

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires  
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y  
Métodos Cuantitativos para la Gestión  
**Sección de Investigaciones Contables**

**Contabilidad y Auditoría**

*Investigaciones en Teoría Contable*

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)  
Nº 42 año 21 – p. 31/64

**O “SER” E O “DEVE SER” EM CONTABILIDADE: ANÁLISE DA LINHA  
ORIENTADORA DA TEORIA POSITIVA**

**RODRIGO ANTONIO CHAVES DA SILVA**

rachavesilva@yahoo.com.br

**Prof. RODRIGO ANTONIO CHAVES DA SILVA**

- Contador, especialista em gestão econômica das empresas.
- Professor universitário, consultor, conselheiro fiscal, perito judicial.
- Membro da escola do neopatrimonialismo, e do clube de Balanced Scorecard da Argentina,
- Ganador dos prêmios internacionais de história da contabilidade (2007/2008) e análise financeira (2008/2009).
- Prêmio internacional Rogério Fernandes Ferreira (2011).
- Participante do primeiro Simpósio das Fronteiras do Conhecimento contábil no Peru (2012)
- Acadêmico imortalizado pela ACLA de Manhuaçu.
- Membro imortal da Academia Mineira de Ciências Contábeis.

Publicación presentada el 16/01/2015 – Aprobada el 03/07/2015



## **O “SER” E O “DEVE SER” EM CONTABILIDADE: ANÁLISE DA LINHA ORIENTADORA DA TEORIA POSITIVA**

### **SUMARIO**

**Palabras clave**

**Key words**

**Resumen**

**Abstract**

- 1. Introdução**
- 2. A posição do “ser” e “deve ser” na ótica positiva em contabilidade**
- 3. O estudo do patrimônio como fenômeno e o sujeito que conhece**
- 4. A posição interpretativa, a situação fenomenológica, e o deve-ser**
- 5. Os fenômenos como são e as ciências naturais**
- 6. Os fenômenos como devem ser e as ciências sociais**
- 7. As posições doutrinárias do patrimônio como é e como deve ser**
- 8. A contabilidade estuda o patrimônio como é e como deve ser**
- 9. Conclusão**
- 10. Bibliografía**

### **PALABRAS CLAVE**

**“SER” E “DEVE SER” - POSITIVISMO – ANÁLISE DA CONCEITUAÇÃO POSITIVA –  
INTERPRETAÇÃO DO DEVE SER - A CONTABILIDADE E O “DEVE SER”.**

## KEY WORDS

### "BE" AND "SHOULD BE" - POSITIVISM - ANALYSIS OF POSITIVE CONCEPTS - INTERPRETATION - ACCOUNTING AND "SHOULD BE"

"É evidente que dos contrários tiraremos abundantes premissas."  
(Aristóteles: 47)

"Mas tal é geralmente a marcha da razão humana na especulação; termina o mais breve possível a sua obra, e não procura, até muito tempo depois, indagar o fundamento em que repousa." (Kant, s/d: p. 33).

## RESUMO

As posições doutrinárias e gnosiológicas de nosso conhecimento tiveram inúmeras definições; uma das que mais nos surpreende é aquela que afeta toda a estrutura científica de pesquisa e de metodologia contábil, provinda da tendência americana com sua classificação no estudo do "ser" e "deve ser", basilar para a nossa sabedoria. O problema principal a ser analisado é a visão da cognominada teoria positiva em estudar os fenômenos como "são" excluindo o "deve ser" dando orientação para as linhas de sua pesquisa, colocando nossa ciência em outro posto de especificação. A finalidade deste trabalho é fundamentalmente analisar esta assertiva que embasa tanto a teoria positiva, quanto a sua influência na doutrina geral da contabilidade. É uma pesquisa nitidamente teórica, conceitual, que revê o sistema filosófico de conhecimento contábil e o específico da proposta positiva, por igual.

## ABSTRACT

The doctrinal and gnosiological positions within our discipline have handled several definitions. One of the most surprising one affects the whole structure of scientific research and the accounting methodology. It comes from the American tendency to classify the field of study as "be" and "should be". The main problem to be analysed is the position of the so-called positive theory which studies the phenomena as "be" excluding "should be" which place our science in another specification. The purpose of this work is fundamentally to analyse this assertion that underlies both the positive theory and its influence on the general doctrine of accounting. It is a distinct both theoretical and conceptual research which reviews equally the philosophical system of accounting knowledge and the specific positive proposal, as well.

## 1. INTRODUÇÃO

O longo curso da história da humanidade foi marcado por um sensível conhecimento que consistia de início nas marcações e relevação de fenômenos em cifras mnemônicas pelo próprio senso intuitivo do ser humano, que depois de séculos e milênios encontrou a sua razão de ser, dizemos **ontologia**<sup>1</sup>. Portanto, este tipo de sabedoria

---

<sup>1</sup> - Aqui usaremos o termo ontologia como próprio do grego "onto", significa "ser", e "logia", como "estudo", todavia, considerando o estudo da ciência contábil como próprio de ser analisado, ou analisando o sujeito de gnose que é a contabilidade. Outros autores como

começada na prática e hoje com abundantes generalidades, e especificações, sobre as suas características, partes, funções, finalidades, bases; por vezes definidas como heterodoxas, ortodoxas, lógicas, e porque não ecléticas ou sincretistas em sua teoria, é o que conhecemos como contabilidade.

Como tal conhecimento começou na prática e elaboração de contas, a ser aprofundado em terrenos teóricos, é sobre a teoria que agora iremos refletir, pois a sua razão de existir como ciência está na validade de sua gnosiologia, isto é, estrutura do seu próprio conhecimento, o que marca a sua existência e validade.

Não foram muitos autores que trataram sobre os aspectos teóricos em contabilidade na Itália, Marchi, Cerboni, Rossi, Besta, Masi, Ceccherelli, Onida, Amaduzzi, e Zappa, dentre outros; nos Estados Unidos, Paton, e Kester; em Portugal, Ferreira, Carqueja, Gonçalves da Silva, e Monteiro; na Argentina, Casella, e Biondi; no Brasil, Franco, D'auria, Herrmann Júnior, Lopes de Sá, Amado Nascimento, entre muitos outros poucos; estes fizeram muitas vantagens, seja apoiando, produzindo, ou discordando de teorias.

Outros se embasaram em puras normas, ou grupos, e não fizeram teoria alguma, nem sequer genuína tese( tudo cópia de outros autores), embora critiquem as tentativas teóricas autênticas, ou a verdadeira teoria, esta provinda do pensamento livre, e do raciocínio puro, dos modos de interpretar e de criar próprios pensamentos, que não são os regulados, os "prontos", ou "perfeitos". E, sem dúvida, a posição normativa está sempre distante do que seria realmente produção teórica de conhecimento, e os

---

Reale (2002), usam comumente o termo "ontognosiologia", aqui pode ser definido como a mesma coisa, pois, no estudo da ontologia contábil analisamos a sua própria razão de ser como ciência, ou os motivos de sua "existência no posto das ciências" (Para mais detalhes sobre específicas argumentações sobre a ontologia contábil *Vide*: Silva, 2012; e sobre obras ontológicas na contabilidade: Masi, 1950, 1955, 1971; Sá, 1953).

---

trabalhos de sua crítica sim, podem ser traduzidos no campo da hermenêutica contábil.

Nos Estados Unidos, desde a década de 80, a tendência proposta por Watts e Zimmerman (1986), tem sido muito aceita nos meios universitários (incluindo o Brasil), no entanto, não há trabalho de questionamento das proposições e máximas escolhidas, que indague, avalie, até aprofunde os textos e contextos apresentados, suas abrangências ou limitações, embasamentos ou hibridiz, em pontos lógicos que levem à sua aceitação ou discordância.

Com tudo isso, chegamos, sem equívocos, ao compasso latente do dogmatismo praticado nas aludidas universidades que dizem garantir o livre pensamento, ou apresentam perante as autoridades o “melhor conhecimento”, recomendando teorias sem a apresentação mínima do seu esboço teórico, renunciando os fatos históricos das doutrinas, o potencial e grande significância européia ou latina no campo científico de nossa disciplina, com pensamentos que levem a discordar desses trabalhos doutrinários, ou até concordar com os outros, apresentados sem posição doutrinária suficiente.

O problema que estamos dispostos a analisar neste trabalho está principalmente voltado à proposição dos aludidos autores norte americanos em dizer que a contabilidade estuda os fenômenos como “são” e não como “deveriam ser”. Como consequência disso colocam todas as doutrinas ou propostas teóricas prosélicas ou não, provenientes de hermenêuticas próprias do pesquisador, como “inferiores”, ou estranhas a “nova tendência”, ou seja, “esdrúxulas sobre o que seria a contabilidade”, até como próprias de “normativismo”<sup>2</sup>, se não forem

---

<sup>2</sup> - Os autores da linha positiva procuram aclarar uma divisão das pesquisas em “positiva” e “normativa”; a primeira procura estudar os fenômenos como “são”, a segunda como eles “devem ser”. O interessante é que toda a linha de pensamento argumentativo criado por um autor, é considerada como “deve ser”, portanto, “abaixo do positivismo”. Deste modo, criando um fenômeno de exclusão das demais tendências teóricas, como se toda a teoria tivesse que se ajustar no campo “quantitativo” e não “qualitativo”. Isso, gerando “preconceito científico”, jamais pode ser considerado como verdadeiro, pois, nada vale números e

"matematizadas"; embora a própria aceitação desta noção, não deixa de ser normativista, pois, se aceita o conteúdo apresentado, sem o estudo de sua estrutura, o que é dogmático, criando um "princípio de autoridade"<sup>3</sup> nunca antes visto.

As principais questões a serem definidas e estudadas melhor, em nosso pequeno artigo são: a contabilidade realmente estuda os fenômenos como são? Como ficaria o deve ser? É possível uma contabilidade estudando o deve ser? É correta por total, a posição conceitual básica de finalidade da contabilidade, num escopo definido pelos autores? Até onde vai sua validade? Estes questionamentos serão problemas indagados, embora, leve a diversas perguntas com um mesmo objetivo de testar o pensamento do "ser" e "dever ser" em matéria contábil, verificando a linha positiva.

O nosso trabalho busca estudar a validade da premissa adotada pelos autores reconhecendo que todas as teorias possuem limitações, mesmo com axiomas que podem chegar ao campo das hipóteses (Hawking, 1994). E hipotetizamos que a base da teoria normativa carece de cuidados a serem analisados pelos pesquisadores de ciência contábil, pelas universidades que completamente a aceitam, todavia, por hora não

---

pesquisas quantitativas, se não há qualidade racional que as interprete, todavia, a posição dos autores e adeptos de tal linha coloca a contabilidade deste modo como se sua ciência tivesse que ajustar a um método, e não o contrário (*Vide*: Silva, 2009)

<sup>3</sup> - O professor Masi (1971) comenta que o princípio da autoridade foi que prejudicou a ciência contábil, aceitando idéias sem lógica suficiente, ou com nítidos erros, porém, sendo consideradas verdadeiras, tal como o caso, da economia aziendale, que poderia ser aceita como conjunto de conhecimento, e não como substituidora da contabilidade, os seus adeptos aceitaram nada mais do que a figura de Zappa, como sucessor de Besta na cadeira da Universidade de Veneza, do que necessariamente o potencial lógico de sua idéia; ou mesmo a idéia de "supercontas" ou uma "superescrituração" muito divulgada pelos franceses, etc. Todas as máximas se embasavam em autoridades criadas pelo homem, contudo, sem dever contextual científico lógico que as pudesse validar como aceitáveis perante a filosofia da contabilidade em muitos aspectos.

teremos nenhuma antecipação sobre a sua validade, ou alguma de nossas conclusões que serão analisadas minuciosamente.

A justificativa para tal pesquisa encontra-se no fato de não existir trabalho de doutrina sobre os incontestes de contradições de proposta da linha positiva, muito menos conhecemos algum artigo que venha a analisar ou discordar claramente de tendência positiva, embora iremos desenvolver elucubrações.

Ao passo, que a relevância está no próprio objeto de nosso trabalho, pois, como a noção positiva, de estudar os fenômenos como são e não como devem ser, assume subsídios da própria existência de nosso saber, aqui se apresentam os fundamentos de nossa disciplina, que interagem com sua totalidade existencial, ou ontologia, portanto, de modo que sua convicção altere toda a sua estrutura como gnose, sendo uma pesquisa nitidamente doutrinal, teórica, e de filosofia geral da ciência da contabilidade.

Admitimos utilizar em parte a metodologia apresentada por Vergara(2000), no que tange aos fins, ser uma pesquisa explicativa, exploratória, e aos meios, bibliográfica, todavia, quanto a sua classificação é nitidamente uma pesquisa de doutrina que usa métodos reconhecidos pelo raciocínio, como a lógica, maiêutica, e o próprio caminho argumentativo racional para a explicação dos fatos conceituais a serem estudados.

É igualmente uma pesquisa de filosofia da contabilidade, podemos assim classificar, pelo fato de tratar de temas de razão sublime, ou mesmo pela busca da qualidade das explicações a serem analisadas, pois, quando levantamos causa e efeito, estamos no campo da metodologia científica, agora quando aspiramos a qualidade da explicação, ou dos argumentos, fazemos nada mais do que pesquisa filosófica, como comenta o professor Masi:

**“Ora a filosofia da contabilidade, como a filosofia de toda ciência, se propõe em fazer raciocínio dos preconceitos, de dar o aviso**

**a posições inatuais, de destroçar pensamentos errôneos, de sobrepor ao crivo crítico as várias doutrinas, de oferecer sã pesquisa desta ciência, o mundo dos fenômenos e não aquele das formas e dos instrumentos, de reivindicar territórios próprios da contabilidade ocupados ou sacrificados por e de outras ciências, de deixar livre a pesquisa no estudo dos fenômenos, mas di avaliar os resultados, criticar os métodos, afinar os processos, agitar os problemas.** Se é verdade, como dizia Novalis, que “filosofar é erguer a tranqüilidade dos ombros, é vivificar” este objetivo salutar existe, na nossa ciência, com nas outras, a filosofia da ciência” (Masi, 1955: 11, Itálico do autor e negritos nossos)

Esperamos cumprir apenas com uma etapa de estudo desta e de outras doutrinas que merecem elucubrações, tal como sendo uma parte da discussão, oferecendo aos demais corifeus de nosso saber mais propostas, para assim realizarem mais aprofundamentos, dando mais interpretações sobre o tema.

## **2. A POSIÇÃO DO “SER” E “DEVE SER” NA ÓTICA POSITIVA EM CONTABILIDADE**

O “ser” demonstra a existência de um objeto ou indivíduo, a sua presença como fato, ou coisa, e o “deve ser” como os aludidos elementos observados se comportarão, garantindo que sua existência terá continuidade, ou seja, sempre vai existir, numa conceituação geral e mais sintética.

No entanto no positivismo de Watts e Zimmerman, os fenômenos patrimoniais ou o estudo da contabilidade “são”, portanto, assim devem ser estudados com aparência das ciências naturais, e metodologia aplicada, embora se trate do predizer:

“Watts e Zimmerman (1986), em seu prefácio, afirmam que a teoria positiva **não apresenta uma norma para uma alternativa contábil, mas explicam o que está sendo praticado na contabilidade e o porquê.** O pesquisador formula uma hipótese a respeito de

---

determinada situação e faz um teste empírico para comprová-la. O objetivo da teoria positiva na contabilidade **é explicar e prever a prática contábil** (1986: p. 2). **Explicar significa encontrar razões para determinada prática. Prever significa que a teoria prevê fenômenos contábeis** que já existem, mas que ainda não forma observados pelos pesquisadores.” (Ludicibus e Lopes, 2004: 275, grifos nossos)

Realmente esta visão é de concorde da maioria dos pesquisadores, pois, toda teoria deve explicar, e prever fenômenos, mesmo quando os autores relevam os aspectos de “fenômenos de prática”, e não os “patrimoniais”; mesmo assim, não há discordância nestes pontos de visão.

Aprofundando mais o pensamento, para Watts e Zimmerman o papel da contabilidade é explicar e predizer, embora isso não seja original de suas falas, todavia, tratado como se fossem argumentos originais seus:

“Vinculados à primeira corrente, encontram-se autores como Watts e Zimmerman(1986), defendendo a tese de que o objetivo da teoria contábil é **explicar e prever** a prática da contabilidade... De igual forma procurando esclarecer o sentido da palavra *prever* no contexto referido, Watts e Zimmerman destacam que a expressão *previsão da prática da contabilidade* quer significar que a teoria deve prever fenômenos contábeis ainda não observados. Porém, eles explicam que não se trata necessariamente de fenômenos futuros. Pelo contrário, tais fenômenos já podem ter ocorrido, mas ainda não forem evidenciados sistematicamente...” (Ludicibus e Lopes, 2004: 16 e 17, grifos dos autores e sublinhas nossas).

Aqui se aponta os elementos fundamentais da explicação do “deve ser” não necessariamente para prescrever fatos futuros, todavia, para evidenciar fatos que podem ou não ter ocorridos, embora continue restringindo o campo de estudos na “prática da contabilidade” e não nos “fenômenos patrimoniais”.

Com relação ao explicar e predizer, se tem total certeza, que o diapasão da contabilidade está afinado com estas funções intelectuais

(que sempre existiram no campo da literatura doutrinal clássica<sup>4</sup>), contudo, e, mormente, há outras explicações sobre o termo “predizer” dentro da noção do “deve ser”.

Depois, após outras argumentações os aludidos mestres partem da premissa do estudo da contabilidade como ela é e não como deveria ser:

“Os autores afirmam que, de 1940 a meados de 1960, **os contadores pesquisavam “como a contabilidade deveria ser”, em vez de explicar “porque ela é como é”, ou seja, a contabilidade era prescritiva em vez de positiva** (1986: p. 350)  
”(Iudicibus e Lopes, 2004: 279, grifos nossos)

Aqui vem à tona os elementos que vamos aprofundar, porque como se destacou e muito bem o papel de qualquer teoria no campo da explicação e da predição, agora se refuta, colocando-o como tom normativo, prescritivo, o senso de verificar como a contabilidade “deve ser”<sup>5</sup>.

Apenas para facilitarmos o entendimento de nossa visão, em resumo, a proposta dos autores Watts e Zimmerman, se fundam nos seguintes aspectos:

- **Estudo da contabilidade como é**

---

<sup>4</sup> - O desconhecimento de obras de outros autores facilita o erro de imputação da “originalidade”. Isso por um motivo muito simples, Masi (1955) já dizia que o caminho da ciência era hipotetizar, deduzir, verificar e concluir, conforme o próprio Descartes (1960) argumentava. Sem contar que mesmo antes do mestre, Caetano Dias (1944) apontava o estudo da predição de fatos ligados aos experimentos particulares da análise de balanços. Quantos anos se passaram antes da década de 80? Portanto, sempre presente em todas as ciências a função de explicar e predizer, e mais ainda dos autores de filosofia, e outros da contabilidade, jamais poderíamos dizer que a posição dos mestres anglo-saxônicos é “posição nova”, ainda para quem conhece a produção de outras culturas de contabilidade.

<sup>5</sup> - É lógico que aqui estamos tratando do senso de pesquisa, do “dever ser” no sentido de analisar fatos, profissionalmente e academicamente. O “deve ser” provindo de grupos, logo, não entra na nossa interpretação, pois, as normas prontas não são teoria, são frutos de uma escala de conhecimentos quando autênticas, e estão no setor único de imposição, e não facultativo, sendo alvo de hermenêutica e crítica.

- **Verificação da prática contábil**
- **Explicação dos fatos da prática**
- **Predizer fatos da prática**

Logicamente é aceitável tais pontos de vista, com um mínimo diferencial, pois, em outro momento, o explicar o predizer mudam a sua sintonia, de modo que o estudo da contabilidade não deve ser:

- **Normativo**
- **Prescritivo**
- **Apoiado no deve ser**

Com relação a estes pontos não se discorda totalmente, contudo, mesmo a teoria dos autores girando em termos, hora conflitantes, hora harmônicos, agora dissocia a posição do “deve ser” da contabilidade, dizendo que a mesma é “normativa”, isto é, “dogmática” ou simplesmente “descritiva” e “prescritiva”.

Não se pode confundir o que é normativo, ou prescritivo, daquilo que se apresenta como “deve ser”, embora ligados, a conexão interpretativa do termo, alude aspectos que podem ser considerados aceitáveis em nosso conhecimento, como iremos verificar.

Então, por mais que tenha sido relatado que o “sentido de prever” dos autores não seria ligado aos “fenômenos futuros”, a ligação do “deve ser” na sua sintaxe e semântica envolve a “análise de fatos futuros”, portanto, totalmente, ligada ao estudo do “é”, e não contrário ao significado de positivo, até expresso pelos autores.

Portanto, o estudo da contabilidade como “é”, desprovido do “deve ser” não envolve, elementos unicamente normativos, mas, uma extensão da sua função como ciência que estuda o passado, presente, e futuro da riqueza.

Reconhecendo que todo padrão de pensamento, mesmo o estatístico e experimental, não deixa de ser "um modo de verificar os fatos", ou "modelos de pensamento", é mister que colocar a visão do "deve ser" como igualitária ao "dogma" não pode ser por todos aceita, visto que ela é uma ciência social<sup>6</sup>.

**Em outros termos a posição teórica emanada, possui no seu âmbito uma discordância, de pontos que são defendidos como os de sua base.**

Além disso, o termo "deve ser" envolve sim interpretação de "fatos do futuro", ao passo, que a gramática atine a esta significação, sendo refutável dizer que o pensamento emanado atingia a outro entendimento (como fora colocado anteriormente), pois, a palavra é expressão do pensamento, e base para a interpretação:

"A palavra é a representação da idéia. Os sons emitidos pelo homem, em forma de palavras, significam idéias. As palavras, constituindo a linguagem, foram observadas, agrupadas em classes, registradas. Determinaram-se as leis da linguagem e formou-se a gramática que é o conhecimento dos fenômenos lingüísticos. A gramática é a ciência de observação, de elaboração, de exposição e de análise."(D'auria, 1959: 193).

---

<sup>6</sup> - Os meios utilizados pelos adeptos de tal idéia é usar muitos recursos estatísticos complexos para medir hipóteses, tanto é que a base da "teoria positiva" são as "hipóteses de mercado eficiente" (objeto abstrato, sujeito a contínuas medições). Se disse conseqüentemente, que a contabilidade evoluiu muito como "disciplina basicamente normativa, preocupada com recomendações a respeito de melhores práticas profissionais, a contabilidade transformou-se em uma disciplina mais "científica" com o vasto emprego de modelagem econômica e fundamentação estatística"(Lopes, 2002: p. 9 ). É claro que não há dúvidas que na visão positiva apresentada pelos autores americanos, a fundamentação estatística caracteriza a pesquisa como se somente a que utilizasse tal método fosse "mais científica" que as outras, preterindo, mistificando, e depreciando os temas qualitativos, gerando divórcios no grau de experimentação e interpretação da prática. Por tal, assim interpretam seus adeptos, as pesquisas do "deve ser" são inferiores, como se as pesquisas estatísticas, não produzissem modelos qualitativos de pensamento, caindo em prescrições óbvias para a prática.

Mesmo com a premissa de que “Watts e Zimmerman destacam que a expressão *previsãoda prática da contabilidade* quer significar que a teoria deve prever fenômenos contábeis ainda não observados.” O “deve ser” assume fenômenos futuros como fora dito que “eles explicam que não se trata necessariamente de fenômenos futuros.”. Por isso claríssima posição que não é “necessariamente”, todavia o “pode ser”, mesmo para fenômenos evidenciados pelas experiências (Iudicibus e Lopes, 2004: p.17).

Porém, em outro momento a significação do “deve ser” aparece como “dogmática”, normativa, ou prescritiva, apontando duas vertentes: ou a posição normativa é inferior à positiva, por ser inteiramente descritiva; ou a contabilidade é normativa normalmente, pelo fato que mesmo sendo ciência, prescreve fatos de prática, tal como experimenta os aludidos.

O normativo não pode ser então, colocado como “sub-pensamento” em contabilidade, ou até, o “deve ser” pode ser considerado “positivo”, pois, os problemas gerados pela posição de dissociar a contabilidade como é, do será, são muito grandes.

Neste contexto, que se percebe claramente uma contradição, pois, se o sucesso da teoria está no explicar e predizer, se explicamos o que é, e predizemos o que deve ser, portanto, não adequamos totalmente ao campo normativo, ou melhor, poderia até se adequar, pois, são padrões de pensamento, e estes não deixam de ser determinações de comportamentos de fenômenos ( no ângulo de pesquisa).

Nestes argumentos que iremos centrar nossas observações relevando o problema: como é possível estudar os fenômenos como são e não como devem ser anuindo à própria premissa que a contabilidade deve explicar e predizer? Ora se a contabilidade explica, ela deduz como os fenômenos serão e porque ocorrem tais fatos. E será nestes tais pontos que contrariam as próprias argumentações da linha positiva, que iremos focar nossa análise.

### 3. O ESTUDO DO PATRIMÔNIO COMO FENÔMENO E O SUJEITO QUE CONHECE

Consideramos que o patrimônio é um complexo fenomenal, contudo, não é algo inerte, insensível, e pronto, como próprio das ciências naturais, mesmo possuindo suas tendências "a priori"<sup>7</sup> como inquirição. Por mais que a contabilidade seja uma ciência com métodos parecidos com as naturais (analítico, dedutivo, indutivo, axiomático, histórico, analógico, racional, etc), ela difere e muito de tais metodologias, embora, todos os conhecimentos concernem com a experiência, não se pode admitir que haja noções que deixem de serem criadas com o raciocínio puro, como a própria matemática:

"Ora, é fácil demonstrar que no conhecimento humano existem realmente juízos de um valor necessário, e na mais rigorosa significação universal; por conseguinte, juízos puros, "a priori". Se se quer um exemplo da própria ciência, basta reparar em todas as proposições da Matemática. Se se quer outro tomado do bom senso, pode bastar a proposição de que cada mudança tem uma causa" (Kant, s/d: 28)

Mesmo as ciências sociais são dispostas a pontos de matemática, e possibilidade de axiomatização dos fenômenos possíveis de alteração humana, ou experiência, ou seja, as tendências "a priori" em todas as ciências que usam elementos matemáticos (até racionais), são utilizadas, e até comuns.

Tal em contabilidade, o fenômeno patrimonial ocorre dentro de continentes que estão classificados como mercadológicos, aziendais, ambientais, econômicos, e sociais, estes por mais que sejam experimentados, necessitam para observação de seu funcionamento,

---

<sup>7</sup> - Dizemos "a priori", em relação às teses de matemática e lógica racional, contudo, ligando também a fatos que existem na natureza, que são averiguados independentemente da experiência humana. O "posteriori" seria considerado como o fenômeno "deve ser" tratado, depois das experiências e análises. Pois, a pesquisa "a priori" é considerada aceitável, como iremos explicar, e "a posteriori" igualmente.

---

algumas leis “a priori”, estas independentemente da experiência, contudo, com base no “conhecimento racional puro”, de como acontecem os aludidos fatos.

A primeira vista, o fenômeno é composto de uma causa que é variada e disposta socialmente, demonstrando muita diferença com as ciências naturais, que estudam fatos já existentes, que não decorrem da intervenção humana, ou seja, fatos que já “são” porque já “existem na natureza”.

Na realidade as ciências sociais não estudam o fenômeno como são, literalmente, mas como foram causados de modo que sejam apresentados como “devem ser”, assim apontou o positivismo de Augusto Comté (1798-1857)<sup>8</sup>.

Porém, outro ponto não fora colocado em relação às ciências, pois, por todos os autores da filosofia dizem que o fenômeno científico é o objeto que é conhecido pelo sujeito que conhece (Aranha e Martins, 1996).

Nesse entendimento, se o ser que conhece é nada mais do que o contador em matéria de ciência contábil, está posição assume uma interpretação. O sujeito que conhece deve produzir seus entendimentos de como “seria” ou “será” o objeto fenomenológico. E isso é que faz resumir o “dever ser”.

Na realidade se o patrimônio deve ser estudado no “é” sem o seu “dever ser” tiraríamos a sua situação de ser causado, orientado, administrado, portanto, não totalmente possível de socialidade, contudo,

---

<sup>8</sup> - O positivismo originalmente provindo da filosofia, se opunha ao estudo dos fenômenos de uma maneira absoluta, pois, ao penetrar na eliminação das causas metafísicas e teológicas, não permitia as respostas prontas, e garantia que o pesquisador deveria buscar as leis invariáveis dos fatos, por meio do raciocínio. Portanto, os fenômenos deveriam ser avaliados em causas e efeitos, e não apenas como eles são, mas como se formam, e produzem comportamentos (deve ser) objetivamente na sociedade (Vide: Aranha e Martins, 1996: 115 e ss.).

exposto como um objeto natural. O resultado dessa posição é simples: a sua função crítica como ciência, ou a sua prevenção contra fraudes e falências cairia por terra, pois, não sugeriríamos posições para a gestão, controle, e informação, no campo do "deve ser".

Embora concordemos abruptamente com o explicar e predizer (que como constatamos não é original da linha positiva), o estudo semelhante às ciências naturais, desprovido do "deve ser" tira o caráter social da contabilidade e do sujeito que conhece com seu poder orientativo, oriundo da sua interpretação.

Em suma, o contador deixaria de ser um consultor para ser um descritor dos fatos, e poderíamos deixar a gestão errônea, mesmo com diagnósticos auferidos, pois, jamais aconselharíamos como ela deveria ser. Portanto, isso retorna diretamente ao "normativismo" que é rechaçado por tal linha, pois, no campo do "é", estaríamos apenas no relato dos acontecimentos, e no campo do "será", ou "deve", na posição possível de ser alterada pelo entendimento do sujeito que conhece; teríamos a prática real do que se fazer administrativamente. Esta é a posição evidente que denota contraproducência nos argumentos avaliados.

#### 4. A POSIÇÃO INTERPRETATIVA, A SITUAÇÃO FENOMENOLÓGICA, E O DEVE-SER

No momento em que se coloca na teoria positiva, um caráter símile ao das ciências naturais, embora o objeto da contabilidade seja social, concomitantemente, aceitando o explicar e o predizer, negando o seu vir-a-ser no deve ser, a posição positiva entra em uma contraproducência evidente, e inerente à necessidade de exploração, pois, um princípio contraditório abala a veracidade lógica de uma teoria.

Isso se pode afirmar com uma argumentação ligada às fontes de nosso conhecimento, no sujeito que conhece: **as fontes intelectivas**. A contabilidade não existe por si, se o contador, sujeito que conhece, não a produzir, portanto, as fontes de nosso conhecimento não são apenas

---

**fenomenológicas**, acima de tudo são **gnosiológicas**, da pessoa que pensa e produz o conhecimento (Silva, 2012).

Aqui entramos no campo do sujeito pensante, este é o contador que raciocina e usa de vários meios para produzir explicações em matéria de contabilidade com a doutrina, as teorias, e os princípios, fundamentalmente. As normas e informações se encaram em caráter absolutamente complementar<sup>9</sup>.

O sujeito que pensa interpreta causas e efeitos, perfazendo a sua crítica, isso é muito comum em análises de balanços realizadas por nós contadores:

“A análise econômico-financeira revela estados e resultados, cujo conhecimento é útil aos interessados nos negócios de qualquer entidade administrativa. O analista elabora a demonstração desses estados e resultados que são tantos *efeitos* da gestão dos negócios. Satisfatórios ou não, tais efeitos, há que ser feita a investigação das respectivas *causas*, esclarecendo aos interessados a respeito das origens da situação presente. (D`auria, 1955: 436-437, grifos do autor).

Se o contador analisa um fato, ele tem que interpretá-lo, criticá-lo, produzir sua conclusão, tirar significados, e explicações; aqui chegamos no ponto do “deve ser”. O explicar, entender, e predizer, envolvem juízos de raciocínio, que não são “normativos”, porém, naturais de toda ciência social. Caso ele não consiga explicar como deverá ser um patrimônio, jamais contribuiria para a gestão, e a contabilidade se limitaria no campo da especulação teórica, ou seja, o seu efeito realmente material, aplicado, prático, e conclusivo, nunca aconteceria. Isso a faria chegar num patamar

---

<sup>9</sup> - Na gnosilogia, informações e normas simples, que são produzidas por grupos, ou por processos de computadores, constituem elementos prontos, passíveis de busca de significado, ou seja, não são produtos da razão encarada pela pesquisa, mas, são signos, que exigem a aspiração de significados. Deste modo, a informação necessita de entendimento, e as normas de hermenêutica, para se praticar e buscar as causas para a sua estática.

puramente de realidades numéricas, estatísticas extravagantes, e de pura imaginação científica.

As situações patrimoniais envolvem os estados de prosperidade e anti-prosperidade, eficácia e ineficácia, que "devem ser" interpretados como serão. Estudando apenas como os fenômenos são, perdemos este caráter, e o contador seria apenas um informante, um escrevente e descritor dos fatos gerados, nunca um analista, um consultor, um orientador empresarial.

A gestão, a prevenção de falências, as orientações que alterariam os básicos fenômenos de investimentos, financiamentos, custos, receitas, e resultados, não poderiam ser comportamentalizados se os fenômenos apenas "são" e não "podem ser". A possibilidade de sua função explicativa e previsora, ficaria nula, isto é, se ateria nas discussões quiméricas. Neste contexto, o resultado seria único: ela perderia o seu caráter social como ciência, orientadora da administração. Veja como um ponto de presunção pode alterar o estado da ontologia científica da contabilidade facilmente.

## 5. OS FENÔMENOS COMO SÃO E AS CIÊNCIAS NATURAIS

As ciências naturais estudam os fenômenos como se apresentam na natureza, embora as sociais formulam suas leis com métodos parecidos, estas são totalmente experimentais, ou seja, os fenômenos são produzidos pelo homem, por isso, a classificação clássica das ciências sociais como **histórico-culturais** (Reale, 2002).

Ao passo que toda ciência natural, que possui a lógica pode produzir suas leis "a priori", isto é, podem formular ou deduzir axiomas, como é o caso da simbologia lógica matemática. Isso, todavia é possível de ser feito em ciências sociais como Bunge (1992) havia demonstrado, e como é comum pelo método dedutivo que pode ser utilizado pela economia, sociologia, e pela contabilidade também, por meio de criação de leis, axiomas, ou hipóteses.

Contudo, explorando mais o mestre Bunge, podemos dizer que é necessário o experimentalismo, como se usa muito em matéria de linha positiva, contudo, o exagero em transformar a contabilidade numa “super-estatística” da pesquisa, oferece perigos em termos de descoberta científica, e efeitos, como os ligados ao pensamento lógico do pesquisador, e sua posição como cientista, tal como oferece a crítica o nobre filósofo:

“Sem dúvida o conceito de probabilidade é central na ciência moderna, desde a mecânica quântica até a pesquisa operacional(...) Mas, naturalmente, **a probabilidade não resolve todos os problemas científicos. Não há motivos para supor que a probabilidade devia ser a panacéia filosófica.** Não obstante, há entusiastas que defendem a tese extremista de que todos os conceitos filosóficos – particularmente os de simplicidade, estrutura, significado, verdade e confirmação – podem ser elucidados em termos de conceitos de probabilidade.” (Bunge, 1992: 9, grifos nossos).

O pensamento lógico do pesquisador contábil, e irônico, que não deixa de ser um inquiridor social, deve ter fundamentos conceituais em nosso trabalho, e a sua posição exige efeitos de interpretação, porque os fenômenos são passíveis de alteração, mesmo com parcialidades nas pesquisas:

“... As leis das ciências factuais(ou seja, os enunciados nomológicos) expressam estados realmente possíveis das coisas assim com as mudanças de estado( eventos) realmente possíveis das coisas... **Os objetos concretos ou materiais são e estão:** existem fisicamente e encontram-se em algum estado.” (Bunge, 1992: 45, grifos nossos)

Por mais que a pesquisa seja neutra, ela deve gerar leis ou regras de funcionamento( nomologia). Ao mesmo tempo, em casos de aplicação profissional devemos ter em mente que o fenômeno analisado deve ser interpretado, pois, **como diz o filósofo, em caráter factual, social, os fatos são, e estão, em outras palavras, existem e devem ser.**

Uma ciência por mais que tenha classificação conforme sua especialidade (natural ou social), tende a utilizar os mesmos métodos. Um exemplo: a análise é usada na química, física, e na contabilidade. Ao passo que o método dedutivo predileto para a economia pode ser usado na lógica, geometria, e na astronomia. Tudo isso faz distinguir uma única coisa: as ciências são variadas conforme o objeto e o ângulo de estudo.

Neste ponto, se apresenta a contabilidade com um objeto que é gerencial, diferente da química, física, e matemática (não existe necessariamente um “lucro do átomo”, muito menos uma “venda da matéria”), o que demonstra que o objeto, tal como sua posição de análise, deve ser, e pode ser alterado pelas mãos humanas, diferente das ciências naturais.

Oportunamente, hoje não se aceita o estudo do “é” totalmente em ciências naturais devido aos laboratórios, ou pesquisas aplicadas, penetrarem no campo do “deve ser” analisando as teorias criadas. O próprio Einstein (1879-1955), sendo dedutivo-racional, aceitava as teorias do “deve ser” no campo do padrão de interpretação e raciocínio puro, tal como as pesquisas de laboratório para conhecer a natureza das hipóteses lançadas, principalmente em relação aos quantas atômicos e natureza da luz:

“A Física experimental moderna desenvolveu métodos para romper o núcleo do átomo, para transformar os átomos de um elemento em átomos de outro, e para extrair do núcleo as partículas elementares pesadas de que é constituído(...) Mas ainda falta uma teoria simples em suas idéias fundamentais e ligando a rica variedade de fatos no domínio da Física Nuclear.” (Einstein e Infeld, 1988: 207)

Igualmente as teses de Planck (1960), mesmo ele sendo absolutamente experimental, apresentavam axiomas da lógica, quando criou a lei da constante de movimentação do átomo. Neste contexto, a separação do ser e deve ser é absolutamente difícil de ser realizada, e em outros casos até inconcebível na ótica de aprofundamento filosófico, em qualquer tipo de ciência.

O que podemos colocar de modo simples é que torna difícil de admitir o campo do estudo contábil apenas no “ser” deixando de lado o “deve ser”, conforme os autores supracitados da teoria positiva, ao mesmo tempo em que se aceita o “explicar e o predizer”.

Uma coisa é a imparcialidade científica que não é deduzir coisas sem lógica ou sem experiências feitas. Outra coisa, é o estudo do “é” e do “deve”. Se a tentativa dos nobres autores fora colocar o estudo na imparcialidade do método, isso não foi explicado nos textos, e não interage com a emanção teórica, de que o estudo positivo ficaria apenas para as coisas como são, e não como devem ser, pois, a contabilidade na sua pesquisa, atinge não somente teorias a serem produzidas academicamente, todavia, práticas profissionais, e ao passo, o fenômeno acaba devendo ser, a partir das leis de conclusão de como é o seu funcionamento em grau de eficácia e ineficácia.

Como dizia Aristóteles (2006, 2005) o fim da ciência é o bem do objeto, e o da contabilidade não foge desta lógica, pois a sanidade administrativa, gerencial, patrimonial das aziendas e organizações é o principal fim de sua atividade gnosiológica.

## **6. OS FENÔMENOS COMO DEVEM SER E AS CIÊNCIAS SOCIAIS**

Os fenômenos patrimoniais objetos da contabilidade são fenômenos sociais(todos os fatos contidos no patrimônio possuem relações mercadológicas e sociais, portanto, não deixam de ter este caráter sociológico), e estão no campo do dever ser devido aos fatores de gestão, eficácia, e prosperidade como vimos.

Se os fenômenos da contabilidade devem ser analisados apenas no campo do “é” ou dos “são”, tiraríamos o seu caráter social, ou seja, de orientar como ele deveria ser feito, eliminando todas as aplicações mais sublimes da profissão como auditoria, e analise, e igualmente a perícia, que orienta os usuários.

A auditoria principalmente no componente operacional, permite dizer ou explicar como os fenômenos e processos devem ser, se assim não fosse, o valor da auditoria não seria de crítica ou criatividade, seria apenas de reprodução fotocopiadora do que existe, deixando de ser tecnologia revisora e explicitadora.

O mesmo se daria para a análise: se fechássemos o seu campo para apenas o "ser", e não o de explicação e interpretação, tiraríamos o seu poder como tecnologia de explicação e orientação dos fatos, determinando como deveria ser uma administração, ou gestão patrimonial. Acontece que o campo do "deve ser" sujeita toda a aplicação contábil, pois, como dizia Franco a contabilidade não pode ser somente registro contábil, descrição do que é, todavia, dedutora de leis da gestão patrimonial e explicação de suas causas:

"Do estudo da situação do patrimônio em dado momento tira a Contabilidade não só conclusões **a posteriori** (depois de verificado os fatos), como também estabelece normas para a orientação de exercícios futuros.

A Contabilidade não se limita, portanto, a registrar os fatos verificados no patrimônio, mas vai além, preocupando-se com as causas que produziram determinadas variações no patrimônio; relacionando as causas e os efeitos, estabelece leis, o que lhe dá poder de previsão para os futuros efeitos, produzidos pelos fatos que estão verificando. Essa previsão, entretanto, é sempre relativa, como o é em toda a ciência social." (Franco, 1950: 10, grifos do autor)

Fica claro que em mais de sessenta anos, os brasileiros já comentavam o poder do dever ser, na previsão dos fatos, sem atrelá-lo como algo anômalo, ou algo "abaixo da ciência" como caráter normal de análise de nossa disciplina.

Não se pode esquecer que no pensamento de "fontes de nosso conhecimento" temos uma origem que produz os fenômenos patrimoniais, e uma dessas é a gestão, como uma das principais causas dos fenômenos. Portanto, se não podemos orientar a administração,

---

investidores, e usuários, anularíamos todo o campo do deve ser preterindo a contabilidade como ciência social que é, não relevando o conceito preditivo que possui.

Ainda considerando as revoluções científicas e os padrões de conhecimentos em toda pesquisa no “é”, mesmo deduzindo leis ou conclusões, não seriam modelos do “deve ser”? Portanto, aquilo que se estuda no presente, não deixa de ser um modelo para o futuro, considerando a dinâmica das teorias, estas posições seriam nada mais do que “dogmas científicos”, de situações como devem ser.

Tal como na ótica de Hegel (2005): que toda tese tem uma antítese, que cria outra tese, e outra antítese, e assim por diante, criando um círculo perfeito de ser e dever concomitantemente, e hereditariamente no futuro. Então, situação normal na produção de qualquer conhecimento exclusivamente social.

## 7. AS POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS DO PATRIMÔNIO COMO É E COMO DEVE SER

Até o momento estudamos com base em autores da filosofia geral e contábil, todavia, doutrinariamente o estudo do é, e como deve ser, é matéria antiga na contabilidade, pois, para muitos autores, o patrimônio apenas é, e não seria uma constante, ou seja, continuo vir a ser.

O professor Masi definiu o patrimônio como um complexo fenomenal de forças econômicas e sociais, que existe e deve ser:

**“Na definição que foi dada de patrimônio dizemos que este é um fundo de valores coexistentes num dado momento e que o patrimônio é um fundo de valores em continuo vir a ser.**

**Ora, é útil recordar, que este foi considerado quase sempre no seu aspecto estático o qual, em realidade, nada mais é que um caso particular de dinâmica patrimonial. Interessa ao contrário examiná-lo como um conjunto em contínuo vir a ser.** E, de fato, do surgir de uma azienda quando se forma um núcleo de valores

patrimoniais, à interrupção das suas funções, contínua, e incessante é a transformação dos valores daquele primitivo núcleo dos quais muitos, senão todos, freqüentemente não existem mais traços. Estes aumentam ou diminuem por efeito da gestão ou por causas não pertinentes a esta." (Masi, 1927: 137, grifos nossos).

Para tanto, ele justifica a sua posição na visão da estática e dinâmica: **na primeira** apresenta-se o patrimônio em dado momento; **na segunda**, como o patrimônio seria no seu contínuo fenomenal, de fatos de investimentos, financiamentos, custos, receitas, e resultados.

Nesta ótica, o patrimônio é, em dado momento, porque está estático, contudo, ele não é apenas estático, ele é absolutamente dinâmico, sendo exposto conjuntamente no seu vir a ser pelo devir da sua continuidade.

Alguns autores nacionais chegaram a discordar da existência estática, pelo fato do patrimônio ser contínuo, mesmo em graus diversificados, como argumenta o professor gaúcho Viana:

"Consideramos até agora o patrimônio tomado num determinado momento de seu processo evolutivo. **Na verdade, patrimônio estático não existe, da mesma forma como não se concebe o repouso absoluto(...)**

No momento em que se fotografa o patrimônio em marcha, sua composição já se terá alterado: **os bens materiais que o formam, já terão sofrido, por infinitesimal que seja, a ação da temperatura, da umidade, do desgaste físico que se processa ininterruptamente...**

**O estudo da estática só é feito como o objetivo de se conhecer melhor a dinâmica.** Estuda-se a estrutura do patrimônio para saber-se como se processam as transformações que o desenvolvimento da gestão lhe imprimem." (Viana, 1971: 261-262, grifos nossos).

Portanto, o estudo da dinâmica, do contínuo, do vir a ser, do deve ser, orientador da gestão, é absolutamente axiomático em matéria de contabilidade, na ótica dos autores supracitados.

---

No entanto, desde aquela época, nos tempos de Masi, havia contrapostos nesta questão contábil, provindos de autores como Fisher (economista), Clark, e Vianello, como se o patrimônio existisse “fixo”, durasse, ou devesse permanecer, ou seja, **como se o patrimônio fosse indestrutível, se defendia a noção de sua análise apenas no campo do “são”, ou “é”, ostensivamente estático.**

Desde modo poderíamos perguntar para que serviriam as posições de risco e proteção do patrimônio? Portanto, estes que seria alvos de tratamentos contábeis, estariam totalmente antinômicos, como o mestre explicava:

“Em outros termos, enquanto, em substância, **para nós o patrimônio torna-se, segundo outros o patrimônio é, como se o patrimônio fosse permanente, imutável, indestrutível.** Mas se o patrimônio é, **qual significado poderia ter os conceitos de reintegração, de defesa, de incremento do capital ou também do patrimônio em geral.** Se este é e não torna-se agora poderiam estar errados aqueles conceitos, isto é insubsistentes esses fatos que se quer verificar: mas se estes são verdadeiros, e como são verdadeiros, agora queremos dizer que o capital e também o patrimônio em geral torna-se, isto é que se transforma e reconstitui com o tempo, mas que pode também não reconstituir-se, isto é que pode reduzir ou aumentar no tempo por efeito da gestão ou por causas a essa estranhas.” (Masi, 1927: 138, grifos nossos).

Portanto, dizer que o patrimônio não pode ser orientado, é dizer que ele é permanente, indestrutível, como se não viesse a morrer, liquidar; e qual é o motivo da proteção dos riscos e da orientação gerencial? Nenhum. Então, o estudo do patrimônio apenas como é, preterido do deve ser, assume a retirada do caráter de continuidade da riqueza, admitido que esta não poderia ser gerada.

Mas, não, os estudos dos fenômenos como são, envolvem o devem ser. E na exclusão do estudo do “deve” dá-se a entender que o patrimônio sempre vai durar, ou seja, que não existe algum fenômeno de prevenção. Fazendo com que até a técnica de orçamento viesse a cair por terra.

Pelo fato de existir a gestão e proteção aziendal, os fenômenos são e serão, conforme concluiu o mestre de Bolonha, de modo que o estudo do ser e do deve ser admita a existência patrimonial conforme a sua explicação:

“Ordinariamente o patrimônio é considerado no primeiro aspecto: **isto é como complexo econômico funcional e, como em seguida se verá, em continuo vir a ser**: mas também nos outros aspectos que a contabilidade considera. São de fato funções da contabilidade não somente aquelas relativas ao estudo e ao governo dos patrimônios funcionais nas empresas e nos entes, mas também aquelas relativas ao patrimônio que se cede a outro ou que se liquida: estas últimas, em relação às comuns, se diriam também funções especiais de contabilidade.” (Masi, 1927: 135, grifos nossos).

O deve ser, as prescrições, o “normativismo”, no sentido científico, por mais que seja refutado na teoria positiva, ele é normal em matéria de contabilidade, pois, esta deve orientar e explicar os fenômenos por meio da análise, tanto os comuns, até os incomuns que são os especiais, a liquidação, incorporação, e cessão. Parece que a posição anglo-saxônica não considerou a extensão da análise dos fatos, misturando a imparcialidade das pesquisas estatísticas, com a qualidade profissional, e extensão da atividade contábil, até nos estados patrimoniais e aziendais mais excêntricos, todavia, ocorrentes no empreendimento. Em suma, é insuficiente tal exposição.

Assim avaliando a própria condição do predizer, assumimos a atividade de prescrição no estudo futuro, como fato, pois, se o objeto é gerenciável, a atividade científica da pesquisa do contador, que não se estende apenas na academia, mas na profissão, deve ser normativa também, ou melhor dizendo, o normativismo é normal em contabilidade, em outras palavras, não é “abaixo da ciência”. Obstante, senão, poderíamos deixar o objeto de estudo à reveria, e pouca adiantaria “prestar informações aos usuários”, já que não existiria necessidade de orientar o patrimônio.

Por tal motivo para nós fica difícil aceitar um patrimônio meramente estático sem a dinâmica, apenas pronto, como o das ciências naturais. Reconhecemos acima de tudo que o patrimônio deve ser pelo “seria” e continuo vir a ser, contudo, acima de tudo ele deve ser pelo sujeito que sugere e orienta a sua administração que é o contador.

Então, pelo pesquisador ele não deixa de ser um modelo padrão, considerando o seu ser como vir a ser. Portanto, na realidade científica, fazer ciência contábil sem orientar os fatos como serão, no estudo do conhecimento (gnosilogia) é absolutamente impossível conforme a visão produzida pelos autores, constituindo acertado o alvo de nossa crítica conforme as análises apresentadas.

## **8. A CONTABILIDADE ESTUDA O PATRIMÔNIO COMO É E COMO DEVE SER**

Percebe-se claramente, que as posições da teoria positiva, não são concordantes nos estudos do “é”, relevando o “deve ser”. Ao contrário esta posição é anti-conceitual, pois, no momento que se diz que a contabilidade explica e prediz, admite-se o estudo do ser e será, embora se elimine o último elemento, portanto, são postas de modo contraproducente.

O correto seria admitir-se que o estudo do ser, vem amiúdo ao deve ser, para evitar complicações nas definições, devido a uma serie de justificativas:

- **A contabilidade é uma ciência social;**
- **A contabilidade tem o seu objeto sujeito à gestão por mãos humanas;**
- **A contabilidade é produzida pelo sujeito que conhece;**
- **Explicar e predizer sujeitam-se ao deve ser;**
- **O patrimônio é sujeito à ineficácia e pode falir;**
- **O patrimônio deve ser orientado à sua não extinção;**
- **O patrimônio é e será, portanto, estático e dinâmico;**
- **O patrimônio pode perder a sua continuidade;**

- **O patrimônio tem fenômenos de proteção;**
- **O patrimônio não é indestrutível;**
- **Toda pesquisa por si, é um “modelos de pensamento”;**
- **Toda pesquisa contábil envolve “modelos de comportamentos”;**
- **A contabilidade prescrever normas de ações administrativas;**
- **Existe o estudo do futuro na contabilidade.**

Consideramos tal posição muito interessante, embora concordemos com o predizer, não podemos aceitar a separação do estudo do ser e do deve ser, e isso não tem haver com o dogmatismo, mas é interpretação natural das ciências sociais.

Na realidade conforme principais autores da filosofia , criticam o uso exagerado de estatística, como se as leis da ciência fossem obtidas apenas pelas experimentações, ou pela matemática, excluindo outros setores importantes do conhecimento:

“Declaram os neopositivistas que as proposições sintéticas nos informam sobre questões de fato, enquanto que as analíticas, como as da Lógica e da Matemática, são vazias, destituídas de conteúdo, quando não meras “fórmulas lógico-quantitativas”: a Ciência, por isso, nos o que *é*, e não o que *deveria ser*. Desse modo, não se pode conceber a Moral como um sistema de conhecimentos ou de certezas, mas sim como uma provisão ou estoque de *diretrizes* ou *imperativos*, variáveis no tempo e no espaço(...)” (Reale, 2002: 20)

Portanto, reduzir a ciência no estudo do “é”, é eliminar até as proposições lógicas da matemática, reduzindo tudo ao campo da experimentação estatística, e há ciências que perfeitamente se enquadram no “deve ser”, como é o caso da mãe das ciências, a filosofia.

Não se pode anular as demais ciências impassíveis de mensuração como podemos citar a política, a sociologia, a moral, e ética, e muito menos destituir o senso de interpretação das ciências na linha da

---

positividade. Trazendo isso para a contabilidade a teoria positiva tem uma tendência insuficiente no tratamento da ótica interpretativa do sujeito que conhece, embora aceite o predizer, sem assumir o “deve”, o que é um paralogismo evidente.

O que concordamos é com a posição celebre do ser e deve ser, como orientação contínua das ciências contábeis, como argumenta o célebre Reale:

“... Ou vemos as coisas enquanto elas *são*, ou as vemos enquanto *valem*; e, porque valem, *devem ser* (...) Quando dizemos, por exemplo, que as coisas “evoluem”, o “evoluir”, não é senão um desdobramento ou modalidade de “ser”: - é o ser se desenrolando no tempo... Quer dizer que existe a possibilidade de ser um mesmo fato focalizado segundo *aquilo que é em seu dever*, em suas conexões causais, ou então segundo *aquilo que deve ser*, em sua *significação e validade*.” (Reale, 2002: 188 e 193, grifos do autor)

Nestes pontos, podemos admitir que na contabilidade os fenômenos são porque foram causados socialmente, e existem, todavia, devem, porque haverão de serem interpretados, e gerenciados, hora são orientados na sua administração, hora são produzidos, e hora são passíveis de dinâmica e previsão, possíveis de continuidade, dentro do corpo patrimonial, verossímeis no seu vir a ser, até para atestar os princípios de sua ciência( como o da continuidade).

Seguimos a posição que “a crítica da razão conduz, por fim, necessariamente, à ciência; o uso dogmático da razão sem crítica conduz, pelo contrário, a afirmações infundadas” (Kant, s/d: 44), neste ponto é lógico afirmar que a visão positiva da contabilidade de dissociar a realidade teórica evidente do ser e deve ser é absolutamente equivocada, e insuficiente, contrária a seus próprios fundamentos de explicar e predizer, e ao próprio senso de interpretação do contador, tal como estudo do objeto patrimonial na sua estática e dinâmica.

## 1. CONCLUSÃO

Concluimos que as posições da teoria positiva em contabilidade exposta na dissociação do "é" e do "deve ser", embora aceitas sem tergiversações nos meios acadêmicos, atinentes aos fundamentos da ciência contábil, faz questionar toda a sua estrutura ontológica, gnosiológica, e filosófica modo evidente, fora presente inúmeras discussões sobre a sua validade.

Destarte a forma científica deve definir a verdade, e os conceitos que devem ser observados; de modo que esta posição não está a par da postura da ciência social contábil, nem das ciências naturais, muito menos, admitindo o sujeito que interpreta, isto é, o contador que orienta a gestão, ou como deve ser a riqueza aziendal, assumindo a sua continuidade e possível administração, como posição natural de nossa disciplina.

Por fim assumimos inadmissível a separação do "ser" e do "deve ser" na contabilidade, não somente porque nossa ciência orienta, porém, pelas próprias definições dos autores que o patrimônio deve ser predito, e explicado, pois, como complexo deve propor devir, obstante, tem a sua estática e dinâmica, e não é indestrutível, sendo que separando estas derivações gnosiológicas, pairamos no âmbito do paralogismo evidente, antinomia clara, pseudo-definição, que exclui o caráter de lógica da realidade contábil, do seu objeto, e conseqüente interpretação para a prosperidade.

## 2. BIBLIOGRAFIA

ARANHA, M. L. de Arruda; MARTINS, M. H. Pires (1996): **Filosofando: Introdução á Filosofia**, 2. Ed., São Paulo, Editora Moderna Ltda.

ARISTÓTELES (2003): **Retórica das Paixões**, São Paulo, Martins Fontes.

\_\_\_\_\_ (2006): **Política**, São Paulo, Martin Claret.

\_\_\_\_\_ (2005): **Ética a Nicômaco**, São Paulo, Martim Claret.

- BUNGE, M. (1987): **Epistemologia: Curso de atualização**, 2º ed., São Paulo, Editora da Universidade de São Paulo.
- D'AURIA, Francisco (1949): **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**, São Paulo, Companhia Editoria Nacional.
- \_\_\_\_\_. (1955): **Estrutura e Análise de Balanço**, 3ª ed., São Paulo, Ed. Atlas.
- DESCARTES, R. (1960): **Discurso do Método**, tradução de João da Cruz Costa, Rio de Janeiro, Tecnoprint Gráfica.
- DIAS, F. C. (1944): **A técnica da Leitura dos Balanços**, 2ª ed., Lisboa, Livraria Moraes.
- EINSTEIN, A., INFELD, L. (1988): **A evolução da Física**, Rio de Janeiro, Guanabara.
- FRANCO, H. (1950): **Fundamento Científico da Contabilidade**, São Paulo, Ed. Revisora Gramatical.
- HAWKING, S. (1994): **O fim da Física**, Lisboa, Gradiva.
- HEGEL, G. W. F. (2005): **Introdução à História da Filosofia**, São Paulo, Rideel.
- IUDICIBUS, S. de., LOPES, A. Broedel (org) (2004): **Teoria Avançada da Contabilidade**, São Paulo, Atlas.
- \_\_\_\_\_; MARTINS, E. (2005): **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**, São Paulo, Atlas.
- KANT, E. (s/d): **Crítica da Razão Pura**, Rio de Janeiro.
- LOPES, A. Broedel (2002): **A informação Contábil e o Mercado de Capitais**, São Paulo, Pioneira Thomson Learning.
- MASI, V. (1927): **La ragioneria come scienza del patrimonio**, Pádua, Dottore Antonio Milani.
- \_\_\_\_\_. (1955): **Filosofia della Ragioneria**, Bolonha, Dott. Cesare Zuffi – Editore.
- \_\_\_\_\_. (1971): **La Scienza del Patrimônio**, Milano, Nicola Milano Editore.
- \_\_\_\_\_. (1950) "Ragioneria e non Ragioneria", *Rivista Italiana di Ragioneria*, Roma: Federazione Nazionale dei Collegi dei Ragioneri, Anno XLIII, série 2, Gennaio-Febrario.
- PLANCK, M. (1960): **A Survey of Physical Theory**, New York, Dover Publications.
- REALE, Miguel (2002): **Filosofia do Direito**, 20ª ed., São Paulo, Saraiva.
- SÁ, A. Lopes de (1953): **Filosofia da Contabilidade**, Rio de Janeiro, Ed. Aurora.
- SILVA, R. A. Chaves da (2012): **Introdução à Moderna Contabilidade Geral**, Curitiba, Juruá.

\_\_\_\_\_ (2009): **Evolução doutrinária da contabilidade** – Epistemologia do princípio patrimonial, Curitiba, Editora Juruá.

VERGARA, S. C. (2000): **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**, 3ª ed, São Paulo, Ed. Atlas.

VIANA, Cibilis da Rocha (1971): **Teoria Geral da Contabilidade**, Volume I, 5. Ed., Porto Alegre, Livraria Sulina Editora.

WATTS, R., ZIMMERMAN, J. (1986): **Positive Accounting Theory**, Englewood Cliffs, Prentice Hall.

