito, com o compromisso de examinar e questionar as premissas mais básicas das práticas sociais, a fim de mudar o sistema. Quando aplicado a ciência, está muito mais ligada com a ampla tradição da *intelligentsia*, no qual o processo de pesquisa é visto muito mais como um compromisso à crítica e a dialética do que à mera *praxis* ou método, como na pesquisa *mainstream* da área contábil (Alvesson & Deetz, 2000).

Quando se fala da relação entre teoria e prática (c), Chua (1986a) afirma que a teoria crítica está preocupada com a liberdade do espírito humano, que tem a função de trazer ao conhecimento as condições restritivas a que somos impostos em nossa experiência mundana. Como ela bem pontua (Chua, 1986a): “isso envolve demonstrar que as chamadas leis sociais universais e objetivas são apenas produtos de formas particulares de dominação e ideologia.” (p. 621). A posição moral do pesquisador é de que essas formas de injustiças devem ser expostas e muito mais do que isso, mudadas. Ou como afirmam Arrington & Watkins (2002) a tradição crítica tanto quando expõe nossas racionalidades contemporâneas inquestionadas ou quando tenta nos livrar das mais diversas formas de opressão busca, em última instância, nossa emancipação. (p. 141). O Quadro 4 contempla a matriz do conhecimento na alternativa crítica:

⁷ Everything is because of what it is and what it is not.

⁸ Truth is very much in the process of being hammered out and is grounded in social and historical practices. There are no theory-independent facts that can conclusively prove or disprove a theory.

Quadro 4 – As premissas da pesquisa crítica em contabilidade (Chua, 1986a)

A. Crenças sobre o conhecimento

Os critérios para julgamento de teorias são temporais e contextualizadas.

Pesquisas históricas, etnográficas e estudos de caso são as metodologias mais comuns

B. Crenças sobre a realidade física e social

Os seres humanos tem potencialidades internas que são alienadas através de mecanismos restritivos. Os objetos apenas podem ser estudados através de seu desenvolvimento histórico e mudança dentro do contexto da totalidade das relações.

A realidade empírica é objetiva com relações reais que são transformadas e reproduzidas por interpretações subjetivas.

Intenção humana e racionalidade são aceitas, mas são criticamente analisadas sob a premissa de falsa consciência e ideologia.

O conflito é endêmico à sociedade. Esse surge devido a injustiça e ideologia nos domínios sociais, econômicos e políticos o que impele a dimensão criativa dos seres humanos.

C. Relações entre teoria e prática

O imperativo é: a identificação e remoção de práticas de dominação e ideológicas.

A contabilidade tem a capacidade de criar e controlar a realidade: isso se traduz em poder para aqueles que a usam (Baker & Bettner, 1997). Eles afirmam que esse poder reside nas instituições que criam valores, sustentam e legitimam mitos e fatos, mascaram conflitos e perpetuam ordem social. Quem controla a estrutura de poder tem o interesse de manter o *status quo* e usa a contabilidade como artifício para essa finalidade.

3. CONCLUSÃO

Parece que nos esquecemos (a academia principalmente) que a contabilidade é acima de tudo uma prática humana, baseada na interação entre indivíduos e organizações, que segundo Carnegie e Napier (2012), são seres capazes de aprender com o tempo, sendo que suas ações e pensamentos são em grande medida produto de seu passado, bem como da sociedade, mas primordialmente ideologicamente constituído e tido como verdade absoluta e universal. Os mesmos apontam que “as nossas atividades presentes, quando vistas sob a lente da história, nem parecem eternas nem efêmeras, mas são fundamentadas em seu passado⁹.” (p. 330). Crook (2008) bem afirma que:

(...) Eu sei que não encontrei a verdade completa; eu acharia apenas fragmentos como peças de quebra-cabeças. Eu pegaria essas peças e formaria uma figura, sempre sabendo que haveria peças importantes escondidas de mim. Talvez alguém pegue minha figura e adicione as peças perdidas e mude a figura de tal maneira que todos nós contribuimos para o seu entendimento. Meu trabalho seria então importante, mas não como uma figura final da situação (...).¹⁰ (p. 14)

⁹ *Our current activities, when viewed through the lens of history, appear neither eternal nor ephemeral, but are grounded in their past.*

¹⁰ (...) *I knew that I would not find a whole truth; I would find bits like puzzle pieces. I would take those pieces and form a picture, all the while knowing that there were important pieces hidden from me. Perhaps someone else will take my picture and add the hidden pieces and change the picture so that we all contribute to understanding. My work would then be important, but not necessarily a stand-alone picture of the situation (...)*

Nessa direção, na discussão de Chua (1986a) aborda algumas características importantes da teoria crítica quando inseridas no ambiente de pesquisas contábeis e que esse ensaio corrobora incondicionalmente. A primeira é de que a contabilidade não é mais vista como uma técnica racional, uma ferramenta que é separada das relações sociais mais amplas: a contabilidade deve ser encarada como um modo de acentuar e constituir conflitos tanto em nível micro (empregados x gerentes, acionistas x administração) quanto no nível macro (proletariado x classe dominante, empresas x Estado). A segunda é o interesse nos fenômenos estruturais mais amplos que são negligenciados na pesquisa *mainstream*. Por fim, os contadores não são vistos mais como elementos neutros, já que estão inseridos no cenário descritos na primeira e segunda características. E o mais importante, de que a visão da informação contábil como instrumento de controle social e mediador dos conflitos são mistificados por poderosas ideologias desempenhadas no ambiente, que isolam as pessoas da sua essência verdadeira. (p. 623).

Como afirma Morgan (1988): “eles (os contadores) não são apenas técnicos desempenhando um assunto técnico. Eles são parte de um processo muito mais amplo de construção de realidade (...)” (p. 477).

REFERÊNCIAS

Alvesson, M. & Deetz, S. (2000), *The Critical Tradition: Critical Theory and Postmodernism*, in *Doing Critical Management Research*, London, Sage, pp. 81-111.

Arnold, P. J. (2012). The political economy of financial harmonization: The East Asian financial crisis and the rise of international accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 37(6), 361–381.

Arrington, C.E., & Watkins, A. L. (2002), Maintaining ‘critical intent’ within a postmodern theoretical perspective on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(2), 139-157.

Aversari Martins, E. A. (2012). *Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica*. Tese de doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

Baker, C.R. & Bettner, M.S. (1997), “Interpretive and Critical Research in Accounting: A Commentary on its Absence from Mainstream Accounting Research”, *Critical Perspectives on Accounting*, 8(4), 293-310.

Carnegie, G.D. & Napier, C.J. (2012), Accounting’s past, present and future: the unifying power of history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal Review*, 25(2), 328-369.

Chua, W. F. (1986a), Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.

_____ (1986b), Theoretical constructions of the real. *Accounting, Organizations and Society*, 11(6), 583-598.

Clarke, C., G. Dean, & K. Oliver. (2003), *Corporate Collapse: Regulatory, Accounting, and Ethical Failure*. Melbourne, Australia: Cambridge University Press.

Covaleski, M.A. & Dirsmith, M.W. (1990), Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods. *Accounting, Organizations and Society*, 15(6), 543-573.

Crook, M. (2008), Finding the stories, Telling the Story In Kouritzin Sandra G., Piquemal, Nathalie A.C., Norman, Renee, *Qualitative Research: challenging the orthodoxies in standard academic discourse(s)*, Abingdon, Routledge.

Hines, R. (1986), Why won’t the FASB’s conceptual framework work?, *Working Paper*.

_____ (1987), The social roles and consequences of financial accounting, *Working Paper*.

_____ (1988), Financial Accounting: in communicating reality, we construct reality, *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251-261.

_____ (1991), The FASB’s conceptual framework, financial accounting and the maintenance of social world, *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 313-331.

IFRS Foundation, (2019), *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. Londres: IASCF Publications Department.

Laughlin, R. (1995), Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for 'middle-range' thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(1), 63-87.

Lee, T. (2006), The FASB and accounting for economic reality, *Accounting and the Public Interest*, 6(1), 1-27.

Macintosh, N. B. (2006), Commentary – Accounting – Truth, Lies or “Bullshit”? A philosophical Investigation, *Accounting and the Public Interest*, 6(1), 22-36.

Merino, B. D. (1998), Critical theory and accounting history. *Critical Perspectives on Accounting*, 9(6), 603-616.

Morgan, G. (1988), Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice, *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 477-485.

Most, K. (1979), *Accounting Theory*. Washington, DC: Grid Pub.

Neimark, M. (1990), The king is dead. Long live the king. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(1), 103-104.

Parker, L. D. (2007), Financial and external reporting research: the broadening corporate governance challenge. *Accounting and Business Research*, 37(1), 39-54.

Tinker, A. (1988), Panglossian accounting theories: the science of apologizing in style. *Accounting, Organizations and Society*, 13(2), 165– 169.

Watts, R. L., & Zimmermann, J. L. (1990), Positive accounting theory: a ten year perspective. *The Accounting Review*, 65(1). 131-156.