

UMA PROPOSTA DEDUTIVISTA PARA OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

*Paulo Schmidt**

INTRODUÇÃO

A proposta deste estudo é apresentar um breve relato sobre a evolução do pensamento científico e filosófico, desde a Antiguidade grega até os dias de hoje, como forma de fundamentar o posicionamento contrário ao raciocínio indutivo para o estabelecimento de uma estrutura conceitual para a contabilidade e para o desenvolvimento dos princípios contábeis.

Após essa incursão pelo campo filosófico, será aduzido um dos trabalhos de D. R. Scott, ex-professor da Universidade de Michigan, que já na década de 1930 defendia o processo de raciocínio dedutivo e a necessidade de coerência e unidade para o estabelecimento dos princípios contábeis.

Este estudo justifica-se, principalmente, porque ainda existem pesquisadores da área contábil que defendem o

método indutivo como único procedimento científico capaz de levar a certeza, como defendia Descartes. Além disso, mesmo após a revolução científica ocorrida na física com a substituição dos princípios teóricos de Newton, pelos princípios da teoria da relatividade de Einstein, alguns pesquisadores defendem a imutabilidade dos princípios contábeis, como sendo verdades indubitáveis, não aceitando o permanente desenvolvimento da teoria contábil e sua contínua adaptabilidade a nova realidade ambiental.

A contabilidade, assim como toda disciplina do conhecimento humano que postula um patamar científico, deve estruturar-se com base em um conjunto de princípios racionalmente dispostos. Diante desse panorama, faz-se mister inquirir se os princípios contábeis podem ser oniscientes e impassíveis às mudanças do mundo?



* Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO FILOSÓFICO

Desde a Antiguidade, o critério de demarcação entre o que é ciência e o que não é ciência tem sido discutido. Entre os pensadores gregos, o problema epistemológico crucial que se colocava era o estabelecimento de uma distinção clara e segura entre o que era ciência, por um lado, e o que era opinião, por outro. A noção que então se tinha de ciência coincidia com a busca, por assim dizer, do saber absoluto, que se pudesse dizer verdadeiro, acima de qualquer dúvida. Tornava-se assim necessária a consolidação de uma distinção precisa entre o saber contingente — que se expressava na opinião — e o saber necessário — que constituía o objeto do discurso científico —, uma vez que o único discurso que poderia satisfazer às exigências do rigor científico era aquele que apontasse nos fenômenos conexões causais cuja necessidade pudesse ser demonstrada. O mero enunciado nunca poderia ser satisfatório em uma investigação científica, mas apenas a sua demonstração. Marias, quando expõe o pensamento aristotélico, afirma que, para Aristóteles:

[...] A demonstração leva à definição, correlato da essência das coisas, e se

apóia nos primeiros princípios que, tais como, são indemonstráveis e somente podem ser apreendidos direta ou indiretamente pelo *noûs* [*noûs* = mente, pensamento [...]]. A ciência suprema é demonstrativa, mas seu último fundamento é a visão noética dos princípios.¹

Em outra passagem, quando trata do pensamento de Protágoras, faz uma menção à advertência de Aristóteles ao problema epistemológico da distinção entre o que é ciência e o que é opinião. Segundo Marias,² Aristóteles separa o que é científico do que é sensação, ou seja, se participa do ponto de vista da verdade — ciência — ou simplesmente da doxa — opinião.

Essa armação do problema forjado pelos gregos da procura da verdade evidente, e que ganhou sua moldura definitiva na obra de Aristóteles, sofreu uma grande derrocada no século XX, principalmente com o surgimento de correntes filosóficas contrárias a essa, lideradas pelo filósofo Karl Popper.

Antes de Popper, o pensamento filosófico ocidental, partindo da presunção da evidência da verdade, atravessou séculos tentando explicar porque, afinal, nossas teorias freqüentemente estavam erradas.

Descartes, por exemplo, postulava que, partindo-se do estabelecimento de

axiomas indubitáveis, necessariamente verdadeiros — com idéias claras e distintas — e geradores, por dedução, de novas verdades, estava-se livre do erro. Para Descartes, existia um critério de verdade que eliminava todas as dúvidas e evidenciava idéias com absoluta clareza e distinção. O elemento que determinava

o critério de verdade [é] a evidência. Em posição de verdade firme e um critério seguro, Descartes se dispõe a reconquistar o mundo.³

Para ele, o cientista deve libertar-se de todas as suas idéias preconcebidas sem fundamentação, fontes de erro, para atingir, mediante a observação paciente e despida de preconceitos, a evidência eloqüente da natureza, a qual dispensa interpretação, pois é auto-evidente. Para o empirista, o rigor e a correção no uso e aplicação desse método indutivo é a única garantia contra o erro.

A tradição empirista está vinculada ao positivismo lógico vienense do início do século XX. Mesmo que intermediada por alguns séculos de controvérsias filosóficas, isso fica evidenciado na seguinte afirmação de Bacon a respeito da indução e da forma que estabeleceu sua teoria:

De uma série de feitos individuais, agrupados de modo sistemático e conveniente, se obtém por abstração, depois

de seguir um processo experimental e lógico rigoroso, os conceitos gerais das coisas e as leis da natureza.⁴

O alvorecer do século XX testemunhou, com grande assombro, a derrocada, após dois séculos de hegemonia praticamente incontestada, do sistema teórico da física newtoniana, que até então era tida não só como teoria hegemônica, mas também — e mais importante — como verdade indiscutível. Esse fato deixou perplexa grande parte da comunidade científica da época e gerou atitudes contrárias ao positivismo lógico.

Os positivistas lógicos assustados com o que julgavam ser a intimidação ao conhecimento seguro do mundo da experiência, desfecharam violento ataque a qualquer reflexão metafísica, afirmando só possuírem significado os conceitos que se referissem a alguma coisa que pudesse ser concretamente identificada na experiência sensível e verificável.

Uma grande discussão entre os integrantes do círculo de Viena — em grande parte defensores do pensamento de Aristóteles — e Popper, determinou uma nova forma de superar o problema da distinção entre o que era, ou não, ciência. Essa nova postura foi radicalmente contra o que fora colocado por Aristóteles, ou seja, a ciência na forma de um

1 J. Marias, *Historia de la filosofía*, 33 ed., Madrid, Occidente, 1981, p. 73.

2 Idem, p. 22.

3 J. Marias, op. cit., p. 209.

4 Idem, p. 2.

receituário para se evitar o erro, além de posicionar-se radicalmente contra o raciocínio indutivista, predominante no início do século.

Esse pensamento filosófico revolucionário para a época — início do século XX —, colocava em novos termos a discussão epistemológica ao demonstrar que o erro, em vez de ser um mal que pode ser evitado por intermédio de algum procedimento metodológico específico, constitui componente inevitável de qualquer teoria científica, sendo, em realidade, o motor pelo qual a ciência se move.

Ao buscar captar a lógica do desenvolvimento da ciência, Popper inicia sua exposição destruindo exatamente aquele que talvez fosse, de todos os princípios filosóficos, o mais caro aos cientistas e a boa parte dos filósofos de seu tempo: o princípio da indução como método de procedimento científico. Ao partir da constatação a que Hume chegara no século XVIII, de que não se pode fundamentar um enunciado universal de enunciados particulares, pelo simples fato de que uma única observação futura pode contradizer todas as anteriores.

Popper sempre procurou adotar postura crítica em relação aos membros do Círculo de Viena, quando esses assumiram o critério da verificabilidade, para

comprovar o que é científico. Para ele,

[...] era apenas outra maneira de formular o venerável critério dos indutivistas; não havia diferença real entre as idéias de indução e de verificação.⁵

Popper foi enfático quando afirmou que a ciência não é indutivista. De acordo com o seu modo de ver,

[...] a ciência não tinha caráter indutivo, a indução era um mito que havia sido destruído por Hume.

Essa corrente atual de pensamento filosófico e científico vai ao encontro do pensamento de Hume, segundo o qual a indução não leva à certeza. Para esses pensadores, só se pode tentar fundamentar a indução mediante novas induções, o que levaria a um círculo vicioso de induções sucessivas sem qualquer conexão causal entre os fenômenos examinados e sem demonstração possível. Eles afirmam ainda que o empirismo confundia o problema da validade de uma teoria com sua origem, e sustentam o ponto de vista de que essa última não é logicamente sistematizável, além de ser irrelevante para determinar a validade ou a veracidade da teoria. Assim, diz Popper:

[...] se tentarmos considerar sua verdade (do princípio da indução) como decorrente da experiência, surgirão de

novo os mesmos problemas que levaram à sua formulação. Para justificá-lo, teremos de recorrer a inferências indutivas e, para justificar estas, termos de admitir um princípio indutivo de ordem mais elevada, e assim por diante.⁷

Dessa forma, acrescenta Popper,

[...] a tentativa de alicerçar o princípio da indução na experiência malogra, pois conduz a uma regressão infinita.⁸

A crítica ao indutivismo prossegue quando essa corrente de pensamento argumenta que, além de atribuir importância epistemológica indevida à questão da origem do conhecimento, o empirismo estava gravemente equivocado, pois ninguém procede indutivamente na construção de uma teoria científica, nem mesmo aqueles que postulam o método indutivo e que acreditam utilizá-lo. É uma questão óbvia, segundo Popper,

[...] do ponto de vista lógico, haver justificativa no inferir enunciados universais de enunciados singulares, independentemente de quão numerosos sejam estes; com efeito, qualquer conclusão colhida desse modo sempre pode revelar-se falsa. Independentemente de quantos casos de cisnes brancos possamos observar, isso não justifica a conclusão de que todos os cisnes são brancos.⁹

Portanto, para essa corrente filosófica e científica, Hume estava certo ao afirmar que enunciados singulares não podem atestar a veracidade de uma teoria — eles podem refutá-la ou corroborá-la, mas nunca comprová-la.

A ciência, dentro dessa perspectiva filosófica, é feita mediante uma permanente construção de hipóteses e de seu cotejamento com a realidade, rompendo com o pensamento aristotélico e sua identificação entre ciência e opinião, pois a ciência deve ser concebida como uma sucessão de pensamentos, fruto da imaginação criadora do homem, que, historicamente, aproxima-se cada vez mais da verdade, sempre capaz de uma explicação cada vez mais abrangente dos fenômenos observáveis. O progresso científico demonstrou consistir, não em acumulação de observações, mas em superação de teorias menos satisfatórias e sua substituição por teorias melhores, ou seja, por teorias de maior conteúdo.

A teoria do conhecimento, primeira grande obra publicada por Popper e já traduzida para 19 idiomas, refuta o problema da indução e de seus defensores. Para esse filósofo, conhecimento representa um sistema de enunciados que são teorias apresentadas à discussão. O conhecimento, assim, apresenta-

5 Karl Popper, *Autobiografia intelectual*, 2. ed., São Paulo: Cultrix, 1986, pp. 87-88.

6 Idem, p. 88.

7 Karl Popper, *El desarrollo del conocimiento científico - Conjecturas refutacione*, Buenos Aires, Paidós, 1985, pp. 27-28.

8 Idem.

9 Ibidem, p. 29.

se como objetivo e hipotético, não permitindo que exista indução, pois jamais teorias universais são deduzidas de enunciados singulares.

Além de contestarem a indução, Popper e seus seguidores sustentam que toda e qualquer teoria científica assenta-se sobre uma série de pressupostos metafísicos que, mesmo não sendo refutáveis, podem ser discutidos criticamente, o que significa que são inteligíveis e, portanto, possuem significado. Para Popper,

[...] o conhecimento humano consiste em teorias, hipóteses e conjecturas que nós formulamos como produto de nossas atividades intelectuais.¹⁰

A ciência é uma construção racional com base no enfrentamento de problemas que surgem para o homem ao longo de sua vida, sendo portanto, irrecusável sua estreita vinculação com a realidade externa e com fenômenos culturais de cada época. Popper é enfático ao afirmar que

[...] iniciamos nossas investigações partindo de problemas. Sempre nos encon-

tramos numa situação problemática e escolhemos um problema que esperamos poder solucionar. A solução, que sempre tem caráter de tentativa, consiste numa teoria, numa hipótese, numa conjectura. As várias teorias rivais são comparadas e discutidas criticamente, a fim de identificar-se suas deficiências; os resultados permanentemente cambiantes, sempre inconcludentes, dessa discussão crítica, formam o que poderia ser denominado a ciência do momento.¹¹

A atitude mais sensata de um cientista, para essa corrente de pensamento, é de um exercício crítico incessante do conhecimento e de um entusiasmo ardoroso ao advento de novas teorias. O progresso científico consiste no movimento em direção a teorias que dizem sempre mais, teorias de conteúdo sempre maior.

Um dos primeiros trabalhos utilizando a abordagem dedutiva para o desenvolvimento de uma estrutura conceitual para a contabilidade, foi realizado por Scott. Alguns detalhes desse trabalho serão apresentados a seguir.



UMA PROPOSTA DEDUTIVISTA PARA OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Um dos primeiros estudos para o desenvolvimento de uma estrutura conceitual para a contabilidade, dando uma conotação científica para esse ramo do conhecimento, foi desenvolvido pelo pesquisador americano D. R. Scott.

Scott era bacharel em artes, ciências e jornalismo e tornou-se PhD em economia pela Universidade de Harvard, em 1930. Sua experiência profissional incluía a docência na Universidade de Michigan e na Universidade de Missouri, onde desenvolveu seus primeiros trabalhos.

Uma das principais propostas de Scott foi um estudo no qual

[...] articulava a importância de uma abordagem dedutiva para o sucesso do desenvolvimento de uma fundamentação teórica para a contabilidade.¹²

Na época da publicação de seu estudo: "The basis for accounting principles" na *Accounting Review*, no ano de 1941, existia uma grande falta de credibilidade vivida pelos profissionais da contabilidade nos Estados Unidos, em função, principalmente, da crise institucional criada pela quebra da bolsa de Nova York, em 1929. Nessa época, havia um

grande reconhecimento público de que a contabilidade não atendia aos interesses dos usuários no que concerne o controle social das grandes organizações; seu papel era limitado ao mecanismo tradicional de registro das transações. Profissionais da contabilidade dos Estados Unidos tentaram convencer os usuários das demonstrações contábeis de que a publicação de um conjunto de princípios de contabilidade geralmente aceitos, desenvolvidos pelos auditores independentes, poderia reduzir futuros abusos no mercado de ações. A publicação do "Securities Act", em 1933, e do "Securities Exchange Act", em 1934, foi uma tentativa do governo americano de amenizar a crise. Com essa decisão do poder público, todas empresas listadas em bolsa deveriam apresentar demonstrações contábeis auditadas, o que forneceu um forte incentivo à profissão na procura da especificação de um conjunto de princípios de contabilidade aceitos e aplicados por todos profissionais americanos, em uma tentativa de padronização das práticas contábeis.

Scott já havia reconhecido em seu trabalho o potencial que uma estrutura teórica para a contabilidade pudesse amenizar o problema. Segundo ele,

[...] servindo como base para uma integração, um conjunto internamente

10 Karl Popper, *El desarrollo del conocimiento científico – Conjecturas refutacione*, op. cit., p. 93.

11 Idem, p. 94.

12 C. Lawrence & J. P. Stewart, "D. R. Scott's conceptual framework", *The Accounting Historians Journal*, Texas, 20(2):95-117, dez. 1993, p. 95.

consistente de princípios contábeis, poderia facilitar o controle social das organizações.¹³

Scott propôs uma abordagem dedutiva para o desdobramento da teoria contábil, entendendo completamente a fragilidade de uma abordagem indutiva no desenvolvimento de um corpo de padrões impositivos.

A aprovação do “*Securities Acts*” e os esforços embrionários dos profissionais americanos para o desenvolvimento de um conjunto uniforme de princípios de contabilidade podem ser interpretados como tentativa de criar uma estrutura de controle apropriada para as organizações, principalmente para uma sociedade em franca expansão industrial do início do século XX.

A proposta de Scott diferenciava-se daquelas apresentadas pela maioria dos pesquisadores de sua época, pois ele advogava a interface da estrutura conceitual da contabilidade com o meio ambiente social, político e econômico, como está expresso em seu postulado

de orientação. Essa proposta não foi incorporada aos pronunciamentos das autoridades americanas até 1970, quando da publicação do APB 4 — *Accounting Principles Board* — do *American Institute of Certified Public Accountants* — AICPA.¹⁴ Scott também defendia a necessidade da criação de um conjunto de princípios universais de contabilidade e de princípios gerais, dedutivamente derivados dos princípios universais.¹⁵ O reconhecimento definitivo do que advogou Scott em seus trabalhos veio com a publicação do *Statements of Financial Accounting Concepts 1 e 2*,¹⁶ em 1978 e 1980, pelo *Financial Accounting Standards Board*,¹⁷ nos quais adotou uma estrutura conceitual para a contabilidade, servindo de indicador direcional para os procedimentos contábeis norte-americanos.

Esta proposta de Scott pode ser entendida como uma tentativa de adequar a teoria contábil não como uma ciência progredindo

[...] em direção a um ideal estatístico, mas de preferência como um processo contínuo de essencial adaptação para manter a relevância em um ambiente econômico que está evoluindo continuamente.¹⁸

As idéias, segundo Scott, devem estar harmonizadas com a cultura existente da época, portanto, adaptadas à realidade vigente para que possam ter validade.

A ênfase dada por Scott aos usuários

externos das informações contábeis — contrária à visão corrente dos anos 1930, na qual o papel da contabilidade era beneficiar somente o usuário interno — foi sua primeira tentativa de desenvolver uma fundamentação teórica, empregando em sua estrutura conceitual um postulado de orientação contábil. No artigo “*The basis of accounting principles*”, Scott apresentou a seguinte estrutura conceitual:

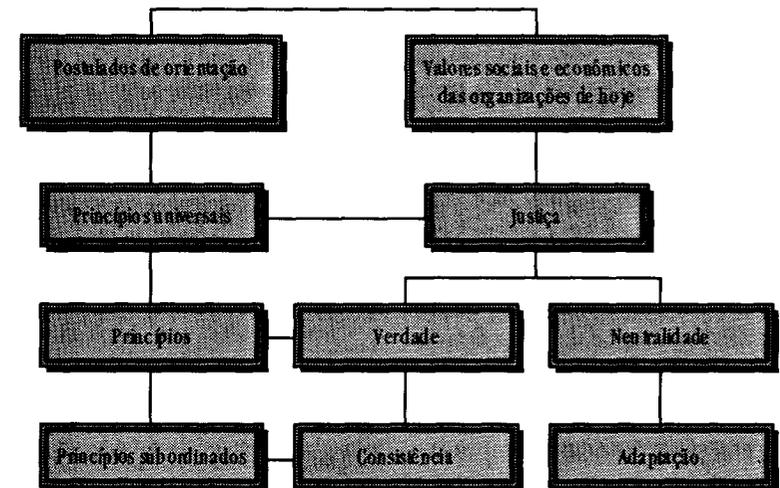


FIGURA 1
Desenvolvimento dos Princípios Contábeis¹⁹

13 C. Lawrence & J. P. Stewart, op. cit., p. 97.

14 American Institute of Certified Public Accountants, *Statement of accounting principles board*, (4), Nova York, AICPA, 1970.

15 D. R. Scott, “The basis for accounting principles”, *The Accounting Review*, Chicago, 16(4):342-9, dez. 1941, p. 343.

16 Financial Accounting Standards Board. Objectives of financial reporting by business enterprises, *Statement of financial accounting concepts 1*, Stanford, FASB, 1978.

17 Financial Accounting Standards Board. Quantitative characteristics of accounting information, *Statement of financial accounting concepts 2*, Stanford, FASB, 1980.

18 C. Lawrence & J. P. Stewart, op. cit., p. 103.

19 Idem, p. 106.

Scott considerou sua estrutura conceitual como instrumento para introduzir coerência no desenvolvimento dos princípios contábeis. Essa estrutura é apresentada de forma hierárquica, partindo de postulados e princípios para a dedução de regras, métodos e procedimentos contábeis.

A estrutura desenvolvida por Scott apresenta, no primeiro nível, um postulado de orientação como forma de articulação entre o ambiente, os princípios contábeis e os principais procedimentos contábeis. Scott reconhecia que a unidade da contabilidade dependia da consideração do ambiente social, político e econômico no desenvolvimento de sua estrutura teórica. Anos mais tarde, outros pesquisadores como DePree,²⁰ Stewart²¹ e Zeff,²² todos citados por Lawrence,²³ apresentaram argumentação similar sobre o postulado de orientação como elemento essencial da estrutura da teoria contábil. O reconhecimento de que um postulado de orientação é necessário no desenvolvimento de uma estrutura conceitual para a contabilidade

foi definitivamente reconhecido quando da publicação do "APB Statement 4", em 1970. Com esse postulado, ficou clara a preocupação da contabilidade com o usuário externo das demonstrações contábeis. O próprio FASB identificou como o primeiro objetivo das demonstrações contábeis o fornecimento de informação

[...] útil para o investidor e credor presente e potencial e outros usuários na tomada de decisão racional sobre investimento, crédito e similares.²⁴

Depois de definido o postulado de orientação, Scott especificou na sequência de sua estrutura conceitual dedutiva o elemento seguinte como o princípio universal da justiça. Como o próprio Scott apresenta:

[...] procedimentos, regras e técnicas contábeis [...] devem ter igual tratamento para todos interessados, atuais ou potenciais, envolvidos em situações financeiras cobertas por contas na organização.²⁵

Os interessados nas informações contábeis necessitam de informações não tendenciosas, uma vez que a igualdade

20 C. M. Depree, "Testing and evaluating a conceptual framework of accounting", *Abacus*, 25, (1989-2): 61-73.

21 J. P. Stewart, "The significance of the orientation postulate", *Abacus*, 1989:97-115.

22 S. A. Zeff, *A critical examination of the orientation postulate in accounting with particular attention to its historical development*, Ann Arbor, University of Michigan, 1961.

23 C. Lawrence & J. P. Stewart, op. cit.

24 Financial Accounting Standards Board, op. cit., 1978, § 34.

25 D. R. Scott, op. cit., 1941, p. 342.

de tratamento é fundamental para que haja justiça para todos os usuários, tanto internos como externos. Justiça é o fundamento para o desenvolvimento de todos os princípios contábeis dedutivamente derivados, conforme apresentado na Figura 1.

O terceiro nível da estrutura conceitual de Scott apresenta os princípios da verdade e da neutralidade deduzidos do princípio da justiça. Verdade está definida como "representação fiel" (IASB),²⁶ assegurando que as demonstrações contábeis representam fielmente as informações registradas na empresa. Caso não represente fielmente, estará violando o princípio da justiça.

Para Scott, a apresentação da verdade não significa precisão meticulosa e acurada. Os contadores, segundo ele, devem usar um julgamento profissional para aplicar esse princípio. Assim, os contadores não devem registrar qualquer passivo contingente, independentemente de sua certeza de ocorrer, fornecendo um quadro distorcido da realidade da empresa, alegando estarem adotando o princípio da verdade.

Outro exemplo apresentado por Scott

diz respeito à utilização do princípio da verdade. Refere-se à rejeição da avaliação de estoques utilizando o valor de custo ou de mercado, dos dois o menor. Scott, na década de 1930, já denunciava o conservadorismo na utilização da regra do custo ou mercado como sendo inconsistente com o objetivo das demonstrações contábeis: a apresentação da verdade. Para ele, a avaliação em valores de mercado, em todos os casos, é muito mais verdadeira e fiel.

O princípio da neutralidade possui a mesma importância do princípio da verdade. Neutralidade é definido por Scott²⁷ como toda informação "... justa, não enviesada e imparcial, ... e não serve a um interessado especial". Para o IASB,²⁸ "para ser confiável, a informação contida nas demonstrações financeiras deve ser neutra, isto é, livre de preconceitos". Scott defendia que a neutralidade deveria seguir a justiça, tal como as demonstrações financeiras deveriam apresentar interpretações claras e objetivas dos negócios das empresas.

O último nível da estrutura de Scott inclui os princípios subordinados da adaptação e da consistência, definidos como:

26 International Accounting Standards Committee. "Estruturação conceitual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras", in Ibracon, *Princípios contábeis*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 1992, p. 541.

27 D. R. Scott, op. cit., 1941, p. 343.

28 International Accounting Standards Committee, op. cit., p. 549.

[...] regras, procedimentos e técnicas contábeis [que] devem ser continuamente revisadas adequando-se às mudanças nas relações econômicas, de forma que elas possam continuar empregando os princípios de justiça, verdade e neutralidade.²⁹

A contabilidade deve adaptar-se às mudanças sociais, políticas e econômicas que ocorrem na sociedade e no ambiente econômico. A contabilidade, para Scott, está sujeita a mudanças revolucionárias, assim como outras disciplinas mudam com as alterações de fenômenos físicos e sociais. Um exemplo de adaptabilidade apresentado por Scott nas técnicas contábeis foi a introdução da estatística em função do aumento da complexidade dos negócios nas organizações, após a Revolução Industrial. Nas organizações rudimentares, não existia a necessidade de estimação estatística de prováveis devedores duvidosos. Esses eram registrados individualmente quando considerados incobráveis. Com o aumento do número de transações, foi preciso a utilização de técnicas de estimação estatísticas para o registro coletivo dos possíveis devedores duvidosos, adaptando a prática contábil à nova realidade.

Para Scott, novos métodos ou procedimentos devem ser derivados de uma

estrutura conceitual logicamente desenvolvida e harmonizada com bases filosóficas do ambiente social, político e econômico. Scott percebeu a

[...] teoria da contabilidade como uma abstração do processo social continuamente aberto a mudanças com o entendimento das alterações no processo e na estrutura social.³⁰

A estrutura conceitual deve, assim, ser periodicamente reexaminada para permitir ajustamentos pelas crenças, tecnologias e experiências contemporâneas.

A necessidade de adaptação da contabilidade é fundamental para que permaneça consistente. O princípio da consistência pode ser entendido como

[...] regras, procedimentos e técnicas contábeis [que] devem ser consistentemente aplicadas. Elas nunca devem ser mudadas arbitrariamente para servir a propostas temporárias de administradores. Quando as mudanças forem necessárias, elas devem ser controladas pelos princípios da justiça, verdade e neutralidade.³¹

O princípio da consistência não deve impedir a adaptação, pois o princípio da adaptação não deve ser aplicado arbitrariamente. Um apropriado balanço entre consistência e adaptabilidade de-

verá resultar em informações contábeis corretas, justas e verdadeiras para os usuários.

A ênfase dedutiva defendida por Scott ganhou domínio público, como já foi observado, quando da publicação do SFAC 1 e 2 do FASB. O SFAC 2 (FASB) descreve a estrutura conceitual como sendo

[...] um sistema coerente de objetivos e fundamentos inter-relacionados que devem conduzir para padrões consistentes e descrever a natureza, função e limites da contabilidade.³²

É importante notar que as mudanças



ocorridas na sociedade, entre 1930 e 1970, fizeram com que a estrutura conceitual proposta por Scott, dentro de uma abordagem dedutivista, tivesse aceitação no meio contábil com a publicação da estrutura do FASB em 1980. Hoje, existe uma corrente de pensamento contábil que ainda prega uma abordagem indutivista para o desenvolvimento de uma estruturação teórica para a contabilidade e não aceita a adaptação dos princípios contábeis às mudanças de padrões que ocorrem no ambiente social, político econômico no qual estão inseridas as organizações.

ção tecnológica e as próprias condições [...] onde as normas são aplicadas...³³

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS IMUTÁVEIS

Essa corrente de pensamento contábil que defende a imutabilidade dos princípios de contabilidade, em quaisquer circunstâncias de tempo e local, acredita que uma vez determinado um conjunto de princípios contábeis, esses não devem sofrer qualquer tipo de adequação.

[as] normas contábeis, entretanto, evoluem e se modificam de acordo com o desenvolvimento econômico, a evolu-

Essa característica de imutabilidade defendida por alguns pesquisadores não condizem com a realidade vivida pelo ambiente contábil contemporâneo. Todo ramo do conhecimento humano que conclama uma postura científica não pode ignorar a evolução do pensamento filosófico e científico dos últimos anos, principalmente com a confirmação de muitas teorias do campo da física, como a comprovação da existência de buracos negros, previstos na

29 D. R. Scott, op. cit., 1941, p. 343.

30 C. Lawrence & J. P. Stewart, op. cit., p. 111.

31 D. R. Scott, op. cit., 1941, p. 344.

32 Financial Accounting Standards Board, op. cit., p. 40.

33 H. Franco, *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*, São Paulo: Atlas, 1988, p. 24.

teoria geral da relatividade de Einstein. O alvorecer do século XX testemunhou, com grande assombro, a derrocada, após dois séculos de hegemonia praticamente incontestável, do sistema teórico da física newtoniana, que até então era tida não só como teoria hegemônica, mas também — e mais importante — como verdade indiscutível. Os físicos atuais vêem o espaço como uma

[...] rica sopa de partículas, surgindo e desaparecendo aos pares. Elas são conhecidas como partículas virtuais.³⁴



CONCLUSÃO

O desfecho deste trabalho só pode estar direcionado, essencialmente, para a indicação do processo de raciocínio dedutivo como o único capaz de fornecer à contabilidade um procedimento capaz de prover as bases de sua teoria e de seus princípios com elementos logicamente derivados.

O processo científico deve ser percebido como um constante esforço na busca de explicações para fenômenos, não como um constructo indefectível e inexorável, mas como seguimento inte-

Durante muito tempo os cientistas acreditavam que o espaço era um grande monótono vazio. Essa percepção alterou-se principalmente com as observações do telescópio Hubble, que consolidou a existência de buracos negros.

A contabilidade, assim como a física e as demais ciências da humanidade, é feita com permanentes cotejamentos com a realidade, não constituindo-se em verdade absoluta, como pensavam os filósofos gregos acerca de todo conhecimento científico. Uma ramo do conhecimento, cujos princípios são imutáveis, não poderá jamais atingir o patamar científico.

rativo do pesquisador e do ambiente no qual atua, buscando teorias cada vez mais abrangentes dos fenômenos observáveis. Assim sendo, os princípios contábeis devem representar uma expressão legítima das necessidades dos profissionais, no ensejo em que estão atuando e não como um conjunto preceitos básicos superados.

Os contadores que não aceitam a progressiva transformação da contabilidade, de sua teorias e de seus princípios, não acreditam na evolução do conhecimento humano. Estão, assim, dotados de um espírito dogmático, vítimas de uma

doutrinação. A contabilidade tem um papel muito maior que o de mero instrumento normativo; tem imediata e manifesta pertinência às decisões dos ges-

tores das organizações, não podendo compor-se, por conseguinte, de princípios e de teorias não contemporâneos aos seus usuários.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

American Institute of Certified Public Accountants. *Statement of accounting principles board* (4), Nova York, AICPA, 1970.

CAPOZOLI, U. "Hubble consolida existências de buracos negros", *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 05.06.94, "Caderno Especial", p. D16.

DEPREE, C. M. *Testing and evaluating a conceptual framework of accounting*, Abacus, 25, (1989-2): 61-73.

Financial Accounting Standards Board. "Objectives of financial reporting by business enterprises", *Statement of financial accounting concepts 1*. Stamford, FASB, 1978.

———. "Quantitative characteristics of accounting information", *Statement of financial accounting concepts 2*. Stamford, FASB, 1980.

FRANCO, H. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*, São Paulo, Atlas, 1988.

International accounting standards committee. "Estruturação conceitual para a preparação e apresen-

tação das demonstrações financeiras", in Ibracon, *Princípios contábeis*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 1992, pp. 541-64.

LAWRENCE, C. & STEWART, J. P. "D. R. Scott's conceptual framework", *The Accounting Historians Journal*, Texas, 20(2):95-117, dez. 1993.

MARIAS, J. *Historia de la filosofia*, 33. ed., Madrid, Occidente, 1981.

POPPER, K. R. *El desarrollo del conocimiento científico — Conjecturas refutaciones*, Buenos Aires, Paidós, 1985.

———. *Autobiografía intelectual*, 2. ed., São Paulo, Cultrix, 1986.

SCOTT, D. R. "The basis for accounting principles", *The Accounting Review*, Chicago, 16(4):342-9, dez. 1941.

STEWART, J. P. "The significance of na orientation postulate", *Abacus*, 1989:97-115.

ZEEF, S. A. *A critical examination of the orientation postulate in accounting with particular attention to its historical development*, Ann Arbor, University of Michigan, 1961.

34 U. Capozoli, "Hubble consolida existências de buracos negros", *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 05.06.94, "Caderno especial", p. D16.