

Evolução da Contabilidade Financeira na Perspectiva Emancipatória de Erich Fromm: O Processo de Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP

José Francisco Ribeiro Filho
Doutor em Controladoria e Contabilidade – USP
Professor Adjunto
Mestrado em Ciências Contábeis da UFPE
Av. dos Economistas, 1º andar – Sala E26
50.740-580 – Recife – PE
francisco.ribeiro@ufpe.br

Márcia Ferreira Neves Tavares
Mestrando em Ciências Contábeis da UFPE
Av. dos Economistas, 1º andar – Sala E26
Recife – PE
marciafns@yahoo.com.br

Rodrigo Gayger Amaro
Mestrando em Ciências Contábeis da UFPE
Av. dos Economistas, 1º andar – Sala E26
Recife – PE
roamaro@gmail.com

Jorge Expedito de Gusmão Lopes
Doutor em Controladoria e Contabilidade – USP
Professor Adjunto
Mestrado em Ciências Contábeis da UFPE
Av. dos Economistas, 1º andar – Sala E26
50.740-580 – Recife – PE
jlopes@ufpe.br

Resumo

Esse artigo objetivou discutir sobre a dificuldade de implementar novas teorias, dentro do processo de modificação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP). Para tanto, refletiu criticamente sobre o estudo de Francalanza (1997), transpassando a discussão para a realidade contábil brasileira. Simultaneamente, buscou-se em Erich Fromm (1983) o processo e os sintomas da liberdade de pensamento e o papel efetivo da dúvida para contribuir com elementos que possibilitassem uma discussão mais profunda acerca da evolução da contabilidade pública, inserindo o debate da educação contábil, como fonte precípua para uma modificação científica. Utilizou-se do método de raciocínio dedutivo, associando a técnica de documentação indireta e de questionário estruturado. Nesta perspectiva foram discutidos alguns elementos vivenciados pelo Grupo Assessor constituído pelo CFC, para a elaboração das NBCASP, depois de 62 anos sem pronunciamento específico sobre este assunto para a classe contábil brasileira. Concluiu-se que as principais dificuldades na implementação de novas teorias no setor público brasileiro estão associadas com mudanças de atitudes, tendo em vista a forte ligação dos profissionais

contábeis com aspectos jurídicos, que nem sempre espelham os constructos basilares da Ciência Contábil.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Educação Contábil. Paradigmas.

Abstract

This article aimed to discuss the difficulty of implementing new theories in the process of change in accounting standards applied to public sector (NBCASP). Therefore, it reflected critically on the study of Francalanza (1997), running through the discussion of Brazilian accounting reality. Simultaneously, we sought in Erich Fromm (1983) the process and symptoms of freedom of thought and effective role of the doubt to provide elements that would enable a deeper discussion about the evolution of public accounting, addressing the debate on accounting education, as main source for a change in science. It was utilized the method of deductive reasoning, involving the technique of indirect documentation and structured questionnaire. In this perspective were discussed elements experienced by the Advisory Group made up of the CFC, for the preparation of NBCASP after 62 years without specific pronouncement on this subject for the Brazilian accounting area. It was concluded that the main difficulties in the implementation of new theories in the Brazilian public sector are linked with changes in attitudes, in view of the strong connection of accounting professionals with legal aspects, not always mirroring the key constructs of Accounting.

Key-words: Public Accounting. Accounting Education. Paradigm.

1. Introdução

Discutir sobre o processo modificativo de uma ciência, na perspectiva de quebrar seus paradigmas, modificando suas teorias e associando-as a novas teorias é uma ação necessária a qualquer ciência que deseje alcançar a maturidade. A evolução da teoria da contabilidade está relacionada ao desenvolvimento econômico, social, institucional e influenciada por fatores de desequilíbrio (como por exemplo, altas taxas inflacionárias), não podendo, portanto se esquivar da discussão dos seus constructos basilares e da sua evolução social. Assim, para Gaffikin (2008) a contabilidade é muito mais uma construção social. Esse pensamento trás intrínseco a idéia de que a contabilidade construiu suas teorias e seus constructos fundamentados em uma ideologia econômica dominante, servindo de contribuição para a mudança ou manutenção de uma determinada ordem econômica e/ou social sob a perspectiva de auxiliar o arbitramento do conflito distributivo.

Essa visão parte da idéia de que a contabilidade se compromete com a informação e com a adequação de evidências sobre os fatos patrimoniais. Essas informações, porém, não são neutras nos seus propósitos e esse processo (de geração de informações) deve ser compreendido dentro de uma perspectiva social, através de conflitos de distribuição e apropriação de riquezas existentes entre agentes econômicos. Esses conflitos partem da premissa econômica de que os recursos são escassos e as necessidades ilimitadas, onde o homem como ser racional e ambicioso procura, em alguns casos, se beneficiar em detrimento do outro. Sobre essa ótica a função social da contabilidade é gerar informações equitativas para auxiliar uma mediação desses conflitos na sociedade, com o intuito de equilibrar interesses.

Similarmente é coerente afirmar que existem subsídios teóricos capazes de auxiliar esse arbitramento de forma eficaz, justa e transparente aos diversos agentes, contribuindo efetivamente com o desenvolvimento social. Parte-se do pressuposto de que a teoria da contabilidade é um conjunto de conhecimentos com graus variados de sistematização e interdisciplinaridade voltados à explicação e descrição dos fenômenos contábeis. Para tanto, é *mister* um constante aprimoramento científico, objetivando inserir as complexidades e abrangências mutacionais da sociedade nas explicações desses fenômenos.

O processo educacional e as pesquisas científicas são responsáveis por sedimentar e fazer florescer novas idéias e conceitos necessários para aperfeiçoar a ciência. Esse processo só se materializa pela “Liberdade de Pensamento”, retirando-se as amarras que encaixotam e delimitam (numa perspectiva de simplificar) as influências humanísticas e as forças psicológicas e emocionais que guiam as condutas humanas.

Em consonância com esse enfoque, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) oportunizou um espaço democrático de construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), para que essas normatizações proporcionassem a confecção de demonstrações contábeis que representassem uma visão justa e adequada do movimento dos recursos públicos (CFC, 2008). Com esse objetivo foi constituído o Grupo Assessor cuja missão é resgatar, consolidar e atualizar as normas brasileiras a realidade contábil internacional, atuando em um ambiente propício a discussão contando com a participação direta e efetiva dos profissionais da área pública e das Entidades interessadas (CFC, 2008).

Dentro desse contexto, esse estudo objetiva responder à seguinte questão: **Quais as possíveis dificuldades em se implementar novas teorias, através da liberdade de pensamento e acionadores cognitivos, que sejam orientadoras da prática contábil no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público?**

Para o alcance dessa resposta, o presente estudo reflete criticamente sobre o artigo de Charles Francalanza, publicado em 1997 no *Journal of Accounting Education*, transpassando essa discussão para a realidade contábil brasileira. Simultaneamente busca-se em Erich Fromm (1983), o processo de individuação que ocasiona a liberdade de pensamento e o papel efetivo da dúvida. Essas plataformas teóricas, portanto, permitirá uma leitura crítica, com base em questionários enviados aos integrantes do Grupo Assessor do CFC, sobre as dificuldades em se refletir, na prática contábil das entidades públicas, a adoção de novos paradigmas teóricos que demandam posturas críticas mais interativas.

Assim, esse estudo de natureza empírico- reflexivo, tem por objetivo contribuir com elementos que possibilitem uma discussão mais profunda acerca da evolução da contabilidade financeira no setor público, com ênfase em uma mudança emancipatória (não imposta) e compartilhada, inserindo o debate da educação contábil, a partir de propostas pedagógicas alternativas.

Em relação ao proceder metodológico, utilizou-se do raciocínio dedutivo como método norteador para a construção do estudo. Associou-se ainda a técnica de documentação indireta, contemplando a literatura nacional e internacional, objetivando obter visões críticas e propostas alternativas que possam ser discutidas, aprimoradas e implementadas no nosso modelo educacional, na perspectiva de contribuir e participar ativamente de uma modificação evolutiva da contabilidade. As visões críticas de integrantes do Grupo Assessor do CFC para elaboração das NBCASP são obtidas mediante questionário estruturado remetido via e-mail e analisados com base na perspectiva dos recortes teóricos mencionados.

2. Refletindo Sobre o Artigo “Accounting Education and Change in Financial Accounting” de Charles Francalanza (1997)

O artigo objeto desta reflexão crítica foi publicado em 1997 no *Journal of Accounting Education* e se fundamenta predominantemente em dois outros estudos, ambos da década de setenta; um emitido em 1977 pela Associação Americana de Contabilidade, a partir de um relatório intitulado - *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* - Declaração de teoria da contabilidade e teoria da aceitação - abreviadamente denominado SOATATA, e o outro de M.C. Wells publicado na revista *The Accounting Review* em 1976.

Tais estudos discutiram o processo de mudança na contabilidade financeira. Baseados nas idéias de Thomas S. Kuhn, no seu livro a *Estrutura das Revoluções Científicas* (1970), ambos concluíram que se uma mudança fosse percebida na contabilidade, isto se assemelharia a uma revolução em lugar de um processo evolutivo. Objetivando trilhar uma linha metodológica didática e reflexiva, começar-se-á discorrendo sobre o Comitê de SOATATA e posteriormente sobre o estudo de Wells. Tais análises são abordadas com base no estudo de Francalanza.

2.1 Sobre a Declaração de Teoria da Contabilidade e Teoria da Aceitação

A Associação Americana de Contabilidade, em 1977, emitiu um relatório intitulado - Declaração de Teoria da Contabilidade e Teoria da Aceitação (SOATATA), tratando extensivamente das razões por que uma teoria é difícil de alcançar eficácia dentro da contabilidade financeira. Concluiu que se uma teoria particular vem sendo aceita pelos membros de uma comunidade científica, isto está se dando (ou se deu) por uma revolução em lugar de um processo evolutivo. Nesse mesmo sentido, Kuhn (1970) afirma que, ao aceitar uma teoria, os membros daquela comunidade científica aceitam infalivelmente o paradigma que se encontra abaixo dela. Discorrendo sobre a transição de paradigmas juntamente com modificações de teorias, Kuhn afirma que essa mudança ocorre de uma só vez, mas não necessariamente em um mesmo momento. Kuhn, entretanto não soube explicar como essa mudança súbita (de paradigmas e teorias) iria ocorrer e o comitê de SOATATA não conseguiu identificar os fatores que levassem a uma transição de paradigmas na contabilidade, levando a um novo consenso, porém ambos, apesar dessa limitação, enfatizaram a troca psicológica que esse processo envolve, ressaltando que a mudança de paradigmas não se encontra apenas nos fatos observados, mas também no transporte nas mentes dos cientistas.

Por fim, o comitê de SOATATA declarou que uma teoria não pode ser imposta apenas porque alguns membros daquela comunidade subjetivamente a julgam superior, mas, que ela deve conquistar uma aceitação dominante por causa de sua eficácia demonstrada com o passar do tempo.

2.2 O Argumento de Wells em 1976

Alguns meses antes do comitê de SOATATA, Wells publicou um artigo que versava sobre a mudança na contabilidade financeira, identificando as dificuldades políticas de se iniciar modificações nas práticas de contabilidade. Wells confiou a Kuhn para que ele discorresse os passos necessários para a mudança do jogo de velhas idéias para novas. Assim, foram identificados os seguintes passos apresentados a seguir no Gráfico 1.

Wells (1976) descreve que o primeiro passo é o precursor do processo inteiro. Nele se inicia o período de crise que se segue. Cresce o descontentamento dos pesquisadores com o vigeno teórico existente e a busca de idéias alternativas começa. Assim, o segundo e terceiro passo são mutuamente interativos. Como cresce a insegurança, as pesquisas por pensamentos alternativos ganham ímpeto e a partir dessas discussões/reflexões emergem novas escolas de pensamentos que gradativamente emitem suas novas idéias, as quais substituem as antigas e as alternativas.

**Etapas para a mudança de "velhas idéias"
para "novas idéias"**

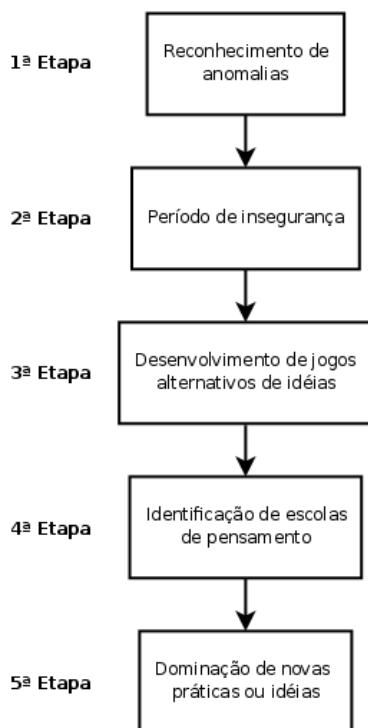


Gráfico 1: Etapas para a mudança de Paradigmas.

Fonte: Elaboração Própria a partir de Kuhn (1970).

Wells afirma que a contabilidade financeira não tem passado para o 5º estágio, concluindo que esse lapso (dominação de novas práticas ou idéias) demorará a se materializar, pelo fato de envolver a assimilação de novas teorias.

Tanto o Comitê de SOATATA quanto o artigo de Wells não desenharam um quadro otimista para o alcance do último estágio, sendo importante enfatizar que essas idéias foram expostas há mais de trinta anos.

Com essa exposição, identifica-se que o objetivo do artigo de Francalanza foi questionar: Houve qualquer mudança significativa na contabilidade financeira nos últimos anos? Se a resposta está no negativo, quais as razões para isto?

É correto afirmar que, nos últimos anos, especificamente com o processo de convergência contábil iniciado na década de setenta, houve várias propostas de mudança na contabilidade do setor privado e do setor público, tanto em relação aos critérios de mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas, quanto à forma de evidenciação dos demonstrativos contábeis. Porém, em relação a mensuração de ativos quase que a totalidade dos países se utilizam predominantemente do custo histórico em detrimento de outros critérios de mensuração, os quais não alcançaram ainda o quinto passo anteriormente mencionado. Assim sendo, o foco do artigo de Francalanza foi delimitado a refletir a mudança na perspectiva de mensuração de ativos: por que a utilização do custo histórico em detrimento de outros critérios de mensuração baseados em valores atuais? Desta forma, o artigo insere a educação contábil como fonte precípua para a sedimentação de novos pensamentos e idéias e como precursora de um processo modificativo em contabilidade.

Assim, para iniciar a discussão o autor introduz os fatores importantes que conduzem a uma revolução próspera, já que ele trata de mudança/evolução/revolução. A mudança é enfatizada na perspectiva de mudança de atitudes em relação a novas teorias. Essa mudança

só ocorre, segundo o autor, quando existem fatores externos de desequilíbrio (como exemplo, altas condições inflacionárias). Francalanza (1997) se utiliza da expressão “sintomas dominantes” indicando um fator que condiciona outros e sem o qual uma grande revolução é impossível. Assim, estes sintomas são essenciais para impulsionar uma revolução científica. Os dois principais discutidos no texto são: os fatores precipitados e a elevação de um novo mito social, conforme Gráfico 2:

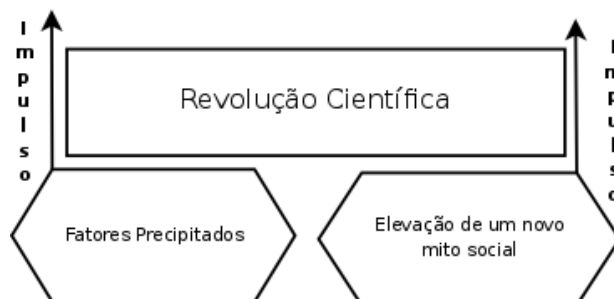


Gráfico 2 – Sintomas Essenciais para impulsionar uma Revolução Científica.
Fonte: Elaboração Própria a partir de Francalanza (1997).

Os fatores precipitados são fatores (econômicos, culturais, psicológicos) que traduzem um sistema desorganizado gerando descontentamento dos vários componentes. Transferindo para a contabilidade, para existir uma revolução é necessário um descontentamento pela grande maioria dos membros praticantes dessa ciência, com o sistema de contabilidade pública atual, os efeitos de mensuração, as bases de avaliação e as informações fornecidas para os usuários da informação contábil. Bourdieu (1996, p.140) esclarece: “Querer fazer uma revolução em um campo é concordar com o essencial do que é tacitamente exigido por esse campo, a saber, que ele é importante, que o que está em jogo aí é tão importante a ponto de se desejar fazer a revolução”.

Todavia, Francalanza citando Edwards alerta que o descontentamento com o atual sistema por si só não gera uma revolução. Segundo este *apud* Francalanza (1997, p 4): "A emoção que envolve a força motriz da revolução é esperança, e não desespero". Assim, tem que existir fé que existam e que possam ser aplicados novos e melhores métodos de contabilidade. Uma mudança só irá ocorrer se, por exemplo, o sistema de mensuração baseado em valor de entrada do custo corrente for altamente compreensivo e apreciado como um método melhor do que o custo histórico.

O outro fator apontado por Francalanza necessário para uma revolução científica é a elevação de um novo mito social, que é a introdução de novos conceitos ou idéias. Muitas vezes essa introdução é efetivada pelos intelectuais que começam a criticar a velha ordem, desenhar seus defeitos e os efeitos de suas deficiências sobre todos os envolvidos. O momento propício para o surgimento dessas novas idéias é quando os intelectuais começam a colocar em dúvida a superioridade do sistema atual; nesse momento eles ficam fora do contexto e prontos para introduzir novas formulações. Essa introdução se viabiliza porque esses intelectuais estão profundamente envolvidos no sistema educacional e através de aulas, seminários, reuniões públicas e de seus escritos eles começam a preparar as mentes dos membros da ciência para a mudança desejada.

Entretanto, existe um jogo de conflito de interesses tendo em vista que os detentores do poder no atual sistema pretendem manter a velha ordem existente, pois isso lhes garante um determinado nível de conforto. Ao ignorar as limitações de explicação dos fenômenos científicos encontradas em uma determinada teoria hegemônica, seus defensores restringem o avanço da ciência em função de questões particulares, atrofiando, conseqüentemente, o escopo e o alcance daquele determinado nicho científico. Surge assim um embate científico,

gerando uma reação adversa contra essas novas idéias, denegrindo-as e inflacionando os defeitos, na perspectiva de desqualificar seus defensores.

O artigo de Francalanza discorre que as teorias influentes são resultantes de idéias dos professores universitários, responsáveis pela disseminação de velhas ou novas idéias que para o bem ou para o mal influenciarão o restante da vida ativa desses estudantes. Esse novo conceito não significa necessariamente a exclusão do conhecimento anterior, mas a fusão entre novas idéias e velhos princípios contribui para a construção de novas teorias.

O artigo identifica uma combinação dos sintomas dominantes - fatores precipitados e a elevação de um novo mito social - tentando identificar a combinação em que uma mudança em contabilidade é aceita. Conclui que a mudança só ocorre quando os dois sintomas estão combinados, ou seja, a mudança é uma variável dependente do descontentamento com o sistema existente e com a introdução de novos conceitos e idéias pelo sistema educacional. Como exemplo pode-se citar a Holanda, a qual possibilitou através dos currículos universitários, uma familiarização com o custo corrente, permitindo que os estudantes se adaptassem por um período longo de tempo antes da efetiva adoção.

Essas idéias defendidas por Francalanza como necessárias para uma mudança em contabilidade foram testadas com os membros do Grupo Assessor, os quais participaram ativamente do processo de mudança das NBCASP.

2.3 Crítica ao Pensamento de Francalanza

Inicia-se essa análise, refletindo sobre o fator precipitado identificado por Francalanza como necessário para uma mudança científica. Esse fator externo por si só, não deveria ser capaz de gerar uma mudança dentro da contabilidade. Quando ocorre apenas o fator precipitado, os componentes dessa ciência dependem de uma imposição externa que decide o rumo para o qual a contabilidade deve ser direcionada. Assim, é um processo alienante, que gera escravidão e que submete os membros de um determinado campo científico a uma submissão irrefletida, tendo em vista que eles são excluídos do processo de modificação.

Ao contrário, as mudanças dentro da contabilidade devem acontecer por um processo de disposição, como um produto de acumulação humana, advindo de debates inclusivos e compartilhados que alimentem o saber científico. Dessa forma, desmistifica-se a idéia que uma mudança em contabilidade deve acontecer instantaneamente, por meio de uma revolução.

O próprio professor Eliseu Martins quando da argumentação das vantagens informacionais do uso do modelo de mensuração baseado no Custo Corrente em detrimento do Custo Histórico não entende que uma mudança revolucionária, como o abandono do custo histórico, seja possível de forma abrupta. Embora em seu trabalho “Contribuição à avaliação do ativo intangível” Martins (1972) chegue à conclusão de que o Custo Corrente possui uma maior capacidade informativa, ele não propõe o abandono do custo histórico. Isso se contrapõe à tese defendida por Francalanza de que uma mudança em contabilidade só se processa por revolução e não evolução.

Em relação à sedimentação de novas idéias inicia-se a reflexão com o seguinte questionamento: Não importa o que você ensina? Essa é outra questão central da reflexão. Se cabe a educação a responsabilidade por inserir novas idéias a partir de um debate evolutivo e não autoritário, como encontrar uma metodologia didática para o ensino da contabilidade pública, que proporcione a educação como instrumento de emancipação e não de dominação?

O presente estudo encontrou consonância com as idéias de Kieran James na utilização de uma abordagem pós-modernista e da teoria crítica para o ensino da teoria da contabilidade. Segundo James (2006, p.4) “ambas as abordagens acreditam na subjetividade do conhecimento e eles colocam o investigador ao centro da experiência”. Esse foco é particularmente importante para a contabilidade, tendo em vista que os fenômenos contábeis

não são neutros nem na sua gênese, nem nos seus impactos, precisando de uma abordagem também qualitativa que contemple as implicações das ações humanas sobre o movimento ambicioso de apropriação e distribuição da riqueza.

Ainda segundo James (2006) as universidades são principalmente lugares de pesquisa, pensamento crítico e debate de intelectual vivo. Dessa forma, a educação deverá refletir interação e evolução de pensamento. James (2006) propõe a utilização da cultura popular e o ensino da contabilidade feito “fora do círculo”. Como exemplo de ensinar “fora do círculo” ao debater com seus alunos a temática dicotômica positivo/normativo, James apresentou um artigo da área médica que descrevia os resultados de um estudo que concluiu que, quando a droga “paroxetine” era dada a mães grávidas, isto era associado com um risco de 2% mais alto do bebê nascer com defeitos no coração.

Os estudantes discutiram este estudo em pares durante 10 minutos e concluíram que o artigo descreveu resultados de uma pesquisa positiva (“o que é” em lugar de “o que deveria ser”). Os estudantes perceberam que a distinção conceitual entre positiva e pesquisa normativa poderia ser vista claramente no texto de artigo; embora os conceitos estivessem escondidos. O autor do artigo de jornal também usou o resultado da pesquisa positiva para concluir com uma declaração normativa clara: “Mulheres grávidas que estão levando a paroxetine de anti-depressão deveriam buscar um conselho médico.” Os estudantes verificaram a ligação entre pesquisa positiva e clara implicação normativa, desmistificando a idéia de separação metodológica entre essas duas abordagens.

Outras atividades interativas (utilizando-se da abordagem dialógica de Paulo Freire em Pedagogia do Oprimido) como confronto de textos, reflexão sobre letras de músicas foram utilizados pelo autor, distanciando um ensino instrumental-pragmático, proporcionando reflexão, mudança social e um entendimento mais completo do que é a contabilidade e qual sua função social.

Dentro dessa discussão, Lucas (2006) acredita que reflexão crítica é a capacidade do estudante não só pensar criticamente, mas mover para ser crítico que envolverá, no final das contas, ação. Essa relação - refletir criticamente e saber ser crítico, é estimulado por este, em momentos de surpresa. Para Lucas (2006) momentos de surpresa existem quando são desafiadas convicções centrais de uma maneira inesperada e isto conduz a uma admissão de limitação, que, o que acontece, às vezes não obedece nossas convicções ou expectativas. Essas idéias estimulam o saber pensar, desmistificando a dificuldade de se criar um pensamento autônomo.

Todavia, é importante salientar que essas novas propostas educacionais devem estar intrinsecamente relacionadas com a forma como a pesquisa científica é realizada. Essa afirmação surge na perspectiva de que não existe dissociação entre ensino e pesquisa; ambos são parceiros mentais que trabalham juntos melhorando a capacidade intelectual. Consoante com essa abordagem crítica e pós - modernista para o ensino da contabilidade, tem-se a proposta inovadora da pesquisa interpretativa em contabilidade (IAR – *Interpretive Accounting Research*), resgatando uma maior acumulação de conhecimento (das ciências sociais), almejando maior entendimento da realidade prática. Esse perfil de pesquisa tem sido defendido por Scapens (2007) e gerado discussão por outros autores como Jane Baxter, Christina Boedker e Wai Fong Chua (2007). Pretende identificar a relevância da contabilidade, utilizando para tanto uma acumulação de conhecimentos de outras áreas.

3. Uma análise sobre o Medo à Liberdade e seus Sintomas a partir de Erich Fromm

Erich Fromm nasceu na Alemanha e vivenciou o período autoritário do nazismo. Integrante da escola de Frankfurt formou-se em psicologia, se mantendo fiel à tradição humanística da filosofia clássica alemã, acrescentando a dimensão psicanalítica. Suas idéias, aqui objeto de reflexão, foram expostas em sua obra “O medo à Liberdade” (1983).

Fromm inicia o debate a partir de uma evolução histórica, na transição da Idade Média, onde predominou a sociedade feudal, para a Idade Moderna, período de ascensão do capitalismo, identificando a estrutura psicológica do homem entre esses períodos. Coloca o homem na perspectiva de sujeito da história e não apenas objeto, ao afirmar: “O homem, porém, não é apenas feito pela História, é ele quem faz esta” (FROMM, 1983, p. 21). Assim, centra o indivíduo como o foco de sua análise, identificando as conseqüências no sistema produtivo e social, decorrente de suas alterações psicológicas.

Fromm introduz a distinção entre a adaptação estática e dinâmica. Entende que àquela se refere a uma adaptação a padrões que não alteram o conjunto da estrutura do caráter, implicando apenas na adoção de um novo hábito; enquanto esta indica o tipo de adaptação que modifica o íntimo, gerando fator dinâmico na estrutura do caráter. O presente estudo questionou aos membros do Grupo Assessor a forma de adaptação observada dos profissionais contábeis atuantes no setor público: se estática ou dinâmica.

Fromm nomeia “vínculos primários” para designar um processo que existe antes da individuação. Figuradamente pode-se falar que, enquanto o indivíduo não corta o cordão umbilical (no sentido emocional e não biológico), ele não é totalmente livre (nem possui liberdade para pensar). Porém, esses vínculos “dão-lhe segurança e a sensação de pertencer a algum lugar e neste estar radicado” (FROMM, 1983, p. 30). Esse sentimento ocorreu na Idade Média, onde o homem transferiu sua liberdade para a igreja, mas sentia-se seguro e protegido.

Na Idade Moderna, surge à força do capital. Segundo Fromm (1983, p.57) nesse período: “O capital deixara de ser servo e tornara-se senhor”. Nesse sentido, o capitalismo libertou o indivíduo, permitindo que o homem agisse com seus próprios pés, se tornando o senhor de seu destino e assumindo os riscos e os ganhos de forma individual. “Emerge a desobediência como um ato de liberdade, marcando o nascimento da razão” (FROMM, 1983, p. 37). Instantaneamente a nova liberdade criou um profundo sentimento de insegurança, impotência, dúvida, solidão e angústia, pois agora o homem passou a ser um indivíduo com escolhas a fazer, com liberdade de pensamento, emergindo da existência consciente da vida pré-humana para a vida humana. Surgiram assim inimigos internos que tolhem o alcance a liberdade total e outras conseqüências sentidas e vivenciadas por nós, até os dias atuais.

Essa crise interna acentuou problemáticas sociais e inter-pessoais. Fromm afirma que (1983, p.101): “A racionalidade do sistema de produção, em seus aspectos técnicos, é acompanhada pela irracionalidade de nosso sistema de produção em seus aspectos sociais. Crises econômicas, desemprego e guerras governam o destino do homem”. Essa conseqüência impactou nas relações humanas que, devido à competitividade, assumiu um caráter de manipulação e instrumentalidade. O interesse um no outro passa a ser irrisório, prevalecendo à mútua utilidade. Aliado a isso, existe o alheamento do indivíduo com seu próprio eu, vendendo suas qualidades, como mercadoria a ser negociada no mercado. Fromm enfatiza: “Se não houver utilidade para as qualidades que uma pessoa oferece, ela não tem nenhuma; tal como um artigo não vendável é inútil, ainda que possa ter certo valor de uso (1983, p.102)”. Esse fato explica porque a ênfase na auto-estima e a necessidade de ser popular e de ter fama; se é procurada, é porque é alguém, se não é popular, simplesmente, não é ninguém podendo cair no abismo da inferioridade.

São esses os sintomas da liberdade que muitas vezes tornam-se tão pesados, que é preferível transferir a qualquer governo autoritário e totalitário. Mas, se agora podemos alcançar a liberdade de pensar, qual é efetivamente o significado da dúvida?

A dúvida é a força motriz do pensamento autônomo e foi estimulada pela filosofia das ciências. Fromm nos ensina: “Muitas dúvidas racionais foram resolvidas por respostas racionais, mas a dúvida irracional não desapareceu e não pode desaparecer até que o homem haja evoluído da liberdade negativa para a positiva”. Assim, como os sintomas advindos da

liberdade de pensamento são quase insustentáveis o homem tenta silenciar a dúvida, buscando compassivamente o sucesso e sujeitando-se a um chefe que assuma responsabilidade pela certeza. Esses aspectos só eliminam a consciência da dúvida. Dessa forma, questiona-se: Qual é a gênese da dúvida, que emerge dos cientistas contábeis, que impulsiona novas idéias? É a dúvida racional que se fundamenta na liberdade do pensamento e que se atreve a contestar opiniões e legislações consagradas, ou a dúvida irracional que emerge do isolamento e da incapacidade do indivíduo, cuja atitude para com o mundo é de angústia e ódio? Essas questões foram testadas com os membros do Grupo Assessor, com o objetivo de identificar se houve efetivamente liberdade de pensamento, no conceito de Fromm, no processo de modificação das normas públicas.

4. Análise dos Resultados

4.1 Amostra e Limitação da Pesquisa

O Grupo Assessor é constituído por dez membros mais uma coordenadora geral. Os questionários foram enviados via e-mail, sendo repetido esse procedimento por três vezes em dias alternados. Do total dos membros, três componentes responderam a nossa pesquisa, o que resulta em uma amostra de 30%. Assim, os resultados desse estudo estão adstritos aos participantes respondentes, não podendo ser generalizados para os demais membros do Grupo Assessor, tendo em vista o fato de existir possibilidade de percepções diferentes.

4.2 Principais Resultados

Inicialmente foram questionados quais os fatores que mais influenciavam no processo de mudança das NBCASP, sendo estes divididos em fatores precipitados e o surgimento de um novo mito social, conforme teoria de Francalanza. Utilizou-se uma escala qualitativa, contemplando a seguinte escala: 1 – Não identificado; 2 – Pouco Identificado; 3 – Identificado; 4 – Bem Identificado e 5 – Fortemente Identificado. Seguem-se abaixo os resultados referentes à mudança impulsionada pelos fatores precipitados.

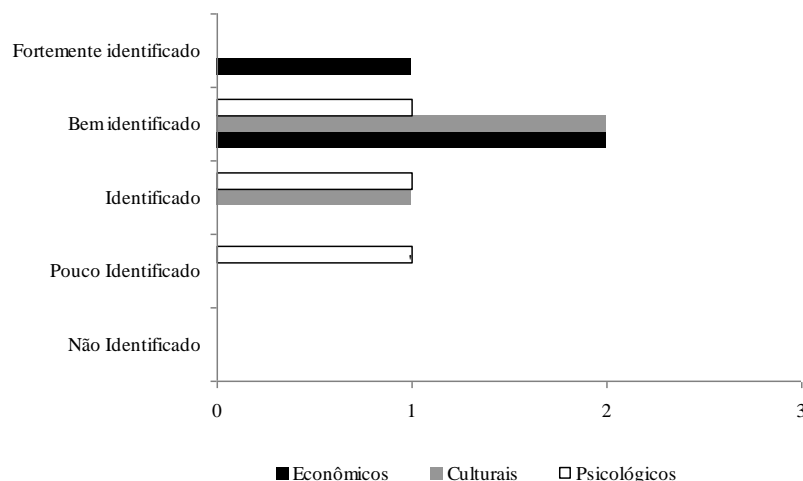


Gráfico 3 – Fatores precipitados.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Pela análise do gráfico 3 percebe-se que o fator precipitado econômico foi bem identificado, por aproximadamente 70% da amostra, sugerindo que as mudanças econômicas vivenciadas pelo Brasil, com um crescimento econômico e uma maior aproximação aos países desenvolvidos, aproximaram o setor público brasileiro a convergência internacional das normas contábeis. O fator precipitado cultural também foi bem identificado, indicando uma mudança cultural na realidade contábil pública brasileira, por meio de um maior controle

social exercido pelos cidadãos e pela necessidade de informações mais completas, contemplando custos, depreciação, etc. Em relação ao fator psicológico, houve maior diversidade nas respostas, indicando que não há uma uniformidade se este fator influenciou em uma mudança nas normas brasileiras aplicadas ao setor público.

A seguir segue-se o Gráfico 4, contendo as respostas decorrentes da influência do surgimento de um novo mito social.

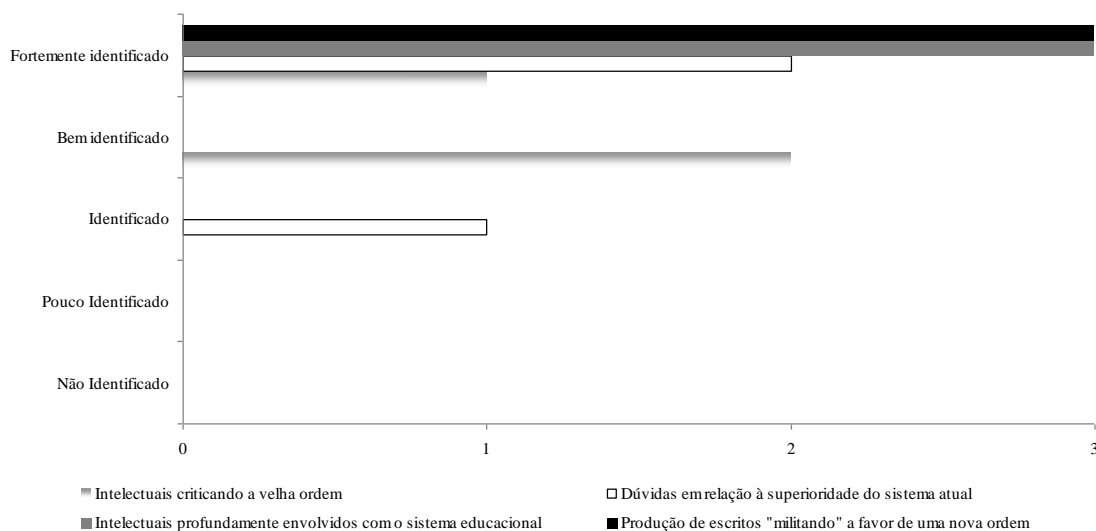


Gráfico 4 – Surgimento de um novo mito social.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Pela análise do Gráfico 4, pode-se chegar a algumas constatações uniformes, a saber: foi fortemente identificado por todos os respondentes o fato de que os intelectuais participantes dessa mudança estão fortemente envolvidos com o sistema educacional e que seus escritos começam a preparar as mentes para a mudança desejada. Essa percepção está de acordo com a tese defendida por Francalanza que afirma que a introdução de novas idéias se inicia com os cientistas dentro do sistema educacional, tendo estes o poder de influência sobre os demais praticantes da comunidade científica. Nessa perspectiva, dois respondentes afirmaram ser bem identificado o fato de que os intelectuais estavam criticando a velha ordem, sendo este fator fortemente identificado por um membro. Essas críticas estão relacionadas à dúvida em relação à superioridade do sistema atual, sendo este fator fortemente identificado por dois membros. Essas constatações também estão alinhadas com o pensamento de Francalanza que afirma que uma mudança científica só ocorre quando existe esperança que algo poderá vir a ser melhor.

A seguir demonstra-se o Gráfico 5 que evidencia se a mudança na contabilidade pública ocorreu principalmente por fatores precipitados ou a elevação de um novo mito social ou ambos os fatores conjugados.

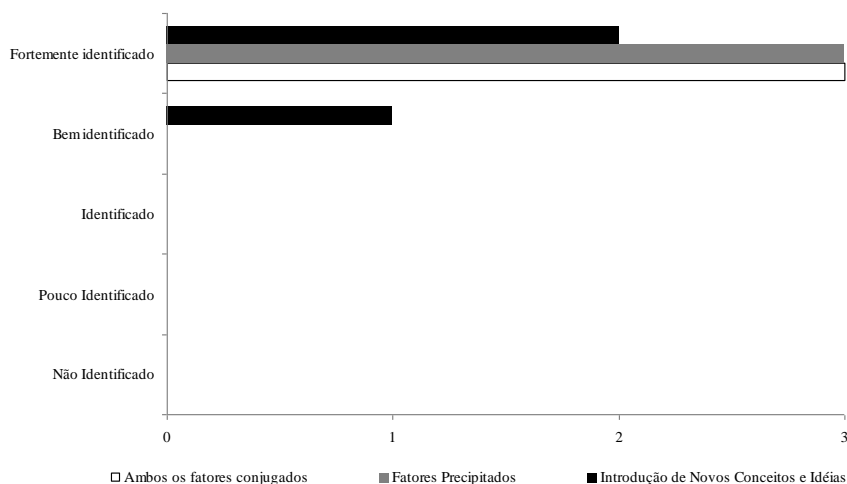


Gráfico 5 – Fatores Impulsionadores para a Mudança
Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

O gráfico 5 evidencia que a mudança na contabilidade pública ocorreu principalmente por fatores precipitados e pela introdução de novos conceitos e idéias. Ambos os fatores foram fortemente identificados pelos respondentes, sugerindo que a combinação proposta por Francalanza efetivamente impulsiona uma mudança na contabilidade.

A seguir identifica-se os agentes que contribuíram para a mudança dos conceitos através da apresentação do Gráfico 6.

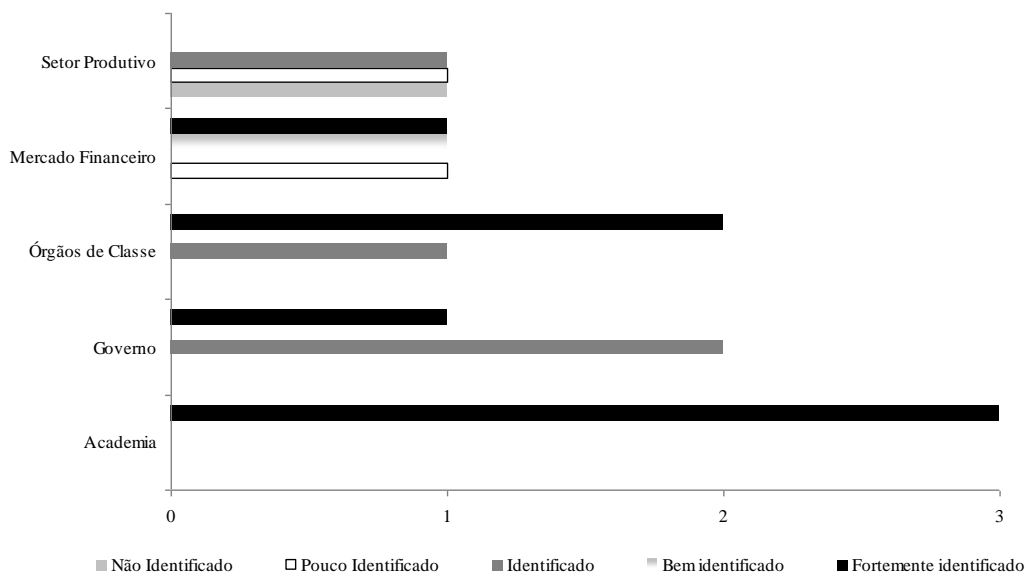


Gráfico 6 – Agentes de mudança.
Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

O gráfico 6 evidencia que a contribuição dada pela Academia foi fortemente identificada por todos os respondentes. A contribuição do Governo foi identificada por dois membros indicando que existe uma participação efetiva do Governo, possivelmente pela participação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e dos Tribunais de Contas. A participação dos órgãos de classe através do envolvimento do Conselho Federal de Contabilidade e os respectivos Conselhos Regionais foram fortemente identificados pela maioria dos respondentes, possivelmente pela participação efetiva desses órgãos nos

seminários regionais. Já sobre a participação do mercado financeiro não houve uma uniformidade nas respostas, transitando do pouco identificado até fortemente identificado. Semelhante ao mercado financeiro, não houve uma contribuição clara do setor produtivo, sendo este pouco identificado ou não identificado pela maioria dos respondentes.

Com o objetivo de validar a argumentação proposta por Fromm, foi verificada a adaptação observada dos profissionais atuantes no setor público em decorrência das mudanças. O gráfico 7 demonstra os resultados alcançados.

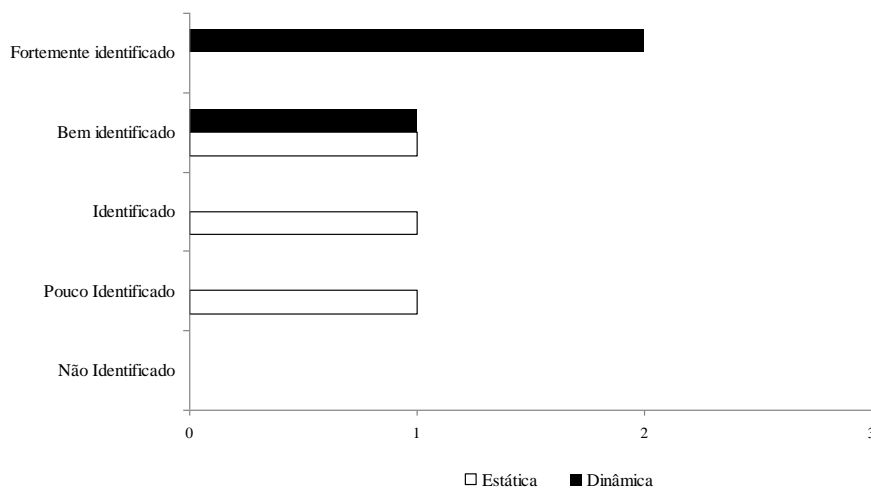


Gráfico 7 – Adaptação às mudanças.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Pela análise do Gráfico 7, constata-se uma maior ênfase dada a adaptação dinâmica, sendo esta fortemente identificada pela maioria dos respondentes. Essa adaptação sugere um espírito questionador - reflexivo disposto a adentrar no processo modificativo. Para tanto esse processo precisa ser compartilhado e inclusivo, sugerindo um diálogo comunicativo com base em entendimento mútuo, indicando uma estratégia de pertencimento almejando a legitimidade.

Já a adaptação estática transitou entre pouco identificado até bem identificando, sugerindo que alguns membros da contabilidade pública apenas observam as mudanças nos procedimentos contábeis, não tendo estas quaisquer efeitos na personalidade, não despertando novos impulsos ou traços de caráter.

Foi testada a perspectiva de liberdade de pensamento assertivo de Fromm, cujos resultados encontram-se expostos no Gráfico 8.

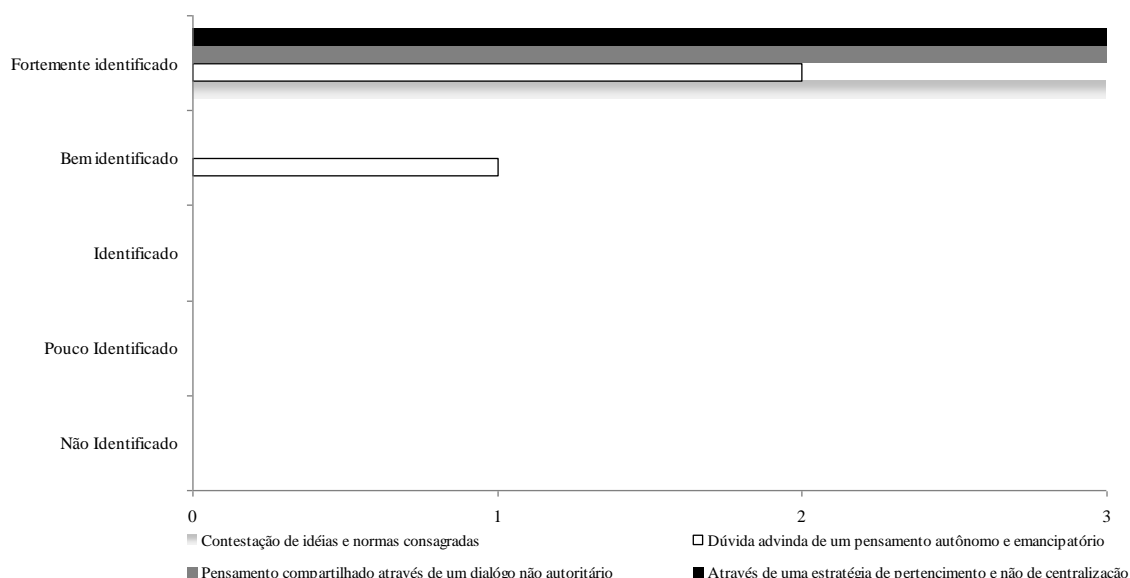


Gráfico 8 – Liberdade de pensamento.

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Analisando o gráfico 8, nota-se uma tendência explícita de seguimento das idéias preconizadas por Fromm, que resulta na liberdade de pensamento. No processo de modificação das normas públicas, essa liberdade se processou por meio da contestação de idéias e normas consagradas, de um pensamento compartilhado através de um diálogo não autoritário e por meio de uma estratégia de pertencimento e não de centralização. Todos esses fatores foram fortemente identificados. A dúvida como força impulsionadora de um pensamento autônomo e evolutivo foi fortemente identificado por dois respondentes, sugerindo a ênfase em idéias resultantes de questionamentos e reflexões.

Por fim, foi solicitado que os respondentes identificassem as principais barreiras encontradas para a implementação das NBCASP. Como dificuldades encontradas têm-se: a cultura da legalidade (muitas vezes distantes dos princípios contábeis) e orçamentária da antiga contabilidade pública, as deficiências na formação acadêmica dos profissionais de contabilidade na área pública, a resistência dos escritórios ou profissionais de contabilidade estabelecidos, que não querem se reciclar e revisar seus sistemas, para atender às novas premissas, a necessidade de que os órgãos de controle aceitem as NBCASP e as adotem em suas fiscalizações, a necessidade de inclusão dessas normas nos currículos do curso de Ciências Contábeis e a forte ligação política dos Tribunais de Contas podendo resultar no distanciamento da Contabilidade Ciência quando do julgamento das prestações de contas dos administradores.

5. Conclusão

O objetivo precípua desse trabalho é responder a seguinte questão: **Quais as possíveis dificuldades em se implementar novas teorias, através da liberdade de pensamento e acionadores cognitivos, que sejam orientadoras da prática contábil no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público?**

As entrevistas realizadas com o Grupo Assessor do CFC possibilitaram identificar que as principais dificuldades na implementação de novas teorias no setor público brasileiro estão associadas com mudanças de atitudes, tendo em vista a forte ligação dos profissionais contábeis com aspectos jurídicos, que nem sempre espelham os constructos basilares da Ciência Contábil. Outra dificuldade apontada pelos entrevistados está relacionada com o

processo de formação desses profissionais, de responsabilidade precípua da academia. Conclui-se que os novos paradigmas propostos nas NBCASP, especialmente as questões relacionadas com o alinhamento com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS), demandarão aperfeiçoamentos na formação do profissional de contabilidade, no sentido de uma nova postura cognitiva que contemple novas visões relacionadas com a mensuração de ativos nas entidades do setor público. Como forma de estimular a reflexão - ação foi proposta por esse estudo um enfoque da teoria crítica, com o ensino da contabilidade realizado fora do círculo, idéia defendida por Kieran James.

Por fim constata-se que um avanço conceitual foi dado na contabilidade do setor público brasileiro, por meio da utilização de plataformas teóricas consistentes, que confirmam a tese defendida por Francalanza estando alinhadas com as proposições defendidas por Fromm para o alcance da liberdade de pensamento. Foram construídas novas teorias a partir de um pensamento livre essencialmente elaborado por humanos para humanos, advindo de uma dúvida racional. Nesse caminho foi possível iniciar uma mudança, que surgiu predominantemente na própria mente dos cientistas contábeis, que aprimoraram as normas contábeis com o intuito de construir uma sociedade mais igualitária, que conviva de forma justa com o movimento de distribuição de riqueza, contribuindo assim com as realizações e sonhos humanos.

6. Referências Bibliográficas

ASSOCIAÇÃO AMERICANA DE CONTABILIDADE. Comissão dos Conceitos e Normas para Relatórios Financeiros Externos. **Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance**, 1977.

BAXTER, Jane; BOEDKER, Christina; CHUA, Wai Fong. The future(s) of interpretive accounting research—A polyphonic response from beyond the metropolis. **Critical Perspectives on Accounting**, Australia, 2007.

BOURDIEU, Pierre. **Razões Práticas**. Sobre a teoria da ação. Papyrus Editora. Tradução: Mariza Corrêa – Campinas, SP, 1996.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Seminários Regionais e Nacional. *CFC*, Brasília, 2008. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 12 nov.2008.

FRANCALANZA, Charles A. Accounting Education and Change in Financial Accounting. **Journal of Accounting Education**, vol. 15, n°. 1, pg. 109-122, 1997

FROMM, Erich. **O medo à Liberdade**. Editora Guanabara Koogan S.A 14° edição, Rio de Janeiro, 1983.

GAFFIKIN, Michael. J R. **Creating a Science of Accounting: accounting theory to 1970**. Working Papers Series, Accounting Theory, Cap. 2. Austrália.

JAMES, Kieran. A Critical Theory and Postmodernist approach to the teaching of accounting theory. **Critical Perspectives on Accounting** p. 643–676, Australia, 2006.

KUHN, Thomas S. **A Estrutura das Revoluções Científicas**. Série debates, Editora Perspectiva, 1970.

LUCAS, Ursula. Being “pulled up short”: Creating moments of surprise and possibility in accounting education. **Critical Perspectives on Accounting** pg. 383–403, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1972.

SCAPENS, Robert W. Seeking the relevance of interpretive research: A contribution to the polyphonic debate. **Critical Perspectives on Accounting**, 2007.

WELLS, M. C. A revolution in accounting thought? **The Accounting Review**, Julho, 471-482, 1976.