

Governança organizacional e contabilidade: algumas reflexões a partir da teoria da ação comunicativa

Dr. Martinho Luís Kelm

professor no Departamento de Ciências Contábeis da Unijui

RESUMO

Analisa-se a contabilidade sob a perspectiva comunicativa, fundamentada na filosofia da linguagem. Observa-se que o estudo de eventuais conflitos de interesse levou ao aperfeiçoamento da governança organizacional, em que a contabilidade e o contador desempenham importante papel.

Palavras-chave: contabilidade; comunicação; governança organizacional.

ABSTRACT

The present article discusses accounting under the communicative perspective based on the philosophy of language. It is noticed that the study of potential interest conflicts led to the improvement of the "organizational governing" in which accounting and accountants play an important role.

Key words: communication; competitiveness; conflicts; organizational governing.

Martinho L. Kelm

INTRODUÇÃO

A complexidade das organizações tem como uma de suas causas a dinamicidade e imprevisibilidade da ação dos diversos componentes do mercado, cada qual buscando garantir sua efetividade com estratégias não antecipadas pela concorrência. Outro fator desta complexidade refere-se a um similar comportamento de maximização de bem-estar adotado por cada indivíduo na organização que poderia implementar ações ou influenciar comportamentos de modo a ser unilateralmente beneficiado.

Os estudos organizacionais têm discutido esta problemática com base na teoria da *agency* (EISENHARDT, 1989 e JENSEN e MECKLING, 1976) e alertado os gestores sobre as possibilidades de geração de conflitos de interesse com repercussões negativas para a própria organização e têm proposto, nas regras da boa governança organizacional, mecanismos preventivos. Este conflito potencial origina-se de um comportamento de uma parte agindo unilateralmente sobre outra, em detrimento de uma situação de diálogo equilibrada, e utiliza como recurso essencial as várias possibilidades da linguagem.

Sem prejuízo das demais possibilidades de análise do tema, sua investigação pode ser conduzida com base na filosofia da linguagem, especificamente segundo a teoria da ação comunicativa de Habermas, em que os modelos de racionalidade são explicados e analisados a partir do uso da linguagem e das situações de fala e diálogo propostas pelos indivíduos.

Este artigo propõe uma reflexão sobre conflitos de agência investigados com base na linguagem e na racionalidade subjacente à teoria da ação comunicativa a qual é apresentada em detalhes de modo a permitir futuros relacionamentos com a contabilidade. Neste sentido a contabilidade é considerada um mecanismo de comunicação que, aliada à ação do Contador, tem potencial para propor estruturas de controle e monitoramento. Esta reflexão toma ainda como pano de fundo as organizações de caráter associativo que se expõem à mesma problemática de conflitos e não têm acesso aos instrumentos de governança regulados a partir do mercado, como remunerações através de opções de compra, e não têm recebido a mesma atenção de pesquisadores e estudiosos, não obstante sua importância e crescimento na sociedade contemporânea.

A CONTABILIDADE COMO UM PROCESSO DE COMUNICAÇÃO

Diversas investigações relacionadas às ciências contábeis historicamente têm se preocupado com o aperfeiçoamento dos fundamentos técnico-estruturais desta ciência, o que consolidou uma posição crucial da contabilidade no desenvolvimento das organizações e, principalmente, na interação destas com o tecido social contemporâneo.

Desta forma, se é possível apresentar hoje avanços em termos de contabilidade ambiental ou incentivar e evidenciar aspectos da responsabilidade social das organizações é porque os fundamentos de registro, controle e demonstração dos fatos contábeis estão ancorados em princípios e procedimentos firmemente alicerçados.

Conforme destacado por Franco (1997), o envolvimento da contabilidade com seu objeto, o patrimônio, abarca os fenômenos, seu registro, classificação, demonstração, auditoria, análise, comparação e interpretação, no suporte à gestão organizacional. Para tanto, os profissionais não têm medido esforços a fim de aperfeiçoar procedimentos para uma fiel representação daqueles fenômenos e para fornecer referências transparentes, acuradas e historicamente consistentes, de modo a viabilizar um uso seguro das informações pelos gestores e demais interessados.

Destas observações percebe-se que todos os procedimentos contábeis envolvem, de algum modo, processos comunicativos, seja em termos funcionais, na identificação e registro dos fatos contábeis, seja em termos substantivos, na transmissão dos dados contábeis a seus usuários. Desta forma, não obstante a preocupação da contabilidade com a objetividade e a materialidade, deve-se ter em mente que a comunicação é um processo que envolve transmissor, mensagem e receptor e onde cabe a este último a conversão dos dados (neste caso, contábeis) em informação e conhecimento, os quais não necessariamente irão coincidir com a idéia da mensagem do emissor.

Esta última asserção tem suscitado um conjunto de indagações dicotômicas sobre o processo informativo da contabilidade e suas possibilidades. Demski e Feltham (1976) sugerem, na abordagem denominada *historical communication*, que seria possível a existência de regras

Martinho L. Kelm

únicas de coleta e apresentação dos dados de modo a serem igualmente compreendidos por qualquer usuário. Este enfoque, enquadrado no paradigma funcionalista (BURRELL e MORGAN, 1979), vincula-se a um processo de escolhas racionais em que a premissa ontológica estaria baseada no realismo, em que a realidade é independente do observador e o processo de conhecimento (epistemologia) se dá pelo uso de técnicas familiares às ciências naturais, caracterizando-se pelo positivismo.

Nesta visão caberia ao contador

[...] escolher o procedimento de mensuração que identifica, por exemplo, o custo verdadeiro, ou pelo menos o que dele mais se aproxima (DEMSKI e FELTHAM, 1976; p.5).

Esta abordagem, embora necessária e fundamental nos aspectos técnico-estruturais, relativiza as inúmeras possibilidades de percepção da realidade pelos agentes organizacionais quando da recepção e análise dos dados contábeis, esquecendo o conjunto de patologias ou dissonâncias cognitivas inerentes à decisão (BRETAS PEREIRA e FONSECA, 1997), ficando os indivíduos reduzidos à condição de codificadores e decodificadores de sinais.

Na segunda visão, denominada *user decision model*, a informação seria formatada, no mínimo em termos de diferenças perceptivas, pelos receptores da mensagem, que ajustariam os dados segundo seus interesses e particularidades cognitivas, ou seja, é a decisão que determina a informação, sendo o processo de comunicação um fenômeno essencialmente dinâmico e inserido numa dimensão psicossocial (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001).

Em terceiro lugar, mais como um desdobramento ou aprofundamento desta segunda visão do que uma alternativa a ela, entende-se que a contabilidade, como processo comunicativo, pode ser vista também como suporte aos processos de interação sócio-organizacionais. Nesta abordagem, o cabedal de conhecimentos contábeis se constitui em referência e, muitas vezes, em instrumento, de processos dialógicos significativamente mais complexos que o retratado no modelo comunicativo funcional de mera transmissão

de sinais, por envolver as idiosincrasias dos agentes em uma realidade socialmente construída.

Independente da visão analisada, dois aspectos se destacam: primeiramente, que a contabilidade constitui-se em um instrumento de linguagem, seja como meio seja em termos de conteúdo (BELKAOUI, 1980). Em segundo lugar, que as três visões comentadas não podem ser vistas como excludentes, mas cada qual emergente de modo mais ou menos contundente em momentos e espaços distintos da dinâmica organizacional. Ou seja, assim como pode ser temerário reduzir o escopo da contabilidade a relações objetivas e lineares também o é permitir que o registro, elaboração e normatização dos demonstrativos contábeis se pautem por critérios ambíguos, subjetivos ou casuísticos.

LINGUAGEM, COMUNICAÇÃO E DIÁLOGO

Embora possa parecer elemento natural da linguagem, nem sempre a comunicação se presta ao diálogo ou a este é direcionado. Neste sentido, a investigação do tema descortina uma gama considerável de abordagens possíveis e que vêm contribuindo no aperfeiçoamento de instrumentos de apoio à gestão. Dentre essas pode-se mencionar, direta ou indiretamente, o estudo das relações de agência, da teoria dos contratos, da participação na gestão, da cidadania organizacional e dos aspectos ligados à governança, para mencionar alguns.

O presente tema, para além de uma investigação ligada ao comportamento organizacional, envolve aspectos epistemológicos da conjugação deste com a filosofia da linguagem. Inicialmente vale destacar que em termos históricos a filosofia da linguagem ganhou consistência na segunda metade do século passado, a partir de importantes reflexões efetuadas por Frege (1978), Russel e Wittgenstein (*apud* LYCAN, 2000).

O precursor desse estudo da linguagem é Frege (1978), tendo como principal contribuição a criação de uma teoria da natureza do significado que é baseada na distinção por ele enfatizada entre significado (sentido) e a referência (significação). Influenciado por este autor, Russel (1974) veio posteriormente a elaborar a teoria das descrições, conside-

Martinho L. Kelm

rada uma de suas contribuições mais relevantes. Russel tem como pano de fundo uma concepção de conhecimento obtido por similaridade ou descrição. O primeiro conhecimento é aquele oriundo de aspectos com os quais o indivíduo é diretamente confrontado, permitindo uma apreensão sensorial e imediata da “coisa”. Russel, entretanto, assume aqui uma influência platônica ao considerar que, nesta experiência, o indivíduo pode enganar-se sobre a essência do objeto.

A segunda concepção de conhecimento de Russel, por descrição, é aquela composta por constituintes aos quais se acessa apenas por familiaridade, como é o caso dos conhecimentos complexos inerentes às frases que elaboramos. O autor, seguindo uma abordagem empirista, sugere que tais entidades são construções lógicas: meras ficções simbólicas, completamente redutíveis a conjuntos de entidades que conhecemos por familiaridade.

Com base nessas premissas, Russel propôs uma concepção metafísica da relação entre linguagem e mundo, por ele denominada *atomismo lógico*. Segundo esta concepção, todas as sentenças da linguagem humana, quando devidamente analisadas, se revelariam constituídas por signos atômicos, referentes aos elementos simples da realidade.

Outro autor proeminente, Wittgenstein (1994), ao discutir a questão do significado, afirma que as palavras só adquirem realmente significado no fluxo da vida. O signo, considerado separadamente de suas aplicações, parece morto, pois é no uso que ele ganha seu sopro vital. Desta forma, o significado de uma expressão pode ser concebido como o seu modo de uso, determinado pelas regras de um jogo de linguagem pertencentes a uma forma de vida.

Esta sugestão de Wittgenstein, de que a linguagem se esclarece através da ação, acabou por fomentar uma abordagem sistematizada de análise da linguagem como meio de interação social, tendo como referência inicial Austin (1990), na teoria dos atos de fala, e sendo posteriormente consolidada na pragmática universal por Habermas (1992).

Na teoria dos atos de fala, Austin (1990) afirma que, sempre que se é bem-sucedido em dizer alguma coisa, são realizados três atos: (a) um ato locucionário, de proferir uma sentença com sentido, que é des-

dobrado em um ato fonético (um som), um ato fático (seqüência de palavras de um vocabulário) e um ato rético (dizer alguma coisa com sentido e referência); (b) um ato ilocucionário, que é aquele que se faz ao dizer algo. Por exemplo: na sentença “amanhã eu voltarei”, há algo mais do que a idéia expressa de modo locucionário. A frase pode constituir-se em um aviso, uma ameaça ou uma promessa. Finalmente, o terceiro ato, geralmente realizado em um proferimento, é chamado por Austin de (c) perlocucionário, aquilo que promovemos no interlocutor em função de nosso ato ilocucionário.

Não obstante a inegável contribuição de Austin ao estudo da linguagem como meio de interação social, é a partir de Habermas (1992), com sua pragmática universal, que é buscado o esclarecimento das condições a serem satisfeitas em quaisquer ações comunicativas da linguagem, e que se constituirá em uma das referências tomadas neste texto.

Nascido em 1929 em Düsseldorf, Jürgen Habermas é considerado um dos pensadores mais influentes desde a década de 70. Estudou Filosofia, História, Psicologia, Economia e Literatura Alemã nas Universidades de Göttingen, Zurique e Bonn. Doutorou-se em 1954 e, em 1961, conquistou sua livre-docência com a tese intitulada “Mudanças estruturais do espaço público”. Tem suas raízes teóricas na tradição do pensamento alemão de Kant a Marx e dos teóricos críticos da Escola de Frankfurt de quem ele é hoje considerado o principal estudioso da segunda geração.

A Escola de Frankfurt, cujos fundadores são Horkheimer, Adorno e Marcuse, consiste em um grupo de filósofos, críticos culturais e cientistas sociais, que visa desenvolver uma “teoria crítica da sociedade”, cujos objetivos básicos podem ser assim resumidos: abolir a injustiça social; mostrar que a ciência nunca foi neutra; promover a reflexividade, a capacidade para a fantasia e uma nova base para a práxis; articular teoria e prática; realizar uma crítica ao marxismo estagnado.

Habermas (1992) apresenta um modelo teórico abrangente no qual propõe uma estrutura teórica que concatena um modelo de racionalidade, um paradigma filosófico e um modo de agir dos atores sociais, conforme retratado a seguir.

Martinho L. Kelm

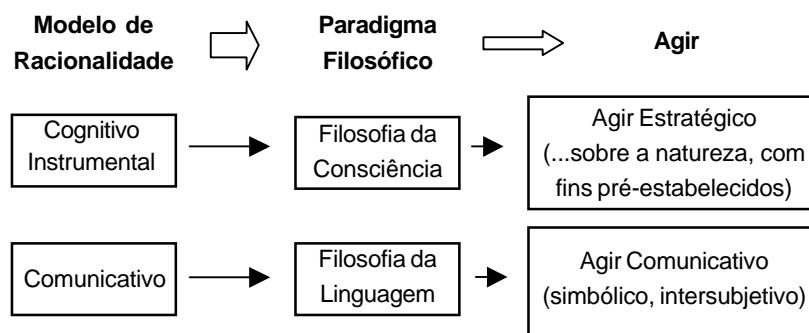


Figura 1 – Estrutura Teórica de Habermas

Fonte: Sistematizado de Habermas (1989)

Nesta proposição existem dois modelos de racionalidade, entendida esta como o modo pelo qual o conhecimento é adquirido e utilizado, a saber, a Cognitiva Instrumental e a Racionalidade Comunicativa, ambas materializadas a partir do uso da linguagem. Segundo Aragão (1997), a linguagem, como expressão de representações e pensamentos, permite perceber a estrutura desses pensamentos e analisar a lógica racional que neles se manifesta.

O primeiro modelo de racionalidade estaria relacionado aos aspectos funcionais do comportamento humano e a uma ação voltada ao domínio da natureza, aspectos já mencionados por Weber (1994) e posteriormente corroborados por Ramos (1989), quando segregaram a razão em instrumental e substantiva. Neste modelo de racionalidade Cognitivo-Instrumental, é enfatizada a busca de fins previamente definidos e

[...] tem a conotação de uma auto-afirmação com êxito no mundo objetivo possibilitada pela capacidade de manipular informadamente e de adaptar-se inteligentemente às condições de um entorno contingente. (HABERMAS, 1992, p.27).

No segundo modelo de racionalidade, o Comunicativo, é revelada a operatividade de um conjunto de normas que apontam para as condições de validade exigidas para atos de fala, que se manifestam pela linguagem e por razões para o resgate discursivo dessas pretensões, ou seja, são estabelecidas expectativas recíprocas de comportamento.

Habermas propõe, em sua teoria crítica, que se compreenda a sociedade como uma unidade constituída de **sistema e mundo da vida**, contemplando, ao mesmo tempo, os domínios da razão instrumental e da razão comunicativa. Segundo Boufleuer (1998), a percepção adequada dos complexos processos de reprodução da sociedade estaria condicionada, assim, à devida consideração desses dois domínios de racionalidade e das relações que se estabelecem entre as duas formas de integração: a social, mediada por um consenso normativo, regido pela racionalidade comunicativa, e a sistêmica, baseada em conexões funcionais, sob a égide da razão instrumental.

Indexado a cada modelo de racionalidade está implícito seu paradigma filosófico, que é o modo como o indivíduo se relaciona com o contexto externo à sua consciência. Desta forma, para a Razão Cognitiva Instrumental tem-se a Filosofia da Consciência ou do Sujeito, segundo a qual a percepção da realidade se dá em uma relação sujeito/objeto, processada cognitivamente, isoladamente e centrada no sujeito. Já a Razão Comunicativa pede um paradigma da linguagem ou comunicação, posto ser necessário começar pelo esclarecimento das relações comunicativas entre os sujeitos e, desta forma, está centrada na intersubjetividade.

O terceiro módulo do modelo conceitual de Habermas refere-se aos possíveis objetivos dos atos de fala, ou, em termos mais amplos, às conseqüências pretendidas a partir do uso da linguagem, o qual pode ser entendido como uma ação entre sujeitos, isto é, uma ação social. Conforme Boufleuer (1998), toda ação social é um processo de interação, podendo ser definida como solução de um problema de coordenação entre os planos de ação de dois ou mais atores, de forma que as ações de um possam ser concatenadas às ações de outro.

Martinho L. Kelm

Para que ocorra esta coordenação, é necessária a obediência a um mecanismo, que pode ser de dois tipos:

[...] com um influxo empírico de ego sobre alter ou com o estabelecimento de um acordo racionalmente motivado entre ego e alter (HABERMAS, 1989, p.483).

No primeiro caso, tem-se uma interação de tipo estratégico, em que o ator não vê no companheiro da interação um sujeito com o qual seja possível estabelecer um acordo intersubjetivo. Por isso, segundo Boufleuer (1998), sua opção será de agir **sobre** ele, de induzi-lo a aceitar uma convicção como válida, utilizando-se, num caso mais extremo, até de mentiras, ameaças, dissimulações, importando apenas o êxito com relação aos fins que ele projetou sob o seu exclusivo ponto de vista.

[...] o que manifestadamente se realiza através da influência externa (gratificação ou ameaça, sugestão ou engano), não pode contar intersubjetivamente como consenso; tal intervenção perde seu efeito em termos de coordenação da ação (HABERMAS, 1989, p.129).

No segundo caso, tem-se uma interação do tipo comunicativo na qual se pressupõe que os participantes possam chegar, por manifestações de apoio ou de crítica, a um entendimento acerca do saber que deve ser considerado válido para a continuidade da interação.

Neste caso, as convicções intersubjetivamente compartilhadas constituem um potencial de razões que vinculam os sujeitos em termos de reciprocidade (BOUFLEUER, 1998, p.24).

Nesta interação, existe a necessidade estrutural do agir comunicativo, supondo-se que no instrumento linguístico estejam presentes as condições de uma situação ideal de fala, quais sejam, a inexistência de coerção, caracterizada pela possibilidade simétrica de todos os participantes do discurso escolherem e exercerem atos de fala comunicativos, constataivos, regulativos e representativos. Ou seja, é uma situação na

qual se faz valer a coação, sem coerção, do melhor argumento, sendo a argumentação o discurso em que os participantes tematizam exigências de validade contestadas e tentam resgatá-las ou criticá-las pelos argumentos; e onde a força de um argumento é medida num contexto dado pela solidez das razões (ARAGÃO, 1997).

Esta dinâmica é crítica pois a argumentação desempenha um papel importante nos processos de aprendizagem individual e organizacional, à medida que a racionalidade de uma pessoa permanece acidental, se não for acrescida da habilidade de aprender a partir de seus erros, da refutação de hipóteses e do insucesso de suas intervenções.

Cabe ainda alertar que nesta abordagem, para que o processo comunicativo efetuado a partir da linguagem tenha sucesso, não importando a forma de sua materialização, é necessária a existência de um saber intuitivo, não reflexivo, de certas pressuposições que acompanham o entendimento lingüístico. Habermas (1989) denomina tal contexto “mundo da vida”, que:

[...] é entendido como o horizonte não tematicamente dado, não questionado, em que os participantes de comunicação se movem comumente quando se referem tematicamente a algo no mundo (ARAGÃO, 1997, p.44).

Este mundo abarca as estruturas formadoras essenciais, que são a cultura, a personalidade e a própria sociedade como elementos invariantes e atemporais. Segundo Aragão (1997), a corporificação dessas estruturas de conhecimento pré-teóricas se dá simbolicamente (a) sob a forma de expressões imediatas, ou atos de fala; (b) sob a forma de sedimentação destas expressões imediatas através de textos, indicadores, etc, e (c) sob a forma de configurações geradas indiretamente na forma de instituições, sistemas sociais e estruturas de personalidade.

Este pano de fundo das relações humanas é entendido como o horizonte não tematicamente dado, não questionado, em que os participantes da comunicação se movem comumente quando se referem tematicamente a algo no mundo, mantendo igualmente sua dimensão empírica que corresponde aos conteúdos particulares específicos a uma forma de cultura, um tipo de sociedade, e uma estrutura de per-

Martinho L. Kelm

sonalidade – variáveis temporais e históricas. Conforme afirma Aragão (1997:49),

[...] as estruturas são invariantes, mas os conteúdos passíveis de validade discursiva em cada uma dessas estruturas são histórica e socialmente condicionados.

Esta idéia é também apresentada por Habermas quando afirma que:

[...] a pré-compreensão ontológica reinante forma uma moldura fixa para a práxis dos indivíduos socializados no mundo. O encontro com elementos do mundo movimenta-se fatalisticamente nas trajetórias de contextos de sentido regulados previamente, de tal modo que estes podem ser afetados por soluções vitoriosas de problemas, por um saber acumulado, pelo estado transformado das forças produtivas e pelas idéias morais. Assim, não é possível explicar o jogo dialético entre o deslocamento dos horizontes de sentido e aquilo no qual eles devem comprovar-se faticamente (HABERMAS, 1989, p.37).

Pode-se então considerar que este mundo da vida é um conjunto de conceitos abstratos compartilhados por uma comunidade. É a realidade dividida intersubjetivamente que constitui a base de relacionamentos compreensíveis.

O mundo cognitivo partilhado envolve questões de cultura, aqui caracterizada como o estoque de conhecimentos de que os participantes na comunicação se suprem, com interpretações, quando alcançam um entendimento sobre algo no mundo; envolve a sociedade, entendida como as ordens legítimas através das quais os participantes regulam suas vinculações a grupos sociais assegurando uma certa solidariedade com tais grupos; e envolve a personalidade ou competências que tornam um sujeito capaz de falar e agir, que o colocam em uma posição de tomar parte nos processos, de alcançar entendimento e, desta forma, de afirmar sua própria identidade.

A partir deste contexto comum caracterizado como “mundo cognitivo partilhado”, as relações entre sujeitos passam a envolver situações e questões de carácter bastante específico e que não são, *a priori*, entendimentos naturalmente compartilhados, mas que envolvem um processo de relacionamento intersubjetivo em que agentes buscam um entendimento a partir de afirmações com pretensões de validade.

Contrapondo-se a este mundo da vida transcendental, existe um mundo vital empírico, relacionado a conteúdos particulares específicos de uma cultura, a um tipo de sociedade e a uma estrutura de personalidade, variáveis temporal e historicamente. É justamente na união desses dois mundos e na problematização de questões do mundo empírico que os atores sociais exercem sua ação e optam por comportamentos estratégicos (instrumentais) ou comunicativos (substantivos).

Segundo Habermas (1992) a linguagem, tendo como referência inicial um conjunto de conhecimentos pré-teóricos, não se constitui apenas em um instrumento de externalização de um conhecimento ou modo de relacionamento. A linguagem é a própria essência estrutural da razão humana, sem a qual o conhecimento não existiria, apenas comportamentos instintivos. Conforme Aragão (1997), a própria racionalidade tem menos a ver com a posse de conhecimentos do que com a maneira como os sujeitos adquirem o conhecimento, e neste sentido a linguagem viabiliza um agir racional que pode ser tanto cognitivo-instrumental, quando voltado à consecução de fins unilateralmente definidos, como comunicativo, quando dialogicamente construído a partir de argumentos com pretensões de validade, suscetíveis de aceitação ou crítica.

O uso da linguagem se apresenta sempre como uma pretensão de validade sobre algo no mundo. Deste modo, a linguagem irá referir-se sempre a um contexto (ou mundo) objetivo, envolvendo a natureza, a um contexto social, intersubjetivo, ou a um contexto subjetivo, pessoal. O primeiro contexto envolve um ato de constatação factual sendo, pois, requerido do argumento uma pretensão de verdade. Já no contexto social, o agir comunicativo, conforme Boufleuer (1998, p.39), envolve um ato de regulação normativa com pretensão de correção ou justiça. Finalmente, no mundo subjetivo, o ato lingüístico apresenta-se como um ato

Martinho L. Kelm

de expressão vivencial, com pretensões de veracidade e sinceridade. Nesta dimensão, destacam-se as manifestações expressivas pessoais dos agentes, em que o único modo de comprovação de uma asserção se dá através da observação do comportamento *ex-ante* do locutor para garantir sua credibilidade inicial e, no seu comportamento *ex-post*, para comprovar sua veracidade.

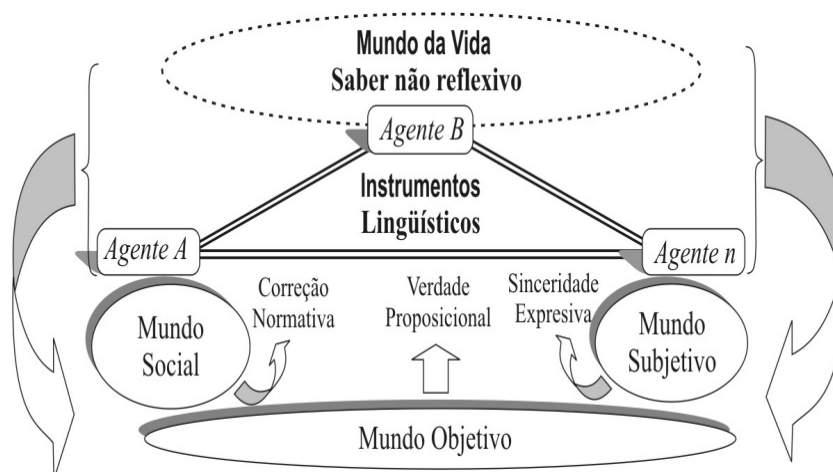


Figura 2 – O Contexto da Linguagem

Fonte: Adaptado de Habermas (1989).

No mundo objetivo estão colocados os aspectos relacionados à natureza e passíveis de constatação factual na natureza, tais como a estrutura física necessária ou disponível à consecução das atividades de ensino, pesquisa e extensão na Universidade ou ainda as condições materiais de sobrevivência dos agentes organizacionais como seres humanos, para mencionar alguns. É o contexto da abordagem positiva de percepção da realidade.

Aqui, o que se espera do processo intersubjetivo é sinceridade no tocante à questão em discussão, ou seja, os interlocutores, o instrumento lingüístico e o fluxo de informação devem ter um compromisso com a verdade constatável através de fatos e observações diretas. É o mundo onde a validade do discurso passa necessariamente pela ação, é o espaço onde, por exemplo, as afirmações dos gestores sobre liberdade de expressão, participação e transparência na gestão são postas à prova no dia-a-dia.

No contexto do mundo objetivo são também encontrados os instrumentos de projeção e monitoramento contábil-financeiro das organizações, a orçamentação e o julgamento do mérito das variações da execução orçamentária, os processos de trabalho e todos os sistemas de suporte a tais informações que, posteriormente, poderão constituir-se em razões válidas para proposições levantadas.

O segundo contexto sob o qual podem ser levantadas pretensões de validade, denominado mundo social, abarca um uso regulativo, onde a linguagem assume uma função interativa. Conforme Boufleuer (1998, p.39), esse mundo

[...] se apresenta como ato de regulação normativa, com pretensão de validade e justiça.

A base deste mundo o distingue do primeiro, que tem seu contexto restrito à linguagem. No mundo social, ao serem requeridas pretensões de validade normativa, recorre-se primeiramente às normas e, de maneira derivada, ao instrumento lingüístico. Adicionalmente, sob a perspectiva ontológica, se no mundo objetivo as coisas existem independentemente de nossa constatação assertiva, já no mundo social essas normas dependem de que as relações interpessoais, ordenadas de maneira legítima, não cessem de ser reproduzidas. Nas palavras de Habermas (1989, p.82),

[...] elas (as normas) adquiririam um caráter utópico no mau sentido e perderiam mesmo o seu sentido, se a elas não acrescentássemos, ao menos em pensamento, atores e ações capazes de seguir ou satisfazer as normas.

Martinho L. Kelm

Subjacente a isto está o fato de que a legitimidade de proposições normativas suplanta os aspectos ligados a seu entendimento e coerência intrínseca. Sua imposição duradoura depende também da possibilidade de mobilizar, num dado contexto, razões que sejam suficientes pelo menos para fazer parecer legítima a pretensão de validez no círculo de pessoas a que se endereça. Não está no campo da razão instrumental pura a validade dos instrumentos de caráter social, mas sim na sua legitimidade dentro de determinado contexto de aplicação, não obstante asserções normativas poderem ser legitimadas com base em argumentos funcionalistas, desde que considerados legítimos pela comunidade onde a norma, deles emergente, irá vigorar.

É imperativo que se compreenda que as convicções comuns são construídas cooperativamente. Assim como

[...] as necessidades são interpretadas à luz de valores culturais; e como estes são sempre integrantes de uma tradição partilhada intersubjetivamente, a revisão dos valores que presidem a interpretação das necessidades não pode de modo algum ser um assunto do qual os indivíduos disponham monologicamente (HABERMAS, 1989, p.88).

Da mesma forma, a apreensão dessas convicções comuns, dessas variáveis essenciais, tem de se dar a partir de um processo de interação, da utilização intersubjetiva de um instrumento lingüístico para, a partir de então, constituir-se em base para a construção do que Tenório (1997) denominou “compromisso de gestão”.

CONTABILIDADE E GOVERNANÇA CORPORATIVA

Estabelecida esta base conceitual, o desafio que se coloca é a análise das possibilidades de contribuição da contabilidade tomando-se como referência o enfoque comportamental (HENDRIKSEN e BREDA, 1999). Neste sentido, as ciências contábeis devem consolidar sua participação na evidenciação do mundo objetivo e também constituir-se em linguagem, enquanto ciência, participante do mundo social

a partir do Contador mediando as relações e interesses subjacentes à dinâmica das organizações.

Inicialmente é importante reforçar o fato de que se convive efetivamente com um domínio sistêmico e outro, concomitante, social e que embora estes estejam imbricadamente relacionados, constituem-se em esferas distintas. A contabilidade esteve historicamente comprometida com a dimensão sistêmica da realidade, aspecto que fica claro na própria definição de conhecimento científico proposto por Lopes de Sá (1998, p.34):

[...] exige universalidade, ou seja, o saber explicar sob que condições e como as coisas acontecem em qualquer lugar, a qualquer hora, sempre da mesma forma.

Esta abordagem clássica, originária das ciências naturais, é plenamente atendida quando do relacionamento da contabilidade com o patrimônio, seu objeto, e tem se mostrado imprescindível na sustentação da estrutura econômica vigente, seja na implementação das normas e procedimentos contábeis, seja na análise do desempenho das organizações. Vale lembrar que, independente da missão e modo de estruturação, as organizações existem como um conjunto de recursos para a consecução de fins, exigindo uma análise sob a racionalidade instrumental e agir estratégico, na acepção de Habermas.

Esta situação torna-se mais complexa quando se ingressa no mundo social. Lopes de Sá (1998, p.37) parece simplificar demasiadamente quando justifica o enquadramento da contabilidade como ciência social:

[...] se a contabilidade trata do patrimônio das células sociais e se estas se inserem no todo social, é fácil concluir que seja ela uma ciência social.

Entendo que, nesta dimensão, tanto os argumentos para caracterização do conhecimento científico como a categorização da contabilidade como ciência social devem ser ampliados.

As relações sistêmicas evidenciadas pela contabilidade são forjadas no que Habermas denomina mundo objetivo e, neste contexto, pode

Martinho L. Kelm

ser investigada sob sua premissa de verdade, qual seja, ela é tecnicamente constatável através de fatos e observações diretas podendo ser exigido o critério da universalidade para seu enquadramento científico.

Não se pode esquecer, entretanto, que, como destacam Hendriksen e Breda (1999), cabe à contabilidade suprir informações econômicas para permitir a realização de julgamentos bem informados e a tomada de decisão e, por isso, é necessário estudar também como os usuários tomam as decisões e, ao se ingressar nesta seara, a universalidade de comportamento é uma utopia e é justamente neste aspecto que surgem os maiores entraves ao estabelecimento de uma situação ideal de fala.

A primeira dificuldade está na inexistência ou fragilidade de um saber não reflexivo por parte dos agentes organizacionais, ligado ao entendimento das relações sistêmicas entre necessidades, meios patrimoniais, funções e eficácia, o que acaba gerando um conjunto de assimetrias informacionais, comprometendo o processo comunicativo e gerando patologias organizacionais como as discutidas na teoria da *agency*.

Os conflitos potenciais entre principal e agente, originariamente observados nas sociedades anônimas, têm suscitado um conjunto significativo de pesquisas sobre a redução dos custos de *agency* (BRIKER e CHANDAR, 1998; MARTINEZ, 1998). Esta problemática, entretanto, não é exclusividade deste modelo jurídico, mas característica de qualquer situação de delegação de autoridade ou associação. Esta abordagem assume um caráter relevante quando emerge na sociedade contemporânea um conjunto de iniciativas de cunho associativista, seja para a consecução de objetivos sociais (ONGs, Sindicatos), seja para dar suporte a atividades mercantis (Cooperativas) onde seus agentes, isoladamente, têm reduzidas chances de sucesso. Nestas organizações o aporte de capital não objetiva sua reprodução nos moldes do modelo capitalista clássico mas busca viabilizar instrumentos de produção a seus partícipes gerando renda através das atividades operacionais.

Estas particularidades, e a complexidade inerente à interação social, acabaram por transformar a governança corporativa em um dos

temas mais discutidos e instigantes da atualidade e um campo natural de análise integrada à teoria da ação comunicativa.

Inicialmente vale lembrar que os problemas ligados à governança decorrem de um comportamento tipicamente estratégico, na acepção de Habermas, de ação sobre a outra parte e não de busca de um acordo consensual. As causas de tal fenômeno estão ligadas majoritariamente à existência de assimetrias informacionais causadas pela falta de informação por uma das partes ou, como é bastante comum, pela incapacidade de uma parte para processar adequadamente as informações disponíveis nos contextos pertinentes, não havendo assim um mundo cognitivo partilhado. Em muitas organizações, mesmo havendo uma homogeneidade de interesses não se concede possibilidades simétricas a todos os participantes do discurso de escolherem e exercerem atos de fala comunicativos.

A contabilidade e o contador têm um compromisso relevante de viabilizar condições equilibradas de relacionamento entre as partes de modo a minimizar os conflitos de agência, o que tem envolvido o aperfeiçoamento de mecanismos de transparência, prestação de contas, o cumprimento das leis, equidade e um comportamento ético adequado, aspectos que se enquadram no escopo dos fundamentos do que se denomina atualmente boa governança corporativa.



Figura 3 – Bases da Governança Organizacional

Martinho L. Kelm

Nesta ótica, o desafio da contabilidade é, a partir do domínio do mundo objetivo, criar condições estáveis de diálogo no mundo social. Para tanto, a função do contador deve ir além da evidenciação de relações lineares originárias do dia-a-dia da organização e deve reconhecer que existe um conflito endêmico latente entre os vários atores organizacionais, cabendo a este profissional investigar modos de minimização dos custos deste conflito.

Este desafio está muito mais ligado à postura do contador do que à modificação de aspectos da ciência contábil. Importa visualizar o conhecimento contábil, em um sentido lato, a partir de uma abordagem neo-humanista (BURRELL e MORGAN, 1979), contemplando duas esferas da existência humana, uma ligada aos aspectos naturais e objetivos do indivíduo e outra ligada aos relacionamentos interpessoais, tendo na linguagem seu elemento fundamental. Na premissa ontológica, por permitir estas duas dimensões, o paradigma opera com o realismo, na esfera do trabalho, e com o nominalismo, nas relações operadas pela linguagem. Epistemologicamente, segundo Pozzebon e Freitas (1997), há a concepção positivista, quando o paradigma está ligado ao conhecimento para controle tecnológico, e antipositivista, quando está ligado ao conhecimento para compreensão mútua e emancipação.

Analisando a atuação do contador nos fundamentos da governança corporativa, pode-se observar primeiramente que este, ao tratar de questões ligadas à transparência, poderia fazer um esforço para que esta, muito mais que um conjunto de demonstrações de desempenho, abarque os compromissos de gestão. A transparência não deve ser reduzida a evidenciar, nos mínimos detalhes, o que foi executado pelos gestores e seus reflexos na posição patrimonial, mas deve envolver clareza nos momentos que precedem as ações, permitindo às partes relacionadas um grau de interferência.

O equacionamento deste compromisso de gestão e do grau de interferência dos vários atores organizacionais pode se dar, no escopo objetivo, pela utilização de modelos orçamentários, de metodologias de planejamento de resultados e desdobramento de decisões, nos moldes do *balanced scorecard* os quais, pouco a pouco, poderão auxiliar para que

seja forjada uma base de conhecimento levando ao aprendizado dos vários constituintes da entidade. Os instrumentos de orçamento não podem ser reduzidos a tentativas de projeção do desempenho futuro, mas devem refletir o que a célula social deseja como futuro, dentro das possibilidades internas e externas.

Em segundo lugar, ao tratar da prestação de contas, esta deve estar alinhada aos objetivos estabelecidos naquele compromisso de gestão. Significa recuperar, uma a uma, as premissas que fundamentaram os resultados projetados e contrapô-las ao desempenho observado. Neste sentido o contador conta com uma dificuldade adicional inerente às atividades complexas, que é a impossibilidade de segregar a contribuição de cada insumo (dentre os quais a ação administrativa) na consecução do resultado final. Não obstante este aspecto, o fato de existir uma matriz de análise detalhada com equivalência *ex-ante* e *ex-post* contribui para uma maior responsabilização da gestão no uso dos recursos.

Nas organizações de caráter associativista, a simples prestação de contas de resultados globais de desempenho não é essencial, mesmo nas hipóteses de situações superavitárias, posto que sua função geralmente reside na melhoria do bem-estar de seus participantes por suas ações e não pela distribuição de sobras.

Em terceiro lugar, o cumprimento das leis parece ser a atividade em que o contador mais claramente tem o escopo de ação definido, embora não seja necessariamente a tarefa mais fácil. Os escândalos nas mega-corporações americanas e européias (e não deverão faltar exemplos no Brasil) demonstraram que, mesmo no cumprimento das normas a margem de manobra para modificação dos resultados é considerável assim como o potencial de dano às partes relacionadas. Neste aspecto urge que os profissionais realmente envolvam-se ativamente em forjar instrumentos jurídicos que reduzam o livre arbítrio de gestores inescrupulosos.

O quarto aspecto, a equidade, deve ser tratada em conjunto com os demais e envolve um tratamento igualitário, independente da participação da parte no financiamento da entidade. Assim como nos demais aspectos, uma das preocupações do Contador deve ser com as sutilezas

Martinho L. Kelm

dos relacionamentos, pois nas cooperativas e associações, por exemplo, geralmente não existem distinções formais de benefícios para seus integrantes, mas isto não impede que estes venham a ocorrer nas atividades operacionais, por exemplo, com preços diferenciados para alguns ou custos favorecidos para outros. Uma ação efetiva e esclarecedora dos profissionais de contabilidade junto aos conselhos fiscais e de administração dessas entidades poderia alcançar e monitorar esses aspectos, desde que conduzidos de modo independente da contabilidade, da administração e da auditoria formal da entidade.

Finalmente, e constituindo-se na base de qualquer relacionamento social, a existência e a observância de padrões éticos deveriam formar o pano de fundo, não somente do profissional de contabilidade mas de toda a sociedade. Este contexto, que encontra equivalente em Habermas no mundo da vida, é composto pelas estruturas formadoras essenciais, invariáveis e atemporais que seriam a própria cultura, a personalidade e a sociedade.

Neste sentido, parece que a sociedade como um todo vem buscando uma nova identidade a partir de um aparente esgotamento da lógica smithiana de regulação dos processos de desenvolvimento, calcada essencialmente no mercado (HIRSCHMAN, 1977). A possibilidade de esgotamento dos recursos naturais, o recrudescimento das tensões sociais, para mencionar alguns temas, têm demonstrado uma ineficiência e morosidade do próprio mercado em gerar soluções de equilíbrio.

Talvez, neste aspecto, a própria emergência de iniciativas organizacionais calcadas no associativismo não financeiro possa constituir-se em caminho para novas alternativas de relacionamento. Se isto for verdade, resta-nos a responsabilidade de contribuir para que estes novos valores não sejam corrompidos por uma lógica demasiadamente voltada à racionalidade estratégica, principalmente nas relações entre os agentes. Se estas novas iniciativas podem constituir-se em alternativas criadas pela própria sociedade às agruras impostas pelo modelo capitalista de produção e acumulação, cabe aos profissionais envolvidos com a gestão zelar para que elas sejam erigidas sobre conceitos da denominada boa governança, sob pena de corrompermos a alma deste novo conceito.

Embora a arena de ação dessas iniciativas e de todas as organizações seja sempre o mercado, exigindo-se ali um comportamento funcionalista de maximização de recursos, a lógica interna de comportamento e relacionamento não precisa se dar somente a partir daqueles valores. Não se pode, entretanto, construir todos os fundamentos dos modelos associativos na expectativa de comportamentos individuais altruístas posto que a filosofia há muito já tem discutido que isto poderá ser um fardo demasiadamente elevado para os indivíduos, que têm preferido um mínimo legal ao máximo moral.

Neste sentido é necessário que a contabilidade, sendo mais do que um modelo de informações e de comunicação invariável, contribua na geração de estruturas de autocontrole que consigam operar independentemente da vontade das partes e que minimizem o impacto estratégico que assimetrias informacionais e de conhecimento podem gerar nas organizações.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Houve um tempo que o grande sucesso das organizações era determinado por sua capacidade física de produção, o que levou à emergência de um conjunto de tecnologias e metodologias de otimização de recursos, genericamente caracterizado como administração científica. Naquele contexto, o controle de diversos fatores físicos e financeiros do processo produtivo e do patrimônio da entidade concederam à contabilidade um vasto campo de investigação, com efetivas contribuições ao crescimento econômico.

Atualmente, a modificação dos fundamentos da competitividade tem tornado mais árdua a tarefa dos gestores, o que tem levado ao florescimento de novas abordagens de gestão, de organização e, como consequência, novas necessidades de suporte e atitude dos profissionais dedicados ao estudo desta dinâmica, com um forte viés comportamental, implícito tanto na análise do problema como na geração das soluções.

O presente artigo buscou inserir-se nesse contexto resgatando um problema histórico dos relacionamentos sociais, que são os conflitos de

Martinho L. Kelm

interesse e as intenções subjacentes aos processos de diálogo aqui analisados com base na teoria da ação comunicativa, sugerindo-se uma mediação do contador a partir de mecanismos da contabilidade. Esta problemática inicial é discutida na teoria da agência e governança corporativa. Neste sentido entende-se que muitas das questões oriundas das relações de governança decorrem de processos comunicativos, o que justifica lançar mão de teorias envolvidas com o tema.

Mais que dar respostas, o artigo pretendeu acenar sobre as novas abordagens de análise necessárias ao contador em seu mister de geração de informações à gestão das células sociais. Neste sentido, por mais louvável que seja a idéia de uma sociedade onde seus agentes consigam estabelecer relações dialógicas ideais e onde o argumento, em igualdade de condições, livre de assimetrias, seria a base dos relacionamentos, na prática isto parece utópico. Mesmo assim, a base da competitividade vem mais e mais sendo calcada na qualidade dos relacionamentos interpessoais, observando-se várias variantes de comportamento naquele contínuo estratégico/comunicativo dentro das organizações, e onde se descortina um conjunto de possibilidades de participação da contabilidade no conflito pessoal que se estabelece nos relacionamentos.

Artigo recebido em dezembro de 2003 e aprovado para publicação em março de 2004.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALSTON, P.W. *Filosofia da Linguagem*. Rio de Janeiro: Zahar, 1977.

ARAGÃO, M.C.A. *Razão Comunicativa e Teoria Social Crítica em Jurgen Habermas*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

AUSTIN, J.L. *Quando dizer é fazer*. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990.

BERGAMINI Jr., S. A crise de credibilidade corporativa. Rio de Janeiro, *Revista do BNDES*, v.9, n.18, dezembro-2002.

BELKAOUI, A. The interprofessional linguistic communication of accounting concepts: an experiment in sociolinguistics. *Journal of Accounting Research*. V.18, n.2, autumn, 1980, p.362-374.

BOUFLEUER, J.P. *Pedagogia da ação comunicativa: uma leitura de Habermas*. Ijuí: Unijuí, 1998.

BRETAS PEREIRA, M. J. L. *Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão*. São Paulo: Atlas, 1997.

BRIKER, R.; CHANDAR, N.. On applying agency theory in historical accounting research. *Business and Economic History*. Williamsburg, v.27, n.2, Winter 1998. p.486-99.

BURRELL, G.; MORGAN, G., *Sociological paradigms and organizational analysis*. London: Heinemann Educational Books, 1979.

DIAS FILHO, J.M., A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Cadernos de Estudos*. São Paulo: FIPECAFI, v.13, n.24, p.38-49, julho-dezembro/2000.

DIAS FILHO, J.M., NAKAGAWA, M. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos utilizando conceitos da teoria da comunicação. *Cadernos de Estudos*. São Paulo: FIPECAFI, v.15, n.26, p.42-57, maio-agosto/2001.

EISENHARDT, K. Agency theory: an assessment and review. *Academy of Management Review*, v.14, p.57-74, 1989.

FREGE, G. *Lógica e filosofia da linguagem*. São Paulo: Cultrix/Edusp, 1978.

HABERMAS, J. *Consciência moral e agir comunicativo*. São Paulo: Brasiliense, 1989.

HABERMAS, J. *Teoria de la acción comunicativa: complementos y estudios previos*. Madrid: Cátedra, 1989.

HABERMAS, J. *Teoria de la acción comunicativa*. Madrid; Taurus, 1992 (2ª reimp.). Tomos I e II.

Martinho L. Kelm

HENDRIKSEN, E.; BREDA, M.F.V., *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HIRSCHMAN, A.O. *As Paixões e os Interesses*: Argumentos políticos a favor do capitalismo antes de seu triunfo. São Paulo: Editora, Paz e Terra, 1977.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. n. 3, 1976. p. 305-60.

KATZ, D.; KAHN, R.L. *Psicologia Social das Organizações*. São Paulo: Atlas, 1973.

LOPES DE SÁ, A., *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1998.

MACEDO DE OLIVEIRA, A.S. Informações: a busca da evidenciação ideal. *Cadernos de Estudos*, São Paulo: FIPECAFI, v.10, n.19, p.16-22, setembro-dezembro/1998.

MARTINEZ, A. L. Agency Theory na Pesquisa Contábil. Foz do Iguaçu: *Anais Encontro da ANPAD – ENANPAD 1998*, set. 1998.

POZZEBON, M.; FREITAS, H.M.R., Por um conjunto de princípios que possibilitem a construção de novos modelos de sistemas de informações. Rio de Janeiro: *Revista de Administração Pública*, 31(5), p.87-104, set/out-1997.

RAMOS, A.G. *A nova ciência das organizações – uma reconceituação da riqueza das nações*. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1989.

RUSSELL, B. *Sobre denotação*. Coleção os Pensadores. V.XLII. São Paulo: Abril, 1974.

TENÓRIO, F.G. Gestão Social: uma perspectiva conceitual. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro: EBAPE/FGV, v.32, n.5, p.7-23, set/out, 1998.

TENÓRIO, F. G. *Tem razão a administração?* Ensaios de teoria organizacional e gestão social. Ijuí: Editora Unijuí, 2002.

Governança organizacional e contabilidade

WEBER, M. *Economia e Sociedade*: fundamentos da sociologia compreensiva. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994.

WITTGENSTEIN, L. *Investigações filosóficas*. Col.Os Pensadores, vol.XLVI. São Paulo: Abril, 1994.

Martinho Luís Kelm

e-mail: martinho@admijui.unijui.tche.br