

CIÊNCIAS SOCIAIS, COMPORTAMENTAIS E CONTÁBEIS

*Waldomiro Piedade Filho**
*Mauro Santo Bernardo***

Resumo

O presente trabalho procura analisar e discutir a contabilidade vis à vis às ciências sociais/comportamentais. Inicia-se com uma abordagem sobre a ciência e as ciências comportamentais na visão de diversos autores. A seguir, descreve-se a evolução das ciências sociais, conceitos e definições e a inserção da contabilidade nessas ciências. Finalmente, busca-se uma conclusão alinhando as várias abordagens.

Palavras-chaves

Contabilidade, ciências sociais, ciências comportamentais e ciências contábeis.

* Waldomiro Piedade Filho é mestre em administração pela FEA-USP, professor na Faculdade São Luís, na PUC/SP e na UNISA) e Consultor de Empresas.

** Mauro Santo Bernardo é doutorando em Controladoria e Contabilidade na FEA/USP e professor na FEA/USP, Ribeirão Preto, e diretor administrativo financeiro da FUNDACE — FEA/USP, Ribeirão Preto.

Ciência

Segundo Cervo & Bervian¹, o Conhecimento, é uma relação que se estabelece entre o sujeito que conhece e o objeto conhecido. No processo de conhecimento o sujeito cognoscente apropria-se de certo modo do objeto conhecido. O homem, enquanto pesquisador, movimenta-se dentro de quatro níveis diferentes do conhecimento: 1) o empírico, 2) o científico, 3) o filosófico, e o 4) teológico.

O conhecimento científico vai além do empírico procurando conhecer, além do fenômeno, suas causas e leis. Utiliza-se de metodologia de pesquisa, difere do senso comum que são conhecimentos adquiridos sem a metodologia.

Serão objeto de estudo neste trabalho o conhecimento científico, sob a abordagem social e comportamental, seus conceitos, classificações e inter-relações.

A ciência no passado era o resultado da demonstração e da experimentação. A ciência hoje é entendida como busca constante de explicações e soluções, de revisão e reavaliação de seus resultados e tem a consciência clara de sua falibilidade e de seus limites. A ciência pretende aproximar-se cada vez mais da verdade através de métodos que proporcionem um controle, uma sistematização, uma revisão e uma segurança maior do que possuem outras formas de saber não-científicas. É um processo de construção. A evolução das ciências tem como mola propulsora os métodos e instrumentos de investigação aliados ao espírito científico, perspicaz, rigoroso e objetivo².

Iudícibus³ sintetiza o conceito de ciência: “é um conjunto de conhecimentos sistemáticos sobre fenômenos de uma mesma natureza e das leis que os regem, obtido por meio de investigação, raciocínio e experimentação intensiva, capaz de ser submetido à verificação”.

Há muitas classificações para a ciência; analisar-se-ão algumas delas. O importante é definir um critério ou um princípio normativo, como base. Megale⁴ afirma que são conhecidas várias classificações modernas, pelo critério da área, campo, domínio ou objeto de investigação. Divide

1. A. L. Cervo e P. A. Bervian, *Metodologia Científica*, p. 5.

2. A. L. Cervo e P. A. Bervian, *Metodologia Científica*, p. 5.

3. Sérgio de IUDÍCIBUS, “Conhecimento, Ciência, Metodologias Científicas e Contabilidade”, p. 69.

4. José Megale, *Psicologia*, p. 52.

em ciências exatas, naturais e ciências do espírito (noológicas). As ciências humanas e sociais compõem as ciências noológicas. Ainda, segundo o referido autor, as ciências exatas são abstratas, algumas não precisam de confirmação empírica, como matemática, geometria, astronomia. As ciências naturais têm como objeto de estudo as coisas concretas, os seres vivos, como geografia, botânica, biologia, medicina etc. *As ciências humanas e sociais investigam as relações sociais, estudam o homem não como ser vivo, biológico, mas como ser social, como criador de cultura em quaisquer que sejam os aspectos da vida social.*

Para Lakatos⁵, as ciências podem ser divididas em dois grupos: formais (lógica e matemática) e factuais (naturais e sociais). As naturais são física, química e biologia, enquanto que as sociais abrangem direito, antropologia, economia, política, psicologia social e sociologia.

A diferença entre ciência natural e social estaria na impossibilidade da adoção de um modelo pressupondo a racionalidade completa de todos os indivíduos interessados e a avaliação dos desvios do comportamento das pessoas a partir desse modelo⁶.

Quanto à classificação da contabilidade como ciência exata ou social recorre-se ao Prof. Martins⁷ para elucidar essa antiga discussão. O referido professor argumenta que a confusão está em não distinguir o objeto dessa ciência e os instrumentos que ela usa. Dessa forma, pelo fato de a contabilidade utilizar-se dos instrumentos quantitativos como matemática e estatística gera a falsa idéia de ciência exata quando na verdade é uma ciência social.

Na literatura moderna, no campo das ciências humanas, há autores que classificam as ciências sob a abordagem comportamental e outros que as catalogam sob abordagem social. Embora essa classificação não obedeça contornos definidos, a seguir abordaremos separadamente os conceitos de ciências comportamentais e ciências sociais.

Ciências comportamentais

Conforme Morgan⁸ “a ciência comportamental lida com comportamento humano e animal. Cada ciência do comportamento faz isso de

5. Eva Maria Lakatos, *Sociologia Geral*.

6. Dicionário de Ciências Sociais, p. 183.

7. Eliseu Martins, *Que Sorte: A Contabilidade não é uma Ciência Exata*, p. 85.

8. Clifford Thomas Morgan, *Introdução à Psicologia*, p. 3.

modo um pouco diferente. Sociologia e antropologia estão interessadas no comportamento de grupos organizados de pessoas. Geralmente os sociólogos estudam culturas contemporâneas e que usam a escrita enquanto os antropólogos culturais estudam mais as culturas primitivas. A história pode ser classificada como uma ciência do comportamento, porque reconstrói o comportamento das pessoas que fazem a história. A economia e a ciência política são também incluídas como ciências do comportamento, porque lidam com o comportamento econômico e político do homem”.

É interessante a colocação do referido autor quando afirma que a ciência do comportamento abrange as ciências sociais: “(...) as ciências do comportamento incluem o que muitas vezes denominamos ciências sociais. Mas também invadem as ciências naturais. Parte dos mais notáveis trabalhos de visão e audição, por exemplo, têm sido feitas por físicos. De forma semelhante, os fisiologistas muitas vezes estudam os sentidos ou o cérebro e o fazem de modo muito semelhante ao empregado pelos psicólogos. Portanto é difícil estabelecer limites claros entre as ciências que estudam o comportamento”

Uma visão diferenciada da ciência comportamental pode ser visualizada na obra dos autores Drake & Smith⁹. Enquanto Morgan, citado anteriormente, classifica a ciência do comportamento amplamente incluindo os animais irracionais, Drake & Smith referem-se ao comportamento humano na indústria, ou seja, como atividade de recursos humanos.

Para os referidos autores, a ciência do comportamento desenvolveu-se como matéria autônoma, porque quando se tenta solucionar problemas práticos em empresas e outras organizações não é possível manter as tradicionais distinções entre várias disciplinas, tais como: psicologia, sociologia e antropologia. Isso porque qualquer fenômeno pode ser explicado segundo diferentes níveis e cada um deles necessita da aplicação de teorias e conceitos que pertençam a outras disciplinas que tratam do comportamento.

As soluções derivadas de um único campo são inadequadas. Verifica-se isso através da classificação das principais disciplinas que compõem a ciência comportamental.

9. Richard Drake & Peter Smith, *Ciência do Comportamento Humano*, pp. 1-12.

Psicologia — está voltada para explicar e prever o comportamento humano, tendo como base a natureza do indivíduo. Enfoque nas diferenças individuais inteligência, atitudes e nos processos (percepção, motivação), que permitem explicar a variação de respostas diante de situações ou estímulos semelhantes.

Sociologia — desenvolve teorias e previsões sobre agrupamentos sociais e os mais amplos processos da sociedade. São exemplos típicos: a descrição e explicação de valores sociais, mudanças na sociedade, comportamento aberrante e religioso, padrões de vida familiar. Estudos como: estrutura organizacional e comunicação, tecnologia e estrutura administrativa etc.

Antropologia — uma das primeiras ciências do comportamento, tradicionalmente, distingue-se pelo estudo de sociedades e comunidades globais particularmente daquelas popularmente chamadas “sociedades primitivas”. Estudos do conjunto de comunidades industriais na mineração do carvão e pesca permitem descrições e análises do relacionamento entre trabalho e vida.

Na aplicação, ainda considerando-se o comportamento na indústria, deve-se levar em conta que a abordagem interdisciplinar preconiza que somente é correto um “sistema total” para mudança e desenvolvimento organizacional. Uma adaptação no tempo pode ser vital para a organização sobreviver no seu meio.

Em seu artigo o professor Iudícibus¹⁰, informa-nos sobre uma pesquisa ainda incipiente que está realizando sobre o desempenho das empresas de porte e que 75% das empresas que tiveram desempenho ótimo num período de tempo mais longo atribuíram grande importância ao sistema de informação contábil gerencial, traduzindo-se também em medidas concretas de incentivo como bons salários, condições de trabalho, treinamento etc. ao pessoal da área. Esta pesquisa confirma a crescente importância da Contabilidade como instrumento *motivacional*.

Pelas abordagens dos autores acima, observa-se que os mesmos preconizam que a ciência comportamental é tão abrangente que engloba a ciência social, entretanto uma análise da visão dos cientistas sociais será apreciada.

10. Sérgio de Iudícibus, *Aspectos Comportamentais e Motivacionais do Sistema de Informações Contábil-Gerencial: um roteiro básico*, p. 2.

Ciências sociais

De acordo com Bottomore (1973), apud Marcelino¹¹: “De um modo especial, a Filosofia da História foi um fator decisivo na formação das Ciências Sociais. Foram os filósofos da história que tiveram a responsabilidade por uma nova concepção da sociedade como algo mais do que uma sociedade política ou o Estado, possibilitando a distinção entre sociedade civil e Estado”.

A Revolução Francesa (1789) trouxe muitas modificações na vida social e juntamente com a Revolução Industrial produziram crises na organização da sociedade. Em decorrência surge o “Positivismo”, cujo sumo de idéias era que os fenômenos sociais, assim como os da natureza, sujeitavam-se a leis rigorosas. O pensador Augusto Comte (1798-1857) é considerado o principal representante do positivismo francês e através do mesmo a Sociologia principalmente começa tornar-se uma ciência autônoma.

Para efeito de análise do conceito de ciências sociais, extraíram-se duas definições do Dicionário de Ciências Sociais:

1. Um *conjunto de disciplinas* que tentam de forma *objetiva estudar os sistemas e estruturas sociais, os processos políticos e econômicos, as interações de grupos ou indivíduos diferentes*, com a finalidade de fundamentar um corpo de conhecimentos passível de verificação.
2. *Conjunto de disciplinas* que têm como traço comum um *hipotético fato ou fenômeno social*, objetivos na definição positivista, *uma conduta humana no sentido behaviorista*, substituída nas teorias de M. Weber e de T. Parsons por uma ação humana. Continuando (...) “a finalidade das ciências sociais é a compreensão objetiva da ação humana, entendendo-se por isso a que consiste em considerar qual a ação objetivamente apropriada à situação”

Já Megale¹² considera: “ciências sociais constituem um conceito ambicioso que define um conjunto de disciplinas acadêmicas cujo *campo de estudo são aspectos da vida social ou da sociedade humana*”.

Pelas abordagens pesquisadas, observa-se que o objeto de estudo é amplo envolvendo a estrutura social e o comportamento geralmente

11. Nelson C. Marcellino, *Introdução às Ciências Sociais*, p. 24.

12. José Megale, *Psicologia*, p. 57.

grupais dos indivíduos interagindo nessa estrutura, nos aspectos sociais, políticos e econômicos.

Quanto a sua classificação, as ciências sociais, assim como já visto nas ciências comportamentais, apresenta grande diversidade devido ao conjunto de disciplinas que as compõem. Uma das mais importantes e básicas é a de Popper¹³:

Psicologia — é uma ciência social visto depender grandemente dos nossos pensamentos e ações, de nossas condições sociais.

Sociologia — está diante da tarefa de explicar as conseqüências involuntárias e geralmente indesejáveis da ação humana. Ex.: a competição.

Economia — a investigação lógica da economia culmina com um resultado que pode ser aplicado a todas as ciências sociais, esse resultado mostra que existe um método puramente objetivo nas ciências sociais, método de compreensão objetiva ou *lógica situacional*. Essa lógica consiste em considerar que a ação foi objetivamente apropriada à situação e que são reconstruções racionais e teóricas que apresentam níveis de verdades, nesse sentido o conceito lógico de aproximação da verdade é indispensável para uma ciência social que usa o método da *análise situacional*.

A título de exemplificação, poderíamos imaginar uma empresa cujo modelo de gestão contivesse algumas premissas básicas para decisão racional, conceitos de mensuração contábeis dispostos num sistema de informações. A lógica situacional é percebida pelas condições momentâneas do ambiente sócio-econômico, quanto mais próximo da realidade estiver o modelo de gestão maior a probabilidade de desenvolvimento dessa instituição. Portanto as pesquisas empíricas na área da ciência contábil devem ser consideradas como resultado puramente objetivo segundo uma analogia sob a ótica das teses de Popper.

O objeto de estudo das ciências sociais é a sociedade, com objetivo de estudar os sistemas e estruturas sociais assim como a compreensão objetiva da ação humana. Sua função seria melhorar a qualidade de vida do ser humano em todos os aspectos.

Após as pesquisas efetuadas até esse ponto, conclui-se que não é relevante para os propósitos desse trabalho a separação entre ciências

13. Karl, Popper, *Lógica das Ciências Sociais*, p. 30.

sociais e ciências comportamentais, haja vista que são interdependentes e que possuem um corpo de disciplinas básicas comuns, tais como: psicologia, sociologia, antropologia, economia etc. Dessa forma, consideraremos em nossas análises, a seguir, a contabilidade como ciência social/comportamental devido a não relevância de sua separabilidade conceitual.

A contabilidade como ciência social/comportamental

Contabilidade como Ciência

Lakatos, apud Reis¹⁴, enfatiza a necessidade de toda ciência possuir um objetivo ou finalidade, um objeto de estudo e uma função como elo de ligação entre a ciência e o mundo real. Dessa forma, o objeto de estudo da ciência contábil é o patrimônio e todas as variações que o alteram na entidade, o seu objetivo ou finalidade é mensurar, explicar, prever e controlar tais variações patrimoniais da entidade contábil, sua função é prover informações úteis para tomada de decisões econômicas relativas à entidade e ao ambiente no qual está inserida.

Outra forma de analisar a cientificidade da contabilidade é feita por Iudícibus¹⁵ quando expõe o triplo aspecto dos quais extraímos dois, a saber: b) sob o ponto de vista do objeto da contabilidade, que é o patrimônio, poderia, perfeitamente, (...) “ser considerada como a ciência que capta, mensura e reporta as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio de uma entidade, num determinado período” (...) c) sob um ponto de vista econômico mais amplo, (...) “a ciência que avalia e reporta sobre a utilização dos recursos escassos alocados pela sociedade a uma particular entidade, servindo para a avaliação de desempenho dela e de seus gestores...”.

Ao abordar a contabilidade como ciência Franco¹⁶ afirma que a mesma distingue-se das demais ciências por várias características dentre as quais salienta-se: “a capacidade de previsão dos efeitos causados pelos fenômenos patrimoniais sobre o estado do patrimônio contribui para dar à contabilidade sua característica de ciência, classificada como Ciên-

14. Solange Garcia dos Reis, *Ciência e Contabilidade*.

15. Sérgio de Iudícibus, *Conhecimento, Ciência, Metodologias Científicas e Contabilidade*, p. 71.

16. Hilário Franco, *Fragmentos da Teoria Contábil*, p. 63.

cia Econômica do grupo das ciências sociais, por estudar fenômenos influenciados pelo comportamento humano, e de interesse social”.

Adicionalmente no Brasil as Ciências Contábeis assim como a Administração são consideradas ciências sociais — esta é a classificação feita pelo CNPq — Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico¹⁷.

Contabilidade como Ciência Comportamental/Social

A influência da contabilidade no comportamento dos usuários da informação contábil pode ser melhor entendida através das explicações elaboradas por Macharzina¹⁸, as quais compila-se a seguir, em uma tradução livre.

O autor descreve o modelo básico da integração da ciência comportamental na teoria contábil citando inicialmente que o processo de influência do comportamento através da informação contábil é concebido como um processo de interação no qual o contador ou o administrador procura influenciar o comportamento das pessoas focadas com a ajuda de informações apropriadas tendo em vista tanto quanto possível realizar suas expectativas comportamentais. Uma parte interessante do modelo é a **análise descritiva** dos efeitos comportamentais de uma determinada informação, da qual emerge quatro estágios de procedimentos:

- descrição de tipos de comportamentos relevantes: cognitivo (alto e baixo), motivacional (alto e baixo) e potencial interativo (alto e baixo);
- descrição de tipos de situações relevantes: situação interna (estável, instável, razoavelmente estável), situação externa (certa, incerta, razoavelmente certa);
- descrição e explanação da conexão entre tipo de comportamento e tipo de situação;
- descrição e explanação da conexão entre tipo de comportamento, tipo de situação e informação divulgada.

17. Solange Garcia dos Reis, *Ciência e Contabilidade*.

18. Klaus Macharzina, *On The Integration of Behavioural Science Into Accounting Theory*, pp. 3-13.

Um exemplo da aplicação do modelo de Macharzina pode ser assim descrito: se um acionista majoritário tem o seguinte perfil de comportamento — altamente cognitivo, baixa motivação e baixo potencial interativo — e encontra-se em confronto com um tipo de situação estável interna, situação externa incerta, tenderá a tomar a decisão de investimento mais cedo se informações adicionais forem colocadas à sua disposição, tais como: ativos e passivos projetados e Demonstração de Resultados.

Como consequência prática, pode-se dizer que a preparação de modelos de decisão, baseados no modelo descrito, orientados para o comportamento poderia engrandecer a eficiência da contabilidade interna e externa, porque levando em conta situações diferentes a variável comportamental é sistematicamente integrada no contexto total da contabilidade.

Macharzina considera duas abordagens como uma alternativa básica para um desenho satisfatório do sistema contábil.

1. adaptação informacional (engenharia contábil) — uma adaptação substancial da informação relatada para o potencial comportamento do receptor, levando em consideração o caráter situacional no contexto das possibilidades resultantes do estatuto, jurisdição, princípios contábeis etc.
2. mudança comportamental — uma mudança no potencial comportamento do indivíduo através de política de informações, estratégias entremeadas e indução de processos de aprendizado.

O modelo sucintamente descrito sugere pesquisas empíricas para sua validação ou negação. Ainda hoje detecta-se a necessidade de maiores investimentos em pesquisas empíricas na contabilidade como instrumento de influência comportamental.

As colocações e idéias a seguir citadas representam um excerto da abordagem comportamental à Teoria Contábil descrita por Belkaoui¹⁹, em uma tradução livre.

O referido autor cita a visão do Comitê de Conteúdo Comportamental da American Accounting Association sobre o objetivo da ciência comportamental, que pode ser também aplicada à contabilidade comportamental: “O objetivo da ciência comportamental é entender,

19. Ahmed Belkaoui, *Accounting Theory*.

explicar e prever o comportamento humano, isto é, estabelecer generalizações sobre o comportamento humano que são suportadas por evidência empírica coletada de uma forma impessoal por procedimentos que estão completamente abertos para revisão e capazes de verificação por outros pesquisadores interessados. A ciência comportamental assim representa a observação sistemática do comportamento do homem com o propósito de confirmar experimentalmente hipóteses específicas relacionadas a mudanças observáveis no comportamento.”

Continuando, “a abordagem comportamental para a formulação de uma teoria contábil relaciona-se com o comportamento humano assim como relaciona-se com a informação e problemas contábeis. *Nesse contexto a escolha de uma técnica contábil precisa ser avaliada com referência aos objetivos e comportamentos dos usuários da informação financeira*” (grifo nosso).

Apesar de relativamente nova, a abordagem comportamental gerou na pesquisa contábil um entusiasmo e um novo foco impetuoso na estrutura comportamental e nas funções dos contadores. *O objetivo básico da contabilidade comportamental é explicar e prever o comportamento humano em todo contexto contábil possível.* Pesquisa em contabilidade comportamental tem contado com técnicas de correlação, de campo ou experimentais. Há necessidade de se formular uma estrutura teórica e utilizar o rigor metodológico, para suportar as hipóteses a serem testadas.

O objetivo implícito desses estudos é desenvolver e verificar as hipóteses de comportamento relevantes para a teoria contábil, quais sejam: a adequabilidade das informações, a forte utilidade de demonstrações contábeis, atitudes sobre práticas corporativas de registros, julgamentos de materialidade, efeitos de decisão de procedimentos contábeis alternativos e componentes de um modelo de processamento de informações — entrada, processamento e saída.

Chambers²⁰ realça a contabilidade como um dispositivo humano; (...) “ela tem uma relevante função dentro do sistema específico. Um número de demonstrações ordenado sistematicamente deve representar a maneira pela qual a contabilidade é sistematicamente ligada com comportamento humano dentro do sistema especificado. O tipo de contabilidade na qual deverão ser executadas as funções requeridas no sistema

20. Raymond Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*.

específico, dentro do universo da experiência, bem como o grupo das demonstrações, todas derivadas do universo da experiência, deverão constituir a construção teórica”.

Iudícibus²¹, quando relata a Abordagem da Teoria do Comportamento, coloca que “*as informações contábeis deveriam ser feitas ‘sob medida’ de forma que os usuários reagissem para tomar a decisão correta* (grifo nosso). Esta abordagem atinge os campos da Psicologia, da Sociologia e da Economia. É dada ênfase à forma pela qual os relatórios contábeis são utilizados mais do que ao desenvolvimento lógico das demonstrações. Em outras palavras, é melhor um procedimento de expediente que leve a decisões corretas do que um procedimento contábil conceitualmente correto que possa levar a uma decisão ou a um comportamento inadequado. Essa abordagem repousa no julgamento subjetivo do que é bom ou mau comportamento ou reação”.

O referido autor conclui que: “muita pesquisa será necessária ainda no campo da teoria do comportamento antes que esta abordagem possa ser aplicada com maior intensidade na Contabilidade”.

Um forte argumento para justificativa da contabilidade como ciência social é evidenciado por Martins²² e prende-se ao conceito de valor (utilizado fundamentalmente pela contabilidade) oriundo da ciência econômica, sendo a mesma uma ciência social. Há vários métodos de avaliação dos itens patrimoniais, por exemplo: estoque avaliado pelo custo de aquisição, custo corrigido, ou custo de reposição, todos têm algum grau de subjetivismo. Assim, a escolha depende dos julgamentos de valor dos profissionais da área, ou seja, um julgamento de natureza social pelo fato de estar lidando com conceitos de objetividade e subjetividade, de prudência, de relevância e outros.

Hendricksen, citado por Iudícibus²³, afirma que a *contabilidade, apesar de se expressar em números, é uma disciplina eminentemente social quanto à sua finalidade* (grifo nosso). Assim, não só pode como deve “tomar emprestado” de outras ciências sociais, afim de estabelecer um pano de fundo, uma estrutura para o desenvolvimento da teoria e para avaliar os objetivos da contabilidade.

21. Sérgio de Iudícibus, *Teoria da Contabilidade*.

22. Eliseu Martins, *Que Sorte: A Contabilidade não é uma Ciência Exata*, p. 85.

23. Sérgio de Iudícibus, *Aspectos Comportamentais e Motivacionais do Sistema de Informação Contábil-Gerencial: um roteiro básico*, p. 5.

Na realidade, pouca atenção tem sido dada ao comportamento econômico real do indivíduo ou à sua motivação e pouca energia foi empregada no estudo de empresas produtivas consideradas como organizações sociais. Recentemente, tem-se demonstrado maior interesse pela motivação e pelo contexto institucional da ação econômica. Entretanto, a maioria das pesquisas beneficia mais os níveis de poderes do que a sociedade como um todo. Estudos recentes na contabilidade procuram avançar em direção aos interesses da sociedade. Abordar-se-ão alguns estudos em forma de tópicos.

Tópicos Contemporâneos de Contabilidade — Abordagem Social

Uma pesquisa parcial revela alguns trabalhos que podem ser considerados pioneiros na contabilidade no Brasil pela sua contribuição ao estudo de caráter social/comportamental:

- Balanço Social

A entidade empresa aparece cada vez mais como uma coalizão de interesses entre os grupos sociais e para atender essa demanda por informações sociais das entidades surgiu o balanço social. Primeiramente, com maior ênfase nas informações sobre os trabalhadores depois ampliou-se para o ambiente em geral. Tinoco²⁴ conceitua: “O Balanço Social tem por ambição descrever uma certa realidade econômica e Social de uma entidade, através do qual é suscetível de avaliação.” Segundo o autor, além dos indicadores sociais, a demonstração do valor adicionado é parte integrante do Balanço Social. Os usuários da informação social são: trabalhadores, acionistas, gerentes, clientes, sindicatos de trabalhadores, instituições financeiras, comunidade local, autoridades, professores, pesquisadores e grupos formadores de opiniões.

- Valor Adicionado

A Contabilidade Social mensura a atividade produtiva nos sistemas sócio-econômicos para determinar o Produto Interno Bruto (PIB) e a Renda Nacional; são calculados por ferramentas estatísticas pelos economistas. Entretanto, De Luca²⁵ propõe, em sua obra, uma forma alterna-

24. João Eduardo Prudêncio Tinoco, *Balanço Social*, p. 45.

25. Márcia Mendes De Luca, *A Contribuição da Demonstração do Valor Adicionado no Processo de Mensuração do PIB e em Algumas Análises Macroeconômicas*.

tiva mais elaborada extraída da contabilidade das empresas em forma de Demonstração do Valor Adicionado (DVA). O valor adicionado (VA) de uma empresa representa o quanto de valor ela agrega aos insumos que adquire num determinado período e é obtido pela diferença entre as vendas ou a produção (*output*) e o total dos insumos adquiridos de terceiros, ou seja, é o valor igual à soma de toda a remuneração dos esforços consumidos nas atividades da empresa.

A Demonstração do Valor Adicionado apresenta a riqueza criada pela empresa e a distribuição dessa riqueza entre os elementos que contribuíram para a sua formação: empregados (salários e ordenados), financiadores (juros), governos (impostos), sócios ou acionistas (lucros). Portanto De Luca afirma que o somatório dos valores adicionados (VA) apresentados nas DVAs, elaborados para cada uma das unidades institucionais dos vários níveis de atividades econômicas, classificadas no país, constitui-se na alternativa de mensuração do PIB. O “VA” mostra a riqueza criada e distribuída pela empresa fornecendo base para orientar as decisões de usuários interessados em investir, financiar etc.

- Recursos Humanos

Em sua obra, Tinoco²⁶ chama a atenção para a necessidade da contabilidade reconhecer o valor que a gestão de recursos humanos gera para a entidade afirmando que: “Deve ser mensurado, analisado, avaliado e divulgado aos usuários da informação contábil”. Em sua obra sugere a utilização de indicadores de qualidade e desempenho: 1) produção, produtividade, valor adicionado 2) qualidade da produção, não qualidade 3) absenteísmo, rotação no emprego 4) gastos para geração de um emprego 5) treinamento de funcionários X produção incremental 6) gastos de formação/gastos operacionais 7) indicadores de apoio de desempenho de recursos humanos, tais como: recrutamento e promoção, remuneração e outros encargos/despesas operacionais, remuneração da direção/remuneração total, indicadores de estabilidade no emprego, estrutura de pessoal 8) indicadores contábeis e financeiros de rentabilidade e desempenho por funcionário etc.

26. João Eduardo Prudêncio Tinoco, *Contribuição ao Estudo da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos*.

Muita pesquisa será demandada pela contabilidade nos estudos com a abordagem de recursos humanos incluindo a participação dos trabalhadores no lucro das empresas.

- Meio Ambiente

Para Ribeiro²⁷ a Contabilidade Social vem ampliar a esfera de ação da Ciência Contábil, passando esta a preocupar-se com aspectos sociais que envolvem as atividades econômicas. A contabilidade, como instrumento de comunicação social entre a empresa e a sociedade, está inserida na causa ambiental. Seus relatórios deveriam evidenciar: os riscos e benefícios ambientais numa avaliação patrimonial, empenho da empresa na solução de problemas, cumprimento dos padrões ambientais, análise do custo de projetos e programas de redução da poluição etc. Conceitos e procedimentos adequados deverão ser discutidos para que através da contabilidade possamos identificar e mensurar todos os custos e benefícios sociais decorrentes da operacionalização das entidades.

- Teoria do Agenciamento (TA) e a Contabilidade

Esta teoria procura explicar as relações contratuais entre os membros de uma firma partindo da tese de que eles são motivados exclusivamente por seus próprios interesses. No modelo da “TA” os controladores ou alta administração (principal) contratam pessoas (agentes) com a finalidade de delegar a eles autoridade nas decisões da gestão da empresa. Os direitos e as obrigações dos membros são especificados nos contratos firmados entre as partes (explícitos ou implícitos). A “TA” estuda as relações que se estabelecem no contexto da empresa entre o sistema de informação gerencial, os contratos, as decisões e os resultados obtidos. Os contratos de trabalho dos administradores são funções ótimas das informações fornecidas pelo sistema de informação gerencial. O modelo do agenciamento apresenta resultados expressivos na explicação de grande número de técnicas da Contabilidade Gerencial, tais como a análise de variância, a utilização de centros de resultado, a contabilidade por responsabilidade, as técnicas de fixação dos preços de transferências interdivisionais, orçamentos, padrões, alocação de custos etc. Martin²⁸.

27. Maisa de Souza Ribeiro, *Contabilidade e Meio Ambiente*.

28. Nilton Cano Martin, *Dos Fundamentos da Informação Contábil de Controle*.

- Cultura Organizacional

Segundo pesquisa de Goddard²⁹ em uma tradução livre, na busca para estabelecer o relacionamento entre cultura e comportamento relacionado ao orçamento investigou-se múltiplos aspectos incluindo os corporativos, profissionais, componentes hierárquicos e cultura nacional. Tal pesquisa compara três organizações governamentais, uma no Reino Unido, a segunda no Canadá — cultura britânica — e a terceira no Canadá — cultura francesa —. O artigo investiga a influência de cada uma das subculturas no comportamento relacionado ao orçamento. Os resultados indicam que a cultura corporativa e a cultura hierárquica exercem maior influência, enquanto que a cultura profissional exerce menor influência e a cultura nacional aparenta pequena ou nenhuma influência. Outras conclusões do estudo referem-se à importância da cultura adequada no desenho e operação dos sistemas de controle financeiro; além do mais, a existência de culturas múltiplas em grandes organizações pode indicar a necessidade para uma abordagem mais flexível do desenho dos sistemas que podem ser moldados para essas diferentes culturas.

Santos³⁰ ao tratar cultura organizacional, usa o modelo de Quinn, que consiste na divisão da cultura em quatro subculturas: Grupal, Hierárquica, Racional e Inovativa. Este tipo de trabalho abre os horizontes para análise, desenvolvimento e implementação de sistemas contábeis nas empresas, pois tem a vantagem de identificar a subcultura dominante e propor mudança de cultura organizacional visando a otimização dos sistemas de acordo com a nova cultura desejada. A identificação da cultura organizacional ajuda a melhorar o diagnóstico da necessidade de sistema de informação contábil bem como sua implementação com sucesso.

- Análise Social da Contabilidade

Contexto social da contabilidade — segundo colocações do Prof. Jones³¹, as práticas contábeis não são em si mesmas sociais e a análise social não pode irradiar luz neste escuro mundo. Entretanto, elas exis-

29. Andrew, Goddard. *Organizational Culture and Budget Related Behavior: A Comparative Contingency Study of Three Local Government Organizations*.

30. Neuza Maria Bastos F. Santos, *Impacto da Cultura Organizacional no Desenvolvimento das Empresas, conforme mensurado por Indicadores Contábeis*

31. T. Colwyn Jones, *Accounting and the Enterprise — A Social Analysis*.

tem num contexto social que pode ser examinado através da análise social. Uma análise social (abaixo compilada, em uma tradução livre) da contabilidade elaborada pelo citado autor contribui para enriquecer a abordagem e o entendimento dos múltiplos aspectos sociais da ciência contábil.

Implicações Comportamentais — nas empresas existem problemas cujas soluções podem ser alcançadas pela informação contábil, por exemplo: orçamentos e relatórios de desempenho podem causar problemas de comportamento e podem ser prejudiciais à motivação. Sugere que as pessoas de fora da empresa necessitam ser educadas pelos contadores para entender melhor as informações contábeis.

Ambiente Social — A contabilidade responde às informações de entradas com a finalidade de atender aos objetivos desejados (saídas), por isso é considerada uma *prestadora de serviços* respondendo aos eventos antes de iniciar as mudanças de ações. A contabilidade gerencial produziu o custo padrão em resposta à administração científica e agora está se adaptando ao novo ambiente de manufatura, portanto a contabilidade é um resultado cumulativo de processos sociais que se encontram fora de seu domínio técnico. Complementando a análise de Jones, é oportuno mencionar a opinião dos autores Iudícibus, Nakagawa e Iudícibus³² que afirmam “(...) Alguns conceitos e mensurações tradicionais de contabilidade, como o lucro periódico, certos critérios de rateio da Contabilidade de Custos, o regime de competência e outros estão sempre sendo desafiados no meio contábil e financeiro. *Mudança por pressão do contexto social no qual a contabilidade está inserida, exemplo ABC, nasceu da necessidade de adequação da contabilidade para novas tecnologias de produção*”.

O processo social — Se as práticas contábeis produzem efeitos prejudiciais ou indesejáveis, e isto é reconhecido, então essas práticas precisam ser mudadas assim essas conseqüências não intencionais desaparecem. Os problemas de relatório que desencaminham os investidores geram reclamos para a educação dos usuários além disso os papéis da contabilidade devem ser criados, formatados e mudados pelo processo da vida organizacional.

32. Sérgio de Iudícibus & N. Nakagawa & P. S. Iudícibus, A Contabilidade Inserida num Mundo de Mudanças e de Tecnologia Avançada, p. 1-5.

Contadores no Contexto Social — Filtram informações, participam do processo de planejamento estratégico, prestam serviços de consultoria gerencial. Entretanto, foram ignoradas pelo contador a responsabilidade social e os conceitos de motivação no relacionamento humano. A contabilidade é requisitada para ser um mecanismo coeso e influente para a administração econômica e social, influenciar o contexto e penetrar profundamente nele. Há necessidades de julgamentos subjetivos, entendimento de outras pessoas, conhecimento de estruturas sociais e processos dentro e fora da empresa. As atividades sociais são influenciadas por suas experiências sociais e habilidades, seus relacionamentos e entendimento de grupos sociais e seu conhecimento de sistemas sociais.

Construção Social da Contabilidade — Tempos e esforços não são arbitrários, eles refletem as circunstâncias sociais de uma construção. Engenheiros podem manipular dados de novos investimentos tecnológicos através de justificações espúrias. O que se considera como um custo? Uma vida humana, um processo pendente, o desastre ecológico? Os contadores têm que colocar interpretações particulares nas situações obtendo conceitos informais que emergem da prática. O inter-relacionamento entre conceitos contábeis (são sociais) e o universo que eles representam é dinâmico.

O modo como os contadores aplicam seus conceitos sobre os dados é guiado por uma estrutura de regras, essas variam nos seus graus de formalidade — Os procedimentos convencionais ou técnicos podem ter suas origens na teoria econômica — como o fluxo de caixa descontado — mas a seleção e o uso de técnicas são influenciadas por muitos fatores pessoais, organizacionais e societários. De fato, muita prática contábil é convencional exatamente nesta forma — constituída por normas de ação governadas por convenções sociais.

Max Weber identificou três amplas categorias de ações: tradicional (baseada no costume, convenção ou hábito), afetiva (baseada em sentimentos ou emoções) e racional (onde ação é resultado de cálculos deliberados). O contador portanto pode ser considerado como o epítome do ator racional. Mas pode ser influenciado pelas outras categorias.

A contabilidade pode ser vista em um momento como um cálculo objetivo; no seguinte como uma expressão de julgamento subjetivo. Os contadores podem ver a si mesmos como seguindo regras baseadas nas leis da economia enquanto que ao mesmo tempo refletindo que podem

internalizar percepções e valores particulares (socialização) e que várias forças regulam suas atividades (controle social). Assim, a condução da prática contábil não é vista como uma luz solitária pelos profissionais.

Conclusão

No trabalho foram discutidos diversos aspectos das ciências comportamentais e sociais sem a pretensão de segregá-las (exceto para melhor compreensão), mas sim com a preocupação de relacioná-las com a contabilidade enquanto ciência eminentemente social. O assunto é amplo e complexo merecendo pesquisas mais profundas.

Concluimos através dos estudos realizados que a Contabilidade como ciência tem como objeto de estudo o patrimônio da entidade. O patrimônio líquido é um conceito, ou seja, uma abstração de uma realidade social porém representa o capital dos proprietários. Os interesses econômicos dos acionistas/investidores refletem expectativas econômicas que influenciam comportamentos sociais, reações diversas que envolvem aspectos sócio-econômicos os quais influenciam as decisões em geral.

A finalidade ou objetivo da contabilidade, que é a mensuração, explicação e predição do resultado, ou seja, das variações patrimoniais, fundamenta-se no conceito de valor da economia que é uma ciência social. O patrimônio pode ser avaliado por diversos métodos, esses possuem graus de subjetivismo, derivado do julgamento de valor dos profissionais da área na escolha do método. O julgamento é de natureza social pelo fato de estar lidando com conceitos de objetividade e subjetividade, de prudência, de relevância entre outros. Portanto, a contabilidade apesar de se expressar em números, é um ramo da ciência social quanto à sua finalidade.

E, por fim, a função de prover informação útil para tomada de decisões atende ao interesse dos gestores da entidade. Os gestores podem ter interesses conflitantes com os interesses da entidade surgindo assim demanda por estudos sociais e comportamentais aplicados à contabilidade.

Verificamos a interdisciplinaridade da contabilidade que é própria das disciplinas que integram as ciências sociais/comportamentais. Podemos citar algumas teorias que ajudariam a contabilidade no seu poder explicativo e preditivo: teoria da decisão, da informação, da comunicação, da mensuração (ou valor), teoria do agenciamento, dos sistemas etc.

Essas e outras teorias não têm autonomia isoladamente no campo das ciências sociais. As interações abrem diversas possibilidades de pesquisas para o desenvolvimento da contabilidade no sentido de agregar valor para a sociedade como um todo.

Bibliografia

- BELKAOUI, Ahmed. *Accounting Theory*. Harcourt Braze Jovanovich, INL, New York, USA, 1981.
- BOTTOMORE, Thomas Burton. *Introdução à Sociologia*. Rio de Janeiro, Zahar Editores, 1973.
- CERVO, A.L. e BERVIAN, P.A. *Metodologia Científica*. 4^aed. São Paulo, Makron Books, 1974.
- CHAMBERS, Raymond. *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Scholars Book, Texas, 1966.
- DE LUCA, Márcia Mendes. *A Contribuição da Demonstração do Valor Adicionado no processo de Mensuração do PIB e em Algumas Análises Macroeconômicas*. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1996.
- DRAKE, Richard & SMITH, Peter. *Ciência do Comportamento Humano*. São Paulo: McGraw-Hill, 1976.
- FRANCO, Hilário. *Fragmentos da Teoria Contábil*. In: Revista Brasileira de Contabilidade, ed. de julho, São Paulo, 1997.
- GODDARD, Andrew. *Organizational Culture and Budget Related Behavior: A Comparative Contingency Study of Three Local Government Organizations*. The International Journal of Accounting, Illinois, Vol 32, No. 1, 1997, pp. 79-97.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade* São Paulo, Atlas, 1979.
- _____. *Aspectos Comportamentais e Motivacionais do Sistema de Informação Contábil-Gerencial: um roteiro básico*. In: Boletim do Ibracon, Nos. 151 (p. 8) e 152 (pp. 2-7), São Paulo, 1991.
- _____. *Conhecimento, Ciência, Metodologias Científicas e Contabilidade*. In: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 26, No. 104, pp. 69-71, março/abril 1997.
- _____. *O Verdadeiro Significado de uma Teoria*. In: Revista Brasileira de Contabilidade, V. 25, nº 97 jan/fev.1996, pp. 21-31.
- _____, NAKAGAWA, N. & IUDÍCIBUS, P.S. *A Contabilidade Inserida num Mundo de Mudanças e de Tecnologia Avançada*. Boletim do Contador — Ibracon, Bol. 144, São Paulo, 1990. pp. 1-5.

- JONES, T. Colwyn. *Accounting and the Enterprise — A Social Analysis*. Routledge London, 1995.
- KUHN, Thomas S. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. São Paulo, Ed. Perspectiva, 1982.
- LAKATOS, Eva Maria. *Sociologia Geral*. 5^o edição. São Paulo, Atlas, 1985.
- MARCELLINO, Nelson C. *Introdução às Ciências Sociais*. 5^o edição. Campinas, SP, Papirus, 1994.
- MACHARZINA, Klaus, *On The Integration of Behavioural Science Into Accounting Theory*. Management International Review, vol. 13, 1973, pp. 3-13.
- MARTIN, Nilton Cano. *Dos Fundamentos da Informação Contábil de Controle*. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1987.
- MARTINS, Eliseu. *Que Sorte: A Contabilidade não é uma Ciência Exata*. IOB — Temática Contábil, Bol. 11/92, 1992.
- MEGALE, José. *Psicologia*. São Paulo, Ed. Atlas, 1990.
- MORGAN, Clifford Thomas. *Introdução à Psicologia*. São Paulo, Ed. McGraw-Hill, 1977.
- POPPER, Karl. *Lógica das Ciências Sociais*. Ed. Tempo Brasileiro, Rio de Janeiro, 1978.
- REIS, Solange Garcia dos. *Ciência e Contabilidade*. Artigo apresentado para obtenção de crédito na disciplina Teoria da Contabilidade, FEA-USP, 1996.
- RIBEIRO, Maisa de Souza. *Contabilidade e Meio Ambiente*. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1992.
- SANTOS, Neuza Maria Bastos F. *Impacto da Cultura Organizacional no Desenvolvimento das Empresas, Conforme Mensurado por indicadores Contábeis*. Tese apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1992.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Balanço Social*. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1984.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Contribuição ao Estudo da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos*. Tese de Doutorado apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1996.