



ARTIGO ORIGINAL

Disclosure contábil corporativo sob a perspectiva da teoria da ação comunicativa¹

Corporate accounting disclosure from the perspective of theory of communicative action

Divulgación de contabilidad corporativa desde la perspectiva de la teoría de la acción de comunicación

Luciana Holtz², Odilanei Moraes dos Santos³ e Pierre Ohayon⁴

PALAVRAS-CHAVE

disclosure de informação contábil; comunicação corporativa; Teoria da Ação Comunicativa.

Resumo: Este ensaio apresenta um recorte da obra Teoria do Agir Comunicativo de Jürgen Habermas, na qual o autor desenvolve sua Teoria da Ação Comunicativa (TAC). O objetivo do ensaio é discutir o disclosure contábil, percebido como o processo de comunicação corporativa, sob a perspectiva dos quatro tipos de agir de Habermas, no contexto TAC. Após a apresentação dos principais conceitos da TAC e da definição de comunicação corporativa, é realizada a análise da aplicabilidade dos conceitos habermasianos no contexto da comunicação corporativa. Identifica-se que os conceitos de agir teleológicos (modelo estratégico) podem ser associados ao disclosure destinado aos usuários internos, e o agir dramático destinado aos usuários externos. Do ponto de vista da obrigatoriedade ou não do disclosure, pode-se identificar que o primeiro se concentra no agir regulado por normas, enquanto o segundo pode assumir a perspectiva do agir teleológico (modelo estratégico) ou dramático a depender da origem da informação. No entanto para que ocorra efetivamente no processo de comunicação corporativa um agir comunicativo é preciso que as instituições evoluam nas relações de interação para que haja um diálogo efetivo e eficiente, pautado nas pretensões de validade do discurso a saber: verdade, correção e sinceridade, na busca de um entendimento a partir de um agir consciente.

KEYWORDS

disclosure of accounting information; corporate communication; Theory of communicative action.

Abstract: The present essay exhibit a clipping from Jürgen Habermas' Theory of Communicative Action, in which the author develops his Theory of Communicative Action (TCA). The objective of the essay is to discuss accounting disclosure, perceived as the corporate communication process, from the perspective of Habermas' four types of actions. After presenting the main concepts of TAC and the definition of corporate communication, is carried the analysis of the applicability of Habermas' concepts in the context of corporate communication. It is identified that the concepts of teleological action (strategic model) can be associated with disclosure for internal users, and dramaturgical action for external users. If disclosure is mandatory, can be concentrate on the act regulated by norms, while the non-obligatory can be take the perspective of teleological action (strategic model) or

¹ Submetido em 06/04/2018. Aceito em 20/07/2020. Publicado em 30.09.2020. Responsável Universidade Federal de Campina Grande/UACC/PROFIAP/CCJS/UFCG

² Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Professora da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF). E-mail: luciana.holtz@ufjf.edu.br, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7165-2917>

³ Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Professor da UFRJ. E-mail: profodilanei@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4897-8353>

⁴ Doutor em Administração pela USP. Professor da UFRJ. E-mail: pohayon@facc.ufrj.br, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2209-0006>

dramaturgic, depending from the origin of the information. However, in order for a communicative action to occur effectively in the process of corporate communication, it is necessary for institutions to evolve in interaction relations so that there is an effective and efficient dialogue, based on the validity pretensions of the discourse, namely: truth, correction and sincerity in search for an understanding from a conscious act.

PALABRAS CLAVE:
divulgación de
información contable;
comunicación
corporativa; Teoría de
la acción comunicativa.

Resumen: Este ensayo presenta un recorte de la obra Teoría del Agir Comunicativo de Jürgen Habermas, en la cual el autor desarrolla su Teoría de la Acción Comunicativa (TAC). El propósito del ensayo es discutir la divulgación contable, percibida como el proceso de comunicación corporativa, desde la perspectiva de los cuatro tipos de acciones de Habermas. Después de la presentación de los principales conceptos de TAC y de la definición de comunicación corporativa, se realiza el análisis de la aplicabilidad de los conceptos habermasianos en el contexto de la comunicación corporativa, desde la perspectiva de la TAC. Se identifica que los conceptos de acción teleológicos (modelo estratégico) pueden ser asociados al divulgación destinado a los usuarios internos, y la acción dramaturgica es destinado a los usuarios externos. Del punto de vista de la obligatoriedad o no del disclosure, se puede identificar que el primero se concentra en el acción regulado por normas, mientras que el segundo puede asumir la perspectiva acción teleológico (modelo estratégico) o dramaturgico a depender del origen de la información. Sin embargo, para que ocurra efectivamente en el proceso de comunicación corporativa un acto comunicativo es preciso que las instituciones evolucionen en las relaciones de interacción para que haya un diálogo efectivo y eficiente, pautado en las pretensiones de validez del discurso a saber: verdad, corrección y sinceridad, la búsqueda de un entendimiento a partir de un actuar consciente.

Introdução

O presente ensaio apresenta um recorte da obra *Teoria do Agir Comunicativo* de Jürgen Habermas, na qual o autor desenvolve sua Teoria da Ação Comunicativa (TAC). Não se trata, portanto, de uma aplicação integral dos conceitos apresentados pelo autor em sua obra, mas sim de uma seleção daqueles que podem ser inicialmente introduzidos no contexto das Ciências Contábeis enquanto Ciência Social Aplicada. O ensaio tem como objetivo discutir o disclosure contábil, percebido como o processo de comunicação corporativa, sob a perspectiva do agir regulado por normas e do agir teleológico ou dramaturgicamente de Habermas, no contexto TAC.

Para fins deste ensaio, o processo de comunicação corporativo é composto pelo disclosure contábil obrigatório e voluntário. O disclosure obrigatório representa toda e qualquer informação disponível e em qualquer meio que esteja acessível aos usuários por força de lei, de regulamentos ou qualquer outra normativa. São exemplos de disclosure obrigatório os relatórios da administração, as demonstrações contábeis, as notas explicativas, os comunicados de fatos relevantes, declarações de imposto de renda, dentre outros.

Já o disclosure voluntário, para fins deste estudo, são todas aquelas informações disponíveis, que a empresa oferece aos usuários por vontade própria, independente de regulação, tendo como os balanços sociais, os relatórios de desempenho, os prospectos para avaliação de investimento, entre outros.

O disclosure, para Villers (2001), é considerado uma obrigação das corporações pelo privilégio de possuírem a responsabilidade limitada e personalidade jurídica, sendo um meio de proteção aos investidores e potenciais investidores, com intuito de evitar fraudes. Nessa perspectiva, que valoriza aspectos econômicos, a comunicação corporativa pode ser observada sob a lente da Teoria do Shareholders versus Teoria dos Stakeholders (Villers, 2001), Teoria de Agência e da Hipótese de Mercado Eficiente (Villers, 2001; Yuthas; Rogers & Dillard, 2002).

A ênfase aos aspectos econômicos do disclosure deixa uma lacuna que pode ser complementada por uma abordagem comunicativa, de acordo com Villers (2001). Abordar o disclosure como um processo de comunicação habermasiano poderá elevar a eficiência dessa, tendo em vista que serão consideradas as regras universais do discurso (responsabilidade recíproca, inclusão e liberdade para questionar), com livre acesso de informação e aceitação de normas pela boa razão, tendo em vista que a comunicação é um processo dinâmico, no qual há a interação entre os participantes que alternam entre os papéis de remetente e receptor das mensagens (Villers, 2001).

Existem diversas abordagens de pesquisa, de acordo com Laughlin (2007), e nenhuma delas pode reivindicar para si a verdade absoluta, sendo todas um entendimento parcial. Cada pesquisa exige uma escolha de abordagem tanto teórica e quanto metodológica. Laughlin (1987, 1999 e 2007) aponta para o uso dos conceitos de Habermas na pesquisa contábil como uma forma de adotar uma postura crítica e desenvolver pesquisas críticas em contabilidade, considerando que os aspectos técnicos da Ciência Contábil são mais difundidos que os aspectos sociais.

A TAC de Habermas (ou teoria habermasiana, ou conceitos habermasianos, ou pensamento habermasiano como será utilizado no decorrer deste ensaio como sendo sinônimos, pois sempre se refere a mesma obra e a mesma teoria), segundo Cardoso, Saraiva, Tenório e Silva (2009), é uma das que melhor contribui para a compreensão e democratização da contabilidade uma vez que considera valores sociais na elaboração e interpretação da regulação que marca fortemente a Ciência Contábil. Para Laughlin (1987) o conhecimento contábil pode se beneficiar dos conceitos habermasianos para esclarecer aspectos técnicos e sociais da ciência, isto porque a TAC propõe vincular a teoria com a prática de maneira dinâmica associando a mudança à pesquisa e considerando as organizações em um contexto histórico e social.

O pensamento de Habermas oferece recursos para analisar a contabilidade como uma linguagem, que pode ser estudada como um processo discursivo útil a compreensão do contexto organizacional, tendo potencial para promoção de estratégias emancipatórias para os membros da organização (Laughlin, 1987).

A utilidade da TAC à Ciência Contábil está especialmente no âmbito da prestação de contas, segundo argumenta Lehman (2006), dado que a linguagem pode ser usada como um meio para a promoção de mudanças e pode auxiliar na discussão sobre se os mecanismos de prestação de contas são universais.

Observar as informações contábeis a partir de um recorte da TAC atende a perspectiva de Lodh e Gaffikin (1997) que afirmam que um dos objetivos principais de estudos críticos diz respeito à necessidade de se desenvolver uma literatura de contabilidade mais auto-reflexiva e contextualizada que reconheça as interconexões entre sociedade, história, organizações e teoria e prática contábil.

Usar metodologias e teorias alternativas para compreender os processos da contabilidade é uma maneira de desafiar a epistemologia positivista e avaliar o significado da contabilidade como um conjunto de práticas cotidianas e como uma série de discursos teóricos (Lodh & Gaffikin, 1997). Laughlin (2007) lembra que a teoria positiva da contabilidade foi útil ao desafiar pensadores contábeis que acreditavam que esta era uma técnica com base normativa, contudo o autor afirma que a “última coisa que queremos é a uniformidade do tipo PAT” (Laughlin, 2007, p. 287, tradução nossa).

Desafiar a epistemologia positivista fundamenta-se no fato de que os modelos matemáticos estão limitados a algumas variáveis e a testes estatísticos e, em geral, não consideram a contabilidade como uma prática social e institucional interessada e, sim um fenômeno técnico. Avaliar o significado da contabilidade considera que a informação produzida pelos contadores não pode ser vista como livre de valor ou neutra, ou seja, nem a contabilidade nem as organizações podem ser isoladas dos contextos sociais em que elas existem. Contabilidade e organização não possuem existência independente significativas, mas sim tem ramificações sociais (Lodh & Gaffikin, 1997). A contabilidade tanto como prática quanto como profissão é um fenômeno que possui consequências sociais, econômicas e políticas (Laughlin, 1999)

É importante ressaltar que a busca pela compreensão dos processos contábeis ou corporativos a partir de teorias e

metodologias alternativas não importa uma exclusão ou predileção em relação as abordagens positivistas, mas representa a complementariedade de visões. Ludícibus, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2011) chamam atenção sobre a predileção de determinado método de pesquisa por ser pretensamente científico e advertem para o fato de que essa escolha cria um discurso dominante e acaba legitimando o exercício de poder de um determinado grupo em um determinado espaço.

Para Ludícibus et al. (2011), a Teoria Contábil Positiva, por exemplo, tenta inscrever a contabilidade no rol das ciências naturais, afastando-a dos fenômenos comportamentais, humanos e sociais, inclusive sugerindo certa neutralidade desses fenômenos em relação à existência humana e aos conflitos na arena social, sem considerar os aspectos sociais de determinada ação.

Pesquisas na perspectiva positivista frequentemente buscam respostas apenas para as questões que os pesquisadores constroem, de acordo com Lodh e Gaffikin (1997), sem considerar o contexto social do problema. Embora exista diferenças entre autores de perspectivas críticas, eles compartilham da visão de que a pesquisa contábil precisa ser considerada dentro de um contexto social mais amplo e que o desenvolvimento da teoria precisa ser considerado aberto e refutável (Lodh & Gaffikin, 1997).

Assim sendo, torna-se útil a TAC de Habermas que, segundo Pinto (1995), considera que o estudo da sociedade deve incluir e, quando aceitável, associar enfoques teóricos divergentes. Habermas (2012a; 2012b) aborda a TAC de maneira dialógica, como um método que possibilita ampliar a visão, por exemplo, dos contadores, pesquisadores e estudantes sobre os processos de comunicação corporativos e, neste ensaio, especificamente, o processo de disclosure.

Para além da discussão sobre métodos ou teorias aplicadas na investigação, cabe lembrar o que Meneghetti (2011) menciona sobre o estilo literário a ser utilizado. O autor defende a utilização de ensaios como um recurso adequado para ampliar a interdisciplinaridade e fomentar o desenvolvimento de conhecimentos por meio de relações intersubjetivas. Meneghetti (2011, p. 331) afirma que “todavia, há dificuldades visíveis, devido à tendência totalitária em acreditar que o método científico é o único que pode levar à administração o verdadeiro conhecimento”. O autor referia-se à investigação na área da Administração, porém é coerente aceitar que tal afirmação aplica-se a área correlata das Ciências Contábeis. Lodh e Gaffikin (1997), Meneghetti (2011) e Ludícibus et al. (2011) são incentivos para o desenvolvimento deste ensaio.

É fecundo também ressaltar, conforme apresentado por Ludícibus, Martins e Carvalho (2005), que para que a Ciência Contábil atinja seus objetivos é necessário um processo de comunicação claro no qual o usuário possa, de fato, compreender aquilo que a contabilidade quer transmitir. Segundo os autores, isso ainda não foi resolvido de forma eficiente dentro da Ciência Contábil por falta de uma teoria/abordagem que capte adequadamente o processo.

A importância de buscar alternativas para o desenvolvimento da teoria contábil, é apontada por Chen, Gerakos, Glode e Taylor (2016) que discutem a redução dos ensaios teóricos em contraposição ao crescente aumento dos artigos empíricos em contabilidade. Os autores apresentam as implicações acerca da separação entre pesquisadores

teóricos e empíricos, e afirmam que a falta de cooperação entre eles reduz a possibilidade de criação de teorias contábeis que fundamentem os estudos empíricos.

Este ensaio está dividido em cinco seções, sendo esta primeira a introdução, na segunda seção será apresentado os principais conceitos do recorte da obra Teoria do Agir Comunicativo de Habermas. Na seção seguinte são apresentadas as principais formas de disclosure utilizadas no processo de comunicação corporativa. Na quarta seção são identificadas as possibilidades de uso dos conceitos da TAC na compreensão do processo de comunicação corporativa. Por fim, na quinta e última seção são apresentadas as considerações finais do ensaio.

Teoria da Ação Comunicativa e conceitos úteis à compreensão do processo de comunicação corporativa

Na obra denominada de Teoria do Agir Comunicativo, o pensador Jüing Habermas apresenta de maneira sistemática sua Teoria da Ação Comunicativa (TAC). Na obra, o autor promove a discussão, reflexão e construção teórica de seus conceitos, de maneira muitas vezes considerada extremamente abstrata, contudo de maneira sistemática, estruturada e de forma pragmática. A obra, bem como a teoria que é apresentada, é amplamente discutida nos ramos da Sociologia e Filosofia, mas não se restringe a elas, dado sua utilidade nas discussões sobre Direito, Comunicação e outras. Na Ciência Contábil, também a TAC pode ser utilizada como será discutido e demonstrado neste ensaio. Dada a complexidade e abrangência da citada obra de Habermas, neste ensaio propõe-se inicialmente explanar sobre os principais conceitos da TAC, amparado por autores precedentes que teoricamente seguem o pensamento habermasiano, sem ser exaustivo, que serão utilizados nas próximas seções para discutir o processo de disclosure corporativo.

A crítica referente ao excessivo nível de abstração da TAC, que dificultaria sua aplicação prática ou que pudesse ajudar na compreensão de questões empíricas, é, de acordo com Palermo (2013), produto da incompreensão da teoria dada sua complexidade. Essa abstração também é mencionada por Broadbent, Laughlin e Read (1991), os quais mencionam que Habermas é visto com frequência como grande teórico social, mas que se carece de aplicação prática de sua teoria. No entanto, os mesmos autores, defendem que a partir de um refinamento das ideias de Habermas é possível a construção de um modelo teórico-metodológico de pesquisa como desenvolvido por Laughlin (1987; 1999) com seu modelo epistemológico de médio alcance, extremamente útil às Ciências Contábeis como demonstraram os trabalhos de Power e Laughlin (1996), Broadbent e Laughlin (1997), Laughlin (2007).

Fragments da TAC, também podem ser úteis aos estudos de contabilidade como demonstra Yuthas, Rogers e Dillard (2002), ou a triangulação da TAC com outras teorias de maneira complementar como demonstra Villers (2001), triangulando a TAC com a Hipótese de Mercados Eficientes e Gurd (2008) que faz a triangulação teórica entre a Estruturação de Giddens e o modelo epistemológico de médio alcance de Laughlin (1987; 1999).

Assim sendo, estabelece-se nesse ensaio a necessidade

de um recorte dos conceitos da TAC de Habermas para posteriormente identificar as possibilidades de análise do processo de comunicação corporativa sob a ótica da referida teoria. Uma característica marcante da obra de Habermas (2012a, 2012b) é o fato de que o autor desenvolve sua narrativa esclarecendo cada um dos termos envolvidos em sua análise. Este mesmo procedimento será adotado nessa seção.

Habermas (2012a; 2012b) propõe a TAC como uma forma de se produzir novo sentido para a razão na modernidade, pensando a razão não como meio de consumação de ações de maneira teleológicas, nem como ferramenta de dominação, mas, sim voltada para a construção de relações sociais que visam o entendimento (Palermo, 2013). Deve-se, assim, pensar em uma razão comunicativa, voltada para o entendimento entre os atores, que buscam um consenso e não a dominação ou sobreposição de uns aos outros.

Habermas (2012a) infere que a comunicação é um saber pré-teórico de regras inerentes a sujeitos que possuem competência em termos de fala e ação. São regras pragmáticas de um uso da linguagem orientado por entendimento, sendo este uma condição importante e fundamental do processo de agir comunicativo. Habermas (2012a, p. 531) assim define: “O termo ‘entendimento’ tem o significado mínimo segundo o qual (ao menos) dois sujeitos aptos a falar e agir entendem uma expressão linguística de maneira idêntica.”

No contexto da TAC, na perspectiva do participante, o entendimento é mais que um acordo ou consenso, representa um processo de convencimento recíproco, um acordo válido, que coordena as ações de vários sujeitos com base numa motivação de razões. A condição de aptos a falar e agir coloca os sujeitos em uma suposta equiparação de condições, o entendimento não é um exercício de poder ou de dominação, mas um consenso construído entre sujeitos que possuem condições similares de debater e de entender, no qual prevalece a argumentação, com base na racionalidade comunicativa.

Para que esse entendimento ocorra, têm-se as pretensões de validade que constituem a base racional da fala. As pretensões podem ser manifestadas por um falante diante de pelo menos um ouvinte. No contexto da TAC, são três as pretensões de validade universais, testadas em discurso dentro de um comum acordo racionalmente motivado, sendo elas: “a verdade das proposições, a correção das normas morais de ação e a compreensibilidade ou boa formulação das expressões simbólicas” (Habermas, 2012a, p. 91).

Moreira (2001) apresenta que as pretensões de validade são verificáveis mediante três critérios: verdade, correção e sinceridade. Para a autora, o critério de verdade está relacionado com a verdade das proposições, referindo-se ao mundo objetivo considerando a totalidade dos fatos, os quais podem ser confirmados.

O critério de correção está vinculado à correção das normas morais de ação, vinculado ao mundo social dos envolvidos, considerando as relações interpessoais legitimadas dentro e pelo grupo social. Por fim, o critério de sinceridade está ligado à compreensibilidade ou boa formulação das expressões simbólicas, aludindo ao mundo subjetivo próprio, enquanto totalidade de vivências às quais

apenas o ator possui acesso. A sinceridade está na intenção do falante que deve coincidir com seu pensamento.

Para Habermas (2012a), as pretensões de validade e seus critérios de verificação são imprescindíveis em ambientes do agir comunicativo, pois cada ação da fala pode ser refutada sob cada um dos três aspectos da pretensão, baseados em seus critérios. Por haver esta possibilidade de refutação, o autor explica que para haver o entendimento é preciso que a intenção comunicativa do falante pressuponha uma ação correta no contexto normativo, a partir de um enunciado verdadeiro, passível de comprovação e que tenha expressado de forma veraz suas opiniões, intenções e sentimentos (correção, verdade e sinceridade).

As pretensões de validade estão internamente vinculadas a razão, ou seja, com a racionalidade comunicativa. Além das pretensões de validade, é necessário compreender os três mundos (objetivo, subjetivo e social) que compõem o mundo da vida que é o plano de fundo para a compreensão das ações sociais (Habermas, 2012a).

O mundo objetivo é para Habermas (2012a, p. 167) “[...] definido como conjunto dos estados de coisas que subsistem ou passam a existir, ou que podem ser criados por meio de intervenções voltadas a esse fim”. O referido fim trata-se do agir teleológico. O mundo objetivo refere-se ao mundo das coisas. Já o mundo social é “[...] constituído de um contexto normativo que estabelece quais interações pertencem ao conjunto de relações interpessoais justificadas” (Habermas, 2012a, p. 170), referindo-se a normas e instituições.

Por fim, o mundo subjetivo é definido como “[...] a totalidade das vivências subjetivas, à qual o ator tem um acesso privilegiado, em comparação com o de outros” (Habermas, 2012a, p. 176). O autor deixa claro que apenas pode-se compreender o subjetivo quando este é representado por meio de vivências externadas com veracidade.

O conceito dos três mundos anteriormente apresentados permite a construção de um conjunto de referência para a delimitação simultânea entre os mundos, no qual os contextos situacionais podem ser ordenados de forma que se possa concordar sobre em que conjuntura a ação ocorre. Esse pano de fundo ou contexto para os processos de entendimento é denominado de ‘mundo da vida’, e é composto por sociedade, cultura e personalidade. Para Habermas (2012a) os sujeitos agem comunicativamente em busca do entendimento no contexto de um mundo da vida, observadas todas as pretensões de validade, não apenas um ou duas delas, mas sim todas.

Kelm (2004) afirma que Habermas indica que a sociedade seja concebida como uma unidade composta de sistema e mundo da vida, que desta maneira contempla os domínios da razão instrumental e da razão comunicativa. De acordo com Moreira, Vieira e Silva (2015) é nessa unidade composta pelos dois modos de divisão da sociedade que ocorre a transição da razão instrumental para a razão comunicativa.

O mundo sistêmico (ou sistema) apresentado por Habermas é constituído pelo subsistema econômico e subsistema político. Para Moreira, Vieira e Silva (2015) o subsistema econômico é formado pelos que agem mutuamente por meio do dinheiro, com finalidade de obter êxito, representado pelo lucro. O subsistema político é

constituído por aqueles que exercem interação através do poder, também com o intuito de obter êxito, no entanto, no sentido da dominação. Os mundos sistêmico e da vida são complementares, sendo inviável a existência de um sem a coexistência do outro (Moreira et al., 2015).

Embora coexistentes, os interesses dos dois mundos são divergentes, pois o mundo da vida está interessado pelo agir

comunicativo que busca o entendimento por meio do diálogo para a formação de um consenso, já o sistema tem foco no agir estratégico voltado para o êxito e sucesso (Moreira, 2001). Na figura 1 é apresentado um esquema da composição da sociedade de acordo com a TAC de Habermas.

COMPOSIÇÃO DA SOCIEDADE CONFORME TAC DE HABERMAS

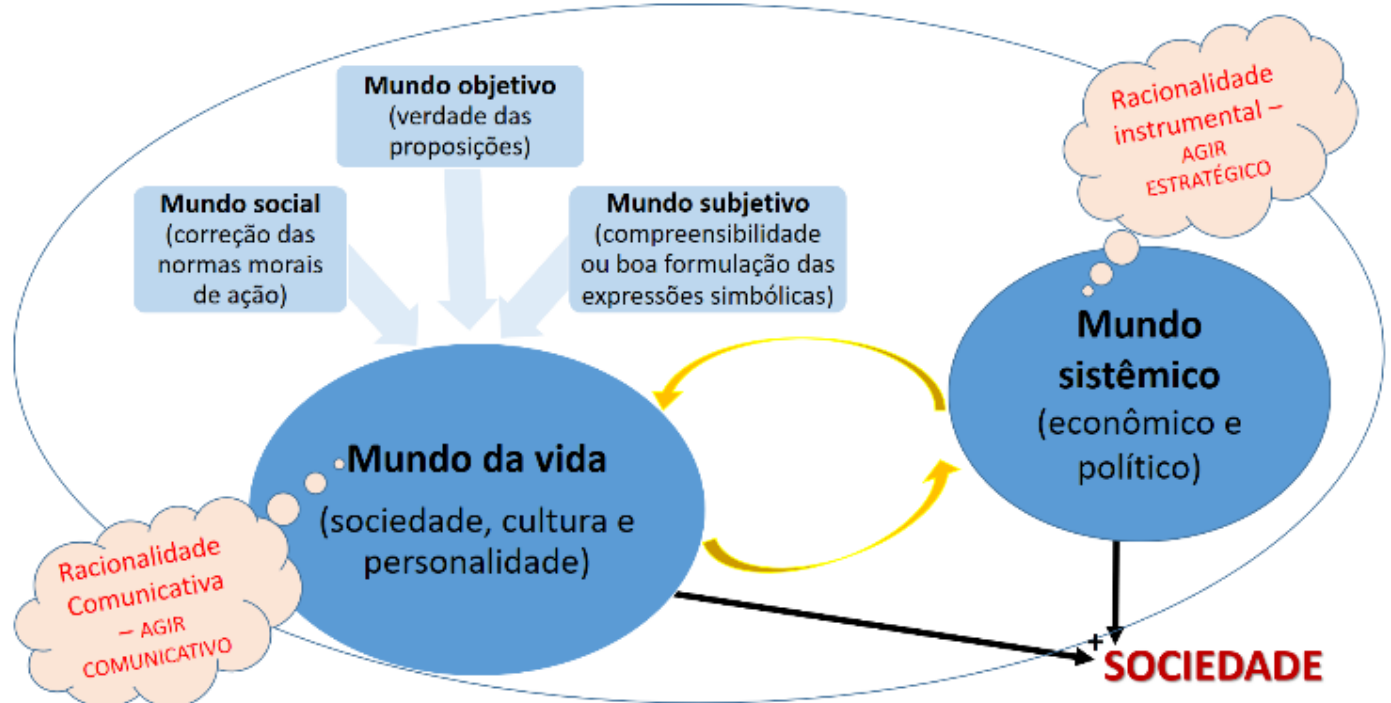


Figura 1 - Esquema da composição da sociedade de acordo com a TAC de Habermas. Elaboração própria a partir de Habermas (2012a, 2012b)

As divergências entre os sistemas acabam resultando em conflitos quando os subsistemas econômico e político, representados pelos meios dinheiro e poder, respectivamente, invadem a esfera da vida subjugando. Este fenômeno é chamado por Habermas (2012b) de colonização do mundo da vida pelos imperativos do mundo do sistema.

Outra diferença entre os dois mundos refere-se às duas formas de racionalidades. Segundo Moreira et al. (2015) a racionalidade comunicativa está presente no mundo da vida, quando os sujeitos buscam o entendimento por meio da linguagem, livre de coação, em busca da melhor solução para o coletivo em relação ao problema apresentado. Já a racionalidade instrumental, esta alocada no mundo sistêmico e manifesta-se de forma estratégica, visto que para atingir um objetivo, de interesses próprios, o sujeito utiliza os meios necessários considerando o outro sujeito como um meio para ser alcançado um fim.

Após terem sido apresentados os conceitos de sistema e de mundo da vida, este com seus respectivos mundos; as pretensões de validade universais aplicáveis a fala; e por fim, a racionalidade comunicativa, na sequência são descritos os tipos de agir conforme Habermas (2012a, 2012b). O autor apresenta quatro tipos de agir, sendo: agir teleológico, estratégico, agir regulado por normas, agir dramaturgicamente e, por fim, agir comunicativo.

- Agir teleológico (estratégico): o ator realiza uma ação

a partir da escolha de um meio auspicioso de forma a empregá-lo de maneira apropriado voltado para a realização de uma finalidade. O conceito central que envolve a ação teleológica é o da decisão entre diversas alternativas válidas. O modelo teleológico pode ser expandido para um modelo de ação estratégica no qual, além da decisão, o ator é capaz de calcular a expectativa com fins de obter a maximização do proveito. Essa ação em geral é avaliada na perspectiva utilitarista. Ambas são fomentadas pela relação meio-fim, ocorrem no mundo objetivo e podem ser julgadas sob o critério de verdade.

- Agir regulado por normas: não se refere a um único ator, mas sim a vários atores, membros de um grupo social, que orientam seu agir segundo normas e valores em comum. O conceito central que envolve a ação é o de cumprimento da norma. Como a norma é um acordo pré-estabelecido no mundo social, no caso de seu cumprimento há uma satisfação generalizada da expectativa. O agir regulado por normas como um conceito pressupõe dois mundos: o mundo objetivo e o mundo social. Este agir pode ser julgado pelo critério de correção.

- Agir dramaturgicamente: refere-se à ação de uns para outros em público a cujos olhos eles se apresentam. O ator promove para seu público uma determinada imagem, uma projeção de imagem pública. Na ação pode haver o controle do público às suas próprias intenções. A subjetividade é parcialmente desvelada de propósito representando uma estilização de

suas vivências. O conceito central da ação é o da autorrepresentação, que não é necessariamente um comportamento espontâneo. Ocorre entre mundos subjetivos. A ação dramaturgica pode ser julgada segundo o critério de sinceridade. Freitas (2006) considera essa ação parasitária da ação teleológica, pois, em função dos seus interesses, os agentes podem manipular o tipo de representação desvelada.

- Agir comunicativo: refere-se à interação de no mínimo dois sujeitos capazes de falar e agir que consigam estabelecer relações interpessoal. Neste tipo de agir os atores buscam o entendimento para cooperar em suas ações. O conceito central recai nas situações passíveis de consenso. Há no agir comunicativo uma superação do modo de pensar e agir individualista e a adoção de modo universalista, desprovido de egoísmo. O modelo de ação comunicativa pressupõe a linguagem como um médium de entendimento, considerando o limite do mundo da vida, e refere-se simultaneamente aos três mundos (objetivo, social e subjetivo). A intenção comunicativa nesta ação apresenta as três pretensões de validade, sendo julgado a partir dos três critérios (verdade, correção e sinceridade). O agir comunicativo é um agir consciente.

Habermas (2012a) classifica, ainda, as ações como sendo orientadas pelo êxito ou orientadas pelo entendimento, observando se a ação é ou não social. Segundo o autor, as ações não sociais são orientadas pelo êxito e estão representadas pelo agir instrumental. Já as ações sociais podem ser tanto orientadas pelo êxito - agir estratégico, que pode ser manipulado ou sistematicamente distorcido - quanto orientadas pelo entendimento - agir comunicativo.

A partir da classificação das ações sociais em estratégicas (orientadas pelo êxito) e comunicativas (orientadas pelo entendimento), Habermas (2012a) não quer designar apenas dois aspectos analíticos sob os quais a mesma ação pode ser descrita. Mas sim conceber uma forma de distinguir as ações conforme a atitude de seus participantes em estar voltada para o êxito ou para o entendimento. Considerando que o entendimento, no domínio da TAC, está associado ao uso da linguagem, o autor deixa claro que no âmbito do agir comunicativo as ações do agir regulado por normas e do agir dramaturgico também podem ser avaliadas sob o formato de ação comunicativa observando-se os aspectos da racionalidade da ação, levando-se em conta que a TAC valoriza a ação comunicativa que opera com relações dialógicas e que tem presente três aspectos distintos: um sujeito que se entende com alguém sobre algo (Gomes, 2014).

Na próxima seção, é apresentado o processo de comunicação corporativo, representado pelo disclosure geral e contábil a partir dos tipos de usuários e obrigatoriedade, considerando a fonte de geração da informação. Os autores deste ensaio reconhecem que o processo de comunicação corporativa pode ir além do processo de disclosure contábil, uma vez que uma campanha publicitária impressa ou televisada, por exemplo, também constitui uma peça de comunicação corporativa.

O processo de comunicação corporativa representado pelo disclosure contábil

Como a comunicação é um processo dinâmico, os participantes interagem continuamente e frequentemente alternam os papéis de receptor e emissor. No processo de comunicação corporativa, representado por meio do disclosure, há a produção de relatórios empresariais que atuam no fornecimento de informações para a tomada de decisão. Villers (2001) destaca que, no primeiro momento, a corporação atua como emissora de relatórios que são destinados a diversos receptores, estes munidos das informações contidas nos relatórios refletem, opinam e reagem as estas informações, assumindo assim uma posição de emissor. As mensagens emitidas pelos usuários não serão, muito provavelmente, respostas em forma de relatórios, mas sim respostas de ação, tais como compra ou venda das ações no caso de investidores e acionistas, consumo ou boicote dos produtos e serviços pelos consumidores, reivindicação de benefícios trabalhistas por sindicatos e trabalhadores, cobrança de tributos por parte dos governos, assim por diante.

Atender a esses múltiplos interesses, que não focam necessariamente no lucro da empresa, mas sim nas atividades por ela desenvolvidas, na perspectiva de agir comunicativo de Habermas pressupõe um processo de disclosure focado em informações claras, contextualizadas, desprovidas de informações concorrentes, de maneira que o ideal é representado pela informação mais adequada, sendo que em alguns momentos até a redundância é apropriada (Villers, 2001), como, por exemplo, um gráfico complementar para demonstrar o acréscimo ou decréscimo das receitas. Esse disclosure teria de ser avaliado a partir dos critérios de pretensão de validade (verdade, correção, sinceridade).

Segundo Healy e Palepu (2001), o disclosure corporativo é fundamental para o funcionamento de um mercado de capitais eficiente. As empresas fornecem informações por meio de relatórios financeiros, incluindo as demonstrações financeiras, notas explicativas, relatórios de administração, relatórios de gestão e análise e outros, que tem a característica de serem obrigatórios. Além disso, algumas empresas possuem divulgação voluntária, como previsões da administração, previsões de analistas e teleconferências, comunicados à imprensa, informações em sites da internet e outras informações de caráter corporativo. Os relatórios corporativos constituem elementos fundamentais do discurso público das empresas, de acordo com Yuthas et al. (2002), nos quais estas pretendem legitimar suas ações e a administração comprovar o desempenho da empresa. Todas essas informações disponibilizadas tem a intenção de criar uma interação com os usuários e de estabelecer um consenso entre as partes em relação à situação econômica, financeira e social da empresa.

A dificuldade de evidenciar as informações, segundo Holthausen e Watts (2001), reside no fato de conciliar os interesses de múltiplos usuários, pois os credores, por exemplo, estão mais interessados em valorização da dívida e na probabilidade de recebimento do que em valorizar as ações da empresa. Assim, não é óbvio que a relevância de uma determinada informação seja a mesma para investidores e credores, dado que aquilo que é relevante para um pode não o ser para o outro. Macedo, Silva, Ribeiro Filho, Lopes e Pereira (2008) afirmam que uma divisão usual

dos usuários da informação seria separa-los em dois grupos distintos, a saber: (i) usuários internos e (ii) usuários externos. Cada um destes grupos possui subgrupos os quais possuem interesses diversos sobre o funcionamento e andamento das atividades corporativas. A Tabela 1 resume esta divisão de grupos. Para Frezatti, Aguiar e Guerreiro

(2007) a separação em dois grupos deu-se devido a compreensão de que os usuários possuem expectativas distintas e utilizam as informações sob perspectivas diferentes. No entanto, a contabilidade para ambos os grupos constitui uma fonte primitiva no processo de decisão, porém não nas mesmas condições.

Tabela 1
Diferenças entre informação para usuário externo e interno

Características	Usuários externos	Usuários internos
Fonte de relatórios	Contabilidade financeira.	Contabilidade gerencial.
Restrições	Regulamentada: dirigida por regras e princípios da contabilidade e por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistemas de informação escolhidos pela administração para satisfazer as necessidades estratégicas e operacionais.
Natureza da informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetiva, sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada.
Escopo	Muito agregada: reporta toda a empresa.	Desagregada: informa as decisões e ações locais
Tipos de relatórios	Relatório da administração, demonstrações contábeis, comunicados de fatos relevantes, notas explicativas.	Relatórios de planejamento e orçamento, relatório de custos, controle interno.
Exemplos de usuários	Acionistas, potenciais investidores, analistas de investimento, credores, governo, sindicatos.	Administradores, gerentes, supervisores, funcionários, proprietários.

Fonte: Adaptado de Macedo et al. (2008, p.12).

A divisão da Ciência Contábil em Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial é comum, inclusive nas grades curriculares dos cursos de graduação, porém não significa que desde sempre existiram duas vertentes. Ludícibus et al. (2005) ressaltam que a Contabilidade Gerencial nasce a partir da Contabilidade Financeira e, portanto, aquela carrega em sua genética inicial as características desta. Quanto à necessidade de informações por parte dos usuários, Nascimento e Reginato (2008) destacam que os usuários externos são mais vulneráveis a elas devido ao fato de se encontrarem mais distantes do que acontece na empresa. Os usuários externos têm maior assimetria informacional e por vezes podem não receber as informações de maneira acurada e/ou oportuna.

Para atender às necessidades do mercado por informações e transparência é preciso que o modelo de relatório dos negócios seja expandido para além do tradicional relatório financeiro que enfatiza a quantificação das informações (Beattie; McInnes & Fearnley, 2004). Segundo os autores, há também a necessidade de informação que seja de natureza prospectiva qualitativa. Hooks, Coy e Davey (2002) consideram, por exemplo, o relatório anual da administração o mais abrangente dos canais de comunicação e que tem o potencial de tornar a informação facilmente disponível em um único documento. Os autores recomendam que as empresas, com a finalidade de melhorar a qualidade de suas divulgações, devem centrar a sua atenção na divulgação de objetivos e estratégias da administração; informações por segmento; despesas de capital previstas; juros capitalizados; principais elementos de custos; previsão de resultados para o próximo exercício; discussão sobre os principais fatores que influenciarão no próximo exercício e medidas de desempenho.

O disclosure contábil tem dois importantes papéis nas economias de mercado. Primeiro, permite que os provedores de capital (acionistas e credores) avaliem o potencial de retorno das oportunidades de investimento (ex-ante) e, segundo, possibilita que os provedores de capital monitorem

os seus investimentos (ex-post) (Beyer; Cohen; Lyz & Walther, 2010).

Os investidores precisam entender os riscos que uma empresa tem para criar valor e assim, segundo Solomon, Solomon, Norton e Joseph (2000), demandam por informações sobre a sustentabilidade das estratégias atuais de criação de valor. O Estado, por sua vez, é tido como um stakeholder privilegiado das informações corporativas, conforme Ludícibus et al. (2005), sendo que é a partir das informações produzidas pela empresa que ele arrecada tributos e também fiscaliza.

As divulgações em relatórios anuais constituem um importante meio de comunicação entre a empresa e as partes relacionadas, em especial para aqueles que possuem interesse na prestação de contas, onde a ênfase na informação permite monitorar e avaliar o desempenho (Hooks et al., 2002). Para uma prestação de contas ser eficaz, o desempenho real da entidade precisa ser comparado com os seus objetivos e a variação entre os dois precisa ser comunicada às partes interessadas. As informações corporativas disponíveis aos usuários internos e externos são provenientes do disclosure obrigatório ou voluntário.

As informações públicas podem reduzir o custo de capital (Easley & O'hara, 2004; Hussainey & Mouselli, 2010), mas somente se elas forem credíveis e não seletivas. O fato que deve ser considerado é que as empresas têm incentivos para reter ou gerenciar informações sob determinadas circunstâncias, como por exemplo, em situações de mau desempenho. A obrigatoriedade da divulgação faz com que as empresas tenham que revelar as informações independentemente de sua natureza ou de seus impactos.

Dantas, Zendersky, Santos e Niyama (2005) ressaltam duas questões complementares sobre a divulgação, primeiro, que não divulgar determinada informação apenas por não ser obrigatório levanta uma questão ética. Segundo, que desenvolver e aperfeiçoar a divulgação é fundamental para que “[...] a Contabilidade consiga, efetivamente, atingir

seus objetivos de fornecer informações úteis para o processo decisório dos usuários” (Dantas et al., 2005, p. 73).

A teoria do disclosure voluntário, conforme apontado por Múrcia e Santos (2009), tem como premissa principal que o disclosure é um evento endógeno e que, portanto, os gestores ou as empresas podem possuir incentivos econômicos para divulgar determinadas informações e esconder outras que possam afetar a imagem da empresa.

O advento da internet provocou grandes mudanças no ambiente de informação corporativa, representando para as empresas novas possibilidades de divulgação de informações sobre a sua performance econômica, financeira e ambiental. Calixto, Barbosa e Lima (2007) asseguram que a divulgação de informações de natureza ambiental ocorre voluntariamente pelas empresas como uma prática crescente e especialmente via internet, como uma forma de responderem a mudanças estruturais da sociedade e como oportunidade de estabelecimento de um diálogo mais transparente com os seus stakeholders.

Na próxima seção, apresenta-se como o processo de disclosure contábil pode ser observado e analisado a partir dos tipos de agir conceituados na TAC observados os tipos de usuários e o tipo de informação divulgada. Compreender este processo a partir de conceitos provenientes da TAC contribuirá para a discussão da contabilidade numa perspectiva crítica, na qual a sociedade no sentido do pensamento habermasiano, passa a compor a arena de estudos da área contábil. Além disso, são apresentados estudos nacionais que já utilizaram Habermas como base teórica ou metodológica no desenvolvimento da pesquisa.

Compreensão do processo de *disclosure* contábil sob a égide da TAC

O processo de disclosure contábil, que compõe o repertório do processo de comunicação corporativo, representa uma parcela de discurso público que as empresas apresentam aos seus mais diversos usuários com a finalidade de informar sobre sua situação econômica, financeira e social, em busca de legitimidade para suas ações dentro da sociedade. No campo da atuação da Ciência Contábil predomina o mundo sistêmico, ora agindo no mundo econômico, ora no mundo político, mas em ambos com o foco de obtenção do êxito e sucesso. Contudo, assim como no mapa conceitual de Habermas, o mundo sistêmico coloniza o mundo da vida, a Ciência Contábil também extrapola a arena dos sistemas e impacta no mundo objetivo, social e subjetivo.

Primeiramente, processo de disclosure contábil pode ser analisado sob a perspectiva tradicional de Contabilidade Financeira para usuários externos e Contabilidade Gerencial para usuários internos. Embora ambas tenham a mesma origem da informação, sua finalidade e utilidades são distintas. A informação gerada pela Contabilidade Gerencial, voltada para o atendimento das necessidades dos usuários internos, na perspectiva habermasiana pode ser compreendida como uma ação teleológica expandida para o modelo de ação estratégica. O objetivo é avaliar as atividades da empresa numa perspectiva utilitarista de meio-fim, envolvendo os demais atores para a consecução de um fim, em geral egoísta, de interesses particulares, ou seja, os da própria empresa. Ao se agir estrategicamente, de acordo

com Ponchirolli (2002), é possível manipular os outros a contribuírem para determinada meta. Um gerente que estabelece metas e apresenta um relatório de projeção

A Contabilidade Financeira voltada para o fornecimento de informações úteis para a tomada de decisão pelos usuários externos e observando estudos da área sobre gerenciamento de resultados, por exemplo, de acordo com os conceitos da TAC, pode ser avaliada como um agir dramaturgico, onde percebe-se que a empresa se apresenta ao público que lhe interessa, os usuários externos, desvelando apenas aquilo que lhe é conveniente, e muitas vezes, estilizando suas vivências, numa tentativa de controle do público por meio de uma imagem projetada. A despeito disso, Habermas (2012a, p. 181) afirma que “é possível que o representador só esteja interessado em influenciar convicções de seu público de forma mediata e com outros propósitos”.

Outra perspectiva de análise do processo de comunicação corporativa passível de ser realizada é a partir da visão do disclosure obrigatório e disclosure voluntário. O disclosure obrigatório sob a égide da TAC pode ser associado ao agir regulado por normas uma vez que não é uma ação inerente a um único ator, mas se refere a um grupo social, dentre eles, no mínimo, a empresa e o regulador, a partir de um acordo pré-estabelecido. Por exemplo, espera-se da empresa ao término de cada exercício fiscal a emissão de demonstrações contábeis acompanhadas de notas explicativas por estar previsto na norma e seu cumprimento gera satisfação nos entes envolvidos. Ao surgirem informações impactantes sobre o horizonte da empresa, espera-se que esta, em cumprimento a norma, emita um comunicado de fato relevante ao mercado, provocando com isso satisfação aos usuários.

A avaliação do disclosure voluntário poderá dar-se em duas perspectivas do agir de acordo com a TAC. A primeira delas tem presente a objetificação do mundo e, portanto, a informação será reportada numa perspectiva de agir teleológico estratégico, no qual a informação é transmitida voluntariamente com o intuito de atingir uma meta específica. Gomes (2014) ressalta que neste tipo de ação de um lado, encontra-se o agente da ação racional e do outro, um participante considerado um meio para se alcançar o êxito, sendo que a manipulação do agente é a principal prática dessa ação. Exemplo dessa ação é o ativismo social diagnosticado em determinadas marcas com a finalidade de aumentar as vendas.

Por outro lado, também cabe a análise do disclosure voluntário a partir do agir dramaturgico, assim como na Contabilidade Financeira, mas em uma abordagem de impression management a partir da criação manipuladora de impressões falsas. Isso pode, por exemplo, ser visto no discurso presente em relatórios da administração disponíveis nos sítios das empresas, que mudam o foco sobre determinados indicadores financeiros conforme o resultado apresentado pela empresa. Por exemplo, na ocorrência de prejuízo focar no crescimento das receitas ou no EBTIDA, caso estes sejam positivos.

Pode-se, ainda, observar o uso da TAC considerando-a como abordagem de pesquisa. Como visto anteriormente, a TAC pode ser utilizada como metodologia ou como uma teoria para dar suporte a pesquisa. Laughlin (1987; 1999), considerando que a contabilidade tanto como profissão ou

como prática é um fenômeno que tem consequências econômicas, políticas e sociais, formula uma abordagem metodológica e teórica, para estudos de casos empíricos, que tem por base a TAC de Habermas. Pesquisadores como Broadbent et al. (1991), Broadbent e Laughlin (1997), Lehman (2006) e Gurd (2008) são exemplos de estudos que seguem o modelo de abordagem proposto por Laughlin (1987; 1999).

Para Lodh e Gaffikin (1997), a abordagem metodológica de Habermas é o modelo que possui o maior potencial como uma abordagem metodológica para entender e mudar o design dos sistemas contábeis e para investigar os fenômenos sociais mais amplamente, ou seja, utilizar Habermas como base teórica-metodológica fomenta a articulação da teoria com a prática, considerando crítica, desenvolvimento e mudança, observando as corporações em um contexto histórico e social.

Habermas (2012a) também apresenta a questão do empirismo no campo da teoria da ação, a questão da discussão entre a descrição objetiva ou não da ação, o contexto de causalidade, intencionalidade, entre outras. E, nesse contexto, o autor afirma “A necessidade do agir coordenado gera na sociedade determinada demanda de comunicação; e essa demanda precisa ser atendida...” (Habermas, 2012a, p. 477). Pesquisas numa perspectiva dialógica conforme a TAC podem ser desenvolvidas normativamente e na vertente positiva, com a inclusão de variáveis de comportamento social, para além das tradicionais de desempenho econômico, financeiro e de governança. Observando o pensamento habermasiano no âmbito da TAC, a partir do conceito de razão instrumental, pode-se observar a condição de reificação do mundo, e este evento pode ser ponto de partida para a discussão da Contabilidade numa abordagem histórica, como feito por Ludícibus et al. (2011, p. 282) onde lê-se:

A tentativa positivista de “despersonalizar” o processo de investigação científica, talvez imaginando eivá-lo de validade, e, por sua vez, conceber uma base teórica aparentemente neutra do ponto de vista de sentimentos humanos somente pode ocorrer em um processo de comunicação impositivo, alienante em seus contornos, que demanda uma estrutura social autoritária e não libertadora. Somente assim se poderia contemplar uma demonstração contábil de resultado que produziu o fenômeno da reificação

Tabela 2

Artigos nacionais na área contábil embasados na obra de Habermas

Autor(es_as) (ano)	Ideia central
Kelm (2004)	Analisar a contabilidade sob a perspectiva comunicativa, fundamentada na filosofia da linguagem, considerando Habermas.
Moreira e Vasconcelos (2006)	Refletir criticamente sobre as possíveis semelhanças entre os níveis de validade da linguagem do discurso, destacados na TAC, com os atributos da informação contábil.
Albuquerque et al. (2007)	Explorar as potenciais contribuições da TAC no ensino de Contabilidade Pública. Albuquerque, depois Cruz e Singer não aparecem no texto
Cardoso et al. (2009)	Analisar, numa perspectiva interdisciplinar, o processo de alteração da regulação da contabilidade à luz de cinco teorias da regulação, dentre elas a abordagem de Habermas segundo Laughlin.
Cruz, Ferreira e Silva (2011)	Apresentar algumas tendências teóricas utilizadas nos estudos sobre a divulgação de informações acerca da gestão pública, dentre elas a TAC.
Ludícibus et al. (2011)	Desenvolver um estudo reflexivo sobre a perene existência e continuidade da contabilidade, enquanto acúmulo histórico de um conhecimento específico e, aprofundar a busca justificada dos elementos do seu objeto, considerando a racionalidade e comunicação de Habermas.
Gomes (2014)	Aproximar a pragmática universal, elemento fundamental da racionalidade comunicativa habermasiana, e os conceitos de economia solidária defendidos por Paul Singer.
Moreira, Vieira e Silva (2015)	Analisar a relação existente entre o saber teórico e prático na formação em Contabilidade a partir dos

do outro. Reificação no sentido de pensar aquele ser humano com vida útil de 9 meses, nas fábricas ou campos de concentração nazistas, como sendo não um ser humano, mas apenas uma mercadoria, um instrumento que, após ser exaurido, ainda poderia render algum valor na sua morte, correspondente aos seus sapatos e roupas [...].

A passagem anterior do texto de Ludícibus et al. (2011) serve para clarificar três questões: (1) que a contabilidade não fica dissociada da sociedade como um todo; (2) em meio as tragédias da humanidade a contabilidade esteve presente; (3) tornar a Ciência Contábil fria, desumanizada e desprovida de relações sociais e interacionais é um equívoco considerando ser ela uma Ciência Social Aplicada, ressaltando-se que os meios de investigação devem ser neutros, porém as teorias que os explicam não o são. Nessa mesma vertente, Gurd (2008) repudia a ideia de que as observações teóricas sejam neutras.

Na perspectiva de conciliação de teoria e prática, as notas explicativas, por exemplo, podem ser elaboradas considerando os critérios de validade da argumentação de Habermas, classificado como comunicação não distorcida, na qual a mensagem que é transmitida é inteligível e o conteúdo é verdadeiro; o emissor justifica-se por certos direitos sociais ou normas que são invocadas no uso de idioma; o emissor é sincero no que diz, ou seja são observados os três critérios de validade da argumentação: a verdade, a correção e a sinceridade. No entanto, a partir do momento em que uma das regras é violada, então a comunicação está distorcida.

A afirmativa de Habermas (2012a, p. 118) de que “para os integrantes de uma mesma cultura, os limites de sua língua são os limites de seu mundo”, lança luz sob a possibilidade de analisar a compreensibilidade, característica qualitativa da informação contábil, sob o enfoque da TAC, considerando um contexto de entendimento, proposta essa parcialmente realizada por Moreira e Vasconcelos (2006).

Na tabela 2, são referenciadas algumas iniciativas de pesquisadores brasileiros que inseriram a TAC ou pelo menos algum conceito da obra habermasiana no escopo de suas investigações na área da Ciência Contábil. Tais referências tem o intuito de, em primeiro lugar, divulgar os trabalhos já realizados sob a égide da TAC ou demais obras habermasianas e, em segundo, reforçar a necessidade de mais pesquisas ampliando o escopo até então abordado.

Elaborado pelos autores.

Pela análise dos estudos até então desenvolvidos, pode-se observar duas tendências acerca do uso da TAC na pesquisa contábil. A primeira é o seu uso na investigação das questões de gestão e contabilidade pública, devido a frequência com que o Estado, meio de poder, é referenciado na obra de Habermas. A segunda é o de uso da TAC em estudos sobre educação contábil, que se justifica pelo fato de a teoria ser dialógica e emancipadora, condizente com o processo educativo.

Por fim, destaca-se que o agir comunicativo propriamente dito, que representa à interação de no mínimo dois indivíduos capazes de falar e agir e que consigam estabelecer relações interpessoal, em busca de cooperação, utilizando a linguagem como médium de entendimento para o consenso, dentro dos limites do mundo da vida, dentro de uma razão comunicativa que privilegia as relações dialógicas, ainda não foi possível de ser diagnosticado dentro do contexto do processo de disclosure contábil corporativo. Em grande parcela tal condição se justifica pelo comportamento contínuo orientado para a obtenção de êxito das ações empresariais e não orientado pelo entendimento que culminaria em um agir comunicativo.

Considerações finais

Objetivou-se discutir neste ensaio o disclosure contábil, percebido como o processo de comunicação corporativa, sob a perspectiva dos quatro tipos de agir de Habermas, no contexto TAC. Para que o objetivo do estudo fosse atingido, inicialmente foram apresentados os principais conceitos do pensamento habermasiano e, na sequência, definiu-se o disclosure contábil como uma das dimensões do processo de comunicação corporativa, incluindo sua importância, seus usuários e interesses, e para por fim estabelecer uma análise do disclosure considerando conceitos da TAC, especialmente os quatro modos de agir definidos por Habermas.

A partir da análise dos conceitos da TAC e a associação destes aos conceitos disclosure contábil, analisados inicialmente sob a perspectiva dos usuários, pôde-se observar que o agir teleológico (modelo estratégico) está presente nas informações destinadas aos usuários internos da Contabilidade Gerencial, enquanto o agir dramático se apresenta nas informações aos usuários externos por meio dos relatórios produzidos pela Contabilidade Financeira.

Considerando a comunicação corporativa como sendo disclosure obrigatório ou voluntário, pôde-se notar que o primeiro possui uma característica de agir regulado por normas e o segundo de uma perspectiva de agir teleológico (modelo estratégico) ou dramático, a depender do contexto aplicado.

Identificou-se também a possibilidade do uso da TAC como uma abordagem teórico-metodológica, destinada ao estudo de casos, tendo em vista o potencial de articulação entre teoria e prática. Ainda se reconhece o alto potencial crítico da abordagem habermasiana tendo em vista sua capacidade de articulação dos diversos mundos (sistêmicos e da vida), reconhecendo a complexidade da sociedade, tendo como ambiente fundamental de análise a comunicação. Pontua-se sobre a possibilidade do uso da TAC na

investigação da histórica da contabilidade, sobre as regulações contábeis, na educação contábil e também nos estudos envolvendo ambientes de poder, tais como o setor público.

As possibilidades de análise da comunicação corporativa sob a luz da TAC consideraram conceitos da proposta de agir comunicativo, cuja a principal característica é estar voltado ao consenso entre as partes, a partir de ações orientadas pelo entendimento. Para Habermas, existe uma situação ideal de fala, na qual o discurso visa chegar a um acordo, sem coerção ou dominação, mas sim fundamentado na melhor argumentação, sendo, portanto, um processo racional que ocorre entre indivíduos detentores das mesmas condições de discurso, em situação de equivalência. Inseto nesse contexto, pode-se observar que o disclosure contábil, ainda, não atingiu o patamar do agir comunicativo tal como é proposto por Habermas.

Podem constituir possíveis barreiras para o atingimento de tal patamar, o fato de as ações sociais das empresas serem orientadas para o êxito, representado pelo lucro. Segundo porque um agir comunicativo pressupõem um agir consciente entre as partes, tendo ambas acesso a todas as informações do contexto, e no ambiente corporativo a assimetria informacional existe em diversos níveis de maneira recorrente.

O presente ensaio, assim como demais estudos, possui limitação em seu escopo. Considera-se como limitação a escolha de um recorte da teoria habermasiana. Avaliou-se que a obra de Habermas por ser ampla não estaria contemplada na íntegra neste ensaio e assim reconhece-se a necessidade de condução de outros estudos posteriores, sendo alguns deles sugeridos a seguir.

Investigações futuras podem ser conduzidas com o intuito de verificar se as pretensões de validade do discurso público das peças de comunicação corporativa são passíveis de confirmação. Identifica-se também como uma lacuna teórica a ser explorada a relação entre a TAC e a hipótese de mercado eficiente, numa perspectiva da filosofia da comunicação, considerando o agir comunicativo, pautado em pretensões de verdade, correção e sinceridade, poderia beneficiar a qualidade das informações fornecidas, funcionando como um agente na redução de assimetria informacional.

Referências

- Albuquerque, J. H. M.; Carlos, F. A.; Ferreira, J. O. L.; Andrade, C. S.; Medeiros, K. S. G. & Oliveira, I. M. S. (2007). Teoria da ação comunicativa: um estudo sobre as contribuições ao ensino de contabilidade pública. In: I Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 2007, Florianópolis. *Anais...*
- Beattie, V.; McInnes, B. & Fearnley, S. (2004). A methodology for analyzing and evaluating narratives in annual reports: a comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes. *Accounting Forum*, Elsevier/Amsterdam, 28 (3), p. 205-236.

- Beyer, A.; Cohen, D. A.; Lyz, T. Z. & Walther, B. R. (2010). The financial reporting environment: review of the recent literature. **Journal of Accounting and Economics**, Elsevier/Amsterdam, 50 (2-3), p. 296-343.
- Broadbent, J. & Laughlin, R. (1997), "Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 10 (5), p. 622-648.
- Broadbent, J., Laughlin, R., & Read, S. (1991). Recent financial and administrative changes in the NHS: A critical theory analysis. **Critical Perspectives on Accounting**, 2(1), p. 1-29.
- Calixto, L.; Barbosa, R. R.; Lima, M. (2007). Disseminação de informações ambientais voluntárias: relatórios contábeis versus internet. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, 18, p. 84-95.
- Cardoso, R. L.; Saravia, E.; Tenório, F. G. & Silva, M. A. (2009). Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro, 43 (4), p. 773-799.
- Chen, Q.; Gerakos, J.; Glode, V. & Taylor, D. J. (2016). Thoughts on the divide between theoretical and empirical research in accounting. **Journal of Financial Reporting**. Lakewood Ranch/Florida, 1 (2), p. 47-58.
- Cruz, C. F.; Ferreira, A. C. S. & Silva, L. M. (2011). Tendências teóricas nos estudos com abordagem na divulgação e transparência de informações sobre gestão pública. In: III Encontro de Informação da Administração - ENADI/2011, **Anais...** Porto Alegre.
- Dantas, J. A.; Zendersky, H. C.; Santos, S. C. D. & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia & Gestão**, Belo Horizonte, 5 (11), p. 56-76.
- Easley, D.; O'Hara, M. (2004). Information and the cost of capital. **Journal of Finance**, Malden/MA, 59 (4), p.1553-1583.
- Freitas, A. V. F. (2006). **A dimensão comunicativa na ciência da informação: um suporte teórico à compreensão da construção de sistemas de informação**. 2006. 158f. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) - Universidade de Brasília, Brasília.
- Frezatti, F.; Aguiar, A. B. & Guerreiro, R. (2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, 18 (44), p. 9-22.
- Gomes, F. (2014). Uma aproximação entre pragmática universal e economia solidária: o caso de Catende. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, 12, p. 416-441.
- Gurd, B. (2008). Structuration and middle-range theory – A case study of accounting during organizational change from different theoretical perspectives. **Critical Perspectives on Accounting**, 19 (4), p. 523-543.
- Habermas, J. (2012a) **Teoria do Agir Comunicativo: racionalidade da ação e racionalidade social**. Vol. I. São Paulo. WMF Martins Fontes.
- _____. (2012b) **Teoria do Agir Comunicativo: racionalidade da ação e racionalidade social**. Vol. I. São Paulo. WMF Martins Fontes.
- Healy, P. M. & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature. **Journal of Accounting and Economics**, 31(1-3), p. 405-440.
- Holthausen, R. W. & Watts, R. L. (2001). The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. **Journal of Accounting and Economics**, Elsevier/Amsterdam, 31 (1-3), p. 3-75.
- Hooks, J.; Coy, D. & Davey, H. (2002). The information gap in annual reports. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Bingley/UK, 15 (4), p. 501-522.
- Hussainey, K. & Mouselli, S. (2010). Disclosure quality and stock returns in the UK. **Journal of Applied Accounting Research**, Bingley/UK, 11 (2), p. 154-174.
- Iudicibus, S.; Martins, E. & Carvalho, L. N. (2005). Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, 16 (38), p. 7-19.
- Iudicibus, S.; Ribeiro Filho, J. F.; Lopes, J. E. G. & Pederneiras, M. M. M. (2011). Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da "Teoria tradicional e Teoria crítica". **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, São Leopoldo, 8 (4), p. 274-285.
- Kelm, M. L. (2004). Governança organizacional e contabilidade: algumas reflexões a partir da teoria da ação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, 1(1), p. 69-95.
- Lodh, S. C. & Gaffikin, M. J. R. (1997). Critical studies in accounting research, rationality and Habermas: a methodological reflection. **Critical Perspectives on Accounting**, Elsevier/Amsterdam, 8 (5), p. 433-474.
- Laughlin, R. C. (1987). Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory. **Accounting, Organizations and Society**, 12 (5), p. 479-502.

- _____. (1999). Critical accounting: nature, progress and prognosis. **Accounting Auditing & Accountability Journal**, 12(1), p. 73-78.
- _____. (2007). Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting. **The British Accounting Review**, 39, p. 271-289.
- Lehman, G. (2006). Perspectives on language, accountability and critical accounting: An interpretative perspective. **Critical Perspectives on Accounting**, 17, p. 755-779.
- Macedo, J. M. A.; Silva, D. J. C.; Anjos, L. C. M.; Ribeiro Filho, J. F.; Lopes, J. E.G. & Pereira, L. A. C. P. (2008). Informação contábil: usuário interno, externo e o conflito distributivo. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, 13 (3), p. 1-17.
- Meneghetti, F. K. (2011). O que é um ensaio-teórico? **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro/ANPAD, 15 (2) p. 320-332.
- Moreira, M. I. B. (2001). **Organização inovadora: um estudo sobre a gerência de relações empresariais e comunitárias do Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná-Universidade de Curitiba à luz da ação comunicativa de Jürgen Habermas**. 2001, 132f. Dissertação (Mestrado em Tecnologia) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná.
- Moreira, A. V. & Vasconcelos, A. L. F. S. (2006). Legitimidade dos atributos da confiabilidade e da compreensibilidade da informação contábil implícita em Habermas. IN: 3º Congresso USP de Iniciação Científica, **Anais...**
- Moreira, J. A. P.; Vieira, M. D. G. & Silva, C. G. (2015). Entre a teoria, a prática e a tecnologia: relação entre o saber teórico e o saber prático no contexto da formação contábil e o pensamento de Jürgen Habermas. **Brazilian Business Review**, Vitória, 12 (4), p. 130-148.
- Múrcia, D. F. & Santos, A. (2009). Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário das companhias abertas no Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, 3 (2), p 72-95.
- Nascimento, A. M. & Reginato, L. (2008). Divulgação da informação contábil, governança corporativa e controle organizacional: uma relação necessária. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, 4 (3), p. 25-47.
- Palermo, L. C. (2013). A importância da teoria do agir comunicativo na atualidade: racionalidade, mundo da vida e democracia deliberativa. **PRACS: Revista Eletrônica de Humanidades do Curso de Ciências Sociais da UNIFAP**. Macapá/AP, 6, p. 1-17.
- Pinto, J. M. R. (1995). A teoria da ação comunicativa de Jürgen Habermas: conceitos básicos e possibilidades de aplicação à administração escolar. **Paidéia**, Ribeirão Preto, 8-9, p. 77-96.
- Ponchirolli, O. (2002). O capital humano como elemento estratégico na economia da sociedade do conhecimento sob a perspectiva da teoria do agir comunicativo. **Revista da FAE**, Curitiba, 5(1), p. 29-42.
- Power, M. & Laughlin, R. (1996). Habermas, law and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 21(5), p. 441-465.
- Solomon, J. F.; Solomon, A.; Norton, S. D. & Joseph, N. L. (2000). A conceptual framework for corporate risk disclosure emerging from the agenda for corporate governance reform. **The British Accounting Review**, Elsevier/Amsterdam, 32(4), p. 447-478.
- Villiers, C. (2001) Disclosure Obligations in Company Law: Bringing Communication Theory into the Fold, **Journal of Corporate Law Studies**, 1(1), p. 181-209.
- Vizeu, F. (2011). Uma aproximação entre liderança transformacional e teoria da ação comunicativa. **RAM - Revista de Administração Mackenzie (Online)**, São Paulo, 12 (1), p. 53-81.
- Yuthas, K.; Rogers, R. & Dillard, J.F. (2002). Communicative Action and Corporate Annual Reports. **Journal of Business Ethics**, 41, p. 141-157.