

Silva, R. (2017). Comentários sobre contradições e respaldos de alguns pontos reconhecidos da “teoria contratual da firma”. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 69, 187-221.

Comentários sobre contradições e respaldos de alguns pontos reconhecidos da “teoria contratual da firma”

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Contador, especialista em gestão econômica das empresas, perito judicial, analista de empresas, aluno especial do curso de magister scientia da Universidade Federal de Viçosa (2016), imortal da academia mineira de ciências contábeis e academia de ciências, letras, e artes de Manhuaçu, ganhador do prêmio internacional Martim Noel Monteiro (2007/2008), Luiz Chaves de Almeida (2008/2009), e Rogério Fernandes Ferreira (2011); vencedor no Estado de Minas Gerais do concurso de História da Contabilidade (2016)- resgate da memória contábil; expositor no Simpósio internacional das Fronteiras contábeis em Huancayo/Peru (2012), e no V Congresso dos TOC/Lisboa-Portugal (2015), com artigos aprovados no Congresso Mundial de História da Contabilidade em Ballarat-Austrália (2015), e mundial de Contabilidade pública em Setúbal-Portugal (2016), com artigo publicado na tradicional e mais conhecida revista de teoria contábil do mundo a Rivista di Ragioneria ed Economia Aziendale (2015), autor de mais de 175 artigos em diversas revistas, jornais, e sites, e cerca de 16 livros de Contabilidade editados pela Juruá, membro da Associação Científica Internacional Neopatrimonialista(ACIN), e da corrente do neopatrimonialismo.

Comentários sobre contradições e respaldos de alguns pontos reconhecidos da “teoria contratual da firma”

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Resumo: *As vertentes da Contabilidade doutrinária são inúmeras, e por mais excêntricas que sejam, devem sempre ser respeitadas todas, pois, não existe conhecimento absoluto, mas pronto a ser melhorado, considerando o respeito ético e a evolução das idéias, o que é algo bastante salutar. O objetivo desse artigo é garantir critérios de respaldo, crítica, e revisões epistemológicas, com base nas contradições e confusões encontradas na teoria contratual da firma, em análise de discurso, de alguns dos seus pontos principais. No Brasil tal teoria é aceita, contudo, sem análise dos seus conteúdos inteirando admissão dogmática. Para relevarmos os critérios de revisões epistêmicas, usamos além dos textos gerais, a base de um artigo principalmente que apresenta tal conteúdo teórico. O método usado é a maieutica, e a lógica argumentativa, juntamente com a crítica doutrinária, seguindo o caminho racional-lógico. Justifica-se esta pesquisa com base para mantermos a exaltação da lógica teórica independentemente das fontes, ou dos partidos que a geram, denotando por consequência a relevância da investigação na produção de uma ciência que opte por teorias lógicas, e não siga simplesmente modismo teórico. Inequivocadamente este trabalho é apenas um passo para os debates em torno de uma parte dessa teoria americana podendo vir a ser corroborado com outros que visem o melhoramento, e até a crítica construtiva de tal posição teórica.*

Palavras-chave: Teoria contábil, doutrina contábil, teoria contratual da firma.

Comentarios sobre contradicciones y respaldos de algunos puntos reconocidos de la “teoría contractual de la empresa”

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Resumen: *Las vertientes de la Contabilidad doctrinal son innumerables, y por más excéntricas que sean, todas deben ser siempre respetadas, pues, no existe conocimiento absoluto, sino listo para ser mejorado, considerando el respeto ético y la evolución de las ideas, lo que es algo bastante saludable. El objetivo de este artículo es garantizar criterios de respaldo, crítica y revisiones epistemológicas, con base en las contradicciones y confusiones encontradas en la teoría contractual de la empresa, mediante el análisis discursivo de algunos de sus puntos principales. En Brasil esta teoría es aceptada, no obstante, sin análisis de sus contenidos, completando así su admisión dogmática. Para relevar los criterios de revisiones epistémicas, usamos, además de los textos generales, la base de un artículo que presenta principalmente tal contenido teórico. Los métodos utilizados son la mayéutica y la lógica argumentativa, junto con la crítica doctrinal, siguiendo el camino racional-lógico. Se justifica esta investigación con base para mantener la exaltación de la lógica teórica independentemente de las fuentes, o de las partes que las producen, denotando así la relevancia de la investigación en la producción de una ciencia que opte por teorías lógicas, en lugar de seguir simplemente modismos teóricos. Inequivocadamente, este trabajo es sólo un paso para los debates en torno a una parte de esa teoría americana, la cual podría corroborarse con otros estudios que busquen el mejoramiento, e incluso, la crítica constructiva de tal posición teórica.*

Palabras clave: Teoría contable, doctrina contable, teoría contractual de la empresa.

Remarks on contradictions and backing of some acknowledged points of “contractual theory of business”

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Abstract: *The sides of doctrinaire accountability are numerous, and no matter how eccentric they are, all of them need to be respected. Since there is no absolute knowledge, but it is ready to be improved, considering the ethics respect and the ideas evolution, which is something beneficial. The aim of this article is to guarantee backing criteria, critique and epistemological reviews based on the contradictions and confusions found in the contractual theory of business, through discursive analysis of some of its main points. In Brazil, this theory is accepted, however, without analysis of its contents completing dogmatic admission. To raise epistemic revision standards, besides of general texts, we based on an article presenting mainly such theoretical content.*

Maieutic and argumentative logics, and the doctrine critics, are the used methods following the logical and rational path. This investigation is justified based on the conservation of theoretical logics exaltation independently of the sources, or of the parts producing it, indicating in this way the investigation relevance in the production of a science aimed for logical theories, instead of just following theoretical idioms. Unequivocally, this investigation is just a step for discussions around a part of this American theory, which could be corroborated with others searching improvement, and even constructive critics of such theoretical position.

Keywords: Accounting theory, accounting doctrine, contractual theory of business.

Commentaires à propos des contradictions et des points de soutien de certains aspects reconnus de la théorie contractuelle de l'entreprise

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Résumé : *Des aspects de la Comptabilité doctrinale sont innombrables, et même elles sont excentriques, toutes doivent être respectées, donc il n'y a pas de connaissance absolue, elle est prête pour être améliorée, considérant le respect éthique et l'évolution des idées, ce qui est assez profitable. L'objectif de cet article est de garantir des critères de soutien, d'opinion et des révisions épistémologiques sur la base des contradictions et confusions découvertes dans la théorie contractuelle de l'entreprise, au moyen de l'analyse discursive de certains de ses points principaux. Au Brésil, cette théorie est acceptée, cependant, sans l'analyse de ses contenus complétant son admission dogmatique. Afin de relever les critères de révisions épistémiques, on utilise, en plus des textes généraux, la base d'un article présentant principalement ce contenu théorique.*

Les méthodes utilisées sont la maieutique et la logique argumentative, ainsi que l'opinion doctrinale, en suivant de chemin rationnel logique.

Cette recherche est justifiée sur la base de la conservation de l'exaltation de la logique théorique indépendamment des sources, ou des parties qui les produisent, en dénotant l'importance d'une science qui opte pour des théories logiques, au lieu de simplement suivre des idiotismes théoriques. Sans équivoque, cet article est seulement un pas pour des débats concernant une part de cette théorie américaine, pouvant être corroboré avec des autres cherchant l'amélioration, et même, l'opinion constructive de telle position théorique.

Mots-clés : Théorie comptable, doctrine comptable, théorie contractuelle de l'entreprise.

Comentários sobre contradições e respaldos de alguns pontos reconhecidos da “teoria contratual da firma”

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

Primera versión recibida en octubre de 2016 - Versión final aceptada en diciembre de 2016

“A ciência visa à explicação dos fenômenos (...) Para isso, observa, analisa, levanta hipóteses e as verifica em confronto com os fatos” (Hugon, 1976, p. 23).

“A Contabilidade, entendida como disciplina científica da qual se podem discorrer nitidamente a natureza, objeto, método, e previsões evolutiva, sói sofrer, hoje, uma grave crise de identidade...” (Antonelli, 2012, p. 1).

“Esta surgindo uma nova espécie de filósofo. Ouso batizá-los com um nome que não deixa de ser perigoso (...) Estes filósofos vindouros serão novos amigos da “verdade”? Resta grande probabilidade, pois todos os filósofos amaram até agora, as suas verdades” (Nietzsche, 2005, p. 69).

I. Introdução

No princípio era o **logos** (Rohden, 2011), pois, no início era o verbo, ou seja, Deus, conhecimento puro, a razão e a expressão, a palavra e o poder; a **teoria e metodologia superior da Contabilidade** costuma afirmar que a raiz da sua palavra, isto é, a “conta” é a mesma de “logos” (Masi, 1962), no grego este vocábulo representa não apenas os registros, ou contas, contudo, as “logias” – e aqui cumpre abrir um parêntese para as ciências que o usam como sufixo, a se citar a biologia, filologia, fitologia, paleontologia, sociologia, etc. –, porém, sobretudo, o estudo, ou o conhecimento, conseqüentemente, é considerada no seu berço doutrinal mais puro, como um robusto esboço de raciocínios, ou no italiano a *Ragioneria*, como uma soma de racionalizações sobre os fatos da riqueza, a ciência da razão patrimonial, aquela *rationandi scientia* dos romanos (Monteiro, 1979), ou um **conjunto de conhecimentos sobre os fenômenos patrimoniais, seus comportamentos, relações, características e aspectos**.

O conceito na visão dos argutos filosóficos, pode ser é **teórico e empírico** (Althusser, 1967), a primeira definição se destaca no sentido de expor

definições teóricas e ao passo também construir a ciência, **o mesmo não deixa de ser empírico no momento que é testado**, pois bem, a ciência tem que rever os conceitos, quando uma comunidade profissional ou científica apresenta só uma linha sobre uma ciência há que se duvidar do porquê de não optar por revisões do padrão “ortodoxo”¹ de escolhas de certas guias de conhecimento, tal qual Nietzsche dizia:

“Deve colidir contra seu orgulho e contra seu gosto o fato de a sua verdade ser uma verdade para toda a gente. Precisamente aquilo que era até agora o desejo secreto e o sentido oculto de todas as tendências dogmáticas... A palavra contradiz a si mesma. **Aquilo que pode ser comum, tem sempre pouco valor. Em última instância tudo deve ser como é e sempre foi**” (Nietzsche, 2005, p. 69).

Tudo o que é “muito comum” não tem valor, e o que é “deve ser sempre como foi” é uma frase muito entendida na prática da pesquisa brasileira infelizmente, o que se liga à Contabilidade, na qual não se vê a possibilidade de discussão, aparecendo sem dúvida uma doutrina dogmática, de modo que não permite a evolução pela crítica, transformando a ciência numa espécie de religião fantasiosa, formada por fanáticos, ou grupos herméticos academicistas que valorizam apenas uma parte ínfima de nosso conhecimento.

No Brasil, as Universidades, não sabemos o porquê (embora suspeitemos as razões), costumam **sem razão exaltar absurdamente a teoria americana em detrimento dos teóricos de nossa própria cultura**², e inclusive, de outras

1 Consideremos o padrão ortodoxo aquele que politicamente é imposto às Universidades, Faculdades, e Escolas Técnicas de Contabilidade no Brasil, que sempre repete um número mínimo de obras, ou até mesmo de membros de uma só Universidade, sem dar oportunidade para teóricos novos, ou para o próprio conhecimento que evolui. Até parece que este padrão é comprado ou adquirido com acordos políticos. Os cursos de mestrado e doutorado em Contabilidade no Brasil, não estudam todas as linhas apenas as americanizadas e americanistas, sem uma visão universica que exigiria o especialista, ou o mestre, doutor do saber. Assim, temos uma fábrica de “produção de pesquisa”, que não se descobre nada novo, não se cria, e não se pode criar, se é que podemos chamar isso de “pesquisa”, que só olha para um lado, para um horizonte, e se diz ser “investigação”. A contradição é evidente, quem realmente percebe isso, para obter títulos se cala, outros comentam alguma coisa, outros dizem que não existe nada disso, que está tudo bem, porém, há acordos claros nas latentes práticas sociais em nossa matéria infelizmente. A nossa denúncia pode ser verificada e reconhecida como um postulado, quando se investiga as formas e as diretrizes dos pseudos “processos seletivos” desses cursos, e até das obras escolhidas em ensino contábil, obrigatórias de se ter.

2 Aqui fazemos uma breve homenagem àqueles que fizeram de nossa disciplina uma ciência com personalidade própria, encetada por Gaspar Lamego, Bastião de Almeida, Antonio Cardoso de Barros, no início do Brasil colônia seguidos de Alexandre de Gusmão, José Joaquim Cunha de Azeredo Coutinho, José Antonio Lisboa, Manoel Alves Branco e Francisco Batista de Oliveira, até o século XIX, encetando uma escola científica da Contabilidade moderna a partir do século XX com Carlos de Carvalho, Horácio Berlinck, Francisco da Costa Sampaio, Pedro Pedreschi, Francisco D'auria, João Ferreira Moraes Júnior, José Luiz dos Santos, Frederico Herrmann Júnior, José Mascarenhas, Hilário Franco, Antonio Lopes de Sá, Rogério Pfaltzgraff, Erymá Carneiro, Geraldo de la Rocque, Américo Matheus Florentino, Alberto Almada Rodrigues, Erly Poisl, José

culturas irmãs ou bases para as brasileiras³, não aceitando alusões diferentes para a nossa pátria, nestes cursos de cunho “formal superior”.

Enquanto na Europa se edita e discute as imensas observações doutrinárias dos brasileiros, vindas de qualquer meio, no aspecto **histórico-gnosiológico**, no Brasil não existe esta discussão teórica, apenas uma descrição teórica, ou de averbações que não passam de relatos teóricos como se fossem autênticas teorias, exclusivamente do público estadunidense sem possibilidade que se apresente outras vertentes.

Quando se aceita outras correntes, ou diferentes doutrinas, daquelas americanistas, existem os “ESTIGMAS ACADÊMICOS” – o mesmo que acontece com ideólogos partidários que discriminam os que pensam diversamente (Gandra, 2004) –, estamos taxados ao campo de desatualização, do vetusto, do esdrúxulo, gerando um **PRECONCEITO**, mormente, enquanto as contradições apresentadas por estas teorias são grandes, a ponto de espontaneamente desconceitualizarem a Contabilidade em muitos aspectos, ou **dizer que ela não estuda o patrimônio** (Iudicibus, Martins e Carvalho, 2003), ou que **nossa ciência é pura norma** (Costa, 2012) e o pior, que esta norma vem da teoria, sendo que tudo é generalizado pelo **processo político**, sendo estas “são fundamentais para o registro dos fatos” (Franco, 1995, p. 38).

A nossa Contabilidade se reduz neste contexto ao mínimo de gnosiologia, lamentavelmente fora do campo técnico, sendo posta dentro do campo tendencioso, burocrático, e predominantemente institucionalista, com viés

Olavo Nascimento, Cibilis da Rocha Viana, Albino Steintrasser, José Bernardo Cordeiro Filho, Hugo Rocha Braga, Iberê Gilson, Umberto Mandarin, Armando Aloe, Francisco Valle, Oswaldo Campiglia, José Amado do Nascimento, Hamilton Parma, Álvaro Porto Moitinho, que fizeram diversas pesquisas e estudos sobre a natureza científica da Contabilidade, em linha patrimonial (Para mais detalhes veja: Silva (2015b)).

- 3 Estão chegando a falar – isso se repete há tempos, embora uma mentira muito bem dita, vai se parecendo uma verdade –, que esta ou aquela escola internacional está em decadência, por exemplo, “a escola italiana está em decadência”, “a escola portuguesa está em decadência...”, e assim por diante. Esta expressão falaciosa faz transparecer ou parecer, que as Universidades, os cursos, as teses desses países não existem mais, que as escolas foram fechadas, o que é totalmente um absurdo, veja em pesquisa recente na internet, numa avaliação das melhores Universidades do mundo, numa certa época, a Universidade de Bolonha estava entre as dez, e nas atuais, ao menos uma das italianas estão entre as trinta melhores, inclusive, europeias aparecem, em especial as Universidades Alemãs. Então, como podemos dizer que a escola europeia está em decadência? E onde o Brasil aparece? Sempre depois de quase duas centenas e meia. Esta alusão vem de quem tem “pré-conceito” de certas culturas. Portanto, não sejamos ignorantes a ponto de aceitar a não ser jocosamente, esta mentira, que passou-se até a escrever, o que para nós, pode e é reconhecido como temeroso, porque faz com que tire totalmente a credibilidade daquele que escreve, assumindo uma calúnia que poderia até ser alvo de processo ou de aversão das culturas estrangeiras, para tamanho absurdo de propaganda negativa que se faz em nosso país, do país do outro, sem verificar as celeumas que nós temos. Isso não faz ninguém crescer, muito menos a cultura brasileira evoluir, se constituindo como total mediocridade da pessoa que assim professa.

político, de uma definição inversativa ou contraproducente, o que faz sofrer e influenciar o setor pedagógico, profundamente ligado a uma soma “de conhecimentos existentes” um currículo na cabeça do educando para prepará-lo para uma “situação” (...) para que se insira num processo de transformação.” (Dowbor, 1991, p. 5) esta absolutamente “aparente”.

Sabemos que a verdade científica não tem uma, mas várias conotações, algumas se atêm como certas (Genovesi, 1977), o que impossível à ciência, é deixar de estudar o campo visível e invisível dos fenômenos, aquilo que está à nossa frente, e além de nossa frente, no raciocínio transcendental (Kant, s/d), porém, imprescindível para o raciocínio e a ciência estarem certos, é que suas doutrinas também o estejam, ou em outras palavras que o grau de axiomatização seja válido em todos os esquemas de sua apresentação, demonstração, e validade no tempo e espaço.

A ciência tende a estudar os fatos, como expressa autores das ciências econômicas: “A ciência visa à explicação dos fenômenos (...) Para isso, observa, analisa, levanta hipóteses e as verifica em confronto com os fatos” (Hugon, 1976, p. 23). Por sua vez, as doutrinas são pontos de visões sobre a própria ciência, pontos de interpretação; tirar a teoria da ciência, ou a doutrina do conhecimento científico, é o mesmo que tecer uma teia sem aranha, fazer um carro sem pneus, ou uma máquina de costura sem peças, em outros termos é uma busca em vão, até porque a doutrina que permite uma interpretação geral, criando assim uma terminologia científica própria:

“Tais obras, de alto teor científico, requerem CULTURA para serem lidas e LINGUAJAR PRÓPRIO para homens que se aplicam nos campos da ciência, da tecnologia...”

A terminologia é matéria de “campo limitado” na área do saber...

O vulgar e o científico não se confundem em matéria de expressão; portanto, para construir doutrinas (e são estas as que guiam o pensamento, no campo do conhecimento), é preciso que se adote uma terminologia própria, e esta não pode ser inspirar, senão na mais alta hierarquia dos conceitos, dentro da generalidade e abrangência que a idéia científica deve ter” (Sá, 1987, p.21, grifos do autor).

Então o linguajar da ciência, prevalece conforme a construção das doutrinas, e a sua respectiva interpretação, produzindo assim uma conjunto de definição, de termos, de formas de qualificar as coisas, e de as conceber, diferentemente de outras ciências, ou até de termos vulgares, ou do bom senso.

Para se ter ciência verdadeira, ou lógica, é necessário que **a doutrina seja lógica**, e que seus conceitos mesmo os mais verificáveis sejam axiomáticos, de modo que seu arcabouço seja perene, procedendo a uma estrutura conceitual sólida, contudo, para tanto, é necessário adequados fundamentos, e logo, para os conceitos serem admitidos como certos, e a doutrina como autêntica,

a demonstração tem que possuir nexos causal e efetivo de seus conteúdos, teoremas, máximas, e proposições.

Isso não deixa de ser provocado por instituto doutrinário, que constitui a alma da ciência (Sá, 2000); tamanha é a importância da doutrina e da ciência que em outros setores científicos os seus pesquisadores assumem o conceito e pedagogia doutrinária como extremamente relevante, vejamos:

“A doutrina é um projeto de organização da sociedade, tal como seu autor a julga melhor [...]

Numa doutrina, encontram-se idéias morais, posições filosóficas e políticas e atitudes psicológicas [...]

A doutrina é, pois, pela sua natureza uma síntese de idéias pertinentes aos mais diversos domínios” (Hugon, 1976, p. 23).

Fazemos este empreendimento científico, então, para discutir brevemente **a teoria contratual da firma, pertencente à corrente metodologia positiva, ou ao positivismo anglo-saxão**; tal teoria e vertente estão muito em voga nos trabalhos classificados como de teoria da Contabilidade, com base imediata em Aquino e Cardoso (2009) e suas aduções, apresentando a leitura desta teoria a partir dessa bibliografia citada, possivelmente, tecendo revisão teórica dos conteúdos dessa teoria, numa posição ética no campo das idéias.

Este trabalho pode ser caracterizado como de **doutrina e teoria contábil**, visando responder a um problema simples: **a teoria conceitual da firma tem conceitos exatos e lógicos? Como entendê-los numa perspectiva de avaliação epistemológica?** Esta é a questão que instiga nosso artigo, procurando e visando elementos de respaldo epistêmico e consideravelmente encontrar os erros filosóficos, pois, hipotetizamos que tal viés não tem conceitos exatos nem lógicos sendo criticáveis na avaliação epistemológica, conforme outras provas na literatura acadêmica (Silva, 2009, 2012, 2015).

Neste sentido, explorando nossa hipótese, relevamos que as bases dessa vertente devem ser melhoradas, até porque não existe ciência ou doutrina acabada, todas podem ser observadas e revistas conforme a evolução do conhecimento, e também pelo fato de serem contraproducentes e tautológicos em muitos pontos conforme outras apresentações feitas e consultadas por nós, derivadas de inúmeras pesquisas filosóficas (Silva, 2012, 2015c).

A **relevância** está no **contexto da lógica da ciência**, pois, como é importante entendermos as teorias em busca da verdade, e esta é o centro de toda a ciência, apresentaremos os possíveis respaldos e até as contradições, não apenas para a melhoria desse conteúdo de pesquisa, todavia, visando a conexão de raciocínios, pois, teorias erradas geram pensamentos e doutrinas erradas,

e até a formação do contador absolutamente sofisticada no âmbito doutrinário, teórico, e conceitual.

O **método** é o mesmo que usamos em teoria, o **racional lógico, o lógico, a maiêutica, e a crítica doutrinária** (Leite, 2008): o **primeiro** é o que busca a sintonia de causa e efeito das demonstrações; o **lógico**, demonstra a conexão real de validade da expressão; a **maiêutica** de Sócrates aparece como aquela metódica que indaga as proposições a fim de verificar suas alternativas e suas dificuldades de admissão; e a **crítica doutrinária** como idêntico caminho da epistemologia, só que volvida às doutrinas, com o objetivo de, nos pontos elencados, testarmos a sua veracidade, ou refutarmos suas propostas. Tudo isto o faremos, expondo uma discussão teórica, que é útil aos raciocínios e para criar os eixos, tal como os parâmetros de visão generalista de nossa ciência.

É uma pesquisa para fins **explicativos** (Vergara, 2000) e **epistemológicos** (Nogueira, 2014) dessa teoria e corrente em questão; quanto aos **meios** usando bases teóricas, literárias e bibliográficas, todavia, de natureza absolutamente **hermenêutica** (Leite, 2008), num empreendimento de teoria e filosofia da Contabilidade, usando os meios racionais, argumentativos e lógicos, a partir da leitura da chamada **doutrina positiva da Contabilidade**, embora, usaremos também o panorama **positivo filosófico** original para a sua observação e interpretação (Comté, 2005).

A abordagem é **qualitativa** (Creswell, 2007; Haguete, 1992; Triviños, 2008), ou melhor dizendo, uma **pesquisa conceitual**, ou de **teoria da Contabilidade**, que verifica o giro do conceito, ou as suas expressões, no momento que a teoria é tida como **conjunto de conceitos** (Escobar, 1975), estes admitidos como tijolos numa casa que representa a **estrutura gnosiológica** (Fichte, 1980), obstante, sendo falhos, sem dúvida, apresentarão uma casa cheia de defeitos, impossível de se viver e conviver nela.

A utilidade dessa pesquisa, se aponta na mesma relevância do entendimento correto de nossa ciência, embora existam vieses mais políticos do que necessariamente técnicos, é o que Popper (1978) denuncia como “**modismos teóricos**”, ou “**modas**” que todos seguem mas sem valor epistemológico⁴, o mesmo que Nogueira (2014) denuncia, pois assumir posição filosófica não é errado, o equivocado, é gerar preconceitos de visão para admitir apenas algumas linhas filosóficas, e o resultado disso é um tipo de **epistemicídio do próprio conhecimento**.

É apenas uma discussão a ser levantada, contudo temos outras a serem feitas, não há doutrina acabada, ou absoluta, não existem teorias prontas, todas são hipóteses (Hawking, 1999), sobretudo, temos que visar sempre o respaldo e

4 - Por sua vez Nietzsche (2005) apontava muito bem em sua obra que o comum pode ser perigoso, e que sempre a verdade (?) é a mesma, sempre aquilo tem que ser o que é, por causa, ou do princípio da autoridade, ou até mesmo a política em se admitir idéias fora do seu conteúdo lógico.

dignificação da teoria lógica, principalmente para a Contabilidade é ciência da razão, ciência do raciocínio, do logos, da criação da divindade, e sublimidade racional, e não do erro.

II. Doutrinas contábeis e a escola anglo-saxã (positiva)

Uma doutrina é uma **teoria interpretativa que entende o gênero da teoria**; consideramos **doutrina uma forma genérica que tipifica ou domina um conhecimento**, em outros termos doutrina é uma **teoria interpretativa da própria teoria** (Hugon, 1976), **por que não da própria ciência, ou da disciplina como um todo, até sobre uma de suas partes ou técnicas.**

Mestres como Sá (2000), classificam-na como uma **teoria especial**; é óbvio que a doutrina não deixa de ser teórica, e na escala gnosiológica, estende-se às demais teorias, de modo que **nem toda teoria doutrinaria fez entendimentos de teorias como escolas e correntes** (Sá, 1997), o que não permite dizer, existir algumas doutrinas como abrangências de pensamento, mas sim como teorias doutrinárias; algumas dessas propostas foram teóricas formando não mais que doze semânticas sobre a Contabilidade ou o objeto contábil:

1. Materialismo substancial (Francesco Villa);
2. Personalismo (Giuseppe Cerboni, Giovanni Rossi);
3. Controlismo (Fábio Besta, Vítório Alfieri, Pietro Rigobon, Carlo Ghidiglia);
4. Reditualismo (Eugen Schmalenbach);
5. Economia Aziendal ou Aziendalismo (Gino Zappa, Alberto Ceccherelli, Pietro Onida, Aldo Amaduzzi);
6. Patrimonialismo (Vincenzo Masi, José Maria Fernandez Pirla, Francesco Della Penna, Francisco D`auria, Antonio Lopes de Sá, Frederico Herrmann Júnior, Hilário Franco, Cibilis da Rocha Vianna, Carlo Antinori, Jaime Lopes Amorim);
7. Positivismo contabilístico (Jean Dumarchey);
8. Positivismo ou Contabilidade pura (Francisco D`auria, Antonio Lopes de Sá, José Amado do Nascimento);
9. Neopatrimonialismo (Antonio Lopes de Sá, Joaquim da Cunha Guimarães, André Charone Tavares, Wilson Zappa Hoog, Valério Nepomuceno, Rodrigo Antonio Chaves da Silva, Luis Coelho Rocha, Werno Heckert, Nilton Aquino Andrade);
10. Neopatrimonialismo filosófico (Rodrigo Antonio Chaves da Silva);
11. Pragmatismo (Eldon Hendriksen, Micheal Van Breda, William Paton, H. Finney e Herbert Miller);
12. Positivismo americano (R. Watts e J. Zimmermann).

As principais correntes doutrinárias foram estas, passando primeiro, numa fase pré-científica pelo **contismo**, que considerava a Contabilidade como estudante da conta, dos métodos de registros, ou da metodologia de prestação de contas, e sistema de informação.

Depois na ordem, conforme colocamos, vem à tona o privilégio das **doutrinas europeias** (materialismo, personalismo, controlismo, aziendalismo, positivismo contabilístico, patrimonialismo), **três propostas brasileiras** (neopatrimonialismo, neopatrimonialismo filosófico, e positivismo da Contabilidade pura), duas com escolas fortes como o **positivismo de D'auria**, e o **neopatrimonialismo de Antonio Lopes de Sá**, e **as doutrinas americanas**, que são mais correntes do que um corpo teórico, tal qual não se apresenta uma estrutura da proposta de tal teoria, nem a originalidade da aludida (Silva, 2009, 2014).

A doutrina é uma teoria que observa abrangentemente a ciência, no caso **do materialismo**, o objeto é a riqueza, seu foco a **gestão, o registro e as matemáticas**, conforme dividia Villa (Viana, 1962), preconizando as relações sobre o fenômeno da riqueza; tal doutrina fez corrente e escola chamada de Lombarda (Sá, 1961, 1997), sendo base para todas as doutrinas posteriores, de cunho italiano, ou até internacional.

O **personalismo** com a influência jurídica na Contabilidade pública, em especial com os pontos sociais que deveriam ser considerados, alcança o seu impulso com Cerboni (1886, 1894) e Rossi (1882), nos quais dividiam a Contabilidade além da parte de **cálculo e registro** (compustística), também o aspecto de **gestão e juridicismo** do patrimônio como se este fosse um conjunto de **direitos e obrigações**.

O **controlismo**, embute o sentido experimental de causa e efeito, o aspecto de verificação da gestão e sua prática, a divisão da Contabilidade e sua autonomia como ciência, o aspecto da **controladoria**, dos estágios do controle, e principalmente o uso regulativo das informações, com Besta (1922), seguido por seus alunos mais fieis entre estes Vítório Alfieri, Pietro Rigobon, Carlo Ghidiglia.

O **aziendalismo** de Zappa (1950, 1957) preconiza o rédito, tão estudado pelos economistas, relacionando os aspectos econômicos dentro do contexto aziendal, fazendo com que surja uma nova ciência, a **economia aziendal**, e com isso, uma **super-ciência**, na qual a **Contabilidade** era uma parte, ligada apenas à **produção de informações**, junto com a **organização empresarial**, e a **administração**.

O **patrimonialismo** de Masi enfatiza o **fenômeno patrimonial** (Masi, 1955), dividindo a nossa ciência em três aspectos: a **dinâmica, estática, e a relevação** (Masi, 1927, 1945, 1947, 1961); o primeiro campo estudando o movimento patrimonial, o segundo o equilíbrio desse objeto, e o último o conjunto de informações que se expressa num sistema de contas. Portanto, para tal doutrina, a **Contabilidade não é ciência da informação, nem do controle, ou do juridicismo, muito menos das contas**, estas são **formas, ou instrumentos a seu favor** (Masi, 1927, 1971), que revelam, e devem fazer estudar, para

assim gerenciar melhor, o fato patrimonial como tudo o que acontece e gera acontecimento na empresa.

O **positivismo contabilístico** de Dumarchey (D`auria, 1954) pusera uma Contabilidade centralizada nas contas, seu destaque foi a lógica das contas e aspectos fundamentais de levantamento dentro de uma linha algébrica e matemática do instrumento de registro.

O **positivismo, universalismo, ou Contabilidade pura** de D`auria (1959), procurou expandir a nossa ciência (Sá, 1961) a qualquer sistema passível de ser contabilizado, não apenas no setor da **patrimoniologia**, mas a quaisquer conjuntos, tendo como foco a sistemática, por consequência, criando uma filosofia da Contabilidade pela generalização, e automaticamente, um universalismo, com base em teoria **extra-lógica**.

O **neopatrimonialismo** objetiva aperfeiçoar a lógica de outras teorias, como a do brasileiro D`auria, com a visão doutrinária forte de **Herrmann Júnior**, e com as próprias bases filosóficas do seu autor, **Lopes de Sá** – o primeiro a escrever uma “**filosofia da Contabilidade**” (Sá, 1953) no mundo –, e de **Amorim** – que criou um patrimonialismo diferente e muito específico ao equilíbrio estático do patrimônio (Silva, 2014) –, com a posição vigorosa de **Masi**, para assim desenvolver uma **teoria geral do conhecimento** (Sá, 1992), destacando **as relações lógicas, as funções sistemáticas, e as teorias derivadas dos campos e interdependência**, incentivando o estudo e concretização da **prosperidade particular e social por meio da eficácia das células sociais em modelos de comportamentos patrimoniais gerenciais**.

O **pragmatismo americano** procura desenvolver uma noção voltada ao utilitarismo contábil, isto é, a Contabilidade a ser usada para os usuários, e centrada no sistema de informações (Hendriksen e Breda, 1999).

O **positivismo americano** de Watts e Zimmermann (1986) por sua vez, foca mais no setor do **explicar e prever a prática**, com base nas **hipóteses do mercado eficiente**, e diversas abordagens teóricas, entre elas, a **teoria contratual da firma** (Lopes, 2002; Lopes e Ludicibus, 2004), na qual se vê a empresa como um conjunto de contratos, cada participante como uma parte do mesmo.

Nas outras doutrinas percebemos um aspecto de interpretação da Contabilidade como ciência, e discussões sobre o seu objeto, com teorias sobre o fenômeno; no positivismo vemos o contrário, um aparato da economia, ligado ao aspecto do mercado, embora a chamemos como doutrina, ela não apresenta a Contabilidade como ciência, ou uma doutrina da Ciência Contábil, mormente, adotada pelo princípio da autoridade formal nas Universidades brasileiras, é mais uma vertente, ou uma corrente com alguma base teórica, mais num sentido para a pesquisa como metodologia de cálculo (Lopes e Ludicibus, 2004), do que proposta doutrinal.

Os americanos não tem muita aceitação para as vertentes europeias, ainda mais as latinas, de maneira que poucos usaram linhas já definidas por outros países, é o caso excepcional de Sprague (Masi, 1971), este reconhecia a prática do conhecimento contábil europeu, especialmente dos italianos, estes exclusivamente doutrinários, tal como em recentes publicações concebem a Contabilidade não apenas como uma ciência, mas uma **cultura** (Antonelli, 2012; Coronella, 2008, 2013).

O bom pesquisador ou doutrinador, mesmo elegendo uma teoria, não pode desmerecer outras propostas sem a análise dos conteúdos, para não gerar aquilo que Nogueira (2014) chama de “epistemicídio”, sendo fundamental a observação no campo das idéias, e crítica para auferir o melhoramento do conhecimento.

Nestes pontos, todas as doutrinas têm seus elementos falhos, ou insuficientes (Mais, 1927); temos que entender o que é uma doutrina contábil, com um viés crítico, de modo que o positivismo tem seus conteúdos firmados burocraticamente, todavia, não são analisados, e muitos deles não o são de nossa disciplina.

O produto doutrinário brasileiro atual, chamado de **neopatrimonialismo** entende a Contabilidade no seu conteúdo teórico, e axiomatiza nossa disciplina como uma ciência, com uma quantidade lógica de leis gerais do comportamento fenomênico, faltando apenas algumas comparações experimentais para testar suas teses e teorias, contudo, esta proposta no sentido da doutrina é mais contábil do que a de Watts e Zimmermann (1986), que oferecem uma visão mais jurídica e econômica do que contábil.

Por tudo isso, não compreendemos a proibição e interdição do conteúdo doutrinário brasileiro – não apenas neopatrimonialista mas de vários autores da nossa ciência como José Amado do Nascimento, Erly Poisl, Cibilis da Rocha Viana, e outros doutrinadores –, nas Universidades, em cursos de bacharelado, especialização, mestrado, e doutorado sob o ponto-de-vista lógico, porém, posição preconceituosa, amparada em brigas políticas e rivalidade graxa, o que é perfeitamente rechaçável não merecendo algum respeito nosso.

Enfim, é de destacar que os pontos emanados pelo positivismo americano, mesmo com alguns aspectos válidos, não são analisados como deveriam, e por tal muitos sem nexos causais adequados, é o caso primordial do seu próprio nome⁵, que não é original dos seus autores, embora lembrem outros sistemas doutrinários, tecendo feridas no problema da **originalidade**.

5 O termo positivismo é original da filosofia, quando Comté (2005) explica que o conhecimento tem que ser positivo e não negativo, tem que ser superior e não inferior, e deve ultrapassar os pontos metafísicos e teológicos, para adentrar nas causas e efeitos dos conhecimentos. Ora, não é esta a visão original do positivismo americano, e muito menos sua proposta, pois, não se estuda os fenômenos patrimoniais, porém, os chamados “fenômenos de prática” (Lopes e Iudicibus, 2003, p.

Segundo o próprio positivismo existe a novidade de se “explicar e prever a prática da Contabilidade” (Lopes e Iudicibus, 2003, p. 16), ora isso não é coisa nova, pois, é comum à ciência, pois, toda gnose explica e prevê objetos, atividades, elementos, fenômenos, e a própria prática experimental seja ela qual for (Alves, 1994).

Pode-se achar útil as bases positivas que não são contábeis, são mercadológicas, porém, **o mercado é objeto da economia e não da Contabilidade**, para se ter uma doutrina respaldada em nossa ciência, os fundamentos devem ser da nossa, sem empréstimos a outros conhecimentos (Reale, 2002), senão trataríamos de outras matérias que não a nossa, neste contexto, as hipóteses do mercado eficiente, e o viés para o mercado de capitais, demonstram tipos de pesquisas que não se interagem com o patrimônio individual, todavia, outros fatos que são estudados por outras sabedorias do conhecimento humano.

Por tal se faz necessária uma base lógica na Contabilidade, para que exista doutrina com vigor epistemológico, todavia, cabe-nos desenvolver a argumentação sobre a análise especial dessa estrutura teórica, singularmente, dos conceitos da teoria contratual da firma.

III. A teoria contratual da firma

O pensamento jurídico a ser usado em Contabilidade nas suas formalidades contratuais, igualmente, nas relações de direitos e obrigações entre as pessoas,

18), mas, que prática é essa? Poder-se-ia responder a prática dos contadores, mas a Contabilidade estuda os fenômenos patrimoniais, e não necessariamente a prática do profissional, tal como o médico estuda o doente, ou o corpo humano, a engenharia as estruturas físicas e assim por diante, e não necessariamente a prática do médico, do engenheiro, etc. A ciência é produzida pelo sujeito que conhece sobre o objeto que é conhecido (Aranha e Martins, 1996), e não estudo o sujeito que conhece “em si”, não no caso da Contabilidade - talvez no caso da Antropologia e Sociologia sim (Breton, 2007; Cuche, 1999) por estudarem o homem e sua prática, contudo, a Contabilidade estuda um fato real, material, econômico-aziendal que é o patrimônio, e por mais que analisemos as pessoas que tenham a gestão, não é nosso foco de estudos, mas uma **causa agente** (procedência, entorno, continente, ou ambiente no qual se produz o fato). Outra questão que entendemos, é que o estudo patrimonial ou contábil tinha que se focar na dinâmica ou coordenação estática dos fatos, não apenas para saber como os fenômenos são, porém, devem ser, no caráter da gestão. É outro ponto que se coloca: pensam em analisar os fenômenos no seu estado, mas sem saberem a causa e o efeito, por tal totalmente contra o termo original positivista - que é o de estudar as leis dos fenômenos em causa e efeito-, que deveria saber porquê as coisas são como são, e quais as suas consequências, neste sentido, o que acontece e acontecerá, e o que deverá acontecer, também contra esta visão da ciência, o próprio positivismo anglo-saxão de contradiz quando diz em outra parte que se deve explicar e predizer (Lopes e Iudicibus, 2003, p. 16). Ora, se é contra os fenômenos como “devem ser” como se poderia aceitar o “predizer”? A predição sem dúvida é como o fenômeno será ou “deve ser” num grau de simulação e interpretação, o que põe a proposta anglo-saxã numa contradição. Isto é erro lógico, e ainda epistemológico. Em suma paralogismo e sofisma, ou em outros termos, engodos sofisticos claríssimos.

ou os agentes, e o patrimônio, provieram mais do **personalismo de Cerboni** (1886, 1894) e Rossi (1882) do que das teses americanas ou a chamada **teoria contratual da firma**.

Em verdade, a teoria contratual da firma é uma proposta, como o **positivismo anglo-saxão** (Lopes e Ludicibus, 2003, p. 15), proveniente mais de teses econômicas do que contábeis, usando os aspectos jurídicos e formais, contudo, não as relações essencialmente jurídicas embasadas nos fenômenos do direito, entre condições negociais das pessoas com o patrimônio, porém, num amalgama do direito, economia, e Contabilidade, que exporemos no decorrer de nossa breve abordagem.

Ela se correlaciona com os aspectos da governança corporativa, embora não seja o seu foco, pois em intenção que explicar o patrimônio no **conjunto de contratos**:

“Comércio e produção são atividades econômicas, e todas elas são trocas de feitas de direitos e propriedade [...] entre participantes da sociedade. Direitos de propriedade são direitos de uso, direito de obter renda, e de transferir ou trocar bens e recursos [...]

Contudo, tais direitos não são materializados do mundo do não ser para o mundo do ser [...] Esse raciocínio é coerente com a “lógica contábil” [...] o qual a noção das partidas dobradas (de que a cada débito há um crédito) é compartilhada por toda a sociedade⁶, afinal, em qualquer transação, direitos sobre recursos são trocados por outros direitos sobre outros recursos” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 33-34).

Posição idêntica se encontra em alguns autores do direito, que fornecem bases para a sociologia, como o próprio Rousseau (2005), que dizia que tudo na sociedade gira em torno dos contratos, em suma, nós temos um contrato com o estado, este com uma comunidade, esta com outra, uma família com outra, e assim por diante.

Não há dúvidas que esta posição não é nem positiva – no autêntico sentido do termo de buscar as leis matemáticas ou mecânicas do fenômeno, até

6 Aqui esses autores fazem alusão a Demsetz (1967), é claro que esta posição já era exposta pelo brasileiro Francisco D'auria, em 1929, no Congresso mundial dos contadores em Barcelona, e depois em sua obra “Primeiros princípios de Contabilidade pura” editada a primeira edição em 1949, na qual generalizava o método contábil – tal visão é repetida por diversos autores brasileiros entre eles José Amado Nascimento, Francisco Valle, Antonio Lopes de Sá, e até contadores que escreviam nacionalmente como Coelho (1989, p. 34): “A sociedade organizada é conjunto de forças em equilíbrio dinâmico. Vigora nela o regime de partidas dobradas: a todo crédito, corresponde um débito e vice-versa. Quando alguém perde, alguém ganha”. Na Espanha Sacristan y Zavala, apontavam esta generalização do débito e crédito ligado até a parte teológica (Viana, 1971, p. 94). Por tal motivo, seria impossível atribuir àquele autor, este caráter de generalização do débito e crédito, ou da escrituração contábil, porque os brasileiros muito antes fizeram estas abordagens, seguindo de outros autores de outras partes do mundo, inclusive com aprofundamento e riqueza de detalhes, muito diferente da falta de reconhecimento do nosso talento preterindo-o para expor outros autores estrangeiros.

porque é um ponto de visão jurídica que não se estabelece com o contábil necessariamente –, muito menos econômica, porque relacionam os elementos de riqueza fora da própria conexão econômica, que seria o de uso, utilidade, consumo, e necessidade, ao contrário, foca-se muito nos caracteres de contrato:

“Na abordagem de contratos incompletos, a firma é entendida como um nexo de contratos firmados entre ela e diversos agentes públicos e privados, organizações ou indivíduos, sabendo-se que o valor da forma é afetado pela consecução desses contratos, entendidos aqui como relações formais e legais (escritos ou não) que estabelecem a troca de direitos de propriedade.” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 34).

É claro que **esta visão é mais jurídica que contábil e gera problemas de lógica** tal qual sabemos que os erros derivados do personalismo são repetidos, todavia, de modo muito menos cultural mesmo com a sua contribuição para a ciência.

No **personalismo** as contas eram ligadas **aos direitos e obrigações das pessoais**, mas exaustivamente, Besta (1922) argumentava que nada adiantava tecer este ângulo para dentro da Contabilidade, porque, o que importava era **o caráter de controle, utilidade, realidade, exterioridade, permutabilidade dos bens**.

Neste sentido **o aspecto jurídico na Contabilidade fora colocado como elemento formal ou complementar**, chamado pelos mais adiantados como uma VERDADEIRA FICÇÃO (Masi, 1971; Sá, 1994), pois, como podemos imaginar o bem igual a uma pessoa, sendo que esta que o representa? As coisas são coisas, e as pessoas são pessoas, o que não se misturam com as relações jurídicas, contábeis, patrimoniais, econômicas, ou sociológicas que podem possuir entre si.

A parte equivocada é clara: **achar que os fenômenos patrimoniais de uma matéria real, aziendal, e social seriam “pessoas”**, logo, pior para teoria da Contabilidade é pensar que se deva contabilizar patrimônios como pessoas; ora o dono é uma pessoa mas não é um contrato real, nascendo seus filhos eles serão contratos com o pai? O estoque tem contrato com o caixa? O crédito com o fornecedor? E assim por diante? Então a interpretação não seria genuinamente contábil, porém, absolutamente jurídica, no campo da metáfora da hipérbole da concepção contratual.

Isso é o que leva a entendermos esta visão teórica, pois, ela não abrange a realidade, mas enfoca uma imaginação jurídica, hiperbólica, expletiva, sendo perfeita para o direito, e muito esdruxula para a Contabilidade, se ostentando, como dissemos, como uma autêntica ficção, o achar que as contas representativas de caixa, créditos, dívidas, estoques, e patrimônio em geral são pessoas.

Mesmo sendo válida para o direito tem as suas restrições no ângulo personalista, e não pode ser aplicada totalmente nem no direito, muito menos

na Contabilidade, porque uma pessoa não pode ser devedora e credora de si mesma, isso os próprios juristas admitem (Gonçalves, 2012).

Para o direito, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações cujas formalidades são os contratos, isso não nos leva a desconsiderarmos completamente o aspecto jurídico em nossa observação, este é considerado **uma formalidade com uma inter-relação**, porém, sem a **realidade completa no aspecto patrimonial**, e não é o foco contábil da patrimonialidade de nosso conhecimento.

O próprio Cerboni (1886) colocava a representação patrimonial das contas como **agentes**, eles seriam **consignatários** (bens), **correspondentes** (créditos e dívidas), e **proprietários** (patrimônio líquido); hoje este ponto-de-vista está presente **na teoria dos agentes** que é considerada americanizada, contudo, não é original dessa região, ela é italiana até historicamente.

Rossi (1882) desenvolve a teoria dos agentes quando expõe sua doutrina social na qual classifica as **aziendas** como **entes sociais**, e o patrimônio como elementos materiais dos entes, de modo que os agentes sejam pessoas que movimentam a riqueza numa ótica dinâmico-social, porém, em visão subjetiva.

O **neopatrimonialismo** (Sá, 1992) reconhece os pontos jurídicos e pessoais do patrimônio, destacando que os mesmos integram **causas agentes** – tal como Aristóteles (2001) pregava sobre a movimentação da matéria comum – quando citamos os problemas derivados do direito tributário e comercial, que geram ou obrigam a regular os fenômenos patrimoniais (como as despesas tributárias, as normas de comprar, vender, e fazer preços, além de outros).

Igualmente esta doutrina reconhece os aspectos jurídicos presentes nas **formalidades dimensionais** retratadas nas informações, sendo uma **das relações lógicas do fenômeno patrimonial**; admite as posições de direito na chamada **relação ambiental**, e por fim, explica que na teoria das **funções sistemáticas** aparece o **sistema de socialidade** (Sá, 2002), que demonstra a relação da riqueza com as pessoas, e das pessoas com a riqueza; claro que isso não esgota um assunto, contudo, não mistura os temas, e nem o deixa sem abordagem tímida, dizendo que **o objeto central de nossas observações é o fenômeno patrimonial (como razão essencial dos estudos contábeis)**.

O problema que atentamos não está na correlação do direito, e nem em assumir aspectos jurídicos como complementares de nossa matéria, todavia, seria colocar a condição contratual como naturalmente contábil, sendo que é própria do direito não da Contabilidade.

É fascinante a aceitação dessa teoria na Universidade, em cursos de mestrado e doutorado sem questionamento algum, sem a mínima observação crítica, do que seria um fenômeno patrimonial e um contrato, trocando nossa ciência por uma **ficção teórica** de outra disciplina.

O problema é que esta posição está na contra mão e empiricamente não pode ser contábil, ela é jurídica, muito menos apresenta um aspecto positivo contábil, sendo material estranho “do lado de fora” da Contabilidade, e contra a sua lei experimental de mensuração, demonstração, análise, e entendimento do patrimônio.

Alias este material sendo admitido como da Contabilidade moderna, não consegue nem relacionar as causas materiais com os seus efeitos, de modo patrimonialístico, senão unicamente na ficção contratual; como podemos dizer que o direito pode reger elementos de organização, gestão, e rentabilidade? Sobretudo, há um contrato para a liquidez? Para o equilíbrio estático-dinâmico? Para a produtividade? Sendo perfeitamente ilógica esta demonstração, pois, não se consegue estudar os fenômenos, misturando suas causas e efeitos com os de outra ciência, sendo o mesmo que comer uma carne sem a carne, ou cortar uma fruta sem faca, perfazendo-se como inexata na doutrina tal proposta, misturando causas e efeitos dentro das matérias conexas, todavia, sem necessidade e de modo pueril, constituindo-se perfeita **metonímia**⁷ (Parain-Vial, 1969), ou conceito esdruxulo em nossa sabedoria.

IV. O positivismo contra a teoria contratual da firma

Muito comum é a expressão dos autores defensores do positivismo anglo-saxão sobre **positivismo e normativismo**, dizendo que “de uma disciplina basicamente normativa, preocupada com recomendações a respeito de

7 A metonímia é um dos defeitos epistemológicos que existem em muitas obras, até de cientistas famosos como Lacan, Lévi-Strauss, e Marx, porque eles não atribuem um efeito a uma causa, mas culpam alguma coisa, de um efeito, sendo que esta não tem relação com a causa, ou caem num próprio problema que não surte “efeitos”, ou confundem uma causa como efeito e vice-versa. Como é o caso de se acusar o capital pelo problema do homem que não trabalha, mas o desemprego desaparece com o emprego, e para se ter emprego deve-se ter empresas, e, portanto, voltamos no mesmo problema do capital, o que é metonímia evidente, o capital não é causa do desemprego necessariamente, esta visão de relacionar ou misturar causas e efeitos é anti-filosófica ou defeito de raciocínio claro, o que acontece nesta teoria contratual da firma que aponta uma causa como um contrato, e um efeito outro contrato, por dois problemas ela mistura uma causa com algo que não tem nada haver com a aludida, como podemos dizer que o lucro é um contrato, ou que a produtividade é um contrato? O efeito seria outro contrato. Então estaríamos girando em torno dessa formalidade. Mas na Contabilidade o objeto não é contrato, e ainda a causa e efeito dos fenômenos não são contratos, a causa de uma venda não é o contrato, mas a operacionalidade da produção, ou a existência do estoque, e o efeito da venda é a rentabilidade, o que não tem relação de causa e efeito com contratos, mas apenas apresentam estes como formalidades. Os contratos são efeitos de fenômenos, e alguns contratos podem causar fenômenos, todavia, são formalidades, jamais podem ser causa e efeito ao mesmo tempo de fenômenos patrimoniais, até porque existem fenômenos patrimoniais que independem do contrato, como a lucratividade, os custos, a liquidez, etc. Não podemos caminhar no terreno da ficção, mas, da realidade científica, em nosso plano teórico-contábil, dentro de nosso setor que é a patrimoniologia.

melhores práticas profissionais, a Contabilidade transformou-se numa disciplina mais ‘científica’”(Lopes, 2002, p. 9).

Então, é como se a **abordagem positivista** fosse muito superior à normativa, enquanto aquela “é”, ou estuda os fenômenos “como são”, esta penetra no campo do “será”, e do “deve ser”.

Embora isso tenha sido colocado, não podemos entender adequadamente o que seria um ou outro (Silva, 2015c), como já fizemos longos discursos neste artigo sobre **os problemas da teoria contratual da firma, que não deixa de ser normativa também, ela jamais poderia ser estatística**, pois, como podemos fazer coleta de dados, com elementos de extra-lógica, que se acha que tem contratos? Aliás, qual é o contrato do Estado de direito conosco? Onde está registrado este contrato? Qual é o valor dele? Ou como podemos calcular desvio-padrões de dados não reais, apenas contratualizados na imaginação? Verdadeira contradição, ou hipérbole da metonímia.

O que se pode discordar claramente é que a **posição normativa, no próprio positivismo anglo-saxão, é a que predomina**, em suma, tirando as pesquisas empíricas ricas em cálculos estatísticos, que podem gerar resultados errôneos ou mal interpretados, não temos comprovação matemática de contratos da forma em que eles são colocados⁸, esta concepção é imaginativa.

Em nossa crítica à lógica dos termos da teoria contratual da firma, corremos o risco de imaginarmos que estamos criando um **normativismo**, ao contrário no momento em que a Contabilidade é **explicativa** ela deve desenvolver uma exploração, ou um significado das coisas e dos objetos que se quer observar; **ora se criar ou apresentar uma visão interpretativa ou doutrinal é normativismo, então, todas as ciências** são normativas, inclusive as muito bem taxadas “ciências positivas”, pelo fato de todas detalharem critérios de juízos, e modelos de visão (Aranha e Martins, 1996; Teichman e Evans, 2009).

Contudo, é verossímil dizer que se a verificação de um conceito é **empirismo teórico** (Althusser, 1967), estamos no campo essencial positivista, que permite pela experiência, testar as definições, tal como sua lógica.

A qualificação dos padrões internacionais, os normativos contábeis, que são defendidos por muitos seguidores de tal linha como provindos da “pura

8 Mesmo a pesquisa de D`auria valia para uma idéia imaginativa - tanto é que ela foi seriamente critica por Masi (1969), como uma teoria absolutamente vã, segundo Sá (1961) mal entendida na sua intenção -, como poderíamos fazer Contabilidade de planetas, de estrelas, do organismo humano, da moral, ou mesmo de lugares impossíveis de se achar patrimônios? Era uma idéia provinda de uma visão filosófica não prática, mas ligada a elementos dimensionais desordenados e supra-tradicionais, o que chamamos de “**extra-lógica**”, como parece acontecer com as idéias do multi-verso, ou universos paralelos, entre outras coisas da ciência menos convencional. Todavia, a visão generalista de D`auria, reducionista (Aranha e Martins, 1996), é muito superior em termos de qualidade e erudição do que a teoria contratual da firma, sem dúvida, até por alguns dos termos já apontados por nós neste trabalho demonstram a sua contradição evidente.

teoria” (Costa, 2012), por serem prontos, são absolutamente normativos, contudo, estes são expostos como “elementos aceitáveis”. Como isso pode ser aceitável? Ora se o normativo é “contra a ciência” ou “abaixo do conhecimento”, como podemos aceitar a norma como elemento de “suma teoria”? É claro que existe uma visão de “gosto” de “modismo”, estes perigosos ao conhecimento, como avisava Pooper (1978), e o pior, de “político” nesta ótica, meramente “seletiva” em nossa profissão, o que demonstra além de erros, uma vertente manipuladora e altamente instigadora de desejos dogmáticos, latentemente alterados com escolhas previamente determinadas, com interesses sabe lá quais são.

Por um ângulo o sistema pronto político-institucional cujo próprio nome é igual à classificação desse viés, ou seja, “normativo” é permitido, por outro lado uma estrutura de interpretação de fenômenos, ou da própria ciência, são considerados ilógicos, ou meramente “abaixo da ciência”.

Portanto, concluímos certamente que sempre o normativo é para “os outros autores”, e nunca para “as posições deles”, o que garante aquilo que em política se chama o “permissível político”, se for igual ao “partido nosso”, é aceitável e nunca a “verdade do outro”, isto para implantar uma “lei da mordça” na qual se fala o que quer com base na “escolha” e não na “lógica” e sempre a “escolha de um lado apenas”; isso em ciência é a **lei da própria contradição**, da **autoridade formalista sem fundamentos**, de que se acusa os outros de fazerem tudo o que se faz, tal como no **comunismo**, acusando os outros daquilo que se faz, para fazer o que se quer. Isso não deixa de gerar um tipo de **COMUNISMO CONTÁBIL**, provindo de um **princípio da autoridade formal**, de um personalismo, ou de idéias que são vendidas sem qualificação técnica.

No entanto, na discussão supra, toda ciência seria normativista e o empirismo posto como a “ciência da ciência”, como se a teoria servisse à metodologia, e é o contrário, esta que deve servir àquela conforme a posição lógica das disciplinas (Quevedo, 1968), o método é o caminho para a meta, não é a meta, não é a descoberta, é o instrumento para se estudar os objetos ou fenômenos.

Torna-se óbvio que o que é ligado a uma idéia do conceito se for “de um lado” deve ser aceito por todos, e nunca pela sua base lógica; isso é **política partidária**, não é ciência, na qual apenas “pode ser para este”, e “não para aquele”, senão haveria algum modo racional de se experimentar, pensar diferente, ou de obter raciocínios diversos, isso não é possível segundo a visão dos autores dessa linha, claro que posição absolutamente errônea e altamente partidarista.

As escolas devem ser preconizadas pelo seu valor, e não necessariamente por **taxações geopolíticas**, não devemos admitir um ponto-de-vista sem reconhecer que existem outros, ainda se estes outros forem muito mais

lógicos, não existem estas diferenças para os autênticos cientistas, é como dizia Triviños (2009): “Seria absurdo que um materialista rejeitasse as conquistas espirituais de Platão, porque o pai da Academia era um idealista [...] As aquisições do ser humano pertencem à humanidade [...]” (p. 13). Por este motivo não podemos ter preconceitos e não ser do erro que se emane em algumas opiniões, o que inadmite a possibilidade de aceitar uma escolha por mera política ou discricionariedade deixando as outras posições com absoluto preconceito, que não faz parte do lúdico pesquisador.

Quando se verifica as bases racionais, percebemos que esses conceitos se anulam, isto é, se a fundamentação normativa está em toda ciência, ela deixaria de sê-lo como tal para estar “abaixo da ciência” o que é erro lógico, pois ninguém pode dizer hoje que todas “as ciências não são ciências”, ou que estão apenas em “campos hipotéticos”, logo, então, explicar o “deve ser” (Reale, 2007), pertence a todas ciências sociais, é condição normal da gnose, enquanto obter conhecimento, não é o mesmo que apenas “calcular” ou “medir”, mas explicar aquilo que se mede ou mensura.

Por este ângulo a própria **teoria da firma**, se contradiz no próprio **positivismo anglo-saxão**, porque ela aponta contratos que não são mensuráveis, não são positivos, e se fosse realmente positiva – no sentido genuíno do termo –, criaria leis de causa e efeito dos fenômenos da ciência, e não das “formas da ciência”, e o pior de “outra ciência”.

Em suma, as bases do positivismo contábil anglo-saxão tal qual se colocam seus defensores, e ainda por cima no ângulo da teoria contratual da firma não se sustentam, não podem se sustentar, se anulam, e são absolutamente sofismáveis numa análise teórica superficial.

Leia-se Nascimento (1989), a ciência é “IN FIERI” ou “FACTA”, isto é, “ciência evoluindo” e “ciência conseguida”, destarte, a ciência não se pode colocar o empirismo acima de si mesma, pois, “não temos forte razão para acreditar na verdade de qualquer proposição empírica.” (Ayer, 1975, p. 169), no sentido de pensar que tudo só pode ser conhecido pela experiência e não pela razão *a priori* (Russel, 1939), então, dizer que a ciência é apenas “*in fieri*” ou não pode ser “*facta*” é destruir o próprio sentido positivo, que diz que o principal é expor leis científicas sobre o objeto, estas que comporão o arcabouço do erário régio gnosiológico, denotando sua robustez, coisa que não é feita de algum modo pela pesquisa de contratos em matéria de Contabilidade.

Ao passo que ser positivista em matéria de Ciência Contábil, é aceitar as leis teóricas que expliquem o fato, e deduzem condições para a experimentação; ora isso é mais doutrinário, do que a própria da teoria contratual da firma, excelente para o direito.

Então, o positivismo jurídico ou anglo-saxão discutido aqui, está restrito apenas na condição contratual, inclusive rechaçado até pelos teóricos do direito (Reale, 2002, 2007).

Até quando em Contabilidade daremos valor a modas teóricas em vez de teorias autênticas do conhecimento e propostas muito mais lógicas, é uma interrogação cuja resposta não podemos dar, pois, ela depende de uma série de fatores principalmente daqueles que detêm a autoridade acadêmica aceitando esses meros formalismos.

Como então em Contabilidade consideraremos o emprego de conceitos e idéias que geram confusões enormes, e fogem do objeto de nossa disciplina, tal qual absolutamente a teoria americana faz, gera outra dúvida em nossa mente igualmente, além das celeumas em nossa estrutura doutrinária.

V. Os conceitos jurídicos da teoria contratual da firma na contabilidade

O aspecto jurídico da Contabilidade já dissemos tem uma relação importante, todavia, não é o essencial em nosso conhecimento, mas por esta interdependência ofereceu pontos para a base doutrinal do personalismo, contudo, não podem ser mais aceitáveis na atualidade, porque tais aspectos construtivos remontam aos campos formais, levando a dificuldades absurdas de lógica, sem contar o emprego de terminologia de outras ciências para a nossa autônoma sabedoria, o que exige revisão teórica.

Um desses destacados defeitos está no tratamento conceitual de tal teoria em relação ao “direito de propriedade” que são efeitos dos fenômenos patrimoniais, são formalidades, produtos, e não acontecimentos contábeis - é o crédito, ou o bem, enfim, as operações patrimoniais, que geram direitos, e não o contrário, porque o fato patrimonial surge antes do jurídico (Rossi, 1882).

Começemos pelo conceito de ativo em tal teoria, citando autores da literatura nacional como Martins, no qual os autores Aquino e Cardoso escrevem como base teórica o seguinte:

“Em Martins (1972), um “ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente” (p. 30). Em que agente significa o bem gerador do serviço.

Três atributos da definição do Ativo nos parecem fundamentais: os direitos residuais de controle sobre o bem, a capacidade de prover resultado futuro e a incerteza (falta de informação) presente na estimativa de tais resultados” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 35).

Descrevendo o que está escrito: o ativo seria “futuro resultado econômico” e do “agente”, este explicado pelos autores como “gerador do serviço”; a seguir no texto eles falam de três atribuições ao mesmo conceito que seria “direitos residuais”, capacidade de prover resultados, e incerteza da estimativa de tais resultados.

Pois bem, surge outra dificuldade em assumir lógica no texto, porque se o ativo é “futuro resultado econômico”, como seriam “direitos residuais”? O aspecto jurídico teria que dar segurança às estimativas que para esta concepção são misteres na existência do ativo.

Os autores ainda dizem que se não tiver capacidade de gerar resultado econômico não poderia ser chamado de ativo, colocando a posição do que se “esperar obter” – veja aqui o “deve ser” –, com o de “promessa futura” – portanto, “será” –, portanto, não há dúvida que aqui **se quebra a função básica da teoria positiva que seria estudar os fatos como são e não como devem ser.**

Não precisa aprofundar muito para admitir que o conceito de ativo não é esse, e sim o que se diz é sobre o “comportamento do ativo”; assim sendo, qual seria a sua característica gerencial, e não necessariamente “o que é a coisa”, ou o ativo.

Na doutrina está mais que claro que **ativo é o valor do investimento**, ou seja, o **valor aplicado reconhecido no débito do patrimônio como moeda de conta**; ativo não é o bem, mas o **valor do aludido**; por isso autores da gnosiologia contábil quando atribuíam a este a definição, diziam muito bem que seria a forma de mensuração dos investimentos como substância de riqueza das aziendas particulares (Ceccherelli, 1950; Masi, 1927), ou medida da ação patrimonial tal como o metro na física (Valle, 1980).

Está evidente e claro que “o Ativo é formado pelos valores dos bens e créditos” e o valor que “deve restituir, porque pertencem a terceiros [...] formam o **Passivo.**” (Viana, 1971, p. 117, grifos do autor). Outros intelectuais brasileiros dizem que se “aditem dois posicionamentos ou aspectos quantitativos: Ativo e Passivo” (Sá, 2002, p. 63).

No estrangeiro, ele é exposto com base na linha **RATIOFILOSÓFICA** de Masi (1927) que no profundo do conceito admite que o patrimônio tem o “**aritmocosmos**”, isto é, uma “ordem de valores” ou “ordem quantitativa” em seu *universum factum*, exaltado por Pirla (1965, p. 34.) como uma identidade matemática, numérica, mensurativa, sobre os valores que representam os aspectos qualitativos que necessitam de classificação monetária para serem analisados no seu equilíbrio.

A “estimativa” que segundo os autores da teoria contratual da firma qualifica o ativo, **desqualifica o seu conceito real**, que seria “valor das qualidades”, pois, se ele é valor, é porque o investimento é verdadeiro, se é verdadeiro ele se denota em valor, portanto, não é “estimativa”, ou “previsão futura”, mas existência presente, esta que qualifica o ativo.

Na posição daqueles autores da idéia americana, existe um choque de lógica muito grande, o que nos obriga a dizer que é contraditório, pois, **a ação patrimonial, ou a atividade tem que existir com a substância no presente, e não no futuro**, porém, passível de continuidade, neste âmbito, o ativo é real

no presente, e não em estimativas futuras, o que não quer dizer que possamos fazer análises de tendências, e sim, que a característica da atividade é valor real, presente, e efetivo das qualidades empregadas no capital das empresas, e patrimônios das instituições sociais.

Esta colocação de expor ativo como aquilo que se controla, que se terá ganho futuro, segundo Ferreira, é absolutamente expletiva (Ferreira e Sá, 2006), pelo fato de não ser o controle necessariamente, o conceito direto de ativo, nem o seu ganho futuro, muito menos sua expectativa ou projeção.

Sobretudo, como se poderá dizer que as características gerenciais que podem definir a coisa patrimonial? É facilmente possível termos um bem ou crédito totalmente passível ao controle? Assim se no futuro o bem será baixado, ele não será considerado ativo hoje, pelo fato de não ter “expectativa futura”? O ativo que existe como efeito das qualidades investidas tem base em presunções? Conceituar ativo é a mesma coisa que “conceito de ativo eficaz”? Em suma é uma troca de foco para a conceituação; além de exagerada, é absolutamente imaginativa, esdruxula, retratando mais a condição ou estado do elemento, das forças administrativas sobre ele, do seu estado de eficácia, e não necessariamente do que ele significa.

Quando se disserta sobre os valores ou custos, se liga a mesma base de constructos no “agente”; leiamos:

“O agente na definição do ativo é o conjunto de direitos de propriedade sobre um bem, tangível ou não, que combinado com diversos outros esforços da firma é o gerador dos resultados futuros aos quais denominamos de Ativo. Esses resultados decorrem dos benefícios gerados pelos agentes, diminuídos dos esforços para gera-los” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 35, Grifos nossos).

Observa-se a condição de definição do ativo como “conjunto de direitos de propriedade sobre um bem”, e depois como “gerador dos resultados futuros”, é claro que a primeira opção é jurídica, e apenas formalidade, a segunda poderia ser adotada como ponto gerencial, todavia, não é conceito direito da coisa que se quer qualificar, que são os ativos da empresa, porém, sua consequência.

O conjunto de direitos necessariamente não tem relação com os resultados futuros, até porque o que é de direito pode não valer no futuro, muito menos no presente, pois o que adianta se ter direito futuro a uma máquina no ativo, se ela está depauperada, ou ter direito a um crédito que está todo provisionado e não se recebe a tempo, e mesmo um direito a mercadorias roubadas que nada valem para se vender, ou obter resultados? Estes argumentos foram usados por Besta (1922) para a colocação de sua teoria controlista, na definição de uma Contabilidade autônoma.

Aqui se aluga (do direito e da economia) o que chamam “**custo de transação**” ou as formalidades dos “**agentes**”, momento que a teoria contratual foca no ativo como elemento de geração futura de caixa, todavia, se ele não totalmente

gerar tal condição, deixaria de ser classificado **hoje** como tal? Por outro lado o homem para ser homem, tem que andar, correr, pular, ou agir de uma determinada maneira, senão deixaria de ser homem? Claro que esses “pontos” são idéias artificiosas do que seriam as relações negociais e de efeitos dos valores aplicados, de condições factuais, e não causais do fenômeno; esse é o defeito de uma observação no ângulo de contratos, porque estes são formas do fenômeno patrimonial.

Na concepção de ativos e passivos concebe-se a questão de classificação jurídica, logo, a base do ativo foi colocada como especificamente contratual, como “direitos de propriedade” generalizadamente, depois essa afirmação muda para esta mesma atribuição:

“Muitos autores ainda consideram a questão de propriedade e controle na definição de ativo, mas sem explicitar como a questão afeta o valor, sendo **algumas definições ricas em vaguidade semântica e epistêmica**. Limitam-se a prescrever a necessidade do controle para um item ser considerado ativo. Anthony apud Martins (1972, p. 27) menciona que “a posse ou o controle sem substancial propriedade não é suficiente para qualificar um item como ativo”

A preservação dos direitos de propriedade é uma condição do reconhecimento do ativo [...]

Contudo, o ativo pode ser reconhecido independentemente da propriedade [...]. Outro exemplo de que para o reconhecimento contábil de um agente como ativo basta o controle e não sua propriedade é o arrendamento mercantil financeiro (capital lease)” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36, grifos nossos).

Primeiro, a propriedade é base para o ativo, depois se escreve que ele “pode ser reconhecido independentemente da propriedade”, admitindo o princípio da não equivalência, ou seja, uma coisa que é e deixa de ser ao mesmo tempo, é inequivalente, ou em outros termos ela se anula, portanto, não existe tal como aponta a regra básica aristotélica (Masi, 1955).

Em outra parte se afirma que o ativo deve ser considerado na expectativa do ganho futuro, do que se espera obter, depois, os direitos de propriedade, depois nem o direito de propriedade, porém, o controle; é evidente que a conexão lógica do texto não é contundente, deve existir um princípio unificador nesta linha o que não demonstra ter.

Vejamos, a propriedade que é uma formalidade na aquisição ou transformação de um bem ou crédito dentro dos investimentos, quando assume um valor e este movimenta, para a mensuração, temos os ativos.

Na visão desse viés, a propriedade é absolutamente necessária, mas depois volve-se para o controle, mas a teoria contratual da firma tinha que centrar-se na visão dos “contratos” e não do controle, como pode ela ser contraproducente? Porque ela está misturada com um foco que não é o nosso,

e o pior, sendo autofágica, ainda em se citar o *leasing*, que é capital alugado, não pode ser capital comprado, portanto, não compõem a substância dos investimentos (Silva, 2010, 2011); o ativo se formaliza na propriedade, o arrendamento não é propriedade, portanto, não é ativo mas para manter a tese que seja, se desfundamentaliza a noção da própria visão conceitual que defendem, ademais, não se controla o bem arrendado diretamente porque ela pertence à massa patrimonial de outra empresa, por este motivo, não pode ser encarado como valor de ativo, mas de **fruição**, isto é, valor de uso, sem necessariamente compor o conjunto de investimento, por tal, não é ativado.

Como podemos neste amalgama de visões desconcertantes, assumir a teoria contratual, que aceita os direitos de propriedade, concomitantemente observando os controles e a expectativa futura? Ora, o direito de propriedade não tem relação direta com a expectativa futura, porque uma coisa pode-se ter direito e ser obsoleta na projeção de resultados, e o *leasing* não tem relação direta com os direitos de propriedade, mas de posse, em suma, chegamos no fundo do poço do paralogismo teórico, do sofisma intelectual, que efetua nada mais do que contradições evidentes, naquilo que se expressa como “vaguidade semântica e epistêmica” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36).

Interessante que sempre a base para o reconhecimento dos ativos, é uma norma internacional, o que aumenta a nossa conclusão de alta discricionariedade dos sequazes dessa vertente, seja para a sua concepção, que, porém, não aceitam as outras que são colocadas como “abaixo da ciência”, mas ora, reconhecer os institutos da Comissão de Valores Mobiliários, e regras internacionais, não seria também um normativismo? Este pode, mas o outro ponto-de-vista, de conceituação científica teórica não, o que transforma o jogo definitório como manobra política, e de membros de iguais partidos.

O problema maior é que o ponto jurídico não adere ao de probabilidade, enquanto o sentido de avaliação do ativo e passivo nesta visão teórica com base na estimativa, é absolutamente subjetivo (Aquino e Cardoso, 2009, p. 35).

Portanto contradição evidente, conceber os contratos e depois fazer alusão a probabilidades, ou ao valor presente, até porque o balanço sendo prova jurídico-fiscal, como ele pode ser absolutamente avaliado em bases estimativas? A técnica não permite isso, muito mesmo a própria norma jurídica. Vemos isso claramente no código cível no seu artigo 212, francamente estabelece a prova mediante parecer pericial, e no artigo 220-221 com documentos particulares atestados pelo registro público, ou assinatura de responsáveis pela administração do negócio. Corroborando com este ponto, o artigo 1187 é claro em obrigar a avaliação do ativo pelo valor histórico e respectiva depreciação, todavia, sem criação de reservas de mercado do valor, ou seja, de estimativas que dentro da progressão aritmética e geométrica são

permissíveis, embora não o sejam claramente permitidas pela lei objetiva e real (Brasil, 2007).

Em sequência de raciocínio maiêutico, a classificação do ativo também não é relativa à sua natureza de valor, e nem ao seu estado de eficácia, contudo, todavia, às forças administrativas sobre ele, ou sua possibilidade de ser gerido, o fraco dessa concepção está ligada ao contrário do conceito firmado na tradição, que o ativo é uma mensuração, ou expressão do valor, conforme a qualificação estipulada pelos investimentos.

Consequentemente, colocam o ativo em definição sobre “aquilo que se espera obter”, ou em suma “seu progresso futuro”, deixando-o na fundamentação de estimativas, o que é outro erro, a estimativa não garante o ativo, mas apenas faz alusões sobre a sua possibilidade de retorno, o que mantém um engano total e óbvio, pois, podemos estimar ativos como bons, ou altamente rentáveis, sendo que no decorrer de sua existência na atividade, aconteça algum fato administrativo, que o elimine da integração ao patrimônio, o que a estima jamais consideraria, nesta ocorrência factual, então, como poderia classificar o bem como ativo? Ele não seria ativo. Mas o que faríamos? Iriamos contabilizá-lo como patrimônio ativado ou não? É uma outra interrogação derivada que gera amalgama de pensamento.

Na verdade a possibilidade de retorno, e estimativa de rentabilidade, não é suficiente para prescrever o ativo, em outro foco, isso é uma condição administrativa e gerencial, uma faculdade patrimonial ou capacidade funcional do bem, não é necessariamente a referência do que é a “coisa” ou a “expressão da coisa” como vimos na tradição doutrinária, que realmente é “valor aplicado”, e não necessariamente possibilidade de ter retorno.

A estimativa de retorno é passível em dívidas, como os empréstimos; neste sentido elas seriam então “ativos”? Não. Porque a expectativa de ganho e valor futuro pode ser feita, como é em indústrias que mantém a produção, com base em financiamentos. Ora, se o valor é estimado para ser ativo, o empréstimo neste raciocínio também o seria gerando uma confusão danada, atestando logicamente que jamais a condição de valor futuro pode ser a definição de um ativo, mas de sua condição gerencial, que pode ser aplicada em verificação do seu estado em relação aos demais elementos do patrimônio, pois, todos são suscetíveis ao controle e estimativas de rentabilidade, isso é aplicável desde o capital social, até a um custo. Nem por isso são ativos.

A colocação dos “agentes” como elementos jurídicos e não contábeis, e depois retirar o fato “propriedade” é contraditório, até porque a base de classificação, nesta ótica teórica também não é necessariamente contábil, e sim contratual, ora em vez ambas, o que podemos dizer que o conceito é absolutamente confuso ou plurivisual, vejamos:

“Os contratos têm seu resultado impactado pelas decisões tomadas gerencialmente segundo três formas. Em **primeira ordem**, os contratos que **separam propriedade e controle da empresa**, tem um **impacto no valor dos ativos**, quando o gerente não adota a melhor opção segundo a utilidade do proprietário em relação ao uso. Em **segunda ordem**, o **valor dos ativos é impactado pela variabilidade relativa aos estados futuros**. Por fim, em **terceira ordem**, **pelos direitos de propriedade**. A gestão ineficaz dos contratos que envolvem esses ativos (relativa a falhas contratuais, mecanismo de monitoramento [...]) também decorre de decisões gerenciais, podendo representar que o Agente não adotou a melhor opção [...]” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36, grifos nossos).

Em suma, o contrato tem impacto nos ativos (mas direito é uma coisa, capacidade funcional, outra), depois, essa variação é relativa “aos estados futuros”, todavia, é o estado presente que influencia o futuro, e não o futuro no presente, e muito menos os contratos; terceiro, existe uma “gestão contratual”(?), o que não dá para entender se estamos falando de gestão, ou de direito, com consequências conceituais de tamanho valor que garante-nos dizer que estes conceitos são **antinômicos**, ou de **dúbia visão**.

Existe um **princípio da contradição nesta teoria**, veja que se afirma que “a preservação dos direitos de propriedade é uma condição ao reconhecimento do ativo” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36), todavia, depois colocam regras excepcionais: “Contudo, o ativo pode ser reconhecimento independentemente da propriedade” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36), e por fim “o reconhecimento contábil de um agente como ativo basta o controle e não sua propriedade” (Aquino e Cardoso, 2009 p. 36), como pode uma coisa ser e deixar de ser ao mesmo tempo, quebrando o **princípio da identidade** de Aristóteles (Masi, 1955, p. 81), pois, a preservação do direito é condição do reconhecimento do ativo, depois não é, e depois é o controle, estamos na **antinomia pura**, ou no campo da **dúbia visão de triplas posições de conceitos absolutamente contraditórios**, ou o chamado **pseudo-conceito**, pela mistura dos objetos e visões diferenciadas nas ciências do direito e Contabilidade.

Por fim, vemos outras declarações que fazem misturar mais a visão da teoria contratual da firma:

“Isso posto, sugerimos uma definição de ativo. Ativo é a **expectativa de quantia econômica a ser gerada no futuro** por um conjunto de **direitos de propriedades** (não totalmente delineados e protegidos) associados a um recurso (ou conjunto de recursos). A todo ativo existe um conjunto de direitos de propriedade associado e, dentro desse conjunto, existem dimensões e atributos desses direitos que podem estar rica ou pobremente delineados e definidos” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 37, grifos nossos).

Aqui se fala da “expressão econômica”, todavia, “futura” e não presente, e se admite os direitos de propriedade, o que exclui o *leasing* de ser ativo francamente, embora, se diga que não, que o *leasing* o seja, mesmo sem propriedade.

Portanto como Aristóteles (1978) afirmava que uma coisa não pode ser ou deixar de ser ao mesmo tempo, senão que ela não existe, aqui compreendemos perfeitamente a lógica do erro, na qual uma coisa é totalmente de um jeito, e depois numa ótica se criam exceções que não existem, então ela deixa de ser, cumprindo **axiomaticamente o sofisma da tautologia anti-filosófica e contraproducente em Contabilidade.**

O postulado de que os ativos sejam ligados às formalidades, ou elementos contratuais, atribuem a noção de que não se pode ter ativo sem contrato, embora o contrato não seja ativo, mas efeitos dos ativos, que por sua vez são efeitos dos investimentos; como podemos aceitar o arrendamento como ativo se não tem investimentos, nem valor aplicado, e muito menos contrato? Portanto, é de se dizer que o contrato é conceito secundário, e o investimento essencial, o controle são condições sobre o ativo, e não necessariamente, posições fundamentais de seu reconhecimento, o que nos faz admitir uma série de contradições nesta locução inequivocadamente.

Enfim encontramos uma ausência completa do poder doutrinal dessa teoria, que mistura tudo em matéria conceitual na Contabilidade; se deixa de ser o que tenta ser não é real, muito menos verdadeira, além de se ater em elementos mais contraditórios e “por fora” da nossa disciplina que não estuda os contratos, mas apenas os observa como elemento burocrático, em outras palavras, essa teoria além de repleta de mazelas, celeumas e equívocos racionais não é pertinente à Contabilidade, e na sua hermenêutica gera um amalgama de confusões.

VI. Crítica e pontos de respaldo

No ponto-de-vista de conteúdo ou essência, esta teoria contém muitos erros, o que seria inadmissível até o seu tratamento nas Universidades como “a melhor teoria do mundo”, mas é claro que existe **o princípio da autoridade formal**, que é a política que embrenha nestas instituições, embora digamos isso, nossa autoridade está nesta crítica, pois, nós que estamos falando estes pontos que devem ser respaldados ou melhorados pelos adeptos desse viés (também se assim se quiser).

A **autoridade provém da autoria**, portanto, nós estamos escrevendo e dizendo isso, e apontando todas as falhas de tal abordagem teórica, relevantemente levantadas em nossa abordagem, que as críticas ou os concordes devem existir, senão ficaria no campo pessoal, e não das idéias.

São vários pontos críticos que tecemos, todavia, vamos considerar alguns principais como premissas:

1. Uso do termo “agente” (personalista);
2. Os agentes ligados aos contratos;
3. A firma é um conjunto de contratos;

4. O ativo como estimativa como base principal;
5. O direito da propriedade como fundamento para o ativo;
6. Os contratos como base para a gestão;
7. O objeto da teoria em Contabilidade como contratos que é do âmbito do direito.

No caso nos mostramos inúmeras contradições nesta teoria:

- a) Se o agente é base para o contrato, então, as pessoas são contratos?
- b) Como reconhecer direito de propriedade, controle e expectativa futura ao mesmo tempo? Onde que entra o aspecto contábil aqui?
- c) Que contratos os agentes possuem na empresa? Isso faz deles ativos?
- d) Se o ativo se analisa pelos direitos contratuais como embasamos o mesmo na probabilidade?
- e) Existem contratos de estimativa para valor ativos reais?
- f) O ativo aumentando, aumenta o contrato na firma? Então o lucro é contrato ou efeito da reação patrimonial de receitas e custos?
- g) Existem contratos de rentabilidade, organização, produtividade?
- h) O ativo é embasado em direitos de propriedade e por quê o leasing é ativo se não tem propriedade?
- i) O ativo é embasado no controle ou na propriedade? Senão como encaixaríamos o leasing?(ou um ou outro está errado nesta ótica)
- j) Os direitos de uso são iguais a propriedade não, então não há venda de estoques e nem arrendamentos.
- k) O contrato é provável, ou elemento seguro de avaliação? Por quê aqui o ativo não poderia ser estimado.
- l) O que é ativo no contrato, fora dele pode deixar de sê-lo? Como conceber o fluxo de caixa e a resultabilidade neste sentido?
- m) Como ativo é probabilidade, ou estimativa, o que seria o passivo?
- n) O passivo também se controla então ele é ativo?
- o) O controle é um estado fundamental de administração ou é probabilidade?
- p) O agente é um ativo, pessoa, ou um contrato?
- q) A prioridade contábil é o direito de propriedade?
- r) O que difere a Contabilidade do direito na visão da teoria contratual da firma?
- s) Os agentes são pessoas, são fenômenos contábeis, ou contratos?
- t) É o contrato ou o controle que é base para a gestão?
- u) Conta é valor, ou é uma pessoa, um contrato?
- v) A prioridade é o contrato e as condições administrativas, então, o que seria um ativo realmente? E como entra a atividade aqui?
- x) É o contrato que firma-se como elemento gerencial?
- y) Como consolidar contrato com estimativas sobre o ganho do ativo?
- z) A estimativa é pactuado pelo agente em contratos?

Como identificar contratos em estimativas de ativos e qual dos dois prevalecem no direito de propriedade?

Agindo com uma comparação simples, sobre os quatro princípios da lógica de Aristóteles (1978), podemos tecer outros comentários para reafirmamos que realmente esta teoria só apresenta contradições:

Tabela 1. *Relação dos argumentos da teoria contratual da firma com os quatros princípios da lógica aristotélica*

Princípios da lógica e do raciocínio	Arguto	Tradição doutrinal	Ilogicidade
Identidade – uma coisa não pode ser e deixar de ser ao mesmo tempo, ou é ou não é, ou é verdadeira ou é falsa.	Ativo é mensurado pela expectativa futura, pelo controle, e pelo direito de propriedade; ativo é definido pela propriedade, mas nem todo ativo é definido pela propriedade.	O Ativo é valor aplicado, presente, e valor dos investimentos, a propriedade é uma formalidade, a condição de controle envolve ações sobre ele.	Se a propriedade é formalidade presente como existe a mistura com o controle e expectativa? Ativo advém de controle ou propriedade? Expectativa ou realidade jurídica? O que é de propriedade pode não ser de controle.
Contradição – uma coisa não pode afirmar e negar ao mesmo tempo	O ativo é expectativa de direitos de propriedade. O ativo pode ser reconhecido independentemente da propriedade, mas tem que ter propriedade.	O ativo é valor cuja formalidade é judicial. O fator funcional e gerencial primam em Contabilidade sob o aspecto jurídico.	Como pode ser expectativa e propriedade ao mesmo tempo? A propriedade é real e não hipotética. Como pode ser de propriedade e independente da propriedade ao mesmo tempo?
Terceiro argumento excluído – se afirma de uma maneira, ou se nega, não existe intermédio entre ambos	O ativo é expectativa de controle, propriedade, e preservação de direitos, fora a estimativa.	O ativo é valor aplicado, o controle é uma condição dada a ele. A propriedade é uma formalidade, conceito secundário e não essencial em Contabilidade. O ativo é valor real dos investimentos.	Como pode ser propriedade e expectativa de controle? A propriedade não incide hipótese de se ter a coisa. Como pode se ter propriedade se não incide ter eficácia funcional ou controle sobre ele? O ativo é uma mistura de elementos?
Razão suficiente – nada acontece sem causa suficiente	O ativo é propriedade, controle e estimativa, o ativo deriva de expectativa futura.	O ativo é valor aplicado, o ativo é efeito do investimento, o ativo é gerado por valor atual e não futuro, o tal é controlado, ainda formalizado na propriedade, que é elemento secundário, a forma contábil de análise do fato não é a jurídica.	O que é causa o ativo o investimento ou direito de propriedade sobre ele? O ativo é gerado no futuro? A causa do ativo é expectativa? Como pode ser expectativa de contrato de propriedade que é real?

Fonte: Masi (1955) e Aristóteles (1978).

Não há um caminho lógico na mistura desses conceitos da teoria contratual da firma, como uma visão teórica genuína da Contabilidade; o método de tal abordagem teórica é repleto de “vaguidade semântica e epistêmica” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36).

Aqui nem entramos no conceito de *leasing*, pois na visão dos autores ele jamais entraria na dúbia conceituação, porque deveria ter propriedade e não tem, e não seriam ativos, todavia, eles colocam o mesmo como se fosse, por causa do controle sobre ele, embora, tenhamos controle sobre o capital, o lucro, e a dívida não são ativos, até porque não temos um “controle total” sobre estes, muito menos sobre os “ativos”, portanto, o raciocínio desse pensamento cai em inúmeras dificuldades.

O *leasing* entra num caráter especial que é de posse sem propriedade, ou seja, se usa o mesmo sem tê-lo no ativo, porque não é investimento, por tal, não formalizado na propriedade, pois, em essência não é investimento, na conotação dos autores, há uma exceção da regra, que entra no campo dos princípios filosóficos, **do terceiro excluído, ou da razão suficiente**, se não há causa não há efeito, e não pode haver exceção na relação de investimento e valor, senão o princípio do investimento como capital que gera um valor ativo, seria absolutamente destruído, arrefecendo toda a lógica racional patrimonial que viria por água a baixo, o que não acontece sem dúvida.

Se o ativo é aquilo que se controla, então tudo é ativo, pois, tudo passível ao controle seria como tal, porém, o controle é exercido sobre o ativo, porque é valor aplicado, tal como o homem não deixa de sê-lo por causa de presença ou ausência de forças sobre ele.

Outra falha é a visão do contrato como base para a gestão, uma coisa é gerenciar e outra é contratualizar, são relacionados mas sem identidade, pois, são formalidades e efeitos de valor dos investimentos, ora, se o contrato é uma formalidade em tese de algo real, se contradiz com o sentido de expectativa sobre os valores, por que uma coisa é a formalização do fato acontecido e outra é hipótese do que ele trará como retorno, jamais um contrato poderia se mensurar com base em probabilidade, sem bases reais.

Evidentemente, existem muitas mais críticas e erros, embora nos atemos nestes pontos colocados, deixando para os demais contadores a labuta de explorar outros sofismas de tal teoria, embora no desempenho das notas desenvolvidas pelo órgãos burocráticos do governo brasileiro e pelas Universidades todas estas alusões teóricas publicadas retém as maiores cifras, contudo, o real padrão da lógica não permite estas expectativas de ações racionais em nossas mentes, revelando que há problemas políticos e de formalismo no que consideramos como “teorias aceitas” em Contabilidade, a se dizer a teoria contratual da firma, que é rica “em vaguidade semântica e epistêmica” (Aquino e Cardoso, 2009, p. 36).

VII. Conclusão

A teoria contratual da firma infelizmente embasada na vertente “positiva” dos anglo-saxões, se encontra com diversas partes comprometidas, sujeitas ao respaldo, sem apresentar uma proposta que seja genuinamente contábil, induzindo a uma idéia de um aspecto estranho dos limites de nossa pesquisa, sem garantir lógica, ou realidade nas afirmações, sendo mantida apenas pela política do formalismo universitário.

As classificações de ativo e propriedade contratual, se misturam, porque o ativo não é contrato, e muito menos agente que gera contrato, o que tem misturado a Contabilidade com o Direito, gerando problemas muito grandes não para esta ciência, mas para a nossa, que não tem objeto contratual, sento estas formas, representativas de ativo, que são valores reais dos investimentos empregados conforme a tradição contábil mais lógica consultada.

Enquanto tratarmos de aceitar algumas ilusões teóricas sem considerar a certeza e a lógica, iremos admitir o erro como verdade, e o engano como acerto, ainda em se tratando dessa idéia teórica a qual é posta acima de todos os tons, sem uma conexão lógica, demonstrando contradições evidentes em matéria de conhecimentos contábeis, contudo, até quando podemos ver prevalecer isso, a ponto de avaliar empresas por contratos e agentes de propriedades, misturando com expectativa e controle, sem saber o que é uma coisa, ou o conceito básico, é uma questão que não ousamos responder, embora ela fique na contra mão de nosso saber, destruindo de alguma maneira a validade gnosiológica de nossa disciplina.

Referências bibliográficas

- Althusser, L. (1967). *Sobre o trabalho teórico*. Lisboa: Editorial presença.
- Alves, R. (1994). *Filosofia da Ciência: Introdução ao jogo e suas regras*. São Paulo: Ed. Brasiliense.
- Amaduzzi, A. (2006). *L'azienda nel suo sistema operante – a cura di Antonio amaduzzi*. 9ª ristampe. Torino: UTET.
- Antonelli, V. (2012). *Ragioneria ed economia aziendale*. Milano: Rirea.
- Aristoteles (2001). *Da geração e da Corrupção seguido de convite à filosofia*. Tradução de Renata Maria Parreira Cordeiro. São Paulo: Landy Editora.
- Aristoteles (1978). *Tópicos; Dos argumentos sofisticos*. São Paulo: Abril Cultural.
- Aquino, A.; Cardoso, R. (2009). O reconhecimento contábil e as teorias contratuais da firma. *Revista Pensar contábil*, Rio de Janeiro, CRCRJ, 11(44), abr./jun.
- Ayer, A. (1975). *As questões centrais da filosofia*. Rio de Janeiro: Zahar editores.
- Besta, F. (1922). *La Ragioneria*. Milano: Dottore Francesco Vallardi.
- Brasil. (2007). *Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Breton, D. (2007). *A sociologia do corpo*. Petrópolis: Vozes.
- Cerboni, G. (1884). *La Ragioneria Scientifica*. Roma: Ermanno Loescher, V. I.
- Cerboni, G. (1886). *La Ragioneria Scientifica*. Roma: Ermanno Loescher, V. II.

- Coelho, J. (1989). Indexação: escudo dos pobres. *Revista Brasileira de Contabilidade*, CRC, Brasília, Ano XIX, nº 71, out./dez.
- Coronella, S. (2013). *Carboniani, Bestani e Zappiani a Confronto* (I dibattiti scientifici nella rivista italiana di Ragioneria (1901-1950)). Roma: Riera.
- Coronella, S. (2008). *Agli Albori delle ricerche di storia della ragioneria in Italia. Il contributo degli studiosi del XIX secolo*. Quaderni monografici. Roma: Riera.
- Costa, F. (2012). IFRS no Brasil: ensino focado na teoria. *Revista Saber*. ABRACICON, Brasília, 1(1), Ago/Out.
- Creswell, J. (2007). *Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto*. Porto Alegre: Artmed.
- Comte, A. (s.d.). *Discurso preliminar sobre o espírito positivo*. Tradução de Renato Barbosa Rodrigues Pereira. Pesquisa realizada em <http://www.culturabrasil.org> pesquisa realizada em 20/11/2005.
- Ceccherelli, A. (1950). *Il Linguaggio dei Bilanci*. Firenze: Felice Le Monnier.
- Cuche, D. (1999). *A noção de cultura nas ciências sociais*. Bauru: Edusc.
- D`auria, F. (1959). *Primeiros Princípios de Contabilidade Pura*. São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- D`auria, F. (1954). *Contabilidade Integral*. Conferencia Interamericana de Contabilidade. São Paulo: FCE.
- Dowbor, L. (1991). *Aspectos Econômicos da educação*. São Paulo: Ática.
- Escobar, C. (1975). *As ciências e a filosofia*. Rio de Janeiro: Imago.
- Ferreira, R.; Sá, A. (2006). *Separados pelo Atlântico, Unidos pela Contabilidade*. Lisboa: CTOC.
- Fichte, J. (1980). *A doutrina da ciência de 1794 e outros escritos*. São Paulo: Abril Cultural.
- Franco, H. (1995). Da importância dos princípios fundamentais de contabilidade na harmonização das normas e informações contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, CRC, 24(95), set./out.
- Genovesi, A. (1977). *A instituição da Lógica*. Rio de Janeiro: Conselho Federal de Cultura.
- Gonçalves, C. (2012). *Direito das Obrigações*. São Paulo: Saraiva.
- Haguete, T. (1992). *Metodologias qualitativas na sociologia*. São Paulo, Vozes.
- Hawking, S. (1999). *Uma breve história do tempo*. Rio de Janeiro: Ed. Rocco.
- Hendriksen, E.; Van Breda, M. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Hugon, P. (1976). *História das doutrinas econômicas*. São Paulo: Atlas.
- Iudicibus, S.; Martins, E.; Carvalho, N. (2005). Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. *Revista Contabilidade e Finanças*, USP, São Paulo, (38), maio/ agosto.
- Kant, E. (s.d.). *Crítica da Razão Pura*. Tradução de J. Rodrigues de Mereje. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint.
- Leite, F. (2008). *Metodologia Científica*. Aparecida: Editora Letras.
- Lopes, A. (2002). *A informação Contábil e o Mercado de Capitais*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Lopes, A.; Iudicibus, S. (2004). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Martins, I. (2004). *A queda dos mitos econômicos*. São Paulo: Thomson.
- Masi, V. (1962). *Teoria y Metodologia de la Contabilidad*. Madrid: Editorial EJES.
- Masi, V. (1971). *La Scienza del Patrimonio*. Milano: Nicola Milano Editore.

- Masi, V. (1945). *Statica Patrimoniale*. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani, V I e II.
- Masi, V. (1947). *Dinamica Patrimoniale*. Padova: Casa Editrice Dottore Antonio Milani, V I e II.
- Masi, V. (1927). *La ragioneria come scienza del patrimônio*. Pádua: Dottore Antonio Milani.
- Masi, V. (1961). *Ragioneria Generale*. Padova: Cedam.
- Masi, V. (1955). *Filosofia della Ragioneria*. Bolonha: Dott. Cesare Zuffi – Editore.
- Masi, V. (1969). A contabilidade está morta! Viva a Contabilidade! *Revista Paulista de Contabilidade*, São Paulo: SCSP, (429).
- Monteiro, M. (2004). *Pequena História da Contabilidade*. Lisboa: Europress.
- Monteiro, M. (1997). A evolução de uma profissão. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro: CFC, 7(21), Abr/Jun.
- Monteiro, M. (1979). Conta e método digráfico numa perspectiva conceptual histórica. *Revista Paulista de Contabilidade*, São Paulo: SCSP, 57(459).
- Monteiro, M. (1986). A origem da Partida Dobrada. *Revista Paulista de Contabilidade*. São Paulo: SCSP, 65(469).
- Nascimento, J. (1989). Princípio único e unificador (essencial e global). *Revista Brasileira de Contabilidade*, CRC, Brasília, 19(71), out./dez.
- Nietzsche, F. (2005). *Para Além do Bem e do Mal: Prelúdio a uma filosofia do futuro*. Tradução de Alex Marins. São Paulo: Ed. Martin Claret.
- Nogueira, R. (2014). *O ensino da filosofia e a lei 10.639*. Rio de Janeiro: Pallas/BN.
- Parain-Vial, J. (1969). *Análisis Estructurales e ideologías estructuralistas*. Buenos Aires: Amorrortu Editores.
- Pirla, J. (1965). *Teoria Economica de La Contabilidad*. Madri: P. Lopes.
- Pooper, K. (1978). *Lógica das ciências sociais*. Rio de Janeiro: Tempo universitário.
- Quevedo, O. (1968). *As forças Físicas da Mente*. São Paulo: Ed. Loyola, Tomo I.
- Reale, M. (2002). *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva.
- Reale, M. (2007). *Introdução à Filosofia*. São Paulo: Saraiva.
- Rohden, H. (2013). *Filosofia contemporânea*. São Paulo: Martin Claret.
- Rohden, H. (2011). *O Cristo Cósmico e os Essênios*. São Paulo: Martin Claret.
- Rossi, G. (1882). *L'ente Econômico-amministrativo*. Emilia: Stabilimento Tipo-Litografico Degli Artigianelli.
- Rousseau, J. (s.d.). *Do contrato social*. Pesquisa realizada no site [http:// www.comunismo.com.br/](http://www.comunismo.com.br/) em 25/10/2005.
- Russel, B. (1939). *Os problemas da Filosofia*. São Paulo: Acadêmica Saraiva.
- Sá, A. (1953). *Filosofia da Contabilidade*. Rio de Janeiro: Ed. Aurora.
- Sá, A. (1961). *História da Contabilidade*. Belo Horizonte: Ed. Presidente. 3 V. Enciclopédia moderna de Contabilidade.
- Sá, A. (1975). *Normas técnicas de Contabilidade*. Rio de Janeiro: Ed. APEC.
- Sá, A. (1978). *Aspectos Contábeis da Nova Lei das Sociedades por Ações*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1981). *Análise de Balanços e Demonstrações contábeis*. São Paulo: Atlas.
- Sá, A. (1987). *Introdução à ciência da Contabilidade*. Rio de Janeiro: Tecnoprint.
- Sá, A. (1987). Terminologia Contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, CFC, 17(61), abr/Jun.

- Sá, A. (1992). *Teoria geral do conhecimento contábil*. Belo Horizonte: IPAT-UNA.
- Sá, A. (1994). *Autonomia e Qualidade Científica da Contabilidade*. Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais.
- Sá, A. (1997). *Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (1998). *Pré-história contábil brasileira*. Bahia: Visconde de Cairu.
- Sá, A. (2000). *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Sá, A. (2002). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Sá, A. (2005). *Moderna Análise de Balanços ao Alcance de todos*. Curitiba: Ed. Juruá.
- Sá, A. (2012). *Consultoria e Análise Contábil*. Curitiba: Juruá.
- Sá, A. (2008). *História Geral da Contabilidade no Brasil*. Brasília: CFC.
- Silva, R. (2009). *Evolução doutrinária da contabilidade – epistemologia do princípio patrimonial*. Curitiba: Juruá.
- Silva, R. (2011). O princípio da essência sobre a forma e o leasing. *Revista Mineira de Contabilidade*. CRCMG, Belo Horizonte, XVI(41), 1º trimestre.
- Silva, R. (2012). *Introdução a moderna Contabilidade Geral*. Curitiba: Juruá.
- Silva, R. (2013). Os fundamentos científicos da Contabilidade: análise da tese de Hilário Franco defendida no V Congresso Brasileiro de Contabilidade em 1950. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 62, 163-214.
- Silva, R. (2014). *História da contabilidade e finanças*. Curitiba: Juruá.
- Silva, R. (2015). *Neopatrimonialismo e Conhecimento Contábil*. Curitiba: Juruá.
- Silva, R. (2015a). La dottrina neopatrimoniale nel contesto della ragioneria scientifica odierna. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*. CXV(10,11, e 12), novembre e dicembre.
- Silva, R. (2015b). *História da escola brasileira de contabilidade até o surgimento da primeira doutrina contábil positiva*. V Congresso da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.
- Silva, R. (2015c). O “ser” e o “deve ser “ em contabilidade: análise da linha orientadora da teoria positiva. *Revista Contabilidad y Auditoria*. UBA, 21(42), diciembre.
- Silva, R. (s.d.). *O tratamento do leasing e o princípio da essência sobre a forma*. Disponível no site: neopatrimonialismo@blogspot.com pesquisa realizada em 28 de junho de 2010.
- Teichman, J.; Evans, K. (2009). *Filosofia*. Tradução de Lucia Sano. São Paulo: Madras.
- Triviños, A. (2008). *Introdução à pesquisa em ciências sociais*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Valle, F. (1980). Considerações Referentes aos termos Ativo e Passivo. *Revista Paulista de Contabilidade*, São Paulo: SCSP, 58(460).
- Vergara, S. (2000). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Viana, C. (1962). *O estudo da Gestão na contabilidade*. Porto Alegre: Imprensa Universitária.
- Viana, C. (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.
- Zappa, G. (1950). *Il Rédito di Impresa*. 2ª edição. Milão: Dott. A. Giuffrè - Editore.
- Zappa, G. (1957). *Le produzioni: Nell`economia delle imprese*. Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore.