

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**VALÉRIO NEPOMUCENO**

**A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE ENTRONIZAÇÃO**  
**DO CAPITALISMO CONTEMPORÂNEO**

**UBERLÂNDIA-MG**

**2020**

**VALÉRIO NEPOMUCENO**

**A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE ENTRONIZAÇÃO  
DO CAPITALISMO CONTEMPORÂNEO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Área de Concentração:** Contabilidade Financeira

**Orientador:** Ilírio José Rech

**UBERLÂNDIA-MG**

**2020**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA**  
 Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
 Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 248 - Bairro Santa Monica, Uberlândia-MG, CEP 38400-902  
 Telefone: (34) 3291-5904 - www.ppgcc.facic.ufu.br - ppgcc@facic.ufu.br



### ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Programa de Pós-Graduação em:	Ciências Contábeis				
Defesa de:	Dissertação de Mestrado Acadêmico, número 083 - PPGCC				
Data:	21 de fevereiro de 2020	Hora de início:	09h00	Hora de encerramento:	12h00
Matrícula do Discente:	11812CCT016				
Nome do Discente:	Valério Nepomuceno				
Título do Trabalho:	A contabilidade como instrumento de entronização do capitalismo contemporâneo				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Contabilidade financeira				

Reuniu-se na sala 1F146, Campus Santa Mônica, da Universidade Federal de Uberlândia, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores Doutores: Sirlei Lemes (UFU); Rafael Franco Ruiz (Un. Libre) e Ilirio Jose Rech (UFU), orientador do candidato. O professor Rafael Franco Ruiz participou da banca por web conferência.

Iniciando os trabalhos o presidente da mesa, Dr. Ilirio Jose Rech, apresentou a Comissão Examinadora e o candidato, agradeceu a presença do público, e concedeu ao discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação do discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir o senhor presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos examinadores, que passaram a arguir o candidato. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando o candidato:

APROVADO

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre.

O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Sirlei Lemes, Professor(a) do Magistério Superior**, em 21/02/2020, às 13:48, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Documento assinado eletronicamente por **Ilirio José Rech, Usuário Externo**, em 27/02/2020, às 08:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

10/03/2020

SEI/UFU - 1855534 - Ata de Defesa - Pós-Graduação



Documento assinado eletronicamente por **Franco Ruiz, Rafael, Usuário Externo**, em 09/03/2020, às 15:31, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://www.sei.ufu.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **1855534** e o código CRC **998D9D34**.

Referência: Processo nº 23117.008227/2020-43

SEI nº 1855534

Ficha Catalográfica Online do Sistema de Bibliotecas da UFU  
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

N441  
2020

Nepomuceno, Valerio, 1955-  
A contabilidade como instrumento de entronização do  
capitalismo contemporâneo [recurso eletrônico] / Valerio  
Nepomuceno. - 2020.

Orientador: Ilírio Rech.  
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia,  
Pós-graduação em Ciências Contábeis.  
Modo de acesso: Internet.  
Disponível em: <http://doi.org/10.14393/ufu.di.2020.51>  
Inclui bibliografia.

1. Contabilidade. I. Rech, Ilírio, 1966-, (Orient.). II. Universidade  
Federal de Uberlândia. Pós-graduação em Ciências Contábeis. III.  
Título.

CDU: 657

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:  
Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091  
Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074

**VALÉRIO NEPOMUCENO**

**A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE ENTRONIZAÇÃO  
DO CAPITALISMO CONTEMPORÂNEO**

Dissertação aprovada para a obtenção do título de Mestre no Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (MG), pela banca examinadora formada por:

**Uberlândia-MG, 21 fevereiro de 2020.**

---

**Prof. Dr. Ilírio José Rech (Orientador)**  
**Universidade Federal de Goiás – UFG**

---

**Prof. Me. Rafael Franco Ruiz**  
**Universidad Libre – Bogotá, Colômbia**

---

**Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Sirlei Lemes**  
**Universidade Federal de Uberlândia – UFU**

Aos meus queridos pais,  
**Maria de Lourdes Nepomuceno (1926-2016)**  
**e Vicente Nepomuceno (1914-2019),**  
que vivenciaram os fundamentos da moral  
e da convivência humana ao longo de suas vidas.

## AGRADECIMENTOS

Registro os meus sinceros agradecimentos ao meu orientador, Prof. Dr. Ilírio José Rech, pela excepcional contribuição, seja nas discussões, nas correções, nas revisões, que tanto enriqueceram a minha dissertação. Agradeço também ao Prof. Dr. Rafael Franco Ruíz, da Universidad Libre de Colômbia, por contar com a sua presença em minha banca de defesa. Meu agradecimento especial à Profa. Dra. Sirlei Lemes por aceitar participar da minha banca de defesa, além da contribuição inestimável dada a esta dissertação, com críticas e observações pertinentes.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia, pela inestimável contribuição, especialmente, Prof. Dr. Gilberto Miranda (coordenador), Prof. Dr. Marcelo, Profa. Dra. Marli, Profa. Dra. Patrícia, Prof. Dr. Ricardo, Profa. Dra. Sirlei. Agradeço à Laila e Viviane, secretárias do curso, pela atenção a mim dispensada.

Meus agradecimentos também ao Prof. Dr. Luís André Nepomuceno e Mafalda Maria Nepomuceno, por me ajudarem nas revisões e traduções de trechos da dissertação. Agradeço também ao Centro Universitário de Patos de Minas-UNIPAM pela ajuda de custo para o deslocamento até à UFU. Agradeço, em especial, a minha esposa, Elizabeth Maria C. A. R. Nepomuceno pelas contribuições na revisão final desta dissertação.

*Há três caminhos para o fracasso:  
não ensinar o que se sabe,  
não praticar o que se ensina,  
e não perguntar o que se ignora.*

**(Venerável Beda, século VII-VIII)**

## RESUMO

Esta dissertação visa refletir sobre o papel da Contabilidade em relação ao capitalismo contemporâneo. A proposta de analisar essa condição vinculante entre ambos objetiva verificar uma provável intensificação da proximidade da Contabilidade a ponto de entronizar o capitalismo neoliberal. Com base no método historial dialético, procedeu-se um breve estudo sobre as relações da Contabilidade com o capitalismo ao longo do tempo. Iniciou-se, assim, uma imersão nos séculos XIII a XVIII, com rápido retorno à Antiguidade, sob o olhar do método das partidas dobradas. Fez-se uma imersão também dos séculos XIX ao XXI. O propósito deste retorno à história foi verificar em que medida a Contabilidade e o capitalismo estreitaram laços e em que condições isso ocorreu. Os resultados alcançados inicialmente nos períodos relacionados a Alta Idade Média e Renascimento, na Europa, foram de que a presença da Contabilidade foi relevante para o processo de acumulação de riqueza. Todavia, o desenvolvimento do capitalismo europeu não foi genuíno, visto que todos os instrumentos utilizados, como a Contabilidade, cálculos aritméticos, os números hindu-arábicos, regra de três, relações proporcionais contribuíram para o efetivo surgimento da Revolução Comercial. Todos esses instrumentos foram trazidos do Oriente, Ásia e Mesoamérica. As evidências identificadas nos estudos sugerem não ter sido diferente na Antiguidade considerando as obras *Guanzi*, *Arthashastra* e *Ciropédia*, onde relatos sobre a efervescência capitalista e provavelmente a existência de uma proto-partida dobrada, ou princípio da dualidade, já existiam. Ao analisar o surgimento do pensamento contábil, a partir do século XIX, constatou-se um vínculo acentuado entre Contabilidade e capitalismo, diferente daquele ocorrido no passado. Tal análise permitiu inferir acerca da existência de uma forma de Contabilidade em que o elemento central passou a ser a *abstração*. Denominou-se de *abstração* contábil a aplicação a-científica de elementos teóricos, inaugurados pela Teoria da Entidade, de Paton (1922), como: postulados, princípios e normas contábeis. Esses elementos teóricos foram influenciados pelo positivismo e normativismo, com fundamentação economicista, se solidificaram ao longo do século XX e não perderam o seu caráter instrumental, mantendo a sua forma teórico-reguladora. O recrudescimento desses elementos teóricos ocorreu com a elaboração das IFRS, com a promessa de uma linguagem *universal* à contabilidade. Paralelamente, criou-se uma nova morfologia de capitalismo denominada de *financeirização*, que contaminou a contabilidade por meio de novos conceitos, como *fair value* e *impairment*. Tais elementos podem ser considerados o ápice das relações entre contabilidade e capitalismo neoliberal, em que a contabilidade é posta numa linha tênue entre a ganância pelo lucro e a volatilidade dos números contábeis. A conclusão alcançada é de que a Contabilidade tem contribuído fortemente para entronizar o capitalismo contemporâneo.

**Palavras-chave:** Partidas-Dobradas. Contabilidade. IFRS. Capitalismo Neoliberal. Financeirização.

## Abstract

This theoretical essay has the purpose to show the reflections on the role of Accounting in relation to contemporary capitalism. The purpose of analyzing the binding conditions between them is to verify a possible intensification of accounting alignment to the point of enthronizing the neoliberal capitalism. Basing on the dialectical-historical method a brief study about the relationship between Accounting and capitalism along the years was made. Thus, this is an immersion that goes from the thirteenth to the eighteenth centuries, with a brief return to the Ancient times, taking into account the double entry method. An immersion from the nineteenth to the twenty first century was also considered. The purpose of going back in history is to verify to what extent Accounting and capitalism bonded together and in which conditions this occurred. The results achieved in relation to the period of High Middle Age and Renaissance in Europe showed that the presence of Accounting was relevant to the process of accumulation of wealth. However, the European development of capitalism was not genuine because the instruments such as Accounting, Arithmetic, Hindu-Arabic numbers, Rule of Three, Proportional Relations, contributed to the onset of the Commercial Revolution. All these instruments were brought from the Middle East, Asian, and MesoAmerica. The evidence identified in the research does not seem to have been different in Ancient times according to the books *Guanzi*, *Arthasastra*, *Ciropedia*. Their reports about the uprising of capitalism and probably the existence of a proto-double entry, or principle of duality already existed. By analyzing the appearance of the Accounting thought from the nineteenth century on, it is verified that there was a bond between Accounting and capitalism, which is different from what happened in the past. This reflection suggests the existence of a form of Accounting in which the central element is an *abstraction*. Abstraction means the application of a non-scientific theoretical element established in the Theory of Entity by Paton, which includes postulates, principles and accounting standards. These theoretical elements were influenced by positivism and normativism based on economicism but enhanced throughout the twentieth century and have not lost their instrumental characteristic and have kept their theoretical-regulator form. The recrudescence of these theoretical elements occurred with the elaboration of the IFRS, with the purpose of an accounting international language. A new parallel morphological capitalism named financialization was developed and contaminated Accounting via new concepts such as *fair value* and *impairment*. These elements can be considered the highlight of the relationship between Accounting and neoliberal capitalism. In this case, Accounting is put into a thin line between the greed for profits and the volatility of Accounting numbers. The conclusion reached is that Accounting has strongly contributed to enthrone contemporary capitalism.

Key-words: Double-entry. Accounting. IFRS. Neoliberal Capitalism. Financialization.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resumo histórico dos procedimentos e ações contábeis no sentido da normatização da contabilidade norte-americana.....	63
Tabela 2 – Custos de Produção do fio de algodão (1871).....	76
Tabela 3 – Efeitos da variação entre Capital Constante e Capital Variável.....	87

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Reta da Tendência da Mais-Valia.....	87
---	----

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	14
1.1 Estrutura da pesquisa.....	15
1.1.1 O problema .....	16
1.1.2 O objetivo do trabalho .....	17
1.1.3 Sustentação teórica.....	18
1.1.4 Método de investigação .....	21
1.2 Razões do ensaio teórico .....	22
2 CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE PARA OS FUNDAMENTOS DO CAPITALISMO: OS PRIMÓRDIOS.....	24
2.1 Europa medieval: princípio do capitalismo .....	25
2.1.1 A tese de Sombart .....	26
2.1.2 Os contra argumentos de Yamey .....	28
2.1.3 Sobre os argumentos de Sombart e Yamey .....	28
2.1.3.1 Ambiente italiano e a aritmética comercial .....	29
2.1.3.2 Os <i>abacistas</i> versus <i>algoristas</i> e a diferença entre o cálculo unitário e o abstrato .....	31
2.1.3.3 O método da partida de <i>dupla entrada</i> : o divisor de águas do capitalismo.....	34
2.1.3.4 <i>Guanzi</i> , <i>Ciropédia</i> e <i>Arthasāstra</i> : indícios de um capitalismo fecundo na Antiguidade .....	36
2.2 Ambientes inglês e francês a partir do século XIII.....	40
2.3 Análises e considerações .....	43
3 CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE PARA OS FUNDAMENTOS DO CAPITALISMO: A TEORÉTICA CONTÁBIL.....	46
3.1 O inventivo caminho da dinâmica industrial.....	47
3.2 A Contabilidade científica: da <i>ingenuidade</i> científica .....	48
3.3 Teoria da Propriedade: a inaugural <i>retórica</i> da perspicácia .....	50
3.4 Teoria da Entidade: a lógica contábil do capitalismo gerencial .....	52
3.4.1 A Pessoa Jurídica .....	53
3.4.2 A pessoa teórica a-científica .....	55
3.4.3 A construção do <i>interesse particular</i> .....	56
3.5 A execração do <i>uniform accounting</i> em favor do <i>full disclosure</i> .....	57
3.6 O contador norte-americano e o seu determinismo profissional .....	60

3.7 Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA): a incógnita a-científica do normativismo .....	62
3.8 O normativismo contábil e suas medidas capitalistas .....	64
4. A CONTABILIDADE COMO O CAMINHO PARA O FORTALECIMENTO DO CAPITAL E OCULTAÇÃO DA EXPROPRIAÇÃO DO TRABALHO .....	67
4.1 Breve histórico sobre o termo <i>depreciação</i> .....	70
4.2 Breve histórico sobre o <i>valor-trabalho</i> na teoria de Marx .....	73
4.3 Marx e o seu conceito de <i>depreciação</i> .....	75
4.4 Depreciação contábil e a Teoria Marginalista .....	79
4.5 Conceito de <i>depreciação contábil</i> com base em Leake .....	81
4.5.1 Viés normativo da depreciação para o resultado econômico.....	82
4.6 Análises e considerações .....	83
5 O CONTADOR E SUAS CONTROVERSAS RELAÇÕES COM O CAPITALISMO E A SOCIEDADE.....	90
5.1 Verdade contábil x interesse do capitalismo .....	92
5.2 O contador não-intelectual: estruturado na prática e na cumplicidade .....	98
5.3 Contador instrumental: ausência do pensamento societal .....	105
5.4 Origem e desenvolvimento da educação superior em Contabilidade .....	107
5.5 A “colonização” da Contabilidade pela Economia .....	111
5.6 Consequências para a sociedade acerca das relações controversas do contador com o capitalismo.....	115
6 AS IFRS COMO INSTRUMENTO DE RETÓRICA .....	118
6.1 IFRS e o egoísmo ético .....	119
6.2 As IFRS e a concepção de empresa <i>coletiva</i> à percepção de célula <i>social</i> .....	122
6.3 As IFRS no cenário neoliberal.....	124
6.3.1 Financeirização do capitalismo por meio das IFRS .....	125
6.4 A retórica como um instrumento de persuasão das IFRS .....	128
6.5 A metáfora do <i>interesse público</i> dissimulada no discurso das IFRS .....	133
6.6 Naturalização da lógica instrumental da Contabilidade pelas IFRS .....	135
6.7 As IFRS como normas de procedimento.....	137
6.8 A Estrutura Conceitual como instrumento balizador das IFRS.....	139
6.8.1 Ambiente da gênese da Estrutura Conceitual nos EUA .....	140
6.8.2 O jogo político do FASB: reflexos nas IFRS e na EC .....	142
6.8.3 Porque as IFRS necessitam de uma <i>Estrutura Conceitual</i> .....	144

6.9 Análises e considerações finais.....	147
7 CONCLUSÃO .....	149
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	155

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade tem sido considerada ao longo da história como uma *técnica*, uma *arte* ou como uma *ciência*. Ainda hoje alguns autores franceses a consideram como uma técnica, “um conjunto de sistema de informações subjetivas” (RICHARD; BENSADON; COLLETE, 2014, p. 14). Mas, muitos pesquisadores a consideram como ciência *social* (Lehman e Kuruppu, 2017; Colasse, 2011; Gaffikin, 2016, 2009; Dillard, 1991; Lowe e Puxty, 1990; Lowe e Tinker 1977; outros). Isso retira a Contabilidade do contexto das empresas, das corporações, para dar-lhe dimensões intrigantes frente às realidades sociais. Significa afirmar que a Contabilidade, além de registrar e informar, influencia, interage e altera o meio societal. A Contabilidade, assim, deixa os espaços técnicos e dos procedimentos para ancorar-se em uma base contextual (LOWE; PUXTY, 1990). “A abordagem contextual da Contabilidade não se limita a relacionar-se com as ciências sociais: a Contabilidade é *em si* uma ciência social e, portanto, é interdisciplinar, rompendo os limites estabelecidos pela convenção.” (LOWE; PUXTY, 1990, p. 54).

Este trabalho foi desenvolvido sob o enfoque da Contabilidade social (Lowe e Puxty, 1990). Esta compreensão mais abrangente da ciência da Contabilidade permitiu analisar as empresas enquanto propriedades privadas dos meios de produção (capitalismo) que respondem por quase toda a acumulação da riqueza nacional de um país. O propósito de alcançar as empresas, como células capitalistas, está na possibilidade de se analisar o instrumento que as faz evidentes: a *Contabilidade como instrumento de relações sociais*.

O papel da Contabilidade, dentre tantos outros, é o de contar e mensurar a riqueza das empresas por meio de linguagem própria. É também expressar as transformações ocorridas nas empresas por meio de instrumentos desenvolvidos pelos profissionais da Contabilidade. Esses instrumentos, que são *construtos*, portanto, impregnados de *juízo de valor*, podem ser manipulados em favor de resultados sempre interessantes para grupos particulares de pessoas, denominados por Giroux (2008) de *ganhos mágicos*. Esses *ganhos mágicos* são revelados e sustentados por instrumentos contábeis que formam um arsenal à disposição do capitalismo contemporâneo, quais sejam: os *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Kappaya, 1999; Colasse, 2011, 2009; Colasse e Mellott, 2010; Yagoubi, 2014; Richard, 2014; Richard; Bensadon; Collette, 2008; Barbu, 2004), *Discounted Cash Flow* (DCF) (Mulford e Comiskey, 2005), conceitos, como, *Conceptual Framework* (Zhang and Andrew, 2014; Macve, 2010; Zhang, 2011), *Full Disclosure* (Ding, 2007; Bryer, 2007), *Fair Value* (Boyer, 2007; Biondi, 2015; Macve, 2015), *Valuation* (Pereiro, 2005), dentre

outros. O *business school* é o mecanismo intelectual viabilizador e fomentador do aparelho contábil como legitimação do neocapitalismo (PARKER, 2018).

Um dos cenários significativos para os propósitos deste projeto são os processos econômicos e políticos convergentes, na segunda metade do século XX, denominados de *globalização* (Hopper, Lassou, Soobaroyen, 2016; Komori, 2016; Noël-Laimêtre, 2005). A globalização foi decisiva para que as corporações buscassem ações afirmativas no sentido de se adaptarem à nova geopolítica, com a criação de zonas de proteção, como Mercado Comum Europeu, Alca, Mercosul e outras (STIGLITZ, 2002). Isso possibilitou maior invisibilidade às ações das corporações na medida em que produzir um automóvel implicava fazer uso das benesses de diversas zonas protetivas sobre o planeta. Por exemplo, incentivos fiscais na Europa; mão de obra, às vezes escrava, na China e na América Central; insumos baratos no Brasil, etc.

A nova morfologia capitalista, denominada de globalização, depois, de financeirização, possibilitou a criação de um dos instrumentos contábeis mais eficazes e perturbadores na divulgação dos resultados econômico-financeiros dessas corporações transnacionais apátridas, com unidades produtivas em todos os quadrantes da terra: as IFRS [*Normas Internacionais de Contabilidade*].

Além das IFRS, articulando e fomentando políticas contábeis em favor das corporações (Chiappello, 2017), sob o *full disclosure*, estão destacados organismos, como *International Accounting Standards Board* (IASB), *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (EUA), *International Monetary Found* (IMF). Todos estes órgãos estão buscando uma solução, um caminho contábil para *equacionar* os problemas das informações financeiras (PWC, 2013/14). As mais destacadas e comprometedoras para a Contabilidade, entre outras, são a taxa de câmbio, taxa interna de juros e a inflação, que não são problemas contábeis, mas econômicos. Isso interfere na maneira como a riqueza é gerada e acumulada no capitalismo contemporâneo.

## 1.1 Estrutura da pesquisa

Para o desenvolvimento, direcionamento e fundamentação dos argumentos deste ensaio teórico duas *premissas básicas* foram consideradas: 1) o capitalismo contemporâneo é baseado no princípio do *egoísmo ético* (individação: vícios privados, benefícios públicos); 2) Contabilidade é uma ciência *social* (permitiu ampliar o exame contextual e a sua revisão).

### 1.1.1 O problema

Inicialmente, é necessário esclarecer que o problema aqui estabelecido não tem a natureza daquele das hastes do formalismo científico, por causa da peculiaridade do ensaio teórico. Não se trata de um problema cujo propósito é buscar uma solução científica adequada. “O ensaio não segue as regras do jogo da ciência e da teoria organizadas, segundo as quais, como diz a formulação de Spinoza, a ordem das coisas seria o mesmo que a ordem das ideias” (ADORNO, 1983, p. 25).

O problema aqui é saber em que medida o desenvolvimento do tema interfere na sua objetividade face à “realidade das coisas”. É como elas são percebidas ou como elas devem ser percebidas pelo ensaísta. É a interferência dos elementos subjetivos impregnados no *ethos* do ensaísta no momento de sua análise das realidades. O que significa enfatizar que essa interferência não é um erro, mas, um ângulo de visão diferente (MENEGHETTI, 2011), portanto, imerso nos limites da ideologia. A interferência pode ser também nos elementos subjetivos, introjetados na própria realidade como se fossem objetivos. Conteúdos falaciosos e retóricos presentes na realidade de maneira intencional podem ser verificados por meio do contraditório (dialética).

Posto assim, o problema do ensaio se desdobra em dois: primeiro, a relação de interferência entre ensaísta/realidades; segundo, a relação de interferência entre ensaísta/realidades contraditórias. Quanto ao primeiro, as relações são subjetivas e guardam conteúdo ideológico, e não pretendem ao formalismo científico, como a “ordenação das coisas e das ideias” (ADORNO, 1983). Ao contrário, o ensaísta é posto como historial e crítico. Quanto ao segundo, as relações de interferência buscam, sob o olhar crítico do ensaísta, analisar a realidade dos fatos a partir de imbróglios contraditórios gerados no próprio sistema capitalista. Destaque-se que o olhar crítico busca verificar, por meio da historial-dialética, os “vícios” da Contabilidade no sentido dos “benefícios” do capitalismo.

Portanto, este ensaio parte da premissa de que existem três realidades distintas e complementares: 1) a realidade econômica; 2) a realidade contábil; 3) a realidade retórica (morfologia/semântica/sintaxe), que sustenta a realidade contábil com elementos, provavelmente não-científicos, mas, ainda sim, construtivos e persuasivos aos olhos da realidade econômica (mercado). As inter-relações circunstanciais entre essas realidades possibilitam as aporias e a introdução de conceitos filosóficos, interpretação e crítica das realidades.

O desenvolvimento do ensaio deve tratar desses conceitos em benefício da compreensão e legitimidade do discurso, posto que a premissa questionadora está na realidade contábil, se *neutra*, ou não. A solução neutral, portanto, para este problema é a busca do discernimento objetivo por meio da análise dos instrumentos desencadeantes da neutralidade, manipulados pelo sistema, por meio da dialética como contraponto entre o objetivo e subjetivo. É necessário, contudo, desvelar os conteúdos retóricos por detrás dos construtos contábeis. Esta é a razão última deste ensaio teórico.

### 1.1.2 O objetivo do trabalho

O propósito deste ensaio teórico é verificar se a Contabilidade contribui para *entronizar* o capitalismo contemporâneo por meio de seus instrumentos práticos, de suas construções teóricas, desenvolvidos pelos contadores e com a participação intensa de suas agremiações profissionais. Entronizar significa fornecer instrumentos contábeis convincentes e necessários à fixação das evidências informacionais para o mercado de capitais, relevantes para determinar, justificar e fortalecer a concentração do capital segundo o rito da *financeirização*. A Contabilidade, assim, legitima o capitalismo neoliberal manipulando intencionalmente os resultados das entidades com o propósito deliberado de construir uma retórica convincente.

O estudo está centrado em dois períodos históricos, ambos relevantes para se compreender quão profundas são as raízes da Contabilidade atual, cuja relação de dependência Contabilidade/capitalismo tem recrudescido ao longo de toda a história. O primeiro período estudado se refere aos séculos XIII a XVIII, com retorno à Antiguidade, sob o olhar do método das partidas dobradas. O segundo período, mais extenso e mais analítico, se refere aos séculos XIX e XX, com uma abordagem crítica ao século XXI.

O objetivo do trabalho é buscar elementos históricos e teóricos que corroborem a tese de que a Contabilidade tem sido um dos sustentáculos viabilizadores do capitalismo como forma de concentração exacerbada da riqueza individual. Outro objetivo é identificar de que maneira esses sustentáculos são construídos pela Contabilidade no sentido de conformar os interesses dos capitalistas neoliberais. Provavelmente, essa identificação esteja associada à *retórica* contábil, aprimorada a partir do início do século XX, por meio da conjugação de alguns fatores relevantes, como a construção do *abstrato* contábil.

É pouco provável que se possa dissociar a Contabilidade do capitalismo. Essa não dissociação contribui para fortalecer a pretensão deste ensaio de buscar a entronização do

capitalismo pela contabilidade. No curso da história, ambos contribuíram para o processo de formação do capital enquanto riqueza pessoal (lucro). No entanto, a partir do final do século XX, a concentração do capital na mão de muito poucos tem desequilibrado a equação do bem-estar social, com o aprofundamento da pobreza mundial.

### 1.1.3 Sustentação teórica

O retorno ao passado é necessário para estruturar em que medida a Contabilidade e o capitalismo se relacionaram e se a entronização contábil do capitalismo já ocorreu no passado. Para tanto, tal retorno dar-se-á por meio da contraposição (dialética) entre a ideia defendida por Sombart (1902), de que a Contabilidade possibilitou o capitalismo na Europa medieval, e aquela contra-argumentada por Yamey (2004, 1964, 1949) de que o homem comum da Idade Média, na verdade, não tinha conhecimento suficiente para aplicar a partida dobrada, por isso sua Contabilidade era feita apenas com o uso da partida simples. Esse retorno significa a busca de ligações históricas entre Contabilidade e capitalismo no sentido de contribuir para esclarecer os objetivos deste ensaio.

A síntese do processo dialético levantada no parágrafo anterior é de que a Contabilidade baseada na partida de dupla entrada é anterior à Europa medieval (Schmandt-Besserat, 1996; Mattessich, 1995, 2000; Nigam, 1986; Singhvi, 1995; Filios, 1984; Zaid, 2000; Jacobsen, 1964; Sy e Tinker, 1985) e pode ter contribuído para o desenvolvimento do capitalismo de livre mercado nos povos antigos (SANANDAJI, 2018). Essa síntese da história permitiu a construção da ideia de associação entre Contabilidade e Capitalismo do ponto de vista da evolução dos significados e conceitos e o quanto ambos estão entrelaçados.

Quanto ao período da Revolução Industrial, em que a fábrica singular é substituída por estruturas multidivisionais ou multifuncionais (Williamson, 1975), os elementos históricos relevantes estão centrados em três estudos contábeis. São eles: 1) a *Teoria da Propriedade*; 2) a *Contabilidade científica*; 3) a *Teoria da Entidade*, de Paton (1922), que se opõe à *Teoria da Propriedade* e refuta a *Contabilidade científica*. Paton (1922) instaura uma maneira de reflexão contábil aqui denominada de *abstração contábil*. A abstração contábil inaugura uma forma distinta de se perceber a Contabilidade, vis-à-vis, os objetos teóricos até então inexistentes: *princípios*, *postulados*, *normas*, os quais refutam a mecânica instrumental das contas, possibilita o surgimento de correntes de pensamento contábil como: o *normativismo*, o *positivismo* e o *criticismo*.

A reflexão pertinente à *teoria da entidade* está em questionar a razão pela qual Paton não promoveu a emancipação científica de sua teoria, dando à Contabilidade a autonomia científica? Por que essa emancipação não ocorreu e em que medida ela se vincula ao capitalismo? Essas abordagens serão tratadas nos Tópicos 2 e 3.

Ao final do século XIX e início do século XX surgem as primeiras referências teóricas acerca do movimento do capital no seio das corporações. Estudos sobre a realidade econômica desse período são registrados por Marx (1976, 1978, 1981, 1985, 2013, 2017). Reflexões são feitas por Marx (2013) que permitem salientar lacunas na Contabilidade e que, em certa medida, explicam os seus acentuados vínculos com a economia e com o capitalismo. Dois conceitos extraídos de Marx (2013) são relevantes porque permitem entrelaçar realidades econômica e contábil: o conceito de *depreciação* (dos meios de produção) e o de *mais-valor* (valor-trabalho). Os argumentos baseados nas teses de Marx são defendidos por Bryer (2008, 1999, 1994) e os contra argumentos são apresentados por aqueles que defendem a tese de economicização da Contabilidade (Mattessich, 1964, Ijiri, 1967, Thomas, 1974, etc), portanto, perpassa a ideia de resultado *econômico* do lucro.

O primeiro conceito, desenvolvido para explicar a necessidade de recuperação do capital aplicado ao negócio industrial, foi submetido às mais diversas argumentações, quase exaustivas, no sentido de proteger o capital, ainda que a custo de cálculos de “cristalomania” (SCHMALENBACH, 1980); o segundo conceito foi negligenciado pelos manuais contábeis até muito recentemente. Não há estudos contábeis sobre o *mais-valor*, quando muito, é considerado tão somente certa porção de dinheiro (salário) contabilizado como custos a serem devolvidos no momento da venda. Não parece ser um mero acaso a Contabilidade não ter tratado do estudo do mais-valor.

As abordagens sobre os dois conceitos (*depreciação* e *mais valor*<sup>1</sup>), muitas vezes com conteúdos de retórica, de sofística, são feitas no Tópico 4, com reflexões dialéticas entre a realidade contábil e realidade retórica. Esse Tópico 4 segue essas abordagens dialéticas na medida em que elas apontam para uma lacuna na literatura contábil entre os conceitos de meios de produção (*depreciação*) e trabalho (*mais-valor*).

Para se compreender a sofística envolta na Contabilidade é necessário saber como se estruturou a profissão de contador a partir do último quartil do século XIX e o quanto esse processo se vincula às condições de sobrevivência do *status quo* da classe face ao capitalismo.

---

<sup>1</sup> Não se preocupou aqui com as diferentes interpretações do termo “mais-valia”, mas a compreensão do leitor acerca do seu significado, particularmente, para o propósito do contador-leitor, que compreenderá melhor a expressão “mais-valor”.

O instrumentalismo da Contabilidade coopta o homem das contas que se orgulha de ser não-intelectual, não ligado às questões político-sociais. O Tópico 5 é dedicado à análise histórico-contextual do contador frente às suas responsabilidades junto à corporação, além de fazer uma reflexão sobre a presença dos economistas nas discussões contábeis. As realidades econômica e contábil novamente são confrontadas.

Não se pode prescindir, portanto, de verificar o grau de interferência teórica de determinados economistas na Contabilidade, particularmente, na formação de construtos contábeis. O resultado dessa interferência é, regra geral, o seu direcionamento ideológico, o grau de doutrinação (*ideologização*) dos economistas na condução dos instrumentos contábeis. Alguns desses economistas são: Hobinson, 1909; Fisher, 1954; Schumpeter, 1954; Flanders, 1961; Most, 1970; Mouk, 1994; Napier, 1996. Dessa maneira, pode-se inferir que a ideologização, que possui elevado conteúdo persuasivo, por meio de inferências lógicas (teorias), tem o papel relevantemente doutrinador e vincula as condições humanas a determinados propósitos quando disseminadas como metas ou fins, ainda que travestidas de aparente lógica.

O último Tópico é dedicado ao problema das IFRS enquanto instrumento determinante dos novos rumos da Contabilidade para o século XXI. O estudo dos contextos histórico-políticos das IFRS permite dimensionar a proximidade dos interesses entre contador e o capitalismo, na medida em que a regra é construída para justificar, explicar os mirabolantes jogos financeiros. As IFRS assumem assim a aparência de regulador das permissividades como se fossem regras consensadas entre o capital e a sociedade (interesse público).

O fundamental neste ensaio teórico é estabelecer uma reflexão sobre as ideias que têm determinado o papel da Contabilidade na sociedade humana, tendo em vista o capitalismo. Assim, revisitar essas teorias tem o papel precípua de ligar, criticamente, as ideias aos fatos (ELIAS, 1994).

As IFRS se enquadram nessa aparente lógica ao tentarem inaugurar um novo discurso retórico, sustentado por uma *Estrutura Conceitual*, exaustivamente criticada por boa parte dos pesquisadores contábeis, como: Alexander; Manh-Béna; Ramond, (2013), Baker (2015), Whittington (2008), Colasse (2011, 2009), Colasse e Mellott (2010), Colasse e Standish (2011), Capron (2007, 2005), Kaya e Pillhofer (2013), Macve (2010), Nobes e Sandler (2018), Richard; Bensadon; Collete (2014, 2008), Stenka (2013), Trombetta (2001), Zhang (2011), Zang e Andre (2014), Zeff (2012). A ideologia, que é a capacidade política, econômica e social de se perceber as ações humanas segundo uma ótica direcionada, é *inata*,

sobretudo, nos intelectuais e não se desvincula dos seus escritos em se tratando de ciências sociais.

As teorias *normativa e positiva* são relevantes para se compreender a construção dos instrumentos contábeis em torno do capitalismo. As discussões partem da premissa de que o objeto central da Contabilidade é *patrimônio* da entidade, e que os entornos societários não são objetos de interferência nos processos, daí compreenderem a Contabilidade não como ciência, mas como técnica, como tecnologia, como instrumento operativo.

Fundamentos teóricos foram buscados na obra de Mattessich (2010,1967) em contraposição ao trabalho de Watts e Zimmerman (1982), que estruturam o positivismo e refutam veementemente o normativismo. O *criticismo*, originado nos anos de 1980, cujo papel é desconstruir os objetos teóricos das duas outras correntes de pensamento, está fundamentado principalmente, nas obras de Bryer (2013a, 2013b, 2012), Gaffikin (2010, 2009), de Chiappelo (2017, 2007), Collasse (2009) e outros.

Nesse processo de construção do pensamento contábil, nunca distante da dinâmica do capitalismo, o elemento ativo é o contador. Portanto, estudar a história desse ator no contexto do capitalismo é relevante, posto que ele é o responsável pela invenção e manejo dos instrumentos contábeis (mecânicos ou abstratos) que legitimam as informações geradas pelo capital. Essa legitimação ocorre por meio da estruturação de conceitos que culminam na fixação de normas internacionais, como as IFRS, por exemplo.

Os elementos teóricos para fundamentar os aspectos profissionais do contador e sua trajetória histórica estão baseados nos trabalhos de Gaffikin (2009), Colasse (2011), Capron (2005), e outros. As IFRS são vistas por meio de revisão bibliográfica abordada a partir daqueles que admitem essas normas como reguladoras informacionais dos mercados de capitais (Ball, 2016, 2015), cujas controvérsias são apresentadas por aqueles que não as admitem da forma como estão gestadas (já citados anteriormente).

#### 1.1.4 Método de investigação

O ensaio teórico visa à reflexão das ideias contábeis, mas não se distancia das aporias ideológicas contemporâneas nem perde de vista a afirmação de Horkheimer de que um dos entraves a que a teoria tradicional, e, junto com ela o positivismo, enfrenta é a desvinculação das ciências de suas raízes sociais e históricas (HORKHEIMER, 1975, 2000; MEDEIROS e RODRIGO, 2016). Nesse sentido, este ensaio teórico, a priori, não perdeu de vista essa afirmação de Horkheimer (1975).

Embora seja dispensável no caso de ensaio teórico, optou-se por definir o método científico que é a linguagem estabelecida por meio da qual se escreve o discurso científico com o propósito de alcançar a evidência, sem se pretender ao absoluto. De maneira mais ampla, podem-se classificar os métodos, nas ciências sociais, sob duas vertentes principais: os materialistas e os idealistas. Mora (1994, p. 1735) afirma que idealismo é “toda doutrina, e as vezes simplesmente a toda atitude, segundo a qual o mais fundamental, e aquele pelo qual se supõe que deve dirigir-se as ações humanas, são os ideais (realizáveis ou não, mas quase sempre imaginados como realizáveis)”. “O método materialista não procura uma categoria para cada época, mas permanece constantemente no verdadeiro *solo* da história; não explica a prática a partir da ideia, mas explica a formação das ideias a partir da prática material...” (GARDINER, 1984, p. 156).

Ambos os métodos podem ser utilizados com propósitos ideológicos: o idealista histórico reconstrói, interpreta e infere sobre a realidade social como algo neutro; o materialista histórico imagina interpretar os fatos históricos (realidade social) como eles o são, criticamente. O método na condução deste ensaio teórico, portanto, é *crítico* ou método *histórico*, fundado no método (materialista) dialético marxista e baseado nos estudos de Horkheimer (1975, 2000). Assim, este estudo deve ser visto sob o olhar do método *crítico* como instrumento de construção do discurso crítico-contábil.

## 1.2 Razões do ensaio teórico

A literatura contábil brasileira registra poucos casos de utilização da técnica textual *ensaio teórico* o que exige, inicialmente, alguns esclarecimentos. O primeiro está em destacar que, diferente do método tradicional da ciência [...] o ensaio requer sujeitos – ensaísta e leitor – capazes de avaliarem que a compreensão da realidade também ocorre de outras formas (MENEGHETTI, 2011, p. 321).

O segundo esclarecimento é a inexistência do objetivo geral, dos objetivos específicos, da justificativa, da fundamentação teórica e da metodologia. Estes são definidos, regra geral, por critérios de coleta e análise de dados e da conclusão. No ensaio teórico a orientação é dada não pela busca das respostas e afirmações verdadeiras, mas pelas perguntas que orientam os sujeitos para as reflexões mais profundas (MENEGHETTI, 2011, p. 321).

O terceiro aspecto relevante em um ensaio teórico é a sua característica de originalidade (Meneghetti, 2011). A originalidade não significa a construção a partir da ausência de conteúdo. Ao contrário, Lukács (2015, p. 23) salienta que “o ensaio sempre fala

de algo já formado ou, no melhor dos casos, de algo que já existiu”. Faz parte da sua essência não extrair coisas novas do nada, mas simplesmente reordenar, de um modo novo, coisas que em algum momento já foram vivas (LUKÁCS, 2015).

O quarto e último esclarecimento, para quem lida com ensaio teórico é se perceber entre os dois mundos das ciências sociais (Dillard, 1991): o da objetividade e o da subjetividade (Shapiro, 1997, Barbu, 2004). Significa lidar com fatos (objetivos) e analisá-los sob o propósito da inferência questionadora, tentando perceber seus elementos persuasivos, de indução, de convencimento da “realidade das coisas”.

## 2 CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE PARA OS FUNDAMENTOS DO CAPITALISMO: OS PRIMÓRDIOS

O objetivo deste Tópico é verificar se a Contabilidade contribuiu para a prática capitalista medieval na Europa e em que medida. Isso significa revisitar a Antiguidade, Alta Idade Média, Renascimento, o início do período Mercantilista, além do surgimento do método das partidas dobradas. Para que seja possível inferir sobre as contribuições da Contabilidade com razoabilidade, é necessário considerar três premissas relevantes em todo o processo historial: primeira, identificação dos ambientes de florescimento do capitalismo; segunda, definições de capitalismo nesses ambientes; terceira, percepção das distinções das definições tendo em vista a Contabilidade.

Primeira premissa, esses ambientes (Antiguidade, Idade Média Alta, Renascimento e Mercantilismo) onde pode ter florescido o capitalismo, estão envoltos em culturas diferentes, em épocas diferentes e isso por si só cria elementos históricos distintos; A segunda premissa, para os propósitos de delimitação do ensaio, é necessário considerar que o capitalismo comercial medieval tem características diferentes do capitalismo moderno (Países Baixos, Inglaterra) (REINERT e FREDONA, 2017), e é diferente do capitalismo industrial (BRYER, 2000), embora sejam consistentes na essência (lucro como resultado final). A terceira premissa levam em consideração que a incisão feita por diferentes técnicas nos diferentes períodos podem revelar as distinções ou semelhanças desses períodos tendo por referência o capitalismo e a Contabilidade. Este Tópico limita-se ao capitalismo medieval e moderno, considerando-os semelhantes ou processos em evolução.

O retorno ao passado dar-se-á por meio da contraposição (dialética) entre as ideias defendidas por Sombart (1947), de que a Contabilidade possibilitou o capitalismo na Europa medieval e aquelas contra argumentadas por Yamey (2004, 1964, 1949) de que o homem comum da Idade Média, na verdade, não tinha conhecimento suficiente para aplicar a partida dobrada. Por isso, sua Contabilidade era feita usando-se apenas a partida simples. Outra hipótese considerada é de que a Contabilidade baseada na partida de dupla entrada é anterior à Europa medieval (SCHMANDT-BESSERAT, 1996; MATTESSICH, 1995, 2000; NIGAM, 1986; SINGHVI, 1995; FILIOS, 1984; ZAID, 2000, 2001, 2004; JACOBSEN, 1964; SY e TINKER, 2006) e pode ter contribuído para o desenvolvimento do capitalismo de livre mercado nos povos antigos (SANANDAJI, 2018).

Algumas reflexões norteadoras podem ser levantadas: a Contabilidade, no período medieval, contribuiu para o surgimento do espírito capitalista europeu *genuíno*? A

Contabilidade teve um papel semelhante tanto no capitalismo de livre mercado praticado na Europa medieval quanto naquele capitalismo dos povos antigos (Oriente, Ásia e Mesoamérica)? A discussão neste ensaio se dá pela presença da Contabilidade no mundo antigo e na Europa medieval, propiciando a análise do surgimento do “espírito” capitalista na Europa medieval cotejada com aquele capitalismo desenvolvido pelos povos antigos (SANANDAJI, 2018). Se a tese de Sombart é de que o capitalismo de livre mercado só ocorreu na Europa medieval por causa da Contabilidade de dupla entrada, então, se o capitalismo também ocorreu entre os povos antigos, a partida de dupla entrada foi uma condição necessária?

A reflexão quanto ao capitalismo seria de que ele também ocorreu entre os povos antigos e a presença da Contabilidade pode ter sido uma condição necessária (MATTESSICH, 1995, 2000). Foi necessário algum tipo de instrumento de controle para propiciar o capitalismo no mundo antigo. Essa reflexão alternativa está suportada pela defesa de Sanandaji (2018) de que o capitalismo de livre mercado já existia no Oriente, na Ásia e na Mesoamérica, e que as práticas aritméticas e a Contabilidade, trazidas do Oriente, inspiraram o desenvolvimento do mercado em lugares como a Itália e Espanha.

O objetivo desta dissertação não é rever a história, mas buscar elementos históricos e teóricos que corroborem a ideia pretendida pelo ensaio. As reflexões alcançadas são de que a Contabilidade tem sido um dos sustentáculos viabilizadores da ideia de capitalismo enquanto meio de acumulação de riqueza individual. É pouco provável que se possa dissociar a Contabilidade do capitalismo de livre mercado, assim como, é pouco provável a dissociação da Contabilidade dos fundamentos aritméticos (até o século XVII). Ambos contribuíram, no curso da história, para o processo de formação do capital como riqueza pessoal.

A aritmética comercial, que sempre esteve próxima da Contabilidade, também tem um papel relevante na construção do capitalismo por causa de seus fundamentos baseados no cálculo (HADDEN, 1994). Provavelmente, o capitalismo não surgiria sem a presença dos cálculos proporcionais. Por essa razão, esta dissertação busca na Contabilidade e na aritmética comercial os elementos-chave que podem ajudar a explicar a construção do capitalismo medieval.

## **2.1 Europa medieval: princípio do capitalismo**

Com base no trabalho de Sanandaji (2018) sobre a origem do capitalismo no mundo antigo, a premissa fundamental estabelecida é: o capitalismo de livre mercado pode não ser

uma criação do europeu medieval. Isso colocaria em xeque as teses de Sombart (1947) e Yamey (2004, 1964, 1949)?

### 2.1.1 A tese de Sombart

Fez-se uma breve e objetiva análise de uma das publicações mais importantes de Sombart, *Der Moderne Kapitalismus (1902)*<sup>2</sup>. Sua obra é a primeira peça científica que relaciona o método da partida dobrada à origem do capitalismo moderno. Daí a sua importância para este ensaio.

Sombart (1947, p. 208) sabia que “a acumulação de dinheiro não é, de modo algum, um pressuposto suficiente para se alcançar plenamente uma empresa capitalista”. Senão o capitalismo já existiria a milênios. A diferença está no espírito capitalista específico do dono (SOMBART, 1947). Isso inclui a busca do *lucro*, o significado racional do cálculo econômico (SOMBART, 1947).

“Como o Lucro é possível?” (SOMBART, 1947, p. 210). Sombart, em diversas passagens de sua obra parece ter dificuldades em compreender e definir claramente o que é *lucro* (pp. 195, 210, 218, 282); ele não elabora um conceito, mas busca explicá-lo por meio de fatos históricos. Uma das possibilidades do excedente, segundo Sombart (1947), eram as enormes margens de lucros cobradas sobre as mercadorias. Os produtos do Oriente que encontravam seus compradores exclusivamente nas esferas superiores da sociedade, como os castelos dos grandes nobres e nas cortes dos príncipes, rendiam enormes margens de lucro. Em particular, a Igreja também agia como uma compradora de produtos orientais, o que exigia que eles decorassem seus edifícios, decorassem seus servos e glorificassem seus rituais de adoração (SOMBART, 1947). “Além dos preços de venda, que são dez vezes os preços de compra, encontramos outros que não são mais que 5, 10, 20, 30% mais altos que esses, como mostram os exemplos que compilei na primeira excursão a este capítulo” (SOMBART, 1947, p. 220). Sombart cita, por exemplo, que:

O preço de compra de 100 libras de lã (bruta) no local de produção na Inglaterra é de 10½ fl. [florins]. Os custos de embalagem e transporte, bem como os custos, que devem ser pagos a caminho da costa inglesa, são de 5¼ fl. [florins], já representam 50% do preço de compra. Isso inclui despesas com a parede de serragem, reembalagem em sacos menores, etc; pesagem, armazenamento e custos de

<sup>2</sup> A edição trabalhada neste ensaio foi a edição de 1902, editada por Verlag von Duncker & Humblot. Alguns pequenos trechos inseridos neste ensaio foram traduzidos do alemão e revisados. Também se utilizou a tradução de trecho desta obra *A contabilidade comercial como individualidade contabilística*, feita por Dr. F. W. Verner, publicado na *Revista de Contabilidade e Comércio*, nº 58 - Vol XV; ano 1947, Porto, Portugal.

carregamento; deveres ao “cônsul” do porto, bem como o direito de exportação; dicas de todos os tipos para o pessoal do mosteiro, a guarda aduaneira etc. (Sombart, 1947, p. 222).

Outra parte da sociedade, citada por Sombart como fonte de acumulação de capital (ativos financeiros) é a Igreja em que os maiores retornos provavelmente vieram dos chamados "dízimos das cruzadas" (SOMBART, 1947), que existiam desde o final do século XII. O melhor conhecedor desse assunto estima que a quantidade de dízimo papal no século XIII fosse de cerca de 800.000 libras para toda a cristandade (SOMBART, 1947). Outra fonte de acumulação de riqueza, nesse período, foi a extração mineral. O capitalismo moderno, sem dúvida, tem uma das suas raízes em tais fortunas mineradoras (SOMBART, 1947, p. 273).

No entanto, como controlar as movimentações financeiras e comerciais? Isso exigiu uma técnica peculiar do pensamento humano, cuja formação preenche os últimos séculos da Idade Média europeia. O que precisava ser criado era, antes de tudo, um método para a exata determinação aritmética de cada caso de negócio individual e, em segundo lugar, um método para o registro sistemático de uma empresa global de negócios (SOMBART, 1947). Esses métodos permitiram o desenvolvimento da ciência matemática durante os séculos XIII, XIV e XV. Pode-se delimitar o período de criação da nova técnica de negócios com os anos 1202 e 1494, com os nomes de Leonardo Fibonacci e Luca Paciolo, respectivamente (SOMBART, 1947, p. 391-392).

A primeira associação entre os conceitos instrumentais da Contabilidade com a formação do capitalismo se dá com Sombart (1947). Ele descortina as razões que levaram à utilização do instrumento contábil da *partida dobrada* à formação do capitalismo. Para Sombart (1947), esse método da partida dobrada dá à Contabilidade um significado decisivo para o desenvolvimento da essência capitalista por permitir que a sistematização correspondente à empresa seja plenamente alcançada (SOMBART, 1947).

Portanto, para Sombart, a evolução dos sistemas de Contabilidade alcança seu ápice em 1340 por meio da partida dobrada<sup>3</sup>. Isso foi fundamental para que o capitalismo europeu alcançasse um significado diferente daquele até então assumido pelos povos medievais. Dessa forma, a partida dobrada empreendeu um dinamismo diferente à sociedade europeia daquela época.

---

<sup>3</sup> Tradução do trecho *Empresa Comercial como Individualidade Contabilística*, da obra de Sombart, *Der Moderne Kapitalismus*, feita por F.W. Verner, publicada na *Revista de Contabilidade e Comércio*, n. 58, p. 129, ano XV, 1947. Tal tradução não fez referência à edição, visto que a obra de Sombart teve inúmeras edições e com revisões e atualizações.

### 2.1.2 Os contra argumentos de Yamey

Yamey (2004, 1964, 1949) foi um dos primeiros a rechaçar as concepções de Sombart. Ele tenta refutar a importância dada à partida dobrada, alegando ignorância dos comerciantes e a disseminação prática e descomplicada da partida simples. Yamey acredita que a contribuição [dupla entrada] não só foi pequena, mas também não foi feita por essas características do sistema ou na solução dos problemas comerciais particularmente enfatizados por Sombart. Assim, ele sugere também, incidentalmente, que, no contexto da solução de problemas de negócios, a Contabilidade de dupla entrada não era muito superior a métodos de Contabilidade menos elaborados (YAMEY, 1946).

Em síntese, Yamey contesta as conclusões de Sombart com base no seguinte:

1. As pesquisas de Yamey se concentraram uma parte entre 1494 até 1840 (Yamey, 1949), e depois nos períodos de XVII e XVIII (Yamey, 1964, p. 124, tradução nossa); a outra parte foi dedicada à Inglaterra e, particularmente, aos feudos ingleses (Yamey, 1949, p. 131);
2. Yamey afirma que o método da partida dobrada (Contabilidade sistematizada) foi, provavelmente, criado na Itália: “pela força da adoção anterior do sistema arábico de numeração naquele país, é mais provável que tenha se originado em um dos centros comerciais da Itália” (Yamey, 1949, p. 102). Além disso, afirma que “Sombart deu proeminência e prestígio à *humilde arte* da Contabilidade, atribuindo-lhe amplo significado econômico” (YAMEY, 1964, p. 117-118, grifo nosso);
3. Afirma ainda: “É provável que a grande maioria das empresas usasse uma forma simples de manutenção de registros (que pode ser convenientemente chamada de ‘entrada simples’) até meados do século XIX, embora as exposições pelo método mais complexo de dupla entrada tomasse muito mais espaço nos textos” (YAMEY, 1949, p. 105);
4. Yamey (1949, p. 105-141) cita Charles Hutton, que em 1811, escreveu: “É muito importante que quase todas as pessoas que se destinam a negócios aprendam em um curso de escrituração deste tipo [entrada simples], porque ele é usado em quase todas as lojas”.

Yamey (1964, 2004), portanto, busca minimizar o papel do método da partida dupla nos séculos XVI, XVII e XVIII, sobretudo no momento da apuração do resultado por meio de saldos apurados por entradas simples.

### 2.1.3 Sobre os argumentos de Sombart e Yamey

Inicialmente, pode-se afirmar que ambos os autores acreditam que o capitalismo de livre mercado surgiu na Europa medieval. Por isso, é necessário analisar os argumentos dos dois pesquisadores sob dois ângulos diferentes. O ambiente revisitado por Sombart foi o da Itália, particularmente, Veneza, Florença e Gênova, a partir da Alta Idade Média. Yamey também faz, de maneira geral, suas pesquisas nesse período, e de maneira particular, nos séculos XVII e XVIII, voltado para o ambiente da Inglaterra, com ênfase no feudalismo inglês. As fortes disparidades culturais e geográficas já não permitem comparações entre essas pesquisas. É pouco provável que Yamey possa fundamentar suas conclusões baseando-se em cenários e vivências contábeis distintas.

### **2.1.3.1 Ambiente italiano e a aritmética comercial**

Uma das obras significativas para a Europa medieval, que permitiu o avanço do capitalismo, é o *Liber Abaci* (1202) [Livro dos Ábacos, ou Livro dos Cálculos], escrito por Leonardo Fibonacci. O primeiro capítulo se inicia com a apresentação dos números hindu-arábicos. “Os nove números indianos são: 9 8 7 6 5 4 3 2 1. Com estes nove números, e com o sinal 0... qualquer número pode ser escrito, como é demonstrado abaixo” (GIES, 1969, p. 58).

Os sete primeiros capítulos do *Liber Abaci* tratam dos números, como utilizá-los e como suas técnicas poderiam ser aplicadas na solução de problemas práticos – trocas, conversão de pesos e medidas, câmbio, sociedades e juros, a possibilidade da letra de câmbio, contratos de seguro marítimo, desenvolvimento de bancos internacionais e novas sociedades comerciais e industriais (GIES, 1969; REINERT e FEDRONA, 2017). A outra parte é dedicada à especulação matemática – séries e proporções, como resolver problemas por regras árabes de falsa posição, extração de raízes, geometria e álgebra (GIES, 1969, p. 58).

O Livro dos Ábacos é o resultado de seu aprendizado em suas viagens ao Oriente. Portanto, é relevante afirmar que a obra de Fibonacci não é fruto de suas reflexões matemáticas, mas dos ensinamentos adquiridos no Oriente. Por essa razão, é considerada uma das obras mais importantes para a Europa medieval porque permitiu ao homem europeu conhecer as matemáticas diferentes daquelas vindas de Boécio e Diofante (KLEIN, 1968). Os europeus estavam apreendendo algo que nunca lhes ocorrera: a dinâmica da aritmética e da álgebra, diferentemente daquela dos números romanos (defendidos ostensivamente pela Igreja católica). Os números romanos, que não permitiam cálculos avançados, eram limitados, sequer poderia transacionar por meio de documentos que demandassem cálculos de juros, de câmbio, proporcionalidade dos seguros, etc.

Le Goff (1995) lembra que no século anterior (XII) nascem os intelectuais europeus junto com as cidades e ligados à função comercial e industrial (modestamente artesanal). Paris era um dos principais centros intelectuais da Europa medieval enquanto coube à Veneza, Florença, Gênova uma profusão enorme de atividades comerciais e intelectuais. E o século XIII é o século das universidades e das corporações universitárias, como a de Paris, que compunha de quatro faculdades: “Artes, Decretos ou Direito Canônico (o papa Honório III proibiu-lhe o ensino do Direito Civil, em 1219), Medicina e Teologia” (LE GOFF, 1995, p. 65).

A avidez de Fibonacci pelo conhecimento tem sentido nesse contexto europeu pintado por Le Goff. Diferentemente da Baixa Idade Média, a Alta Idade Média e o Renascimento marcam o início de uma revolução nas ideias que fizeram da Europa o novo mundo alicerçado “sobre os ombros dos mercadores” (Hadden, 1994).

Os nobres de toda a Europa convergiam para Veneza. “Até mesmo Jacob Fugger, o príncipe comerciante e banqueiro alemão, deixava Augsburg para estudar técnicas de negócios em Veneza” (SWETZ, 1987, p. 10-11). Na verdade, o fluxo de mercadores alemães, holandeses, franceses que se dirigiam à Veneza, em busca de conhecimento ou de negócios, era vultoso. Swetz (1987, p. 10-13) lembra ainda que o livro de Fibonacci e suas mensagens eram bem recebidos nos *fondaci*, ou casa dos mercadores de Pisa, Gênova e Veneza. Os mercadores promoviam os símbolos hindu-arábicos que foram substituindo os numerais romanos nos livros de Contabilidade (*account books*). O uso do ábaco caminhava para o cálculo aplicado com a pena e tinta. A melhor representação da transição do ábaco de contas para o ábaco com pena e tinta é expressa pelo afresco “Margarita Philosophica” [Pérola Filosófica], pintado por Gregor Reisch, em 1503. Isso representou o abandono do cálculo físico para o abstrato. O ábaco de mesa foi uma das grandes evoluções produzidas na Itália em favor das operações comerciais. Este instrumento facilitava os cálculos e permitia os registros contábeis dos negócios lucrativos dos nobres.

Assim, os novos negócios lucrativos exigiram técnicas peculiares e cobraram do raciocínio humano uma nova lógica cuja formação preenche os últimos séculos da Idade Média europeia: o aparecimento da aritmética comercial, que era um misto de álgebra, regra de três, regra de cinco, permitiu o cálculo dos juros, do câmbio, da correção da moeda, cálculo dos seguros, etc. Aprender a lidar com os algarítmicos árabicos provocou uma “revolução comercial” na Europa em que o desenvolvimento da “regra de três”, por exemplo, possibilitou novas relações comerciais (HADDEN, 1994, pp. 88-90).

A aritmética e a Contabilidade eram os fundamentos que permitiram erigir o capitalismo (SWETZ, 1989). Afirma ainda Swetz (1989, p. 275): “na verdade, se uma palavra pudesse ser escolhida para descrever a motivação dos mercadores ao longo do tempo, seria *avanzo*, lucro, como eles mesmos admitiam prazerosamente”. E Hadden (1994) liga as duas funções ao afirmar que a própria aritmética tem sua história embebida na história do comércio e do cálculo [...] e que a escrituração contábil por meio da partida dobrada está justaposta aos manuais de aritmética.

Portanto, esse conhecimento matemático trazido dos árabes por Fibonacci marca o início de uma nova era na Europa medieval, que associada à urbanização, criação das universidades e das corporações produziu o capitalismo comercial e, mais tarde, o industrial.

### 2.1.3.2 Os *abacistas* versus *algoristas* e a diferença entre o cálculo unitário e o abstrato

A análise do significado das correntes de pensamento *abacistas* e *algoristas* é relevante para os objetivos deste ensaio teórico, porque elas determinam a diferença entre o cálculo unitário (unidade) e o abstrato (representação social), cujo impacto no campo contábil é muito maior e mais significativo do que se imagina. Por consequência, amplia os informes contábeis, com novos planos de contas elaborados pelo próprio Simon Stevin, por meio do *staet proef* [balanço sintético] que avaliava matematicamente o lucro do ano (VOLMER, 1996). Tudo isso fortalecia ainda mais os interesses capitalistas.

Yamey (1926), por dedicar boa parte do seu trabalho à Contabilidade desenvolvida nos feudos ingleses, não aborda a importância do ábaco e suas consequências para a Contabilidade. Também Sombart, embora tenha demonstrado maior fecundidade no campo da matemática comercial, não aprofundou seus estudos sobre o ábaco no contexto moderno e pré-moderno. “O ábaco foi associado à aritmética por tanto tempo que a palavra *ábaco* serviu de sinônimo para cálculo; realmente, na Itália dessa época, ábaco poderia se referir aos numerais, às práticas aritméticas, ou a um livro de aritmética, dependendo do contexto de seu uso” (SWETZ, 1989, p. 177).

Aqueles que se dedicaram à aritmética comercial baseada no ábaco são os *abacistas*; e aqueles que se dedicaram à aritmética comercial baseada nos algarismos hindu-árabicos são os *algoristas* (ou *cossistas*). “O uso dos nove algarismos arábicos e do zero na obra de al-Khawarizmi tornou-se o centro de uma batalha ideológica de três séculos na Europa, a favor e contra à nova aritmética” (MCLEISH, 1991, p. 139-140). Estavam a favor da nova aritmética *algorista* os comerciantes e os contadores (MCLEISH, 1991).

Os *abacistas* não admitiam, por exemplo, os números irracionais, o zero (*cipher*) e tampouco os números negativos (KLEIN, 1968, p. 147-149; MCLEISH, 1961, p. 148). Os *algoristas* veem os números dotados de notação de valor-lugar, admitem os números irracionais, trabalham com o zero como notação de valor-lugar e aceitam os números negativos como tendo o significado de “dívida” e, como contrapartida, os positivos representando os ativos, e que Bhramagupta (628 d.C.) é que os teria usado pela primeira vez (KLINE, 1961).

A percepção do número negativo, admitida na condição de “dívida”, como elemento oposto ao ativo, mantém a Contabilidade no contexto das aritméticas, como se o método das partidas dobradas fosse parte das matemáticas (até o momento em que Simon Stevin dá às contas contábeis o significado de representação social).

Também a China, nos seus primórdios calculavam as transações negociais por meio de varas vermelhas (positivos) e pretas (negativos), comparáveis ao ábaco. Feitos os cálculos eles eram registrados por algum sistema contábil. A China, por volta do século X d.C., sofreu transformações quanto ao método de escrituração contábil, passou de partidas simples às partidas dobradas (MATTESSICH, 1995, p. 35-36).

Em síntese, o que se constata é a transformação da sociedade europeia, particularmente, a italiana, no sentido de buscar alternativa adequada para os propósitos capitalistas. A estrutura matemática mantida pelos *abacistas* não permitiria o avanço dos cálculos complexos exigidos pelo novo capitalismo. Diferentemente, os *algoristas* produzem outro tipo de desenvolvimento, como os novos números, com as novas regras de proporção, cálculos complexos, etc.

Nicolas Chuquet (1484), traduzido por Flegg, Cynthia e Moss (1985), retrata em sua obra *Triparty* (1484) que os números possuem as duas faces: aceita os *números negativos* como representação de “dívida” e rejeita-os, em alguns casos, nas soluções negativas de equações (FLEGG; CYNTHIA; MOSS, 1985).

A percepção do numeral, não como algo quantitativo (*eidós*), mas, abstrato, que se prenuncia em Chuquet, atinge completo significado com os matemáticos Viète e Simon Stevin, no século XVII. E isso tem um impacto relevante na Contabilidade e na maneira como os números são percebidos no contexto contábil.

A comensurabilidade e incomensurabilidade matemáticas alcançam a Contabilidade na sua maneira de representar os números. É o momento em que o registro contábil passa a ter o caráter de *representação* da realidade como noção de uma igualdade formal bastante rígida

entre os participantes de uma transação. O número assume a *representação* da realidade, deixando de ser percebido como *cosa*, como quantidade comensurável (indivisível).

No século XVII, essa mentalidade desaparece quando Stevin – além de matemático era também contador – define os números negativos, não como “dívida”, mas, como magnitudes incomensuráveis, abstratas, e as contas contábeis (expressas por numerais) passam a ter outra significação: a representação do fato (social).

Esta dissertação registra esse momento histórico de Stevin como um dos relevantes na história moderna do Ocidente, porque ele é seminal, inaugura-se o *ratio*, para os propósitos do pensar *abstrato*, tanto no campo das matemáticas quanto no campo contábil. Atribui-se também a Stevin a invenção da demonstração do resultado, como prova da precisão da mudança do patrimônio do proprietário sobre o balanço patrimonial (VOLMER, 1996).

Outra revolução nos costumes adveio dessa percepção abstrata das contas contábeis e do crescimento da complexidade das transações econômicas. Isso provocou a extinção da oralidade contábil, posto que os métodos contábeis eram inicialmente, orais; a Contabilidade passou de oral para textual de 1100-1600 (TEBEAUX, 2000, p. 308). Miller (1959, p. 32-41) atribui ao capitalismo à erradicação do analfabetismo: “a maioria das pessoas aprendeu a ler por razões utilitárias e lia o que elas acreditavam ser benéfico para o seu sucesso”.

Geijsbeek (1914, p. 114), como também aponta Hadden (1994), sugere uma discussão interessante da possibilidade de vínculo entre a Contabilidade e a álgebra nos escritos contábeis de Stevin. Para Geijsbeek, a abstração matemática coincide com a abstração representacional na Contabilidade. Hadden (1994, p. 153) também segue nesse sentido “Stevin elimina a conta do proprietário por uma fórmula algébrica. Essa Contabilidade de Stevin, por sua vez, que reflete os desenvolvimentos social e legal, é muito clara”.

Ressalte-se que essa não é uma reprodução matemática dos árabes, mas uma reflexão seminal de Stevin. Até esse momento, Contabilidade e Matemática caminham juntas, fazem parte dos mesmos compêndios aritméticos. Daí em diante os compêndios contábeis se dissociam das matemáticas e criam representações próprias, como, por exemplo, a equação fundamental ( $A-P=PL$ ) desenvolvida por Dumarchey, no século seguinte (Michaïlesco, 2010, p. 6).

A reflexão que se pode fazer é que essa visão dos *algoristas* permitiu, além de outras vantagens aritméticas, consolidar a ideia de capitalismo por meio do instrumento de crédito (“dívida”). Isso possibilitou a expansão do giro dos negócios, de maneira *artificial*, criativa, como foi o caso da *lettera de cambio* [letra de câmbio] ou *di pagamento*, sobretudo, em escala

internacional (REINERT; FREDONA, 2017), e que assume, no contexto contábil, a condição de *dare/habere*.

### 2.1.3.3 O método da partida de *dupla entrada*: o divisor de águas do capitalismo

Ressalte-se que o método da partida de dupla entrada é uma linguagem própria de comunicação da Contabilidade, é o instrumento que permite gerar informações contábeis; às vezes, ele é denominado de Contabilidade sistemática, Contabilidade de dupla entrada, ou sistema de escrituração da Contabilidade. É inequívoco que o método, ao longo do tempo, sofreu adaptações, evoluções, mas, sempre manteve essencialmente a mesma lógica, definida por Mattessich (1995) como princípio da *dualidade*.

Sanandaji (2018a, 2018b) afirma que o capitalismo de livre mercado já existia no mundo antigo. Contudo, ele não trata da existência ou do desenvolvimento da partida de dupla entrada nesse mesmo período. Para ele, ou a ideia de partida de dupla entrada é sem importância, ou não parece não haver vínculo entre o capitalismo e a Contabilidade, exceto quando se refere ao período moderno. As afirmações de Sanandaji (2018, p. 184-185, grifo nosso) de que “a economia de mercado europeia se desenvolveu nas cidades-estados italianas, o mesmo ocorreu com os métodos contábeis”, ou “[...] o método de escrituração contábil de dupla entrada evoluiu aqui”, ou mesmo “[...] modelo de mercado italiano é que ele foi o berço da Contabilidade moderna”, reforça a tese de que o método *italiano* de partida dobrada se desenvolveu na Europa medieval.

Sombart afirma que para se ter o capitalismo inaugural na Europa medieval a criação do método da partida dupla, nessa mesma época, é imprescindível. Most (1966, p. 24), por outro lado, argumenta que teria sido fatal à tese de Sombart se se provasse que a partida dobrada existiu antes do período medieval.

Se as afirmações de Sanandaji (2018) sobre o capitalismo são procedentes, então, é necessário verificar se a condição de partida de dupla entrada é também atendida no mundo antigo. É necessário então verificar se a partida dobrada existiu no mundo antigo. Em caso positivo, a tese de Sombart pode não se sustentar completamente.

De outra parte, há que se verificar em que medida a partida dobrada consegue penetrar na Europa, particularmente, na França e na Grã-Bretanha, que já possuíam um sistema contábil conhecido por “charge/discharge” (LITTLETON, 1926; LEMARCHAND, 1994).

As pesquisas feitas por Most (1976) na Contabilidade romana levam a crer que não foram muito fecundas, concluindo que pouca coisa restou daquela Contabilidade. Afirma Most (1976, p. 24) “a controvérsia no século XIX sobre a Contabilidade de dupla entrada em Roma era algo que os franceses chamavam de diálogo *des sourds* - o diálogo dos surdos”. Mas, Most (1976), em seus achados, consegue alguma evidência da partida de dupla entrada em Roma antiga por meio do historiador alemão Niebuhr (1835). No entanto, segundo Coronela; Antoneli; Lombrano (2017, p. 224) as hipóteses levantadas por Niebuhr são rejeitadas por diversos autores como Smith, (1954), De Ste Croix (1956: 33–50), Jouanique (1968) e Glautier (1972).

Um caminho mais fértil quanto ao método da partida dobrada foram as interpretações dadas por Mattessich (1987, 1995, 2000) aos achados arqueológicos de Schmandt-Besserat (1977, 1978, 1979, 1980, 1983, 1992a, 1992b, 1996). Mattessich foi um dos pesquisadores a se dedicarem à arqueologia contábil, e boa parte de suas pesquisas vem dos achados arqueológicos da antropóloga Schmandt-Besserat. Mattessich (1987b, p. 79-81) deduziu que os antigos sumérios praticavam uma espécie de registro de entrada dupla, há cerca de 5.000 anos. Isso significa, afirma ele, “em primeiro lugar, que aqueles povos antigos do Oriente Médio tinham sistemas de manutenção de registros, cuja estrutura lógica era basicamente a mesma da dupla entrada moderna” (MATTESSICH, 1995, p. 27).

A estrutura lógica se manifesta *empiricamente* em ambientes econômicos, tais como vendas e compras, transações de investimentos e dívidas, produção e outros processos de transferência (MATTESSICH, 1995). Essas manifestações *empíricas*, segundo Mattessich (1995), poderiam ser por meio de estruturas lógicas como um diário, por entradas duplas, por matriz, por equações algébricas, ou seja, qualquer coisa que pudesse representar *entrada-saída*, ou o princípio da *dualidade* (MATTESSICH, 1995). Mas, ele esclarece:

isso sugere que a dupla entrada não é simplesmente baseada na relação de entrada-saída de uma transferência de mercadoria. Sua base é a combinação de três aspectos que são bastante diferentes em cada relação: i) a transferência física de mercadorias e serviços de um local de entrada para um local de saída; ii) um direito de dívida liga um devedor a um credor; iii) um direito de propriedade conecta um recurso (ativo) a um proprietário. (Mattessich, 1995, p. 30, tradução nossa).

Mattessich (1995, p. 30) afirma que “é mais importante reconhecer que o desenvolvimento da dupla entrada passou por várias fases, cada uma possuindo características um pouco diferentes”. No entanto, Mattessich (1995, p. 34) se apressa em ressaltar que “De

maneira alguma afirmo que a Contabilidade de dupla entrada do Renascimento é a descendente direta da Contabilidade de dupla entrada desenvolvida pelos sumérios”.

Outros povos também reivindicaram a criação do método da partida dobrada. Coronela; Antonieli; Lombrano (2017, p. 225-226) lembram que alguns estudos descrevem a invenção da partida dobrada como sendo: indiana (Nigam, 1986; Singhvi, 1995), grega (Filios, 1984: 172), árabe (Zaid, 2000, 2001, 2004), incaica (Jacobsen, 1964), de algumas populações da África (Sy e Tinker, 2006) ou até mesmo dos sumérios-babilônios (Mattessich, 1989; De Sà, 1995, p. 97). Os indianos argumentam ser o *Bahi-Khata* um sistema de dupla entrada (LALL NIGAN, 1986), embora tenha sido contestado por Nobes (2007) por falta de provas histórico-documentais.

Quanto à criação pelos romanos também há inúmeras controvérsias sobre tal possibilidade (CORONELA; ANTONIELI; LOMBRANO, 2017). Mas, no caso dos árabes, como já foi ressaltado neste ensaio, o papel dos *números negativos* enquanto “dívidas” e os números positivos significando “ativos”, explica fortemente a existência do método da dupla entrada (MATTESSICH, 1995, p. 35) na Índia do século VII.

Em síntese, a proposta de Mattessich é de considerar o princípio da *dualidade* existindo desde que a sociedade humana desenvolveu a “troca interessada”, (TINKER, 1985, p. 92-93). A troca interessada, que envolve a teoria do valor, tem passado igualmente por processos de aprimoramento tecnológico, cujo significado de lucro também tem se adaptado de acordo com os tempos.

#### **2.1.3.4 *Guanzi*, *Ciropédia* e *Arthaśāstra*: indícios de um capitalismo fecundo na Antiguidade**

*Guanzi* é um tratado chinês escrito, provavelmente, por Guan Zhong, no século 600 a.C. que aborda sobre política, economia e ensaios filosóficos. Foi traduzido para o inglês por W. Allyn Rickett, em dois volumes (volume 1, 2001; volume 2, 1998). Segundo Rickett (2001, p. 3) *Guanzi* “apresenta ao mundo uma das primeiras teorias quantitativas do dinheiro”. *Ciropédia* é um clássico romance político, escrito pelo grego Xenofonte (430-355 a.C.) e trata, além da educação de Ciro, de suas aventuras militares. Esses escritos de Xenofonte são relevantes na medida em que tratam dos sistemas econômicos persas que se estruturavam em mercados especializados e negócios privados (SANANDAI, 2018).

*Arthaśāstra* é uma obra indiana, escrita em sânscrito, por Kautilya, no século III a.C. e trata de estratégia militar, política, economia, Contabilidade, controles gerenciais, além de

outros temas importantes para o Império de Múria. A obra discute a ética no campo da economia, detalha comportamentos gerenciais e administrativos. “Sem *Artha* nenhuma cultura pode sobreviver” (RAMASWAMY, 1994, p. 11). *Artha* significa relações com o econômico, com os recursos e com a administração dos recursos.

Quando *Guanzi* trata da “arte da gestão fiscal”, com o duque Huan, a sua resposta é no sentido da percepção do equilíbrio das políticas econômicas do estado, tendo em vista as forças capitalistas de mercado. *Guanzi* ao afirmar que o príncipe controla o aumento e a redução dos preços dos grãos, o que pode propiciar excedentes futuros, está expressando sob as condições capitalistas existentes. E *Guanzi* ainda ressalta:

Se houver um ano de secas ou inundações e as pessoas perderem sua principal fonte de renda, ele constrói palácios e pavilhões, proporcionando assim emprego para aquelas famílias tão pobres que não têm nem um cachorro na frente nem um porco atrás. Por isso, a construção de palácios e pavilhões não é para gratificar seu prazer, mas para manter o equilíbrio nas políticas econômicas do Estado. (Rickett, 1998, p. 365, tradução nossa).

O estado, nesse caso, é o regulador do mercado que possui relativa liberdade de ação capitalista (transações econômicas) na medida em que o príncipe é o responsável pelo equilíbrio das políticas econômicas, o que não parece diferir dos tempos atuais em certos casos.

Um dos aspectos relevantes das lições de *Guanzi* é sobre a estabilidade econômica do país. Suas lições parecem ter sido tiradas dos manuais contemporâneos de economia, tal a facilidade com que trata da circulação da moeda e das mercadorias, particularmente, por se tratar da intervenção do governo no controle dos preços:

Em todas as suas cidades (*du*) e regiões externas a utilização da estatística deve ser realizada corretamente. Tendo feito o preço dos grãos aumentar dez vezes, devolva o grão como um empréstimo a ser pago em dinheiro para que 90% da oferta monetária do país estejam nas mãos do governo na alta, enquanto apenas 10% permanecerão com as pessoas, na baixa. Enquanto o dinheiro está em falta e valorizado (*zhong*) e bens são abundantes e baratos (*qing*), mas, acima das mercadorias, pagando por elas, estarão as mãos do governo que aumentará o valor em dez vezes. Os funcionários encarregados dos armazéns do governo devem vender esses bens a seu preço de mercado até que o preço caia. (Rickett, 1998, p. 392, tradução nossa).

A *Qing Zhong Jia* [Economia Política], nome dado aos últimos capítulos do livro, trata da taxa de juros, dos agiotas que cobram 20% de juros sobre o capital emprestado e que essa extorsão leva ao empobrecimento do reino e o enfraquecimento do exército, (RICKETT, 1998, p. 484). Trata também dos mercados, das relações com o lucro, com os excedentes e

com a escassez, “oferta e demanda analisada a partir dos mercados, além de ensinar as crianças na ‘linguagem do lucro’” (Sanandaji, 2018, p. 100). O duque Huan questiona *Guanzi*: “Eu ouvi falar sobre manter um equilíbrio adequado [entre a oferta monetária e o grão e outras commodities], mas posso perguntar sobre a estabilização da economia nacional?”. (1998, p. 487). A resposta busca orientar as pessoas a fazerem seus negócios racionalmente, observando as peculiaridades das estações do ano, como a seda, madeira, etc para adquiri-las mais barato.

Os escritos de *Guanzi* são dedicados, em grande parte, aos ensinamentos sobre o papel do estado, os controles sobre as políticas econômicas, e como estabelecer relações comerciais entre os mercadores de forma mais vantajosa. Registre-se, contudo, o papel fundamental no desenvolvimento da economia chinesa com a *rota da seda* que permitiu manter contatos internacionais com toda a Ásia e até mesmo com a Europa.

De outra parte, Xenofonte, em determinado trecho da *Ciropédia* (livro VIII), discorreu sobre a divisão do trabalho e o seu elevado grau de especialização:

[...] há lugares até onde um homem ganha a vida apenas costurando sapatos, outro os cortando, costurando juntos aos outros, enquanto há outro que não realiza nenhuma dessas operações, apenas monta as peças. Segue-se, portanto, que quem se dedica a uma linha de trabalho muito especializada está obrigado a fazê-la da melhor maneira possível [...] (trecho citado por Gray, 1931, p. 32, tradução nossa).

Este trecho de Xenofonte, do século V a.C., é muito semelhante aquele escrito pelo francês Tocqueville, no século XIX, quando está reconhecendo, criticamente, a industrialização na América:

[...] Quando um artesão se dedica sempre e exclusivamente à fabricação de um único objeto, aprende a executar este trabalho com perícia peculiar. Mas, ao mesmo tempo, perde a capacidade geral de aplicar-se à direção do trabalho; a cada dia, ele se torna mais hábil e menos industrioso, e pode-se afirmar que nele o homem se degrada à medida que o operário se especializa. O que devemos esperar de um indivíduo que passou vinte anos de sua vida fazendo cabeças de alfinete? [...] Com o avanço do princípio da divisão do trabalho, o operário torna-se cada vez mais fraco, mais limitado e menos independente: a arte faz progressos, mas o artesão regride. (Tocqueville, 1977, p. 226-227).

A semelhança dos dois discursos leva a crença de que o processo gerencial norte-americano, iniciado, provavelmente, na fábrica de armas *Springfield* (1830) não era nada genuíno. No entanto, é pouco provável que o coronel Lee tivesse conhecimento de Xenofonte, sobretudo, porque o seu relato acerca da divisão do trabalho na Pérsia é feito em poucas linhas no contexto de uma obra que trata de conquistas e guerras. Mas, é possível que o coronel

tivesse conhecimento da obra de Adam Smith (1779). Sanandaji (2018) lembra que Adam Smith reproduziu o mesmo discurso no século XVIII, como se fosse genuíno. Sanandaji (2018, p. 89) chega a seguinte conclusão: “é possível, se não provável, que Adam Smith simplesmente plagiou Xenofonte”.

Outro importante documento do século 200 a.C., trata da existência do método da dupla entrada e de questões econômicas na Índia. O livro *Arthasāstra*, escrito por Kautilya, revela detalhes de procedimentos contábeis e da conduta administrativa e econômica dessa época. Segundo Sanandaji (2018, p. 121) os informes contidos em *Arthasāstra* revelam que a economia indiana era intervencionista. “Por exemplo, o papel do rei era gerenciar ativamente a produção de metais, de minério e de controle de seus escritórios” (SANANDAJI, 2018, p. 121).

RAMASWAMY (1994, p. 86) salienta também acerca do “desfalque por oficiais”, e a primeira lição é: “o Tesoureiro é a base de toda administração. Assim, o tesoureiro merece especial vigilância”. A veracidade das contas é feita por quarenta quesitos de *auditoria*, claramente, envolvendo *débito* e *crédito* a serem conferidos (RAMASWAMY, 1994). A detecção de fraudes segue uma rotina de exames que pode ser constatada por meio de quesitos, por exemplo:

O que é coletado anteriormente é creditado mais tarde;  
 O que é realizado depois é creditado anteriormente; [...]  
 O que é realizado por uma fonte é mostrado como realizado por outra fonte;  
 O que é coletado é mostrado como não coletado; [...]  
 Os valores das mercadorias são inflados. (Ramaswamy, 1994, p. 87-88, tradução nossa).

Esses quesitos buscam evidenciar a capacidade de manipulação e fraude existente naquela época. Já havia a preocupação com controle das atividades de negócios que era centralizado no governo (RAMASWAMY, 1994). Curiosamente, as cortesãs (prostitutas) eram obrigadas a manter um contador para controlar o seu patrimônio e elas eram contribuintes obrigatórias do erário público (o equivalente a dois dias de faturamento por mês). O contador deveria estimar os ganhos, a propriedade, as receitas e despesas de todas as cortesãs (RAMASWAMY, 1994).

Dessa forma, pode-se inferir que, pelo menos, esses três importantes trabalhos escritos na antiguidade, *Guanzi*, *Ciropédia* e *Arthasāstra* revelam condutas voltadas para o controle, níveis elevados de inteligência e a presença do capitalismo de livre mercado, ou com intervenção do estado (como é o caso chinês e indiano). Também é importante verificar que o

princípio da dualidade, de Mattessich (1995), está presente em todas essas sociedades capitalistas, desempenhando o papel relevante de registrar, informar e possibilitar cálculos complexos, como os custos e orçamentos.

## 2.2 Ambientes inglês e francês a partir do século XIII

O ambiente, a partir do século XIII, tanto na Inglaterra quanto na França, é diferente daquele vivido na Itália, seja do ponto de vista econômico, político, social e cultural. Por força da influência de determinadas circunstâncias, como a posição estratégica de Veneza, Florença e Gênova para o mar mediterrâneo, a rota da seda e depois, fortemente, a rota das especiarias, o desenvolvimento econômico e cultural ocorreu primeiro na Itália. Só mais tarde (século XVII) e em proporções diferentes, ocorreu na Inglaterra e França. O contato dos venezianos com a cultura, com as matemáticas, com a Contabilidade desenvolvida na China, no Oriente, propiciou o florescimento do capitalismo na Itália, muito antes da Inglaterra e França.

Yamey (1949) entende que a partida simples se adequava melhor às condições do senhor feudal analfabeto da Grã-Bretanha dos séculos XV ao XVIII. Alguns, como Jones (1796) e Hutton (1807), entendiam que o método da partida dupla era complexo, imperfeito e pouco produtivo. E um dos ataques mais ostensivos ao método da partida de dupla entrada foi protagonizado pelo inglês Edward Thomaz Jones, em 1796. Jones, buscando defender o método de partida *simples*, ataca a partida dobrada com as seguintes afirmações:

Para cada débito há um crédito, e para cada crédito deve haver um débito’– Meu Deus! Como poucos consideram que, se for o caso, esta regra vai prevalecer, nada é mais fácil do que fazer uso de um conjunto de livros, com a aparência de corretos, que ao mesmo tempo está *cheio de erros*, ou de *entradas falsas*, feitas de propósito para enganar! (Jones, 1796, p. 17, tradução nossa).

O livro de Jones tornou-se a primeira referência internacional da Contabilidade inglesa. Foi traduzido para o alemão, holandês, dinamarquês, francês, italiano e russo, e uma edição americana foi publicada em 1797 (GLEESON-WHITE, 2011, p. 135). Seu livro foi envolvido em uma grande campanha publicitária cujo atestado de aplicabilidade prática foi dado, inclusive, por empresas, como Companhia Oriental das Índias, Banco da Irlanda, Banco da Inglaterra, e muitas outras (GLEESON-WHITE, 2011). Jones, em seu livro, apresenta o documento de patente com seguinte inscrição “Edward Jones é inventor da única patente da nova arte, ou método, de escrituração dos livros de contas, sobre um justo e verdadeiro

Princípio [...]” (JONES, 1796, p. 1), e que foi festejado por seu método de partida simples, influenciando muitos países nos seus procedimentos contábeis.

Depois de muitos discutirem e até adotarem o método da partida simples na Europa, Jones dá um depoimento assumindo que o seu trabalho era inconsistente e que deveriam abandoná-lo em favor do método de Pacioli. Yamey (1949, p. 105), embora critique o trabalho de Jones, faz referência ao trabalho de Hutton (1807), que também defende a partida simples, alegando ser esta usada em quase todas as lojas.

No entanto, Yamey (1949), para os propósitos de contra argumentação à tese de Sombart, não considera alguns aspectos históricos relevantes, embora os conhecesse (LITTLETON; YAMEY, 1956). Por exemplo, havia uma infinidade de sistemas de registros contábeis que, segundo Lemarchand (1994, p. 120) podem ser resumidos em dois modelos básicos: “o modelo dos comerciantes baseado na dupla entrada; e o dos nobres e para as finanças do estado que é *charge and discharge* [conhecido por contas do fideicomissário, ou um tipo de administrador]”. Essa dualidade de sistemas, afirma Lemarchand (1994, p. 120) “não se aplica apenas à França e pode ser encontrada em outros lugares, principalmente no Reino Unido [...]”.

Littleton (1926) chega a defender a tese de que os ingleses eram os únicos da Europa que já tinham algum método contábil próprio no momento em que receberam o sistema italiano, denominado de “Charge and Discharge” [“obrigação e desobrigação”] (LITTLETON, 1926). Na verdade, esse tipo de Contabilidade também existiu na França feudal, conforme esclarece Lemarchand (1994) em artigo que trata da comparação entre partida dobrada e *recettes/dépense* [receita/despesa]. Esse sistema já estava em uso há muito tempo, mas foi substituído pela partida dobrada que era um método claramente superior (LITTLETON, 1926).

Coombs e Edwards (1994, p. 164), contudo, ressaltam que “a partida simples não é um sistema particular de escrituração contábil, mas é o termo usado para cobrir qualquer registro contábil escrito que não seja dupla entrada”. Esse sistema de partida simples, surgido nos feudos ingleses, é um sistema caseiro que satisfaz as necessidades de entidades pequenas, como um único comerciante, por exemplo (COOMBS E EDWARDS, 1994). A escrituração por partida simples só possibilita a demonstração de caixa do tipo Recebimentos/Pagamentos (COOMBS e EDWARDS, 1994, p. 166).

Para Coombs e Edwards (1994), contrariando os argumentos de Yamey (1949), a escrituração por partida simples em nada contribuiria para o desenvolvimento do capitalismo dessa época. Entretanto, Lemarchand (1994, p. 135) afirma diferentemente, que “esse tipo de

Contabilidade [*charge/discharge*] não deve ser considerado simplesmente como Contabilidade de caixa”. Mas, as considerações de Lemarchand são procedentes para o cenário do feudalismo inglês, que também abandona esse sistema de escrituração para adotar a partida dobrada.

Littleton (1946, p. 61) sugere que ocorreu o “processo de ‘anglicanizar’ as ideias italianas de manutenção de registros”. Houve uma adaptação do método italiano às condições culturais da Inglaterra feudal, que mantinha uma estrutura econômica, social e política muito diferente daquela do norte da Itália. Debito o que é recebido; crédito o que é dado. Essas regras inglesas, como se observa, são quase o contrário das regras “italianas” [...] (1926, p. 66). O sistema feudal mantinha o *gerente* como intermediário, como o administrador das propriedades dos nobres, por isso as relações de débito e crédito operam de maneira diferente, visto que a intermediação estabelecia vínculo de responsabilidade perante o senhor feudal. Na sua essência, permanece o princípio da dupla entrada, mas, com significados diferentes (invertidos) por causa da intermediação. A explicação de Littleton (1926) para essa mudança é meramente cultural.

Winjum (1971) tenta dar uma visão mais conceitual-contábil para a partida de dupla entrada. Winjum (1971, p. 335) salienta que “para alguns, a dupla entrada apenas se refere a um sistema no qual o único critério é a igualdade entre débitos e créditos”. Mas, há aqueles que imaginam o extremo oposto, a dupla entrada refere-se a um sistema de registros em que contas reais e nominais são integradas dentro de uma estrutura coordenada e internamente consistente (WINJUM, 1971). Com base nesses extremos ele estabelece que, pelo menos, quatro definições de dupla entrada estejam dentro desses dois extremos:

- (1) Um sistema de escrituração constantemente em equilíbrio no qual o único critério é a igualdade entre débitos e créditos.
- (2) A adição de uma conta de capital ao primeiro sistema.
- (3) O uso de contas nominais (receitas, despesas, ganhos e perdas, etc), além da conta de capital do sistema 2, mas, com um encerramento irregular dessas contas de capital. Nesse sistema não há cálculo periódico do lucro líquido.
- (4) O mesmo do sistema 3, exceto para o encerramento periódico de contas nominais do capital e o cálculo anual do lucro líquido. (Winjum, 1971, p. 335, tradução nossa).

Deve-se ressaltar que o sistema de partida *simples* defendido por Jones (1796) também faz lançamentos a débito e a crédito, mas, de maneira distinta. Não há igualdade entre débito e crédito. Winjum (1971, p. 335) lembra que Sombart e Yamey não fazem referência a qual tipo de conceito estavam tratando, mas supõe-se que se referiam ao conceito (3) ou (4),

que expressava melhor o lucro sobre o capital. Winjum (1971) destaca quatro razões para explicar o papel da dupla entrada no capitalismo: i) A escrituração de dupla entrada estava imbuída da busca por lucros; ii) refinamento dos cálculos econômicos; iii) organização sistemática; iv) separação entre propriedade e gestão.

Os pontos mais relevantes defendidos por Winjum (1971), itens 3 e 4, envolvendo as contas nominais encontram resistência nos argumentos de Mattessich (1995, p. 35). Este afirma que, mesmo os modernos sistemas de Contabilidade de dupla entrada podem funcionar sem contas nominais separadas (incluindo o resultado ou a conta de lucros e perdas). As contas nominais são apenas uma subcategoria da conta de patrimônio do proprietário, que, se necessário, pode assumir a função de qualquer conta nominal (MATTESSICH, 1995).

A subcategoria não muda a essência da partida de dupla entrada (princípio da *dualidade*) e que, provavelmente, só o seu acréscimo na Contabilidade medieval europeia não seria suficiente para permitir o desenvolvimento do capitalismo no Ocidente. Mas, apesar das anotações de Mattessich, há de se considerar que era uma técnica nova, ainda não adotada, era mais expansiva, garantindo maior solidez, mais segurança aos resultados do capital aplicado. E era isso que o capitalista investidor queria.

### **2.3 Análises e considerações**

Em face das evidências históricas – algumas, possivelmente parciais, outras conclusivas – divergências, hipóteses, teses e contestações, parece haver um curso dos fatos por meio dos quais se pode tentar estabelecer liames que permitam uma reflexão ensaística relativamente consistente, ainda que inconclusiva (dada a pouca pesquisa existente sobre o assunto). Poucos trabalhos utilizaram fontes primárias e, ainda assim, muito escassos em relação ao universo historial disponível, em particular, a partir da Europa medieval.

Esta dissertação, diferentemente de outros estudos, incluiu as mais diversas e representativas visões e posições sobre o tema, inclusive algumas que repensam o capitalismo do ponto de vista do livre mercado, desde a Idade Antiga, e inclui outro ponto relevante, pouco estudado por pesquisadores contábeis, que é a relação das matemáticas com a Contabilidade e com o capitalismo, no período do século XIII até o século XVII (no Ocidente).

A primeira inferência a ser feita é relativa ao “espírito” europeu. É razoável considerar a existência de um “espírito” capitalista europeu no período medieval. Mas, não é

razoável considerar esse espírito como algo “genuíno”, original, visto que no mundo antigo, esse mesmo espírito capitalista existiu e contando com os mesmos instrumentos de sustentação (para o cálculo e para o registro): a aritmética comercial e a Contabilidade. Portanto, nesse aspecto, a Europa não parece ter inaugurado o capitalismo, mas, reproduzido dos antigos com os mesmos instrumentos. Uma das causas que propiciaram o aparecimento do “espírito” capitalista, tanto nos povos antigos quanto nos medievais, é o auto interesse (trocas interessadas) (TINKER, 1985) desenvolvido no seio social.

Outra inferência a ser feita é que o europeu medieval também não inaugurou o conceito de excedente (lucro, ou *surplus*). É possível que neste caso também o europeu medieval não tenha inventado o lucro, como resultado das trocas interessadas. A reflexão de Tinker (1985, p. 91) deve ser considerada: “Não há um fator que explique como as sociedades produzem um excedente [lucro]. Diferentes recursos naturais podem fazer com que um excedente surja em diferentes estágios do desenvolvimento social”.

Em certa medida, é aceitável o raciocínio de Sombart, igualmente o de Yamey se se levar em consideração que quando eles elaboraram suas teses, documentos e pesquisas arqueológicas importantes ainda não haviam ocorrido. Por exemplo, o Ocidente só tomou conhecimento do *Guanzi* em 1998 (data da tradução do volume 2, por Rickett; o volume 1, foi traduzido depois, em 2001); o livro *Arthaśāstra* foi redescoberto em 1904 e republicado em 1908 (RAMASWAMY, 1994); as pesquisas de Schmandt-Besserat também ocorreram nas décadas de 70 a 90 do Século XX. Portanto, as evidências têm apontado no sentido de que as aritméticas e a Contabilidade contribuíram fortemente para o desenvolvimento do capitalismo Oriental, Asiático e Europeu.

Algumas diferenças técnicas entre os dois períodos (antiguidade e medieval) provavelmente, podem ser apontadas, mas não significam hiatos profundos. Por exemplo, aquela lembrada por Reinert e Fredona (2017): o “mercador sedentário”, o qual não existia na China (rota da seda), onde a mobilidade dos mercados era forte (mercador ambulante). Outra diferença técnica é a oralidade contábil segundo a qual até meados do século XVIII a Inglaterra ainda se utilizava das narrativas para registrar as transações comerciais. Com o aparecimento da técnica de escrituração “charge/discharge” e, depois a partida dobrada, desaparece a oralidade (TEBEAUX, 2000). Quanto à Contabilidade, seja por partidas simples ou de partida de dupla entrada, é pouco provável que tenha havido diferenças significativas em suas formas representativas (MATTESSICH, 2000), mas, o certo é que em todas as suas manifestações representativas ela sempre esteve ao lado do capitalismo.

Em síntese, admitindo-se a hipótese de existência do capitalismo de livre mercado na Idade Antiga (Oriente, Ásia e Mesoamérica) (Sanandaji, 2018), tem-se: primeiro, as conclusões de Mattessich (1995, 2000) de que variações da partida de dupla entrada (princípio da *dualidade*) já existiam entre os sumérios podem estar corretas na medida em que seria necessário um instrumento que permitisse o registro e controle das transações naquela época, e os indícios de evidência são suportados por: *Guanzi*, *Ciropédia*, *Arthaśāstra*, *números negativos*, como “dívida”, de Bhramagupta.

Segundo, as aritméticas parecem estar fortemente associadas ao cálculo comercial e ao cálculo contábil para a mensuração do capital e de seu crescimento (lucro), desde remotos períodos chineses (varas pretas e vermelhas, ábaco) e orientais (ábaco). Terceiro, o que parece ser diferente entre a Antiguidade e a Europa medieval é o proceder contábil, seja pelos instrumentos de partida simples (Jones, 1796; Hutton, 1807) ou partida dobrada e suas variações [contas nominais, Winjum, 1971; ou “charge/discharge”, Littleton, 1926; Lemarchand, 1994]) como influente na formação do capitalismo, portanto, é provável que as ideias de Yamey não se justifiquem como contraponto à tese de Sombart, nem como tendo a Europa medieval como criadora do capitalismo.

Finalmente, o que se percebe é que a Contabilidade e a evolução dos métodos contábeis, por meio do método da partida dobrada, se adequaram aos mais diversos ambientes culturais (MATTEESSICH, 1995), percorreu todos os períodos históricos da humanidade, mesmo antes da existência da escrita e com o propósito único de registrar o patrimônio dos indivíduos e suas relações com o mundo capitalista (ou proto-capitalista). As reflexões obtidas nesse aspecto são de que as evidências levam a afirmar que é muito provável a contribuição da Contabilidade à prática capitalista medieval europeia. No entanto, não há nenhum “espírito” genuíno nisso, sobretudo, quando se admite a hipótese de que o capitalismo e a Contabilidade não surgiram na Europa medieval.

### 3 CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE PARA OS FUNDAMENTOS DO CAPITALISMO: A TEORÉTICA CONTÁBIL

No Tópico anterior evidenciou-se a histórica combinação entre aritmética comercial, Contabilidade por dupla entrada e a acumulação de capital na forma de lucro. Esses ingredientes fizeram florescer a nova Europa capitalista. Mais tarde, os trabalhos de Viète, Simon Stevin, ao lado das ideias de Thomas Hobbes, Francis Bacon, e outros, dão início à construção do genuíno pensamento europeu, sem a influência oriental. Eles descortinam uma lógica do pensamento que se distancia das matemáticas e das ciências orientais.

O século XVIII já prenunciava novos tempos sob uma dinâmica diferente: o espírito industrial. Os intelectuais europeus já se deparavam com obras intrigantes como *A fábula das abelhas*, de Mandeville (1732), a *Riqueza das Nações*, de Adam Smith (1776). As portas do capitalismo industrial já se abriam à Grã-Bretanha dos empiristas John Locke, David Hume, e tantos outros. A Itália, que abrira as portas para o novo pensar, não consegue manter o mesmo ritmo frenético dos séculos XIII/XV. Cabe, então, aos ingleses, franceses e alemães empreenderem o capitalismo moderno e industrial.

O século XIX é um dos mais significativos para o Ocidente, especialmente para a Europa, porque a ação humana avança tanto no sentido da construção da *fábrica* quanto no campo da reflexão intelectual, com a produção de obras definidoras dos rumos do século seguinte. Obras como *O capital*, de Marx (1867), *A ética protestante e o espírito capitalista*, de Weber (1930) acentuam a discussão sobre o novo capitalismo industrial e suas consequências para as sociedades humanas.

Este Tópico alcança dos cenários da Revolução Industrial até o século XXI, analisando e buscando referências histórico-teóricas entre Contabilidade e capitalismo industrial, e, mais recentemente, o capitalismo financeiro. Pretende verificar também como e porque as Contabilidades da Europa e da América se desenvolveram de maneira tão antagônica a partir dos anos de 1930. Pode-se questionar, contudo, se esse antagonismo está relacionado ao *modus* capitalista? Por que as crises econômicas eclodiram apenas nos EUA e Grã-Bretanha? No final do século XX a Contabilidade já possuía um razoável corpo teórico, mas ainda não alcançara a sua emancipação científica.

As referências teóricas ocorrem, inicialmente, com a *Teoria da Entidade*, de Paton (1922), em face do surgimento da corporação multinacional. Em seguida, nas discussões críticas de Bryer (1993) quanto ao papel dos Relatórios Financeiros Modernos (*Modern Finacial Report-MFR*) e suas relações com a manipulação das informações, tendo como

protagonistas os gerentes e acionistas. Também nos trabalhos de Bryer (2000, 2003, 2004) observa-se a contraposição às ideias dominantes dos positivistas, abrigadas sob o teto da Teoria da Agência, desenvolvida por Watts e Zimmerman, cuja obra referência é a *Positive Accounting Theory* [Teoria Positiva da Contabilidade] (1985). Nos anos de 1980 surge uma nova geração de pensadores contábeis agrupada em torno da *Critical Perspectives on Accounting* (CPA) [Perspectivas Crítica na Contabilidade]. A CPA é um movimento reativo às dominantes correntes que se instalaram nas universidades, regra geral, em apoio às ideias do capitalismo neoliberal.

### 3.1 O inventivo caminho da dinâmica industrial

Se a Itália foi o berço do comércio no Renascimento, a Grã-Bretanha, França e Alemanha, nos séculos seguintes perceberam outra lógica para o capital: a produção de bens para o consumo em larga escala. Transformar o trabalho artesanal, individual, complexo e caro, em produção em escala, simples e barato, foi o caminho buscado, inicialmente, pelos ingleses. No entanto, fazer coisas para o consumo pressupunha tecnologia e consumidores, nenhuma das duas estava disponível no final do século XVIII. No início, os custos de transações eram fáceis de serem aferidos.

À medida que o processo industrial se tornou mais complexo e mais especializado, foi necessário apelar novamente para os conhecimentos da Contabilidade: a Contabilidade de *custos*. Pelo menos, três aspectos relevantes envolvendo a Contabilidade contribuíram genuinamente para a construção desse processo eufórico, dinâmico e intenso de consolidação da industrialização capitalista ocidental, particularmente, nos EUA: o desenvolvimento do *Gerencialismo* (mecânica da corporação industrial); a *Contabilidade de Custos* (tecnologia informacional dos processos mecânicos); e a *profissão de auditor* (garantidor da informação para os mercados: *investidores*).

Neste Tópico, mais importante do que os aspectos contábeis instrumentais é o florescimento das articulações lógico-contábeis, da elaboração racional de alternativas contábeis em favor do capital; é a percepção de como se deu o embate das ideias para facilitar o crescimento da riqueza, por meio da Contabilidade. O processo industrial foi genuíno, muito próspero na inventividade, mas, ocultou, burlou e tapeou os incautos, os menos informados, e não havia, nas palavras de Landes (2000), nenhuma estatura moral nisso, tão somente tecnologia.

Tanto foi assim que “George Oliver May acreditava que as ferrovias transcontinentais da América nunca poderiam ter sido construídas por companhias privadas se o custo à base de depreciação periódica tivesse sido exigido” (CHATFIELD, 1996, p.217). Isso porque a depreciação contábil periódica exigia controle e conhecimento público e não era bem isso que os capitalistas desejavam. Por essa razão, as discussões em torno da manipulação da informação contábil e do inevitável papel das contas contábeis ocupou a cena do final do século XIX.

As reflexões empreendidas neste Tópico estão fundadas sob dois pilares que suportam a profunda transformação teórica da Contabilidade e do Capitalismo a partir do final do século XIX: 1) a extraordinária mudança da Contabilidade com o quase abandono das *contas* para a construção do *abstrato* contábil, utilizando-se do discurso retórico, da permissiva construção de *verdades* para instrumentalizar a expropriação de riquezas (financeiras, sociais e ambientais); 2) a mutação da pessoa natural (*física*) em pessoa abstrata (*jurídica*), que alterou profundamente o convívio societal e suas relações com o capital.

Em ambas as reflexões o elemento chave presente é o desenvolvimento do conceito de *depreciação* contábil, relevante às ações da pessoa jurídica (*gerência*) e às *abstrações* contábeis. É, provavelmente, o ensaio à *financeirização* da Contabilidade ao longo de século XX.

### 3.2 A Contabilidade científica: da *ingenuidade* científica

Pode-se questionar inicialmente: havia honestidade científica nos contadores (*economistas*) quando, ao final do século XIX e início do século XX, se debruçavam fervorosamente sobre as *contas contábeis* como se elas fossem o objeto fim do estudo da riqueza individual? Ou, o rigor pertinente visava às justificações retóricas bem acabadas à fácil concentração de riqueza pessoal? Não tão fácil assim, se se recordar as desastrosas e recalcitrantes crises financeiras deste período: 1819, 1825, 1837, 1847, 1857, 1866, 1873, 1884, 1890, 1893, 1896, todas ocorridas nos EUA ou na Grã-Bretanha. O século XIX foi o século do experimentalismo financeiro anglo-saxão e isso se deveu, em parte, à ignorância ou astúcia dos guarda-livros?

As primeiras tentativas de teorização da Contabilidade ocorreram no século XIX (MATTESSICH, 2008). O objeto de estudo eram as *contas* com o propósito de interpretá-las buscando estabelecer uma “lógica”, uma coerente representação da dinâmica da riqueza. A escrituração contábil “se enraíza no ideal de ciência” (MCMILLAN, 1998). Os italianos

abrem essas discussões com Gioseppe Cerboni [1827-1917], Giovanni Rossi [1845-1921] e Fábio Besta [1845-1922], o primeiro a relacionar a Contabilidade à teoria econômica de Ricardo (MATTESSICH, 2008, p. 25).

Autores na Europa, citados acima, e nos EUA estavam convictos de um modelo teórico das contas. A teoria das “contas” pensada por Cerboni (1873) se consolida na *Logismografia* (do grego, “registro lógico”) que era um conjunto de contas *personalistas*: contas do *proprietário*, contas dos *agentes* e dos *correspondentes*. Cerboni imaginava ter alcançado uma abordagem “lógica” para a partida de dupla entrada (MATTESSICH, 2008). Segundo Brown (1905, p. 170) “historicamente, o principal interesse da *Logismografia* está em aceitar sem reservas a base da dupla entrada”. Na América, ele influenciou, entre outros, Hardcastle (1897) e Sprague (1898) (MATTESSICH, 2008). Besta, em oposição à logismografia, estabeleceu uma estrutura contábil fundada no econômico e no controle gerencial (*materialista*).

Na França, Léautey (1897) é um dos primeiros a considerar e provar que a Contabilidade é um ramo da matemática. É, segundo Degos (2016), uma ciência cujo objeto é o estudo racional das quantidades que podem ser enumeradas, medidas e avaliadas (DEGOS, 2016). Léautey e Guilbaut (1889) escrevem *La science de comptes* [A ciência das contas] e Reymondin (1928) *La Vérité comptable en marche (1914-1928)* [A verdade contábil em marcha (1914-1928)]. Léautey (1889, p. XXI), provavelmente, foi o primeiro a afirmar que a “ciência do comércio não é um ramo da economia”. Essa afirmação de Léautey tenta elevar o conhecimento científico-matemático da Contabilidade ao *status* de ciência e parece antecipar ou antever o profundo envolvimento da Contabilidade com a Economia, nos EUA, sobretudo. A convicção de que a Contabilidade havia alcançado a maturidade científica perpassava a todos os manuais contábeis da época.

Nos EUA, Foster (1837) foi um dos primeiros a *cientificizar* as contas contábeis, e apresentou uma das primeiras classificações das contas que parecem fazer uma afirmação ontológica; sua divisão não era para fins pedagógicos (MCMILLAN, 1998). McMillan entende que o *contismo* italiano tinha um forte caráter pedagógico, mas pouco conteúdo científico, ontológico. Foster (1837, p. 23) estabelece a “teoria da partida dobrada, como princípio do equilíbrio”. Ele acreditava que sua classificação derivava da essência imutável da Contabilidade por meio da aplicação do pensamento científico.

Crittenden (1857, p. 4, grifo nosso), também acredita que “a escrituração é a *ciência das contas*, e ela ensina como preservar o registro *correto* de todas as transações de negócios”. Sprague (1907) também entende que a Contabilidade é um ramo da matemática e

uma ciência classificatória, repudiando assim a ideia de uma arte dotada de práticas e de rotinas enfadonhas e estressantes. Sprague (1887) criou a expressão *Accountics* [*Ciência das Contas*]. Para McMillan (1998, p. 19) *Accountics* foi colocada ao lado de outras ciências matemáticas. O que distinguia essa ciência das outras ciências matemáticas era que *Accountics* dizia respeito aos valores econômicos. Assim, por meio dessa definição a ciência das contas estava associada às ciências matemáticas e à economia política ou economia (MCMILLAN, 1998, p. 20).

No entanto, a preocupação com as contas não era tão somente matemática, era também para dar-lhes o conteúdo econômico. Nesse sentido, Hardcastle (1888) e Parkard (1884) manifestam preocupações no sentido de revelar aspectos peculiares do lucro e das relações entre receitas e despesas (MCMILLAN, 1998).

Em síntese, o final do século XIX e início do século XX foi um período fecundo à teorização da Contabilidade. Estabeleceram-se, assim, as primeiras bases científicas da Contabilidade. Os autores estavam convencidos de que a Contabilidade era uma ciência matemática cuja função era revelar o resultado da empresa, por meio da partida dobrada (igualdade entre débito e crédito) e da equação fundamental ( $A = P + PL$ ).

Contudo, parecia ser, inicialmente, uma lógica ingênua porque se baseava na cresça positivista dos registros contábeis, da escrituração cientificamente “correta”, plenamente acabada. Na verdade, não vislumbravam estudar cientificamente a Contabilidade, mas tão somente dar vestes científicas à escrituração contábil, compreendendo que isso seria suficiente para elevá-la à categoria de ciência.

Essa escrituração contábil, na medida em que aumenta a complexidade das estruturas empresariais (corporações multidivisionais), busca interpretar o novo cenário capitalista apontado pelas bolsas de valores como fonte de financiamento para os grandes investimentos em ferrovias, linhas telegráficas, fábricas, etc. Disso defluem as primeiras tentativas de construção de um objeto teórico-societal: a *Teoria da Propriedade*, a *Teoria da Entidade*, além de outras.

### **3.3 Teoria da Propriedade: a inaugural *retórica* da perspicácia**

Pelo menos, dois estudiosos trabalharam a Contabilidade sob a ótica da Teoria da *Propriedade*: Besta (1880) e Sprague (1880), coincidentemente na mesma época. Quanto ao italiano Besta, Mattessich (2008, p. 87), revela trecho de uma tradução alemã da obra de Schneider (2001, p. 98) em que ele afirma: “[Besta] é o primeiro a relacionar a Contabilidade

à teoria econômica, e. g., ele usa valores de substituição apelando para a teoria do valor de Ricardo (custos de reprodução) e se preocupa completamente com a avaliação real de bens imóveis e arrendamentos”. Mattessich (2008, p. 7) afirma: “Besta claramente delineou a Teoria da Propriedade”.

Sprague (1880), em seu trabalho *Algebra of Accounts* [Álgebra das Contas] (1880), antecipa a *teoria da propriedade* ao equacionar o balanço contábil da seguinte forma: Ativo = Passivo + *Propriedade*; sua teoria é publicada mais tarde como *Philosophy of Accounts* [Filosofia das Contas] (PREVITS E MERINO, 1998, p. 156). “Os axiomas de Sprague”, afirmam Previts e Merino (1998, p. 156), “são reconhecidos como a essência de uma escola pré-clássica da teoria contábil americana”. Décadas mais tarde Hatfield e Paton reconhecem a obra de Sprague como fundamental para o desenvolvimento de seus trabalhos.

Mattessich (2008, p. 27) afirma que “a característica central da *teoria da propriedade* foi sua ênfase na conta capital e na preservação do capital, e mais tarde, no balanço patrimonial, que cresceu para assumir uma posição mais dominante”. A conta capital deixa de ser considerada como residual tornando-se algo “identificado firmemente com o proprietário; a firma passa a ser considerada sua possessão, não algo apartado dele” (PREVITS e MERINOS, 1998). Foi dentro dessa estrutura que as preocupações conceituais, como: custos e valores, resultado e gasto, estoque e depreciação, foram discutidas (PREVITS e MERINO, 1998, p. 156).

Os conceitos são estruturados de acordo o propósito de prover significado, sentido ao que se compreende por *propriedade*. Não se trata mais de aglomeração de contas com *práxis* definidas, mas a conjugação de esforços intelectuais para sustentar algo que se faz presente na visão contábil: o *proprietário*, não como uma conta, mas como alguém que gerencia, que leva adiante a sua propriedade.

Com a *teoria da propriedade* a ligação do contador com o proprietário do capital tornou-se mais evidente na medida em que mecanismos manipuladores da escrituração contábil permitiram acomodar interesses particulares, do tipo, *reservas secretas* (YAMEY, 1977). Não se trata mais de estabelecer rol de contas, quantificações matemáticas, mensurações, mas de manipular essas informações de maneira perspicaz, persuasiva. O importante é a preservação do que se aplicou, mesmo em condições de prejuízo; é a razoável garantia de retorno sobre o investimento.

As *reservas secretas* eram, e ainda são, ações contábeis deliberadas para subavaliar ou sobrevalorizar os ativos/passivos com propósitos definidos pelo proprietário, às vezes para reter capital ou atrair investidores. Paton e Stevenson (1920, p. 237) condenavam essa prática,

considerando-a totalmente ilegítima, mas, reconheciam que ela era amplamente utilizada pelas ferrovias, bancos, indústrias. Pixley (1904, p. 34), ao contrário, defendia que os contadores deveriam permitir a acumulação de reservas secretas para garantir a continuidade do negócio em tempos de dificuldades. Esse era o novo espírito cujo raciocínio busca vestes científicas.

O fato é que se tratava da manipulação dos resultados, da ocultação da informação contábil, agora, fortalecida por uma teoria justificadora de tais ações. A *teoria da propriedade*, então, permite a retórica, a construção de “verdades” porque direciona seus propósitos para algo manipulável gerencialmente: a *propriedade*. Para Yamey (1977, p. 28) “não há dúvida de que, no século XIX, a ampla área de discricionariedade na Contabilidade para os acionistas era frequentemente explorada por gerentes impositivos ou inescrupulosos”.

É a *Teoria da Entidade*, entretanto, que permite a percepção de uma entidade *abstrata*, denominada de *corporação*, que mudará a *teoria* da Contabilidade e as relações capitalistas. A corporação muda significativamente a visão de lucro. Antes o lucro era considerado como a *liquidação* da empresa, na medida em que era apurado pela diferença entre ativos e passivos. Na corporação a situação é diferente, pois lucro não está mais ligado ao capital, mas em uma conta calculada por meio da receita; são receitas *líquidas* (LITTLETON, 1933, p. 216-217).

### 3.4 Teoria da Entidade: a lógica contábil do capitalismo gerencial

A ideia de uma teoria contábil menos justaposta ao proprietário faz surgir a possibilidade de algo mais plural com a percepção de referências mais amplas, levando-se em consideração o relevante papel inaugurado pela *corporação* capitalista. Zanoni (2003, p. 15) considera que a *teoria da entidade* foi a resposta necessária ao nascimento e desenvolvimento da grande corporação americana; é a superação da *teoria da propriedade* e da *Contabilidade científica*.

Paton (1922) adverte que a *teoria da Contabilidade* estava saturada com o conceito de *proprietário*, provavelmente advinda dos escritos de Sprague (*Philosophy of Accounts*), o que ele concluiu como sendo, na verdade, a Contabilidade do *proprietário*. Zanoni, (2019, p. 3) destaca que “com a grande corporação, inclusive as ferroviárias, surgiram o mercado financeiro e a necessidade de confiabilidade na informação contábil”. Além disso, afirma

Bank (2001, p. 450): “uma das razões para se instituir o imposto de renda sobre as corporações, nos EUA, foi percebê-las como entidades separadas de seus proprietários”.

Zanoni (2019, p. 3) lembra que “essa nova complexidade institucional da corporação ofereceu aos estudiosos da Contabilidade problemas teóricos que a abordagem proprietária não poderia resolver”. Paton (1922) destaca um tipo de empresa surgido no final do século XIX que define e recrudescer as ações capitalista nos séculos seguintes, em escala mundial: a *corporação*. A corporação, que lidera as mais diversas linhas da indústria, (PATON, 1922, p. 19), assume formas complexas denominadas de estruturas *multidivisionais* (WILLIAMSON, 1975, pp. 132-154), ou estruturas *multifuncionais* (Chandler, 1984, p. 478-479). Essas estruturas foram possíveis porque o estado confere à corporação um ser separado e distinto de seus membros (PATON, 1922).

### 3.4.1 A Pessoa Jurídica

O capitalismo industrial cria, então, a *pessoa jurídica*, abstrata e com personalidade; uma pessoa fictícia, artificial, com *direitos e obrigações*, que “não tem alma a salvar nem corpo a ser preso” (Baron Thurlow, s/d, tradução nossa). Não fosse essa ficção desenvolvida nos EUA, as corporações e suas subsidiárias não teriam se multiplicado com tanta velocidade. Antes da *pessoa jurídica*, as poucas corporações existentes eram grupos licenciados pelo estado para executar determinada tarefa (CHOMSKY, 2003). A corporação tinha seus papéis delimitados e com regras muito claras, como, valor do capital, quanto tempo podiam operar, além de não poder possuir outras corporações, e seus *acionistas podiam ser responsabilizados diretamente* enquanto pessoas físicas (ZEPERNICK, 2003).

Entretanto, com a expansão das corporações ligadas às ferrovias, bancos, indústria pesada, etc, os advogados notaram que necessitavam de mais poder para atuar, e buscaram remover parte das restrições historicamente impostas às corporações (ZINN, 2003). Com base na Décima Quarta Emenda da Constituição americana (que deu direitos iguais aos negros) as corporações foram à Justiça, alegando “você não podem tirar de uma pessoa a vida, a liberdade, ou a propriedade; somos uma pessoa, a corporação é uma pessoa.” e a Corte aceitou estes argumentos (ZINN, 2003).

Assim, criou-se a *pessoa jurídica* que passou a fazer parte do convívio societal *absorvendo as responsabilidades antes imputadas às pessoas físicas*. Retirar a pessoa física de cena e entronizar uma pessoa abstrata foi fundamental para os objetivos capitalistas da

corporação. Sob essa ótica, as corporações, representadas por pessoas jurídicas, são pessoas sem consciência moral, e sua única preocupação é com os acionistas (CHOMSKY, 2003).

Embora a corporação não seja uma pessoa real, Paton (1922 p. 473) pondera: “mas isso não significa que a empresa privada não tenha uma existência real e mensurável”. A partir dessa realidade, Paton (1922) estabelece os postulados da *entidade* e da *continuidade* da entidade. Para Paton (1922, p. 474), “a suposição do contador baseia-se, pelo menos em parte, no fato. Há, em muitos casos, uma entidade comercial genuína”. Esta reflexão de Paton não gira em torno de contas contábeis, mas objetiva as relações entre a entidade real e sua percepção pelo contador. A construção da *entidade* no contexto social é um desprendimento das rotinas da escrituração contábil para alcançar um espaço pretensamente científico, teórico, ainda não experimentado pelos pesquisadores da Contabilidade.

A pessoa sem face, exacerbação máxima da *teoria da entidade* e representante do capital, contribuiu para os significativos avanços do capitalismo, e particularmente, para o desenvolvimento e expansão das *subsidiárias*, que eram unidades fabris vinculadas às estruturas centralizadas (*holding*). Ela possibilitou também o desenvolvimento da *auditoria* contábil independente, do CEO (*Chief Executive Officer*) enquanto profissional executivo, e a consolidação das agremiações contábeis, como AICPA, cujo papel relevante sempre foi o de proteger os interesses e o *status quo* da classe contábil norte-americana, além de manter as corporações sob a “salvaguarda” contábil.

Em síntese, iniciava-se, assim, nos EUA, um desenho teórico-contábil estruturado em princípios instrumentais capazes de justificar as ações das corporações, diferente daquele desenvolvido na Europa. Por exemplo, a definição de Contabilidade elaborada por Paton (1922, p. 6): “a contabilidade consiste de um corpo de doutrinas, princípios, generalizações importantes, que fundamenta o sistema técnico de dupla entrada, a avaliação de ativos ligados à empresa em particular.” Paton (1922) busca escapar do instrumentalismo das contas para tentar determinar os elementos teóricos da Contabilidade. Ele faz isso por meio de alguns *postulados*. Postulados são proposições axiomáticas. Eles visam a sustentar a Contabilidade no contexto pretensamente científico.

Ressalte-se, contudo, que as teorias contábeis elaboradas na Europa e EUA, no início do século XX, buscando uma *cientificidade* para a Contabilidade, não visavam à construção de sua autonomia científica, sólida e duradoura. O propósito era menos nobre e mais especificamente atado ao novo capitalismo: abrir espaços à compreensão do papel da escrituração contábil no novo cenário capitalista bursátil avançado pelas corporações industriais. O eixo da discussão refletia em que medida o contador deveria se compromissar

com as novas estruturas multidivisionais complexas que demandavam garantias para os seus investimentos.

### 3.4.2 A pessoa teórica a-científica

Para tanto, fortalecer a compreensão do teórico era dar vestes de sustentação ao modelo capitalista gerencial. A Teoria da Entidade emergia com plenitude para responder a esse anseio. Era necessário dar um *caráter* a essa nova *pessoa* jurídica, sobretudo, um caráter emancipatório. Zanoni (2003, p. 3) afirma que “se o método de *contabilidade de custos* perseguia e realizava a inovação técnica [...] muito mais necessária era uma *adequação teórica da concepção de empresa, já que a empresa era o objeto real da mudança.*”

Zanoni (2003) reforça os argumentos deste ensaio teórico ao estabelecer três fases na história contábil norte-americana, do século XIX ao início do século XX. A primeira fase é a da ignorância contábil, a inabilidade até mesmo para com a partida dobrada, período de pouca publicação; a segunda fase é tomada pelo movimento que se formou em torno de indivíduos carismáticos, como, Charles Waldo Haskins, que estudara na Europa entre 1875 e 1876, Charles E. Sprague, presidente da *Union Dime Savings Bank* e também autor de *Filosofia das Contas*, e Silas S. Packard, fundador da *Packard's School of New York* e autor do clássico *O manual do Treinamento Teórico na Ciência das Contas* (ZANONI, 2003, p. 11).

A segunda fase é a mais fecunda na produção textual contábil sob a ótica norte-americana puramente científica. Zanoni (2003, p. 11) constata que “a única tentativa real de construção teórica no campo da contabilidade pertence àquele grupo de profissionais e acadêmicos que fundou o *New York Institute of Accounts* (NYIA) [Instituto de Contas de Nova York] e a chamada Contabilidade Científica”. Nessa fase havia ainda uma sintonia com a produção científica da Europa. Mas, também foi uma fase meteórica.

A última fase, iniciada com a *Teoria da Entidade* de Paton (1922), que se perpetuou na cultura contábil norte-americana, subjuga a *Contabilidade científica* e entroniza algo parecido com o científico, utilizando-se de argumentos científicos, constrói axiomas e princípios, mas não é rigorosamente científico. Zanoni (2003, p. 12) a denomina de “tendência epistemológica”. Ele exemplifica que na Itália, Zappa não inseriu os princípios básicos da Contabilidade apenas em uma estrutura lógica e metodológica, mas dentro de uma nova ciência, definida como *Economia Aziendale*, que é uma espécie de estrutura teórica intermediária entre Contabilidade e Ciência Econômica, com sua autonomia epistemológica. E, afirma ainda Zanoni (2003, p. 12) “não houve nem em Paton nem em outros estudiosos que

contribuíram para a consolidação teórica, o desejo de dar uma independência científica à Teoria da Entidade”. Dessa fase defluiu a *General Accounting Accepted Principles* (GAAP) e, na sequência, a elaboração de uma estrutura *sui generis* (COLASSE, 2000), a *Conceptual Framework* [Estrutura Conceitual].

O descolamento do *científico* é constatado por Zanoni (2003), mas não é explicado. Pelo menos, duas explicações podem ser dadas. A primeira, por causa do excessivo vínculo da Contabilidade com a Economia, que a fez ser considerada como um *ramo* da própria Economia (Hopwood, 1987, p. 210). A segunda explicação tem raízes culturais mais profundas e envolve o *status quo* contábil e os interesses vinculados ao novo e profícuo ramo contábil da auditoria externa e independente, peça fundamental no capitalismo gerencial. E a primeira batalha na desconstrução da Contabilidade científica é desqualificar o científico.

### 3.4.3 A construção do *interesse particular*

Os relatos históricos sobre o final do século XIX e início do século XX levam a crer que havia uma convicção de que o modelo capitalista industrial era a alternativa a ser considerada por todos, ainda que fosse necessário remover obstáculos de ordem *aparentemente* ética. Por exemplo, Yamey (1933, p. 219; 1977, p. 29) revela que “os tribunais decidiam que os diretores das corporações podiam, dentro de limites amplos, apresentar contas definitivas que incorporassem desvios substanciais e deliberados, por meio da aplicação de convenções contábeis, desde que fossem feitas de boa fé e no interesse da companhia”.

Dependendo das circunstâncias, os lucros poderiam ser subestimados ou, até mesmo, compensados por meio das reservas secretas quando o resultado fosse fraco (YAMEY, 1977). “Em outras palavras”, afirma Yamey (1933, p. 219) “o tribunal não estava disposto a questionar o julgamento dos diretores de 1864, à luz da situação de 1869, ou a questionar o julgamento de homens de negócios quando feito de boa fé.”

Bryer (1993, p. 679) retruca as colocações de Yamey (1977): “ele deixa de dizer quais são esses “limites” dentro dos quais a gerência tem espaço para exercitar suas “necessidades”, ou a quem a “boa fé” deve ser mostrada”. Na verdade, a manipulação das informações contábeis fazia parte do instrumental disponível para o gerente e a justificativa para tanto era a hipótese de entidade permanente (Littleton, 1933) e que já tinha sido enunciada por Paton (postulado da *continuidade-on goin concert*).

A lógica da *continuidade* da corporação buscava a manutenção do capital sob a alegação de que o “poder econômico de uma empresa necessita ser mantido para que as pessoas individuais e a sociedade como um todo não sofra uma perda de produtividade e um encolhimento da riqueza” (Littleton, 1933, p. 246). Certamente, apenas a metade da verdade estava sendo dita posto que as *necessidades* dos gerentes, regra geral, vinham em primeiro lugar. Não fosse assim, as corporações não teriam avançado.

Um dos trunfos lançados pelos gerentes e acolhido pelos tribunais era a discricionária manipulação da *depreciação* contábil. Bryer (1993, p. 681) cita o exemplo *Lee v. Neuchatel* em que a omissão de depreciação foi aceita com base no fato de que as empresas necessitavam apenas preservar o “capital circulante” para fazer pagamentos de dividendos. Na opinião do juiz, o capital fixo “permanecia com” a empresa ou era perdido por ela, e não precisa ser preservado na medida em que o capital circulante “deixava” a empresa para obter lucro. Portanto, um dos cruciais problemas das corporações era a maneira de lidar com a *depreciação* contábil (esse tema foi tratado no Tópico 5).

### **3.5 A execução do *uniform accounting* em favor do *full disclosure***

A transformação da fábrica *singular* em corporação *multidivisional*, nos anos de 1920, significou eliminar gargalos do processo produtivo que comprometiam as decisões estratégicas nas corporações (WILLIAMSON, 1975, pp. 134-135), e aumentar a visibilidade do processo. O *gerencialismo* desenvolvido pelos norte-americanos, particularmente, por Pierre duPont (*DuPont Company*) e Alfred Sloan (*General Motors*), superou qualquer planta produtiva da Europa, estagnada pela Grande Guerra de 1914. A América experimentava as melhores relações com a prosperidade científica na administração dos negócios industriais.

Entretanto, de que maneira a Contabilidade poderia acompanhar esse frenético desenvolvimento científico, que destituiu o proprietário e entronizou o profissional gerente da corporação? Se por um lado teorizar as contas era determinar novo curso para o capital de investimento, por outro, a complexidade das estruturas industriais exigia Planos de Contas que *uniformizassem* as informações contábeis.

Na Europa, a uniformização do plano de contas já era realidade na França dos anos de 1872 (NIKITIN, 1996, p. 209). Entretanto, por causa do método taylorista (1920) nos EUA, os franceses viram a necessidade de uniformizar o Plano de Contas para que pudessem absorver as novidades dos custos (STANDISH, 1990).

Na França, Alemanha, Bélgica, Espanha, Holanda, Portugal, a uniformização do plano de contas tomou uma dimensão científica diferente daquela percebida pelos contadores norte-americanos (PREVITS e MERINO, 1998, pp. 207-208) na medida em que esse plano de contas passa a ter uma dimensão nacional. Os planos de contas uniformes, na França, se referem ao conjunto de contas; “é um plano de classificação [...] com classes, subclasses, categorias, com formas, modelos e padronizações das demonstrações contábeis a serem utilizadas nos registros” (MUELLER, 1965, p. 851). São planos de contas oficiais, regra geral, aprovados pelos governos, e, em alguns casos, são referência para o cálculo do crescimento econômico do país (TOUCHELAY, 2010).

Os norte-americanos, no início do século XX, também adotavam os planos de contas uniformes, inclusive na Contabilidade de custos (PREVITS e MERINO, 1998, p. 230). Cole (1908, p. 143) e Mueller (1965, p. 851) registraram as exigências contábeis impostas pela *Interstate Commerce Commission* (ICC), que regulavam as ferrovias americanas, no sentido de adotarem planos de Contabilidade *uniformes*. Era necessária certa organicidade dos custos, sobretudo, para se aferir com maior detalhamento e precisão o resultado contábil.

No entanto, Merino e Coe (1978, p. 63-64) apontam que “os contadores não acreditavam que a uniformidade fosse adiante; logo questionamentos foram feitos: ‘a uniformidade poderia levar a alguns resultados indesejáveis se o ICC insistisse em uma forma inflexível de contas’”. Contudo, o movimento em defesa da *uniformidade* dos sistemas de contas se fortaleceu no setor público e com elevada melhoria dos relatórios da administração, além de contar também com o entusiasmo dos homens de negócio e dos governantes (PREVITS e MERINO, 1998, p. 207 e p. 230). Os contadores norte-americanos reconheceram os méritos da *Contabilidade uniforme*, mas eles não estavam preparados para estendê-la ao setor privado.

A reação dos contadores à proposta de *uniformização* das contas contábeis remonta à iniciativa dos estudos científico das contas. Entendiam eles que o termo “científico” caminhava no sentido de se estabelecer regras absolutas aplicáveis em todas as situações, não obstante as circunstâncias (PREVITS e MERINO, 1998). Havia aqueles que defendiam a teoria científica da Contabilidade, como Smith (1912), mas havia também aqueles que retrucavam Smith alegando que a Contabilidade não era um *livro de regras* e que as circunstâncias é que deveriam governar os contadores. “Você tem que usar a experiência porque somos contadores profissionais, como afirmou Dickinson” (PREVITS e MERINO, 1998, p. 207).

Previts e Merino (1998, p. 207) acentuam que “os contadores temiam que as demandas [...] reduzissem a função do contador à de um escriturário (AAPA, *Year Book*, 1912, 59ss)”. Além disso, Previts e Merino (1998) lembram o editorial do *Journal of Accountancy* (maio/1912, p. 360): “a contabilidade não foi e nunca será uma ciência exata, e qualquer lucro e perda que ela apresente é uma medida muito substancial, uma expressão de opinião e, por essa razão, sujeita a divergência de visão, tanto na sua substância quanto na sua forma”.

Previts e Merino (1998, p. 275, grifo nosso), salientam que “as regras não exigiam julgamento, e a implementação de sistemas uniformes resultaria na transformação dos CPAs [auditores] em simples técnicos”. Montgomery (1927, pp. 245-249), sintonizado nas preocupações dos CPAs, aponta que “nosso ativo mais precioso é nossa independência na maneira de pensar e de agir”. Ele destaca ainda que “o julgamento é o nosso meio de usar esse ativo” e conclui, “a adesão servil às definições ou precedentes reduziria nossa utilidade a um ponto sem expressão”.

As divergências e reações no cenário contábil norte-americano levaram a *American Institute of Accountants* (AIA) e a *American Society Certified Public Accountants* (ASCPA) a formar um comitê conjunto para responder às demandas dos reguladores. A comissão se posicionou: a contabilidade *uniforme* é irrealista e ineficaz, e sua principal virtude a *simplicidade* (PREVITS e MERINO, 1998). “A uniformidade tem sido exageradamente salientada”, afirmou o relatório, acrescentando que “isso pode ser mais enganoso do que informativo”.

Portanto, a tentativa de *cientificizar* a Contabilidade norte-americana foi malograda por imediata reação dos contadores e de suas agremiações, alegando perdas reais para a profissão, um desprestígio na medida em que seus conhecimentos não seriam mais necessários por causa da padronização (uniformização) dos procedimentos. Estava em jogo o *status quo* do contador que temia perder o reconhecimento profissional “conquistado a duras penas” (PREVITS e MERINO, 1998). A reação negativa foi endossada também pela AAPA (atual AICPA), que buscou novas alternativas.

A SEC, então, encaminha a questão para algo diferente do *uniform accounting*: o *full disclosure* [evidenciação completa] que, diferente das regras uniformes, fazia do julgamento uma parte essencial na elaboração dos relatórios. O *full disclosure* depende da discricionariedade, do julgamento pessoal do contador, do auditor. No entanto, Previts e Merino (1998, p. 458) afirmam que “o *full disclosure* é uma doutrina da ocultação financeira”. Por outro lado, Mattessich (1979, p. 55) afirma que “teoria da evidenciação” deveria ser uma

“noção inquietante” para os contadores, pois o termo implica que “os contadores possuem um conjunto geral de dados dos quais a administração permite a divulgação de números mínimos”. Mattessich (1979), assim, explicita a permissividade do *full disclosure* a partir da qual o contador pode manipular os números segundo os interesses da administração.

O *full disclosure* representou o abandono dos estudos científicos das contas e explica porque os norte-americanos, pós-1920, não produziram qualquer obra sobre o método italiano da dupla entrada e porque construíram outro tipo de Contabilidade baseada no julgamento, no *juízo de valor* do profissional contábil. A rejeição ao *livro de regras* tornou a partida de dupla entrada *irrelevante* para os americanos do norte na medida em que ela era a fonte de irrigação da *uniformização* da Contabilidade.

Em conclusão, significa afirmar que a Europa, na primeira metade do século XX, seguiu o caminho da *uniformidade* contábil (planificação das contas) enquanto que os contadores norte-americanos abandonam a cientificidade contábil ligada às contas em favor do *juízo de valor*, de uma Contabilidade permissiva, *pendular*. Disso defluem os *princípios de contabilidade geralmente aceitos* (PCGA) e, em seguida, estruturam os padrões contábeis, justificados por uma *Estrutura Conceitual* pretensamente científica. Esses elementos históricos ajudam também a compreender as dificuldades encontradas, hoje, pelos europeus quando tentam adequar suas Contabilidades às IFRS.

### 3.6 O contador norte-americano e o seu determinismo profissional

Para se compreender o determinismo da classe contábil norte-americana, que faz dela a menos intelectualizada e a mais forte e consolidada economicamente, é necessário conhecer as suas reações frente a alguns problemas. Por exemplo, o convencimento de que a auditoria independente seria mais importante do que auditoria do estado, no pós-crise de 1929, quando Roosevelt estava decidido acabar com o “capitalismo gerencial” (PREVITS e MERINO, 1998, p. 270). A profissão contábil teve que convencer os políticos, e depois os reguladores, de que a auditoria independente poderia fornecer proteção aos investidores. Eles foram vitoriosos nessa batalha, apesar da nomeação da *Security Exchange Committee* (SEC), por meio de lei, para elaborar as normas contábeis, que terminou, novamente, nas mãos dos contadores.

Outro exemplo mais agudo de interferência do contador na formação econômica dos resultados é quando Paton e Littleton (1940, p. 114), ao estabelecerem a *Teoria da Entidade*, imaginavam que o gerente deveria *equilibrar os interesses de todas as partes*. Assim, o

gerente deveria apurar o resultado para a entidade e não para os acionistas. Entretanto, os contadores não se deixaram levar pelo *interesse de todas as partes* e se dedicaram prioritariamente ao interesse do gerente da corporação (HUSBAND, 1954, p. 393).

Por essa razão, o lucro contábil só refletia o poder gerencial das corporações (GALBRAITH, 1956). Previts e Merino (1998, p. 316) também apontam economistas dos anos de 1950, como, Berle e Means (1933), Penrose (1959), Peter Drucker (1948), manifestando suas preocupações quanto à estrutura econômica e quanto à necessidade de mudanças nas relações da corporação que tornaram o lucro contábil tradicional irrelevante. A preocupação dos economistas era sobre o enorme poder dos capitalistas financeiros, além do “movimento de fusões de conglomerados que resultou em duras críticas aos contadores por seus fracassos em conter os abusos de relatórios gerenciais” (PREVITS e MERINO, 1998, p. 301).

Briloff (1979, p. 1) assevera: “estou aludindo às ‘falsificações’ generalizadas produzidas no ambiente de responsabilidade corporativa – onde o público não sofisticado foi levado a crer que um sistema eficaz de freios e contrapesos assegura a responsabilidade dos gerentes profissionais”.

Briloff (1979) questiona as relações do auditor *independente* com o gerente da corporação, quando ele reforça o mito popular da expressão “em nossa opinião... apresentam *razoavelmente*...”. No entanto, acabam por endossar, *razoavelmente* as irregularidades do gerente. Esse é um comprometimento do contador/auditor que extrapola os mais razoáveis padrões de conduta, arrastando a profissão para os alagadiços da ausência de ética. Mas, a classe contábil norte-americana não se abala com as críticas e mantêm-se no propósito de atender os interesses dos gerentes das corporações.

Por fim, outro fator determinante da convicção dos contadores norte-americanos foi o desinteresse pela causa ambiental. Embora Previts e Merino (1998, p. 319) revelem que “houve um crescente reconhecimento entre os acadêmicos contábeis e de alguns profissionais de que a contabilidade não poderia estar divorciada de considerações sociais amplas”, na prática quase nada foi feito. “Em 1972, a resposta do AICPA aos pedidos de mensuração de desempenho social foi a monografia *Mensuração Social das Corporações*, que propunha um tipo de auditoria social” (PREVITS e MERINO, 1998, p. 319). O documento suscitou discussões teóricas, mas nenhum interesse para tornar as medidas exequíveis.

Portanto, os contadores e auditores norte-americanos não se interessavam por aquilo que poderia desviar suas ações práticas dos propósitos focados no CEO das corporações e nos

padrões contábeis, nas regras que demandavam julgamento e presença do contador. Isso era relevante para os contadores e suas agremiações.

### **3.7 Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA): a incógnita a-científica do normativismo**

A profissão contábil norte-americana se desinteressa pelo método da partida dobrada e constrói uma Contabilidade assentada no julgamento, no *juízo de valor*. Nesse sentido, é necessário teorizar regras, estabelecer certas normas que contribuam para o processo de julgamento no exercício da *práxis* contábil. Ressalte-se, é uma teorização não instrumental. Não se trata de instruir ou definir conjunto de contas, mas de posicionar o profissional diante de elementos de subjetividade, como, a *teoria da entidade*. São reflexões da realidade com propósitos pretensamente científicos.

É mais cômodo transitar entre conceitos teóricos subjetivos do que entre contas objetivas. Tal construção normativa permite ao contador/auditor se situar nas informações contábeis das corporações. Essas normas, que estão em permanente alteração, são editadas pelos seus próprios pares, para execução e utilização de seus próprios pares. Em 2010, eram 7 mil páginas, em 2017 já eram 10 mil (*Attestationupdate.com*, 2019). A Contabilidade norte-americana foi, provavelmente, a única profissão auto regulamentada no mundo.

A questão relevante posta é: porque os autores contábeis norte-americanos não instauraram um modelo científico, como ocorreu nas ciências econômicas, nas ciências jurídicas? Mesmo no final do século XIX, quando os contadores norte-americanos ensaiavam sustentar a *Contabilidade científica*, ainda que atada às matemáticas, não conseguiram defini-la como ciência. Se seu objeto de estudo girava em torno da propriedade, da entidade, do patrimônio, nem mesmo nessas circunstâncias houve uma reflexão que visasse a um objeto autônomo, com dinâmicas próprias, variáveis perceptíveis. Na Europa, entretanto, Besta já definia a Contabilidade como uma *ciência do controle econômico* (MATTESSICH, 2008, p. 87). Zappa já havia desenvolvido a *Economia Aziendal*, como uma ciência autônoma.

Curiosamente, os norte-americanos iniciam suas reflexões partindo de postulados (*axiomas*) e princípios, que são categorias das ciências, mas sem o estofamento científico, são reflexões soltas sem arcabouço científico. A partir da *Teoria da Entidade* e por sua influência teórica, houve uma profusão de iniciativas para elaborar normas/padrões determinando a conduta do profissional contábil nos EUA, que influenciaria mais tarde o mundo todo (veja Tabela 01).

**Tabela 01 – Resumo histórico dos procedimentos e ações contábeis no sentido da normatização da Contabilidade norte-americana**

<b>Data</b>	<b>Procedimento adotado</b>
1929	Quebra da bolsa de valores de Nova Iorque, com consequências temerárias para os relatórios contábeis.
1932-33	Após a quebra da bolsa o <i>American Institute of Accountants</i> (AIA) recomenda a adoção de cinco princípios gerais de contabilidade a serem seguidos pelos auditores.
1933	Cria a <i>Securities and Exchange Commission</i> (SEC), com autoridade para prescrever “os métodos a serem seguidos na preparação dos relatórios financeiros”. <b>A SEC insiste na contabilização pelo custo histórico para que as demonstrações contábeis não fossem "divulgações enganosas".</b> ( <i>full disclosure</i> comparabilidade) A política inflexível da SEC sobre <b>contabilidade de custos históricos persistiu até 1978</b> , quando, pela primeira vez, propôs uma exigência de que as reservas de petróleo e gás fossem periodicamente reavaliadas, com a mudança sendo levada aos lucros. O Custo histórico foi utilizado praticamente durante 45 anos ( <b>período sem crises econômicas!!</b> ).
1936	O Instituto publica o Exame de Demonstrações Financeiras, que introduz o termo "princípios contábeis geralmente aceitos", conhecido como GAAP.
1938-39	A SEC, por voto restrito, confia ao setor privado estabelecer o GAAP. (pela Lei a SEC não poderia delegar essa tarefa ao setor privado)
1947-48	Ao contrário da pressão de algumas grandes empresas, o Comitê se opõe ao uso de despesas de depreciação ajustadas pela inflação, exceto em divulgações suplementares, uma visão que a SEC apóia. O Comitê reafirma essa visão em 1953.
1950	Leonard Spacek, sócio-gerente da Arthur Andersen & Co., começa a criticar o Comitê de Procedimentos Contábeis (CAP) por permitir métodos contábeis alternativos. Isso reflete uma divisão filosófica entre as grandes empresas de contabilidade: uniformidade <i>versus</i> flexibilidade.
1959	Provocado pelas críticas da Spacek, o Instituto (agora conhecido como Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, ou AICPA) nomeia um comitê especial para revisar o papel da pesquisa no estabelecimento de princípios contábeis. Surge o APB no lugar do CAP.
1960	O mercado de valores mobiliários dos EUA começou a se tornar ainda mais competitivo, e a década é uma das inúmeras fusões multinacionais e de conglomerados. A imprensa financeira começa a seguir as controvérsias contábeis mais de perto, e o presidente da SEC começa a criticar o APB por não "restringir as áreas de diferença", e sugere que, se o APB não o fizer, a SEC o faria.
1970-71	As três grandes empresas de contabilidade são tão críticas em relação ao intenso lobby "político" da APB, com os Opinions nº 16 e 17, que anunciam a perda de confiança no APB como fonte de relatórios financeiros sólidos. Críticas como essas levam o Instituto a estabelecer o Wheat Study Group sobre "o estabelecimento de princípios contábeis" e o Trueblood Study Group sobre os "objetivos das demonstrações financeiras".
1973	O FASB sucede ao APB em 1º de julho, dois dias após a formação do International Accounting Standards Committee (IASC).
1978-1985	O FASB publica sua <i>Conceptual Framework</i> [Estruturas Conceituais] sobre os objetivos, as características qualitativas, os elementos (definições) e o reconhecimento e mensuração, constituindo sua estrutura conceitual para empresas de negócios. O resultado do arcabouço conceitual do FASB desestimula aqueles que esperavam que ele apontasse o conselho para uma resolução de seus problemas de padrões mais difíceis. (30 memorandos de discussão, relatórios de pesquisa, minutas e outras publicações, totalizando mais de 3.000 páginas).
1985/87/90/96	Em quatro ocasiões, à medida que a flexibilidade para produzir lucros favoráveis cresce em importância para os diretores executivos, a indústria pressiona o FASB para que seja mais sensível às suas objeções. Tentativas são feitas para colocar mais representantes do setor no FASB e exercer mais controle sobre a agenda de projetos do FASB. Em 1990, a indústria conseguiu persuadir os curadores da Fundação de Contabilidade Financeira a

	mudar a maioria necessária para aprovar os padrões de 4-3 a 5-2, na esperança de desacelerar o ritmo do conselho. Em 1996, o presidente da SEC, Arthur Levitt, reagindo à pressão do <i>Financial Executives Institute</i> , obriga a Fundação a adicionar quatro membros do "interesse público" a seu conselho de administração.
1998	O FASB, por unanimidade, emite o SFAS 133 sobre a contabilização para instrumentos derivativos e atividades de <i>hedge</i> . O setor financeiro lutou arduamente contra as propostas de valor justo do FASB por meio de uma norma. Projetos legislativos foram introduzidos no Senado e na Câmara, e as comissões realizaram audiências, tudo para persuadir o FASB a recuar. No final, o FASB consegue superar a oposição e emite um padrão bastante forte em um assunto extremamente complexo.
2002-3	O presidente da SEC e outros solicitam um retorno aos "padrões baseados em princípios" para superar a ênfase atual nos padrões do FASB quanto a extensão e detalhes. A Lei Sarbanes-Oxley de 2002 instrui a SEC a estudar o mérito dos padrões contábeis baseados em princípios. Tanto o FASB quanto a SEC respondem positivamente, mas tem sido a equipe de contabilidade da SEC que, ao longo dos anos, pressionou o FASB a publicar regras cada vez mais detalhadas, e não há sinal de que a equipe está mudando sua abordagem. O ambiente altamente litigioso nos Estados Unidos é outro motivo para os padrões contábeis detalhados.
2004	O FASB emite uma minuta para convergir com o IFRS 2. do <i>International Accounting Standards Board</i> sobre o pagamento baseado em ações. Como em 1993/94, a pequena indústria de alta tecnologia se opõe vigorosamente a uma despesa exigente de opções de ações de funcionários na demonstração de resultados, e tem engajado o forte apoio de mais de 300 membros do Congresso para apoiar sua posição contra o FASB.

Fonte: Adaptada de *Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP), Stephen A. Zeff,

A Contabilidade norte-americana, em todo o século XX, se estruturou em padrões contábeis sem buscar qualquer sustentação científica. As normas são estabelecidas e alteradas de acordo com as conveniências das corporações, com raras exceções. A maneira como se estruturam as normas não leva em conta outro ambiente senão aquele restrito à corporação, ao usuário (investidor) e, às vezes, aos credores. É como se a sociedade não fosse direta ou indiretamente parte da dinâmica das corporações.

### 3.8 O normativismo contábil e suas medidas capitalistas

A persistente dicotomia na ciência da Contabilidade está centrada em dois questionamentos inquietantes: a) se o papel da Contabilidade é *prescritivo*: prescrever como a Contabilidade *deve ser*; b) se o papel da Contabilidade é *descritivo*: descrever como é a Contabilidade (MCDONALD, 1972). A Contabilidade *prescritiva* é aquela dedicada à *norma* como prescrição contábil (normativismo); enquanto que a Contabilidade *descritiva* é aquela dedicada a *descrever* o objeto contábil (positivismo).

As duas questões (prescritivo/descritivo) têm provocado acirradas aporias, geralmente, radicalizadas por posturas ideológicas que, em certa medida, têm estagnado o avanço científico contábil.

Os primeiros pesquisadores em Contabilidade normativa são Schär (1846-1924) e Nicklisch (1876-1946), segundo Mattessich (1996). Eles se dedicavam à teoria *ético-normativa* que considerava a empresa do ponto de vista da eficiência e do desempenho em vez de maximização de lucro no curto prazo (MATTESSICH, 1996). Mais tarde, novos adeptos apareceram MacNeal (1939), Paton e Littleton (1940), Littleton (1953), Chambers (1966) e Ijiri (1975), mas com ênfase em questões de reconhecimento e mensuração em Contabilidade. Praticamente, todos partem da pressuposição de que a teoria contábil se inicia com o *postulado* (KABIR, 2005).

Mattessich (1996, p. 436) lembra que “a tarefa última da prática contábil é representar – para conceitualmente aproximar – um seguimento da realidade financeira, e assim, ela [contabilidade] pode ser pensada como positiva”. E ele acrescenta que essa representação não é científica, mas pragmática, e dessa forma, está sujeita às restrições do ônus dos juízos de valor. Contudo, os juízos de valor introduzem tanto o propósito específico quanto o macroprocesso de escolha de padrões contábeis. É nessa escolha que ocorre o interesse de segmento específico da sociedade. Assim, a prática contábil é compelida a ser normativa (MATTESSICH, 1996).

A reflexão a ser feita é que o cerne da *teoria normativa* é a formulação, a *prescrição* do que deve ser a Contabilidade. Este conteúdo teórico pode permitir, não sendo ele ético-normativo, a conformação com os interesses genuínos do capitalismo neoliberal.

Regra geral, os pesquisadores normativistas contábeis partem de postulados (axiomas) para desenvolver suas pesquisas. No entanto, o postulado não pode ser ponto de partida para desenvolver a lógica científico-contábil, sobretudo, porque ele é o que se considera como o ponto de partida fático, implícito ou explícito, de uma argumentação. Se assim considerado, o postulado não é prescritivo, mas descritivo, posto que é premissa dada (positiva), condição primeira.

A afirmação de Mattessich (2010, p. 187) esclarece que “a teoria contábil normativa é considerada como contendo juízos de valor explícitos ou implícitos (além dos pré-científicos) que levam a conclusões consideradas *não-neutras* ou “desinteressadas” sob a lógica científica”. Esse é o ponto. É necessário mais do que objetos contaminados, viciados por interesses explícitos ou implícitos. É necessário um ponto de partida que não seja a corporação, algo que promova a *autonomia* científica da Contabilidade, desgarrada de conteúdos como postulados viciados e atados ao economicismo, que desconsideram o *ethos* societal. A *emancipação* científica da Contabilidade não pode prescindir da reflexão primeira

sob seu papel no contexto societal, com o estabelecimento de novos objetos com autonomia construtiva em que as relações sociais tenham o mesmo significado.

#### 4. A CONTABILIDADE COMO O CAMINHO PARA O FORTALECIMENTO DO CAPITAL E OCULTAÇÃO DA EXPROPRIAÇÃO DO TRABALHO

Neste tópico tratou-se de examinar o caminho percorrido pelo capital na corporação sob a ótica da Contabilidade. O que se constata é a pluralidade conceitual com que os pesquisadores contábeis conseguem visualizar esse caminho e de como isso se dá de maneira cujo viés é pela permanente fórmula da acumulação do capital financeiro. Fórmulas de financeirização dos setores produtivos, como *fair value* [valor justo], em que o aparelho operativo-produtivo está afeto às flutuações dos preços de mercado, fazem com que os resultados sejam, na maioria dos casos, especulativos, ao sabor de interesses pendulares. Essa pluralidade conceitual parece ser consequência de interpretações recrudescidas e abrigadas na *retórica* contábil como elemento contributivo.

Um dos pontos fundamentais que entrelaçam a Contabilidade ao capitalismo é o *capital* enquanto elemento construtivo das corporações por meio dos investidores. Na Contabilidade esse capital é denominado de capital próprio e deve ser recuperado pelo investidor com um *surplus*. “A parte mais controversa do capital próprio é a depreciação” (Hryniuk, 2018, p. 50). O capital é um dos objetos de estudo da economia e também está envolto na dinâmica linguagem da Contabilidade. Da parte contábil, o caminho percorrido pelo capital no processo produtivo da empresa pode ajudar a compreender esse entrelaçamento por meio, basicamente, do significado do conceito de *depreciação*, como instrumento de devolução do capital. Esse conceito permite também a percepção da invisibilidade do trabalho enquanto mais-valor, negligenciada pela literatura contábil. No capitalismo industrial o trabalho está atado ao meio de produção.

Assim, o caminho percorrido pelo capital na empresa é um dos pontos relevantes deste ensaio porque lida com regiões limítrofes entre capital aplicado e retorno da aplicação, que é um dos fundamentos do capitalismo industrial. O registro contábil pode esclarecer o processo capitalista na empresa sob o foco de dois objetos indissociáveis: os meios de produção e o trabalho. Braverman (1998, p. 127) define o meio de produção como um *artefato social* por causa da relação entre a máquina e o trabalho humano.

A abordagem neste ensaio, ainda que breve, foi em torno da *teoria do valor-trabalho* (Marx, 2013) comparada com aquela que defende o *resultado econômico* (Mattessich, 1964; Ijiri, 1967; Thomas, 1974) na Contabilidade, baseado na *utilidade marginal* (Menger, 1871). Ambas impactam diferentemente a Contabilidade. Do ponto de vista da teoria do valor-trabalho, segundo Bryer (1994), o foco é a alocação dos custos. Do ponto de vista da teoria da

utilidade marginal, o objetivo é buscar o *resultado econômico* como fundamento à recuperação do capital aplicado. São abordagens com objetivos e resultados diferentes.

A recomposição do capital aplicado envolve, assim, reflexões em torno do conceito de *depreciação* que se estendem desde as visões de Marx (2013) sobre o uso do capital fixo como uma *alocação* sistemática dos custos, até pensamentos voltados para o capital fixo por meio da teoria do *resultado econômico* (por exemplo, Fisher, 1906; Leake, 1912; Schumpeter, 1926; Hicks, 1946), cujo objetivo se assenta na lógica da tomada de decisão. Por essa razão, decidiu-se pelo estudo da *depreciação* por se tratar de um dos *accruals* mais antigos e relevantes à compreensão da lógica de reposição do capital.

De outra parte, o elemento intrigante nesse processo de uso dos capitais fixos é a força de trabalho. Considerada indispensável no capitalismo industrial, a Contabilidade, sob a ótica dos fatos administrativos, diga-se, fidelidade representacional, não considera o trabalho como conceito contábil, mas tão somente como uma quantidade de moeda compondo o custo dos produtos.

Neste tópico se considerou como discussões críticas as reflexões de Marx dedicadas, particularmente, à escrituração contábil do ativo fixo (volumes 1, 2 e 3, de *O Capital*) justapostas ao conceito de mais-valor. Para suportar tais discussões buscou-se a inserção dos posicionamentos de Bryer (1994, 1997, 1999, 2017). Em contraposição, as críticas de Tinker (1998; 1999) também são relevantes para criar as aporias necessárias à dialética. O contraponto é dado pelas ideias de Leake (1912) cuja sustentação parte da premissa de que a queda do valor permutável dos ativos fixos depreciáveis não determina o custo dos produtos, mas a restauração do capital. Além disso, as descobertas científicas de Taylor (1913) acerca da mão de obra se contrapõem à percepção de mais-valor e reforça a tese de exogenia do salário (Steedman, 1977, p. 20).

A síntese das reflexões para a questão da *depreciação* pode ser alcançada por meio das interpretações que contempla o movimento dos meios de produção a partir da teoria da circulação do capital, de Karl Marx (Marx, 1985) (HRYNIUK, 2018). No entanto, para o conceito de *trabalho* o que se constata é a ausência de reflexão da Contabilidade sobre o conceito de mais-valor, o que não ocorreu com o conceito de *depreciação*. O jogo conceitual entre *depreciação* e *trabalho*, aparentemente justo e equilibrado (TAYOR, 1913), parece se revelar injusto, desigual, desequilibrado e negligente quando o foco é o trabalho.

O texto inaugural de Bryer (1994<sup>4</sup>) que estrutura parte deste tópico, conclui que a teoria do valor marginal é inferior à teoria do valor-trabalho de Marx para os objetivos contábeis. Significa afirmar que “para os teóricos do resultado econômico, o ‘capital’ é a origem do lucro. Do ponto de vista do pensamento de Marx, a fonte do lucro é a mais-valia [mais-valor]” (Bryer, 1994, p. 313). Uma dessas divergências na percepção do resultado contábil está na maneira com que elaboram o conceito de *depreciação* contábil, além de problematizar o conceito de *trabalho* no contexto contábil. No entanto, na prática contábil, o que se verifica é a proeminência do resultado *econômico* na recomposição do capital.

Todavia, os objetivos das ciências econômicas não devem ser confundidos com aqueles da Contabilidade, embora alguns pesquisadores entendam que “a contabilidade, como uma parte das ciências econômicas quantitativas, é caracterizada por uma metodologia especial...” (MATTESSICH, 1964, p. 27). Mattessich (1964), Boulding (1962), Fisher (1906), Schumpeter (1939), Morgenstern (1954), Myrdal (1954) acreditam na posição estratégica que a Contabilidade assume dentro das ciências econômicas (abordagem do balanço patrimonial).

Os contadores economicistas, como Leake (1912), Mattessich (1964), Ijiri (1967), Thomas (1974), impõem influentes racionalizações marginalistas à contabilidade convencional (BRYER, 1994). Para Mattessich (1964, p. 166) o objetivo da contabilidade é fornecer informações com capacidade preditiva “para fins de tomada de decisão”. Significa que Mattessich (1964, p. 161) sustenta que “a depreciação deve levar em consideração o *declínio* assumido no *valor* [sic] devido à utilização, exaustão, obsolescência, etc, por meio de depreciações periódicas e cumulativas em muitos ativos fixos”. Ele não admite a depreciação contábil como a *alocação* sistemática de custos. Ele nunca menciona esse conceito (BRYER, 1994). Essa é a versão implementada atualmente pela financeirização da Contabilidade (*impairment*). Os contadores, como Bryer (1994) e outros, entendem a depreciação como a *alocação* sistemática de custo em função do processo produtivo e dos meios de trabalho (Bryer, 1994, p. 332).

O caminho seguido pelo *capital* no balanço patrimonial como resultado econômico tem significado muito diferente daquele enquanto alocação de custo. Marx (2013) segue o pensamento reinante no final do século XIX de que o desgaste dos meios de produção [ativos fixos, matérias-primas] impacta a formação dos custos das mercadorias. Parte significativa de

---

<sup>4</sup> Bryer trabalhou com as edições de *Capital*, Vol. 1, 2 e 3, respectivamente, 1976, 1978, 1981, da Penguin Books. Neste ensaio, trabalhou-se com as mesmas edições e com as traduções em português: Livro I da Boitempo, 2013; Volume II, Livro Segundo, da Nova Cultural, 1985; Livro III da Boitempo, 2017.

*O Capital* é dedicada aos processos de custos, aos meios de trabalho e à criação de valor, e de como as inter-relações ocorrem no capitalismo industrial.

Para Bryer (2017, p. 27) “apenas alguns levantaram a questão [...] da teoria do valor e sua relação com a prática contábil capitalista, e ninguém a explorou”. Foley (1986) foi um dos autores a descobrir essa relação. Ele chama atenção para essa circunstância por causa da estrita lógica da conservação de valor tanto da teoria do valor-trabalho quanto da prática contábil. Poucos pesquisadores contábeis estudaram a obra de Marx sob a ótica contábil (Tinker, 1998, 1999; Bryer 2017; Chiapello, 2007).

Em síntese, os conceitos de depreciação e trabalho estão entrelaçados no conceito de capital, no processo fabril, na medida em que produzem ações que devem permitir o retorno do que foi aplicado com um *surplus*. Dessa maneira, abordar esses conceitos ajuda a compreender o papel da Contabilidade na sua tarefa de explicar os fatos ocorridos nas corporações.

#### **4.1 Breve histórico sobre o termo *depreciação***

O conceito contábil de *depreciação* é um dos pontos controversos das discussões no capitalismo industrial porque ele pode determinar a forma de se recuperar o que foi investido, além de buscar devolver à companhia a sua vitalidade produtiva. Com o aparecimento do capitalismo industrial, em que a aplicação de capital em ativos fixos passou a representar significativas somas, houve a preocupação em dar tratamento mais adequado aos desgastes ocorridos nesses ativos. Isso é crucial para o capitalista, sobretudo para o investidor em bolsa de valores do século XIX, que buscava minimizar os seus riscos. Para Leake (1912), por exemplo, conhecer esse conceito contábil é estabelecer uma ponte entre investimentos (aquisição de ativos fixos) e recuperação do que foi investido, mais o lucro.

Historicamente, é necessária certa cautela, alerta Bryer (1993, p. 674), “porque a prática contábil, subjacente às contas que eram publicadas, era muitas vezes invisível por causa do sigilo das informações, gerando assim divergência entre a prática contábil e a teoria adotada”. Por essa razão, as visões dos pesquisadores divergem sobre a data provável de criação da definição de depreciação e os métodos utilizados.

A primeira menção à depreciação, nos EUA, localizada na revisão da literatura, foi em *The Accountant* [O Contador]. Mather (1876) faz um breve relato na reunião quadrimestral do *Manchester Institute Accountants* na qual em seu parecer o autor afirmou que “... o princípio mais simples e mais amplo para regular o valor e a depreciação da planta

poderia ser sua conhecida capacidade, sob circunstâncias normais, de produzir um lucro, sujeito ao seu custo como o valor máximo”.

Na Europa, um dos primeiros trabalhos sobre Contabilidade industrial foi escrito na França, por Payen (1817), *Essai sur la tenue des livres d'un manufacturier* [Ensaio sobre a manutenção dos livros dos fabricantes], inspirado na obra de seu pai, Jean-Batiste (1759) (BOYNS et al, 1997, p. 94). A obra de Payen sugere que a depreciação seja debitada como custo de produção, mas não é bastante claro quanto ao valor a ser debitado (BOYNS et al., 1997).

Tanto Payen (1817) quanto Godard-Demarest (1827), de acordo com as pesquisas de Boyns et al. (1997), já manifestavam preocupações em relação ao lançamento dos valores que eram perdidos e não eram registrados pela Contabilidade. Godard-Demarest (1827) ao notar que “não seria correto colocar uma forte pressão sobre o primeiro ano de gerenciamento”, tratando-se o custo de aquisição como uma despesa, ele defendeu o método de rateio do custo de aquisição sobre a vida esperada do edifício (BOYNS et al., 1997, p. 105).

De Cazaux (1824) também recomendou que o débito com despesa de depreciação fosse subdividido entre as operações que recebessem benefícios no uso de equipamentos, embora ele estabelecesse que isso fosse um refinamento do custo contábil, que poderia ser, economicamente, deixado de lado quando um negócio fosse novo (GARNER, 1954, p. 34).

Diferentemente dos autores anteriores, a fórmula matemática de Barlet (1861) sugere o cálculo do reinvestimento [reposição do capital] anual, ou provisão para depreciação. Segundo Boyns et al. (1997, p. 106), Barlet (1861) mostra que a quantidade de depreciação necessária para se recuperar o capital aplicado segue a seguinte fórmula:

$$a = [ A * r * (1 + r)^n ] / [ (1 + r)^n - 1 ]$$

onde A é a quantidade de capital a ser recuperada, r é a taxa de juros e n é o número de anos sobre o qual o capital será recuperado. Não se tem notícia de que Barlet (1861) tenha influenciado o pensamento econômico neoliberal, mas sua fórmula “reflete claramente o relacionamento estreito entre a provisão da depreciação financeira e industrial” (BOYNS, et al., 1997, p. 106). Para Barlet (1861) a função do capital é prover ativos fixos e esses, ao se desgastarem, permitem a recuperação do que foi investido. Na sua concepção, o capital não segue o circuito de transformação do processo de produção de mercadorias (circuito: capital-mercadoria-capital).

Mas, a questão era mais complexa na medida em que o processo fabril se tornava cada vez mais especializado. Um dos problemas era o da utilização de um ativo na produção

de diferentes mercadorias cuja alocação da depreciação era praticamente impossível. Dugué (1874), então, sugere que, nesses casos, a figura da depreciação deveria ser descarregada diretamente na conta *lucros e perdas* (BOYNS et al., 1997). Assim, tem-se a gênese dos custos com depreciação, estimados e lançados diretamente contra a conta *lucros e perdas*. Essa foi a opção alcançada para simplificar a dificuldade de se estabelecer o valor e o rateio precisos por causa da infinidade e diversidade de produtos produzidos.

Do século XIX até os dias atuais o conceito contábil de depreciação sofreu alterações significativas e relevantes. Tais alterações impactaram o resultado o suficiente para se compreender como as corporações conseguiram se entesourar, apesar da irritação dos acionistas minoritários e do desconhecimento da sociedade (LEMARCHAND; PRAQUIN, 2005).

Chatfield (1996, p. 216) lembra que “as ferrovias foram os primeiros negócios a confrontarem todo espectro de problemas de avaliação dos ativos”. Como os investimentos de capital e os equipamentos eram de vida longa, mais até do que muitas indústrias do século XIX, estudos minuciosos sobre esses ativos fixos foram demandados (CHATFIELD, 1996). A questão levantada foi: como manter o capital investido? Para muitos contadores, o instrumento dessa manutenção estava na *depreciação contábil*, ao considerá-la um custo do negócio que não era reconhecido por aqueles fora da profissão (DOWNEY, 1996, p. 200).

Na França, lembra Lemarchand (1993 p. 130), a depreciação poderia ocorrer de três maneiras: primeira, antes do *inventaire*, i. e., no curso do ano corrente, por baixa imediata dos ativos fixos quando eles eram comprados ou construídos; segunda, poderia ocorrer também no momento da *écritures d'inventaire*, i. e., o ajuste das entradas feito no momento da preparação do balanço geral; e a terceira, poderia também ocorrer como um elemento de alocação do resultado (deduzindo o valor do resultado). Os dois primeiros procedimentos, alerta Lemarchand (1993), geralmente não eram divulgados; só o terceiro método era divulgado. Evidentemente, distorções eram produzidas nos resultados segundo as circunstâncias e os interesses das companhias, e com discussões exaustivas entre acionistas minoritários e os diretores, que geralmente eram os acionistas majoritários (LEMARCHAND, 1993).

Nos EUA, ao longo de século XIX, segundo Garner (1954, p. 47), “os escritores contábeis e os textos de escrituração contábil, ignoravam quase completamente tópicos de contabilidade industrial até 1885”. A depreciação ainda não era considerada pela Contabilidade norte-americana. Por exemplo, não há registros de depreciação nos balanços da

*Philadelphia and Reading Railroad Co.* (1897), e da *General Electric Company* (1893) (PREVITS e MERINO, 1998, pp. 117-118 e 122-123).

Chatfield (1996, p. 97) lembra que antes do século XX a manutenção do capital era, exclusivamente, um conceito financeiro, o que permanece ainda hoje. Assim, entre 1900 e 1910, as pesquisas expandiram esse conceito para incluir a *manutenção física do capital* (CHATFIELD, 1996). Nesse tipo de manutenção física do capital, também conhecida por abordagem operacional da manutenção, o capital só é mantido se a companhia *retém lucros o suficiente para repor seus ativos fixos* (CHATFIELD, 1996, grifo nosso).

Schmalenbach (1980<sup>5</sup>), entretanto, salienta que “a maioria dos advogados e contadores ainda acreditava que a principal função das contas anuais era a apuração do capital, e que lucros e perdas era a diferença entre a abertura e o encerramento do capital”. Dessa forma, os economistas trabalhavam com essa ideia de recuperação do que foi aplicado nos ativos fixos. No entanto, o raciocínio de Schmalenbach (1980, p.123, grifo nosso) é de que “o capital investido no ativo fixo deve ser recuperado por meio do *lucro*, via alocação de cotas de depreciação, deduzidas do resultado, não importando a forma de escrituração”. Do ponto de vista da prática contábil, Schmalenbach (1980, p. 84) orienta depreciar o ativo fixo, na medida de seu uso, por meio do seguinte: “Debita: conta de lucros e perdas, Credita: conta do ativo fixo”. Dessa forma, a depreciação contábil, considerada por Schmalenbach, leva a crer que é um *custo* deduzido diretamente de lucros e perdas e não da receita.

Schmalenbach (1980) descreve, a partir do balanço, duas maneiras de escrituração contábil da *depreciação*: como *reserva* ou como *provisão*. No caso da formação de reserva do lado do passivo, afirma Schmalenbach (1980, p. 122) “o valor dos ativos fixos pode ser deixado intacto no lado do ativo e a depreciação é mostrada mais ou menos cumulativamente no lado do passivo; que é conhecido como mostrando os ativos brutos”. No caso da provisão ou retificação do saldo do ativo é a maneira como se usa atualmente no balanço (“mostrando o valor líquido”). Segundo Nobes (2015, p. 427), “muitos descontavam a depreciação, mas é difícil dizer se o débito era tratado como uma *despesa* ou como uma *apropriação* de lucros”.

Portanto, as discussões sempre privilegiavam a operacionalização contábil das contas, partindo-se da premissa de que a perda era um *custo* ou uma *perda* do valor do capital.

## 4.2 Breve histórico sobre o *valor-trabalho* na teoria de Marx

---

<sup>5</sup> A data em que Schmalenbach escreve, na Alemanha, sua obra *Dynamische Bilanz* [Balanço Dinâmico], é 1908. Mas, só foi publicada na Grã-Bretanha somente em 1959. A versão trabalhada neste ensaio teórico foi reimpressa em 1980, pela Arno Press.

Regra geral a literatura pesquisada não registra estudos desenvolvidos por contadores ou pesquisadores contábeis sobre o *valor* do trabalho, criado pelo próprio trabalho e que, no processo produtivo, faz surgir a depreciação. O conceito de trabalho, a sua força, seu valor de uso, de troca, foi negligenciado pela Contabilidade.

Por meio da Contabilidade de custos a mão de obra é analisada tão somente como uma mercadoria sem possibilidades de reflexões em torno da provável criação de valor do trabalho. Marx (2013, p.740) afirma que “na superfície da sociedade burguesa, o salário do trabalhador aparece como preço do trabalho, como determinada quantidade de dinheiro paga por determinada quantidade de trabalho”.

O que se considerava, naquele momento, era o valor do trabalho e a sua expressão monetária é denominada seu preço necessário (MARX, 2013). Marx (2013) então questiona como se estabelece esse preço na medida em que o que se deveria mensurar é o valor do trabalho e não trabalho objetivo. “Como podemos determinar o valor, por exemplo, de uma jornada de trabalho de 12 horas?” (MARX, 2013, p. 740). Comprar objetivamente o trabalho seria tratá-lo como mercadoria, mas ele não preexiste enquanto tal. Assim, Marx (2013, p. 742) lembra que “no mercado, o que se contrapõe diretamente ao possuidor de dinheiro não é, na realidade, o trabalho, mas o trabalhador”.

“A economia política clássica tomou emprestada à vida cotidiana, de modo *acrítico*, a categoria ‘preço do trabalho’, para, em seguida, perguntar-se: como esse preço é determinado?” (MARX, 2013, p. 742, grifo nosso). Afora as oscilações de mercado (oferta e demanda), o que vai determinar o seu preço, na verdade, afirma Marx (2013), só poderia ser, como no caso das outras mercadorias, seu valor expresso em dinheiro. “E assim, por meio dos preços acidentais do trabalho, a economia política acreditou poder penetrar em seu valor” (MARX, 2013, p. 742).

Naquele momento não se pensava o *valor* do trabalho em termos marxianos, mas em termos financeiros e o que se constata é o cálculo do valor por meio do instrumento disponível: a Contabilidade de custos. Afirma Marx (2013, p. 743): “como no caso das demais mercadorias, esse valor [trabalho] continuou a ser determinado pelos custos de produção. Mas, em que consistem os custos de produção – do trabalhador, isto é, os custos para produzir ou reproduzir o próprio trabalhador?” Incorporar o valor do trabalho de maneira acrítica, afirma Marx (2013), “permitiu a economia política se enredar em confusões e contradições insolúveis, ao tempo em que ofereceu à economia vulgar uma base segura de operações para sua superficialidade, fundada no princípio do culto das aparências”. Assim, foi

considerado pelo capitalista e pelo contador sem um aprofundamento científico, diferentemente do conceito de depreciação contábil.

Sabe-se, historicamente, que esse não seria o curso das coisas visto que os profissionais da Contabilidade, além dos engenheiros, estavam absortos em problemas infundáveis de custos (BOYNS; EDWARDS; NIKITIN, 1997). Não havia espaço para rigores conceituais acerca do trabalho, na medida em que ele não passava de um item de custo. Isso faz transparecer que Johnson e Kaplan (1987) estavam corretos ao afirmarem a relevância da Contabilidade gerencial norte-americana daquele momento, sobretudo, quanto ao controle altamente gerencial sobre a mão de obra.

As críticas a essa fórmula de controle gerencial sobre a mão de obra são levantadas por vários pesquisadores (LOFT, 2000; HOPPER e ARMSTRONG, 2000; TYSON 2000). Loft (2000) e outros pesquisadores têm se dedicado à revisão dessas ações gerenciais baseadas, supostamente, em dados e controles estatísticos. Por exemplo, Loft (2000, p. 198) registra como a Contabilidade gerencial e de custos pode ser vista como uma das técnicas de controle e fiscalização dos indivíduos num negócio.

A divisão do trabalho permitiu ao capitalista efetivar maior controle da produção e do empregado (BRAVERMAN, 1998). Além disso, ao dividir o trabalho a ser executado em diferentes processos, cada um exigindo diferentes graus de habilidade ou força, poder-se-ia comprar a quantidade exata de ambos que seria necessária em cada processo (BRAVERMAN, 1998, p. 55).

Não se constata registro de literatura contábil que na época de Marx (2013) tenha feito análise ou discussões críticas entorno da categoria valor do trabalho, exceto como significando uma quantia de moedas. Tomava-se o salário do trabalhador como base para os custos, não o valor da força do trabalho, como apontou Marx (2013). Marx (2013, p. 745) denuncia, então, que “a forma-salário extingue, portanto, todo vestígio da divisão da jornada de trabalho em trabalho necessário e mais-trabalho, em trabalho pago e trabalho não pago. Todo trabalho aparece como trabalho pago”.

### **4.3 Marx e o seu conceito de *depreciação***

Para Marx (1976), o conceito de *depreciação* é parte do processo de estruturação de sua teoria do valor-trabalho. Ele faz uma distinção entre dois conceitos fundamentais para se compreender a depreciação: capital *constante* e capital *variável*, que são diferentes de capital *fixo* e *circulante* (conceitos genuinamente contábeis, mas que são utilizados por Marx sob

outro enfoque). Marx não trata de débito e crédito, não opera com lançamentos contábeis de depreciação. Ele se limita tão somente a interpretar os aspectos da dinâmica físico-funcional dos meios de produção (ativos fixos e matérias-primas).

Bryer (1994) chama atenção para um dos pontos relevantes na obra de Marx que esclarece o fundamento da teoria do valor-trabalho e que não foi contestada pelos pesquisadores. Ele lembra que o *trabalho* pode agregar um novo valor a uma mercadoria, enquanto que as matérias-primas usadas na produção apenas transferem seu custo para o valor da mercadoria que coproduzem (BRYER, 1994). Marx (2013, p. 353) interpreta que “os valores dos meios de produção [matérias-primas] consumidos reaparecem como componentes do valor dos produtos, por exemplo, os valores do algodão e dos fusos incorporados no valor do fio”. Assim, no processo de trabalho para produzir novo produto, os valores dos meios de produção são incorporados a esse novo produto.

Nesse sentido, Marx (2013) constrói os conceitos de capital *constante* e capital *variável*. Afirma Marx (2013, p. 365) “a parte do capital que se converte em meios de produção, isto é, em matérias-primas, matérias auxiliares e meios de trabalho [máquinas], *não altera* sua grandeza de valor no processo de produção”, por isso é denominada de capital *constante*. E da mesma maneira o valor permanece *constante* quando se transforma de meio de produção para novo produto (caso da depreciação). A parte do capital constituída de força de trabalho [mão de obra] *modifica* seu valor no processo de produção e, em determinadas circunstâncias, cria o mais-valor, por isso é denominada de capital *variável*.

Marx (2013, p. 377) apresenta um exemplo de levantamento de custo de uma determinada produção de fios de algodão, na qual são utilizados 10.000 fusos de *mule*<sup>6</sup>, produzindo semanalmente 1 libra de fio por fuso. Segundo Marx (2013) o resíduo de matéria-prima é de 6%. Assim, a cada semana são trabalhadas 10.600 libras de algodão americano, que são transformadas em 10.000 libras de fio e 600 libras de resíduo. A depreciação dos fusos é de 10% a.a.. Na Tabela 2 adaptou-se ao contexto contábil as informações fornecidas por Marx (2013).

**Tabela 02 – Custos de Produção do fio de algodão (1871)**

1.	CUSTOS (por semana)	Qde.	Valor Total
1.1	<b>FIXOS</b>		
	Depreciação (10%) *		20,00
	Aluguel (300,0 por ano) **		6,00

<sup>6</sup> *Mule* é um tipo de aparelho das fábricas de fiação.

	<b>SUBTOTAL CUSTOS</b>		<b>26,00</b>
1.2	<b>INDIRETOS</b>		
	Carvão	100 ton.	4,50
	Gás		1,00
	Óleo		4,50
	<b>SUBTOTAL CUSTOS</b>		<b>10,00</b>
1.3	<b>VARIÁVEIS</b>		
	Algodão	10.600	342,00
	<b>SUBTOTAL DOS CUSTOS</b>		<b>378,00</b>
	Salários por semana ***		52,00
	<b>CUSTO TOTAL GERAL</b>		<b>430,00</b>

Dados extraídos de Marx, 2013, p. 377, com adequação de algumas expressões.

\* cálculo: \$1.000,00 : 48 semanas (12 meses x 4 semana).

\*\* cálculo: \$300,00 : 48 semanas

\*\*\* para aproximar do raciocínio de Marx, considerou-se como variável.

Marx (2013) considera o preço de venda do fio \$ 0,051 por libra, ou em 10.000 = \$ 510,00, sendo o mais-valor [*surplus-value*], portanto, \$510,00 – \$430,00 = \$80,00.

Do ponto de vista contábil, \$80,00 é o lucro líquido resultante do processo de transformação do algodão em fio. Ainda sob o foco contábil, da confrontação entre receita e despesa e do regime de competência, deve-se ressaltar dois aspectos em relação ao lucro líquido contábil (presumível excedente da aplicação do capital): 1) a receita, seja ela à vista ou a prazo, é reconhecida integralmente; portanto, se todo o valor da receita foi a prazo, não houve movimentação de dinheiro no caixa, mas em direitos a receber; 2) fração da vida útil (depreciação), os \$20,00, que não são saques de caixa (custos expirados), no momento da confrontação entre receita e despesa foram deduzidos, como *custos*, mesmo não sendo saída imediata de caixa.

Observa-se que nem a receita nem a despesa, neste caso, impactou o caixa, mas para os propósitos do capital adiantado (aplicado) esses valores representam o lucro (resultado contábil), cuja entrada financeira só ocorrerá no futuro. No caso do custo da depreciação o impacto no caixa já ocorreu no passado (custo expirado). Na verdade, o capital adiantado, gasto na aquisição dos fusos, para Marx, só será recuperado, gradativamente por meio da depreciação, absorvida como custo dos produtos, retendo assim parte do lucro.

Marx (2013) considera a depreciação como custo *alocado* ao processo fabril. Interpretar esse processo é admitir o *circuito* do capital, que se inicia na sua transformação em capital fixo, depois capital circulante [mercadoria] e novamente em capital reaplicável [caixa] (ciclo do capital, segundo Marx). Ele salienta o papel dos meios de produção na formação do custo dos produtos, o que deixa entrever a noção de dois princípios contábeis, o da

confrontação entre receita e despesa e regime de competência. A confrontação entre receita e despesa ocorre por causa da alocação proporcional do custo da depreciação, significa dar propriedade ao custo no momento da produção. De outra parte, fracionar o capital fixo (fusos) adequadamente junto ao custo do produto é observar o regime de competência contábil. Essa é também a visão contábil de lucro.

Por outro lado, Marx (2013), partindo do valor de venda (\$ 510,00) e ao considerar o capital constante (\$378,00) “igual a zero” (MARX, 2013, p. 377) – porque ele não adiciona novo valor –, sobram \$132,00 ( $510,00 - 378,00 = 132,00$ ) = 52,00 (salários) + \$80,00 (lucro). Dessa forma, Marx (2013, p. 377) pode calcular a taxa de mais-valor contida no resultado final, dividindo \$80,00 por 52,00, o que dá 153,85%, ou, para cada 100,00 de lucro líquido há 53,85 de capital variável. O restante [46,15] é o mais-valor. Esse excedente de trabalho, portanto, considerado por Marx, está ligado inversamente ao capital variável. Quanto menor for o capital variável, maior deve ser o mais-valor.

Essa é a tese do mais-valor de Marx (2013) e que é estranha à linguagem contábil. Na literatura contábil não existe o conceito de capital *constante* nem o de *mais-valor* (excesso de trabalho) contido no lucro líquido. Há aqui uma lacuna na Contabilidade a ser estudada, cujo objetivo seria destacar o *mais-valor* contido no lucro líquido. Se, analogamente, for levado em consideração que a dinâmica dos meios de produção gera perda de vida útil mensurável por meio da depreciação, então, o mais-valor, como consequência da dinâmica da força de trabalho adicionada ao produto, que gera valor de troca, pode ser contabilizado. O objetivo deste estudo está claro, trata-se da realidade dos fatos. Para os que compreendem a Contabilidade como representação da realidade, então, ocultar essa realidade seria inconcebível. Tal registro pode permitir avanços quanto ao significado do mais-valor sob a ótica do capital intelectual e sua participação na produção. Marx idealiza o conceito de capital *constante* para explicar algebricamente o mais-valor do trabalho (capital variável).

Quanto ao capital *fixo* e *circulante*, diferentemente do contexto contábil, Bryer (1994, p. 330) esclarece que “a distinção entre capital fixo e circulante só surge dentro do capital *produtivo* e só se relaciona por um caminho diferente no qual o capital incorpora o valor do produto acabado durante o processo de produção”. Explica ainda Marx (1985, p. 148): “capital não é, portanto, fixo por estar fixado nos meios de trabalho, mas porque *parte* de seu valor despendido em meios de trabalho permanece fixada nos mesmos, enquanto outra parte [depreciação] circula como componente do valor do produto”.

Esta é a essência da definição de depreciação, trabalhada por Marx, em que o capital fixo permanece imutável enquanto uma pequena fração sua é desgarrada para compor o valor

de troca de um novo produto. Dessa maneira, há uma diferença conceitual relevante entre capital *constante* (aquele que, no processo produtivo, apenas *transfere* o seu valor de uso, sem criar novo valor) e capital *fixo* (aquele que, no processo produtivo, mantém o capital fixo no ativo fixo, transferindo apenas uma fração dele para poder gerar novo produto). Um conceito complementa o outro. Apenas o segundo é admitido pela Contabilidade.

Os conceitos de ativo fixo e depreciação são relevantes à Contabilidade, sobretudo, porque, como visto anteriormente, no início do século XIX, os franceses já os dominavam, mas de uma maneira meramente operativa, admitindo a lógica do desgaste sem analisar a essência interpretativa do processo produtivo, do processo de transformação por meio do valor.

De outra parte, o conceito de capital *variável*, diferentemente de capital circulante, é a essência criadora de valor por meio da força humana, do esforço humano. Esse é o toque angular de Marx: o ser humano empreende pelo seu esforço, de maneira intelectual, ainda que operativamente; ele age (adição de valor) sobre a matéria-prima (valor de uso) e sobre a máquina (valor de uso) para produzir valor de troca. Diferente do capital circulante (matéria-prima) em que só há valor de transferência, não há criação.

Em síntese, para Marx (2013), estabelecer o lucro a partir do capital constante (capital fixo e circulante), sem levar em conta o capital variável, é não perceber a criação de valor pela mão de obra e negligenciar o conceito de depreciação que é a razão restauradora do capital fixo. Chiapello (2007, p. 291) lembra que “o custo de produção calculado pelos capitalistas é um custo que reflete seu próprio ponto de vista, ou seja, apenas suas despesas”. Chiapello (2007) ainda faz uma reflexão interessante sobre esse custo. Ela afirma que “o custo de produção é menor que o valor da mercadoria, porque inclui apenas o preço pago pela mão-de-obra (salários), e não o valor total conferido à mercadoria por essa mão-de-obra” (Chiapello, 2007, p. 291).

Assim, “a diferença entre os dois é o trabalho não remunerado, a mais-valia. Se a mercadoria fosse vendida no mercado pelo seu ‘valor real’, o lucro obtido pelo capitalista seria exatamente igual à mais-valia” (Chiapello, 2007, p. 291).

#### **4.4 Depreciação contábil e a Teoria Marginalista**

Bryer (1994), para sustentar seu argumento de que a teoria do valor-trabalho é superior à teoria marginalista, destaca as críticas feitas por Marx ao pensamento de Adam

Smith acerca da depreciação contábil. Marx (1985, p. 148-150) adverte para a confusão feita por Adam Smith ao definir o capital como *fixo* quando *permanece com* o empregador, em oposição ao capital *circulante* que ele define como mercadorias que *deixam* o empregador.

Quando Adam Smith não distingue claramente no processo de produção a diferença entre capital constante e variável, Bryer (1994, p. 331) destaca que “a preocupação de Marx é de que, ao não distinguir o capital constante e variável, existe o perigo de serem feitas tentativas de contabilizar o lucro, *ganho*, pelo capital fixo e pelo capital circulante”. Essa preocupação de Marx faz sentido porque é o que ocorre com os “manuais” de contabilidade na medida em que a corrente do resultado contábil, com interpretação cujo viés é econômico, compreende o lucro associado ao capital fixo e circulante (capital aplicado que deve ser recuperado por meio do lucro).

Smith é incapaz de fornecer uma base lógica à depreciação contábil convencional (BRYER, 1994). Dessa maneira, o valor representado pela depreciação, para Smith, não contribui para formar o preço das mercadorias. Para Smith, portanto, o valor de um produto é definido, *em última instância*, por meio da soma dos salários e do lucro: “Salários, lucro e renda [arrendamento ou aluguel do solo], como as *três fontes originais* de toda a receita, bem como de *todo valor de troca*” [ênfase de MARX] (1978, p. 439).

Bryer (1994) resgata sua crítica central ao mostrar que a lacuna também existe na lógica contábil marginalista com forte influência na Contabilidade convencional, defendida por Mattesich (1964), Ijiri (1967) e Thomas (1974). Mattesich, segundo Bryer (1994, p. 333), “interpreta a depreciação contábil convencional, baseada em custos, como uma ‘distorção’ da base de custo, uma *concessão* à teoria econômica do valor, e não como a alocação sistemática de custo, um conceito que ele nunca menciona”. Quanto a Ijiri, Bryer (1994, p. 333) ressalta que, “na sua visão de causalidade, ele elimina todo o tópico da Contabilidade de depreciação assumindo que o problema está fora de existência”. Portanto, também Ijiri (1967) se recusa a admitir a depreciação contábil.

Quanto a Thomas (1974), Bryer (1994, p. 333-334) afirma que “para quem [Tomas] a única realidade é o fluxo de caixa futuro descontado [...] nessa perspectiva, a noção de depreciação contábil convencional, como alocação de custo para o consumo de potenciais de serviço, simplesmente não existe”. É relevante observar que a depreciação imbrica diretamente a questão do regime de competência contábil, posto que, como afirma Marx, são valores transferidos pelo uso sistemático e permanente do ativo fixo, até o momento de seu completo esgotamento. “Na mente de teóricos contábeis proeminentes e influentes, a

Contabilidade pelo regime de competência, baseada em custo, simplesmente não existe!” (BRYER, 1994, p. 334).

Bryer (1994, p. 336), então, conclui que “o marginalismo forneceu o paradigma inquestionável para a maioria dos pesquisadores contábeis (por exemplo, Beaver, 1989)”, mas há consenso entre os pesquisadores de que isso foi infrutífero. A tese de Bryer (1994) centra-se na aceitação de que a teoria do valor-trabalho de Marx descreve e explica a Contabilidade convencional ou, pelo menos, é consistente com a aceitação da hipótese de que a origem do lucro é a mais-valia e não o capital (BRYER, 1999).

#### 4.5 Conceito de *depreciação contábil* com base em Leake

No Reino Unido, Leake (1912) elabora o conceito de manutenção física do capital sob um prisma mais amplo e, aparentemente, mais lógico. Mas, ele também negligencia as reflexões de Marx. Leake (1912, grifo nosso) afirma que “um dos principais objetivos de seu trabalho é mostrar a negligência em relação a contabilizar, sistematicamente, ano após ano, os *desembolsos de capital* que se extinguem antecipadamente na conta de resultado”, sempre que houver lucro; se houver prejuízo não há dedução, mas novo aporte de capital. A depreciação, para Leake (1912), não está associada à *alocação* de custos aos produtos, mas à recuperação do capital que foi adiantado. Assim, a depreciação é um instrumento de devolução do que foi aplicado nos ativos fixos (LEAKE, 1912), diferente do que propugnava Marx (2013).

Em síntese, essa corrente interpretativa não trata da força de trabalho como alocação sistemática do custo ao produto, mas como recuperação do que foi investido no ativo fixo por meio da formação de reservas, seja pelo lucro ou pela injeção de novos aportes de capital. Leake (1912) desconsidera qualquer análise que associe a força de trabalho à dinâmica da depreciação. Para ele, o fenômeno da depreciação ocorre independentemente do trabalho porque está vinculado ao valor. Assim, acentuado o conceito de depreciação como único repositivo do capital, negligenciando o valor do trabalho, evoca-se o registro de Marx:

O antigo possuidor de dinheiro marcha adiante como capitalista, segue-o o possuidor de força de trabalho como seu trabalhador; um, cheio de importância, sorriso satisfeito e ávido por negócios; o outro, tímido, contrafeito, como alguém que levou a sua própria pele para o mercado e agora não tem mais nada a esperar, exceto o — curtume. (Marx, 1996, p. 293).

Surge, então, um movimento em oposição à manutenção física do capital, liderado, nos EUA, por Hatfield e pelo *Interstate Commerce Commission* (ICC), instituição ligada às

regulamentações das ferrovias (PREVITS e MERINO, 1998; HEIER, 2006). A depreciação enquanto custo permitia discricionariedades na medida em que ela não era evidente, divulgada, mas contida nos itens de formação dos custos, como se *fosse* gasto de caixa (elemento financeiro). Essa preocupação com a depreciação como custo se refletia, por exemplo, na composição das tarifas, das passagens cobradas pela rede ferroviária.

Em 1897, Child, membro do *Instituto de Contas de Nova Iorque*, “não acreditava que os resultados satisfatórios, do ponto de vista contábil, fossem sempre obtidos levando a quantia de depreciação de Máquinas e Instalações para a conta de Lucros e Perdas diretamente; depreciação das Instalações era parte do custo do produto”. (PREVITS e MERINO, 1998, p. 157). Por essa razão, Child pedia para que a Provisão de Depreciação fosse considerada uma despesa na conta de Instalações e fosse distribuída pelos bens produzidos.

Essa maneira de pensar, semelhante àquela proposta por Marx (2013), defendia a tese operativa da depreciação (i. e., uma *alocação*) que significava o repúdio ao custo de reposição (do capital). Essa corrente defendia também a adoção do custo histórico (cujo método de escrituração contábil era o da *retificação* do ativo). Dessa maneira, erradicava-se a conta *Reserva de Depreciação*, substituída pelo artifício da *retificação* das contas dos ativos fixos, mantendo-se, assim, o lucro reduzido com a dedução dos custos operacionais, ou, ressaltava-se, aumentando-se o prejuízo, se fosse o caso.

#### 4.5.1 Viés normativo da depreciação para o resultado econômico

Emitida pelo IASB em 1982<sup>7</sup>, a *International Accounting Standards* (IAS) nº 16 estabelece que muitos tipos de propriedades, máquinas e equipamentos “são ativos tangíveis que: (a) são mantidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para locação a terceiros ou para fins administrativos [...]” quando utilizados por mais de um período (IASB, 1997). Eles devem ser mensurados inicialmente pelo seu custo, subsequentemente mensurado usando um modelo de custo ou de reavaliação, e *depreciado para que seu valor depreciável seja alocado sistematicamente durante a sua vida útil* (IASPLUS, 2019, grifo nosso). Os pontos essenciais envolvidos pela IAS 16 são: 1) o reconhecimento; 2) a mensuração; 3) e a *depreciação* (IASPLUS, 2019).

<sup>7</sup> IAS 16 sofre alterações em 1993, 1998, 2003, 2008, 2012, 2013 e 2014 (IASPLUS, 2019). Essa última, de 2014, se efetivou a partir de 2016.

O conceito de *depreciação* não parece ser diferente daquele propugnado por Marx (2013) e por aqueles que defendiam o modelo operativo. É o que preceitua o IAS 16: “A depreciação deve ser debitada no resultado, a menos que esteja incluída no valor contábil de outro ativo” [IAS 16.48]. O valor depreciável (custo menos valor residual) deve ser alocado de forma sistemática durante a vida útil do ativo [IAS 16.50]. Mas, permite também a financeirização do imobilizado na medida em que preceitua que um “item do ativo imobilizado deve ser reconhecido quando prováveis benefícios econômicos futuros associados ao ativo fluam para a entidade e que seja mensurado com certa segurança” [IAS 16.7]. A norma condiciona os ativos fixos (meios de produção) a benefícios econômicos futuros.

A IAS 16 permite também a aplicação de instrumentos de correção dos valores dos ativos fixos, como *fair value* e *impairment*, dependendo das circunstâncias, o que leva a crer na volatilidade desses valores que deveriam garantir mais estabilidade contábil do que a financeirização do ativo, como o custo histórico, embora ele seja criticado pelos defensores da financeirização da Contabilidade (CHIAPELLO, 2017). Nesse aspecto, o avanço da permissividade interpretativa sobre um conceito de depreciação que já carrega nas suas entranhas a “crisomancia” (Schmalenbach, 1980), introduz uma facilidade em favor dos mercados de capitais (financeirização volátil).

Após as sistemáticas alterações produzidas desde 1982, em 2014, o IASB proibiu o método de depreciação baseado na receita sob o argumento de que: “[...] a receita reflete um padrão de benefícios econômicos gerados pela operação de um negócio como um todo (do qual o ativo faz parte), em vez dos benefícios econômicos que são consumidos pelo uso do ativo”. (EY.COM, 2014).

O IASB esclarece que existem vários fatores que influenciam a receita e que nem todos esses fatores estão relacionados à maneira como o ativo é usado ou consumido, por exemplo, a mudança no volume de vendas e preços, e a inflação (DELOITTE, 2014). Em certa medida, a atitude do IASB visa à manutenção operacional da depreciação visto que ela deve acompanhar a lógica dos desgastes dos ativos fixos e não a flutuação das receitas.

#### **4.6 Análises e considerações**

Marx não escreveu sobre Contabilidade, mas manipulou os mesmos objetos (capital, matéria-prima, máquinas, mão de obra, etc) e com propósitos distintos daqueles estabelecidos pela Contabilidade. Contudo, isso não impede de se verificar o raciocínio lógico interpretativo

de Marx, especialmente, em relação ao conceito desenvolvido sobre a depreciação e sobre o mais-valor. Em sua obra ele não se refere à depreciação *contábil*, mas à depreciação dos *meios de produção*, porque o raciocínio marxiano é no sentido da construção operativa do significado da transferência de valores dos meios de produção para a produção de novos valores de troca promovida pela ação humana.

Marx foi seminal na maneira de interpretar o desgaste dos imobilizados (meios de trabalho) e de revelar o mais-valor. Sua originalidade pode contribuir para esclarecer a essência da depreciação e ajudar a definir a teorização deste objeto contábil. Admitir essa tese é aceitar o circuito do capital industrial que se encerra com recebimento do valor da venda do que foi produzido. Esse circuito, que é um processo físico-social observável, pode ser interpretado de maneiras diferentes.

Pelo menos um ponto comum pode ser destacado entre todos os pesquisadores: que a *depreciação* é a consequência do desgaste físico ou da perda de valor do ativo imobilizado (ou meio de produção, ou meio de trabalho, como denominado por Marx). Mas, não passa disto porque o significado desse desgaste pode ter conotações diversas, como: custo alocado, reposição do capital, fonte de financiamento do ativo circulante, etc. Entretanto, dois vértices têm se consolidado na literatura contábil: a alocação sistemática dos custos e a reposição do capital aplicado.

Antes de se conduzir às considerações reflexivas é imprescindível salientar que as posturas de Marx (2013), de Leake (1912), IASB e outros são ideológicas (conforme estrutura da pesquisa apresentada na Introdução). Ressalte-se, inicialmente, que a abordagem do pensamento de Marx, neste ensaio, se limita aos seus conceitos de capital *constante* e *variável*, com a presença da depreciação, além dos elementos de custos que envolvem seus argumentos entorno do mais-valor. O mais-valor, como conceito crítico estabelecido por Marx, não é o propósito central destas considerações, mas estabelecer em que medida ele pode contribuir para esclarecer teses construídas na Contabilidade, como é o caso da depreciação dos ativos fixos e da possível abertura às perspectivas de geração de valores contábeis para o mais-valor.

A tese marxiana é de que o capital é formado por uma parte *constante* e outra *variável*; que a parte constante se desgasta no esforço de produção e que a parte variável gera valor. Essa é a chave para a estruturação da teoria do valor-trabalho. No capital *constante* abrigam os conceitos de depreciação e de capital fixo. Parece evidente que a construção do mais-valor não pode prescindir deste conceito na medida em que ele é parte da equação. Dessa feita, a Contabilidade também admite os dois conceitos, *capital fixo*, enquanto ativos

imobilizados, e *depreciação*, enquanto instrumento de interação, de retificação desses imobilizados; mas, desconhece o conceito de mais-valor.

Nesse sentido, para que possa ocorrer a depreciação é condição necessária a ocorrência da força de trabalho. Pode-se, então, inferir, nos termos marxianos, e no contexto dos séculos XIX/XX, que a depreciação só é possível pela ação humana direta sobre o imobilizado. (No século XXI, com a automação, redes neurais e inteligência artificial alguns desses processos já podem prescindir da ação humana *direta*).

A antítese de Leake (1912), diferentemente dos marginalistas, cuja contraposição às teses de Marx se funda na utilidade marginal dos produtos (interferência na demanda e por consequência no custo-preço), está centrada no capital como objeto de permanente reposição. Leake (1912) admite a depreciação dos ativos imobilizados, não como *custo*, mas como *permutação*, como transformação de fixo em circulante. A ideia desenvolvida por Leake (1912) sobre a depreciação contraria a ideia de Marx de valor-trabalho (depreciação associada à força humana) porque o *esforço* do ativo imobilizado, que prescinde da força humana, não é para criar valor de troca [novo produto], mas para aumentar os ativos circulantes de maneira geral, como, caixa, estoques, recebíveis, etc.

As ideias de Leake (1912), nesse sentido, podem ser interpretadas como essencialmente econômico-marginalistas, posto que a lógica desenvolvida por ele refere-se à avaliação dos valores a serem repostos pelo capital na forma de lucro, proveniente da sobra da riqueza gerada na transformação desse capital fixo em capital circulante. Esse raciocínio de Leake (1912) de manutenção do capital estará justaposto ao pensamento daqueles que, a partir dos anos de 1970/80, passam a defender a ideia de manutenção *financeira* do capital, com base no comportamento dos mercados de capitais – *marcação a mercado* (STEARLING, 1970).

Chiapello (2007, p. 294) salienta que, nesse caso de marcação a mercado, “como os conceitos usados na economia pura são amplamente baseados em antecipações e, portanto, são incomensuráveis em termos contábeis, a Contabilidade é reduzida a ser vista como um brinquedo à mercê dos interesses dos atores (CHIAPELLO, 2007).

O superlativo da ideia de marcação a mercado está incrustado nas IFRS em que todos os itens do balanço patrimonial podem flutuar ao sabor dos mercados, impedindo assim uma mensuração contábil estável, mesmo em momentos de plena estabilidade dos mercados, mas, de desejáveis volatilidades. Isso faz parte do atendimento às regras da financeirização da Contabilidade e da nova morfologia do capitalismo neoliberal (CHIAPELLO, 2016). A

*contaminação* dos itens do balanço patrimonial pela volatilidade dos mercados transforma-os em instrumentos financeiros negociáveis, como se não fossem parte do processo produtivo.

A antítese de Leake, redirecionada mais recentemente para os cânones do resultado econômico, tem abafado as possibilidades de se pensar novos conceitos contábeis, sob o prisma do trabalho, do esforço humano, que se dissolve cada vez mais na ostensiva ocultação do capital *intelectual* (desvelado por Marx).

O conceito de *mais-valor* não é estudado pela Contabilidade, com poucas exceções (Chiapello 2007, 2008; Bryer, 1994, 1997, 1999, 2003; Tinker, 1999). A Contabilidade ainda lida tão somente com registros monetários, não com conceitos representativos de valores abstratos. Ela não se expressa, aparentemente, de outra maneira. Por essa razão, ela converte realidades físicas, como o desgaste do ativo fixo, em mensuração monetária. Não tem havido espaço, contudo, para reflexões em torno do valor trabalho. O mais-valor ainda não tem o *status* contábil.

Marx (2013) se utiliza de um artifício interpretativo para explicar o mais-valor. Considerar os meios de produção como incapazes de criar valor, mas apenas de transferí-lo ao novo produto, permite excluí-los da equação (base zero) para que sobressaia a força criadora, intelectual da mão de obra. Essa é a lacuna encrustada na Contabilidade, advinda de seu desenvolvimento voltado para preservação do capital: o capital, que se encerra em si mesmo.

A estratégia de interpretação para provar sua tese não anula e tampouco muda a efetiva existência da depreciação e do mais-valor. O desenvolvimento do raciocínio interpretativo, justapondo a lógica da depreciação ao conceito do trabalho, para formar os custos do produto, não contamina a *custo* da mão de obra com o mais-valor. A existência efetiva do desgaste dos meios de produção (ativos fixos), denominada na literatura contábil de depreciação, não é uma interpretação de Marx (2013), mas uma constatação dos fatos e recrudescidos no capitalismo industrial. O problema está em como relatar isso do ponto de vista contábil.

Marx (2013), ao defender sua tese do valor-trabalho, estabelece o circuito do capital, permitindo perceber o espaço percorrido pelo capital. Para Marx (2013), o capital tem que completar o circuito Capital-Mercadoria-Capital (C-M-C'). É por meio do circuito do capital que se pode explicar completamente o papel relevante da depreciação contábil. Essa é uma das contribuições de Marx (2013) à compreensão do conceito de depreciação.

Do ponto de vista da linguagem da Contabilidade (débito/crédito) que apura o Lucro Líquido por meio da narrativa da confrontação entre receita e despesa (custo) o mais-valor não parece possível. No entanto, sob a ótica da Contabilidade crítico-interpretativa é possível

aceitar a tese de Marx ao considerar o capital constante como um conceito inferido para permitir evidenciar a dinâmica de outro conceito, o capital variável. Pode-se inferir: quanto maior o capital constante [máquinas, matéria-prima, etc], maior o mais-valor. O mais-valor é a parte do capital variável que se completa com o capital constante, que é considerado zero na equação de apuração do lucro líquido (Receita - Custos = LL).

Se for levado em consideração o raciocínio de Marx (2013), pode-se fazer a reflexão contábil, partindo-se da hipótese de que o custo de produção e o lucro líquido são constantes em três situações extremas. Tem-se então o seguinte:

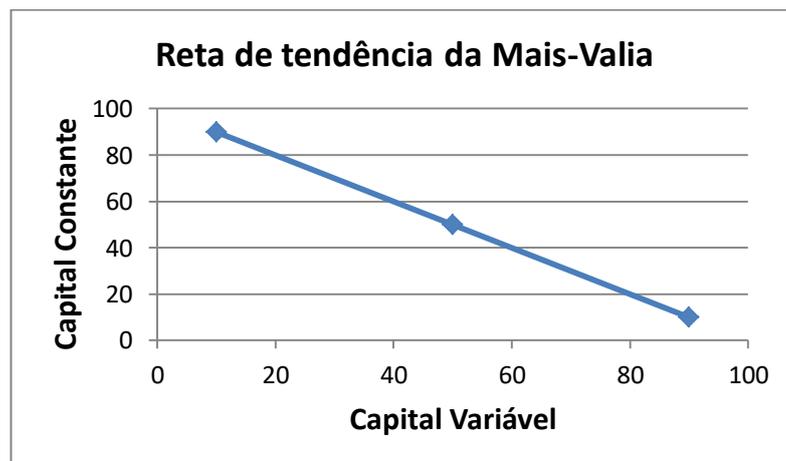
**Tabela 3 – Efeitos da variação entre Capital Constante e Capital Variável**

Situações	Receita	Capital. Constante (CC)	Capital Variável (CV)	Custo da Produção (CP)	Lucro Líquido
1	110	90	10	100	10
2	110	50	50	100	10
3	110	10	90	100	10

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir da Tabela 3 pode-se estabelecer uma equação base para as relações proporcionais estabelecidas em torno do Custo de Produção:  $CP = CC + CV$ . Aplicando-se os valores das situações 1, 2 e 3 à equação tem-se a Figura 1, cuja reta é a tendência da mais-valia.

Figura 1 – Reta de Tendência da Mais-Valia



Fonte: Elaborada pelo autor com base no *Capital Constante x Variável* (Marx, 2013).

Como a mais-valia está, regra geral, contida no lucro de forma inversamente proporcional ao capital variável, conforme discussão anterior (Tópico 4.3), então quanto

maior a mais-valia menor o capital variável, e vice-versa para gerar o mesmo lucro econômico.

Como o Lucro Líquido é a diferença entre Receita e Custo de Produção e se ambos são constantes, no exemplo, o que vai variar é somente o capital constante e variável (Tabela 3). Assim, a Reta de Tendência da Mais-Valia (Figura 1) pode indicar as situações hipotéticas extremas a serem analisadas segundo as circunstâncias e comportamento das duas variáveis. Quanto menor for o capital variável maior será a mais-valia, e vice-versa. Inferências podem ser feitas quanto à expropriação da mão de obra, no caso em que o capital variável for baixo e vice-versa.

As políticas de pesquisa contábil quantitativa, seja das universidades, dos periódicos contábeis, das agremiações, não têm permitido novos rumos à crise ética, conceitual e paradigmática que se abateu sobre a Contabilidade (WILKINSON e DURDEN, 2015; LEE, 1995, 1999). Por exemplo, a sublimação retórica em torno do conceito de depreciação contábil tem permitido sustentar a ideia de valores de reposição do capital, não pelo seu circuito, mas pela devolução do capital aplicado por meio do *resultado econômico*. Provavelmente, tal situação tem provocado o afastamento dos pesquisadores desses novos objetos contábeis.

No entanto, do ponto de vista da “contabilidade capitalista” (Chiapello, 2007), não há resposta das agremiações contábeis, das universidades, para os profundos problemas que embarçam a Contabilidade e que a fazem refém de uma estrutura arcaica, com suas bases conceituais fincadas no século XIX. Todas as propostas para modernizá-la, ainda que empiricamente, foram rechaçadas em favor de um normativismo cambaleante em favor do capital financeirizado.

A depreciação contábil, segundo Rambaud e Richard (2015), foi considerada, por Beaver (1989), Brealey & Myers (2003), Solomon & Laya (1967), um péssimo instrumento para mensurar o lucro, e deveria ser substituída por uma depreciação financeirizada (CHIAPELLO, 2016). Em certa medida, as posições desses pesquisadores foram vitoriosas se for levado em consideração que os ativos fixos podem ser ajustados, à luz da IAS 16.

Finalmente, pode-se concluir que o caminho percorrido pelo capital na corporação não parece estar suficientemente interpretado pelos pesquisadores. Alguns sequer conseguem dimensionar todas as etapas do caminho do capital, o que tem levado a interpretações e conclusões incongruentes e incompletas, eivadas, muitas vezes, de *ideologismos*.

Se a depreciação é o instrumento que permite esse caminho pelos meios de produção e pelo circulante, cabe indagar aos órgãos normativos porque eles não têm explicado isso

claramente, em detrimento dos interesses da sociedade. Apesar do arrefecimento das investidas contra o conceito da depreciação histórica, o IASB em particular tem conseguido manter as recomendações para o uso da depreciação financeira por meio de instrumentos como *impairment*, reavaliação e *fair value* (em certas circunstâncias) para recompor o capital do investidor ou adequar os interesses da corporação.

Ressalte-se, contudo, que na revisão da literatura não foi identificado se os tratados franceses, alemães, ingleses sobre a Contabilidade industrial do século XIX abordaram ou mesmo discutiram o significado de força de trabalho, estabelecido por Marx, na manufatura. Isso só ocorre, provavelmente, quase um século depois com Foley (1986). Aparentemente, os pesquisadores contábeis, ao longo da história, não questionaram, ou refletiram sobre a expropriação da força de trabalho enquanto valor-trabalho, admitindo-a como razão natural ou necessária. Nesse aspecto, não se questiona a ignorância dos contadores daquela época porque eram tão somente escriturários, guarda-livros, com conhecimento apenas instrumental acerca dos processos fabris.

Dessa maneira, a profissão contábil ainda continua afastada de relevantes questões, particularmente, o problema da negligente visão do trabalho como dinâmica vivida nas corporações. A classe contábil, ao contrário, parece se voltar para um *edificante* normativismo, produzido para sustentar o capital do investidor sem se dar conta dos interesses gerais da sociedade, tampouco das crises éticas que têm abalado a profissão.

## 5 O CONTADOR E SUAS CONTROVERSAS RELAÇÕES COM O CAPITALISMO E A SOCIEDADE

A consolidação da profissão de contador deu-se ao longo do século XX com o fortalecimento das agremiações de contadores, e com a tecnificação das atividades empresariais, especialmente, das corporações multidimensionais que demandaram profissionais mais aparelhados para os novos ambientes econômicos. A profissão consolidou-se como uma das mais profícuas e exitosas, particularmente, nos EUA, sendo classificada em terceiro lugar como uma das melhores profissões, segundo o ranking da *The 25 Best Jobs of 2019*, do *USNews* (KOENING, 2019), embora tenha problemas com a ética, corrupção, responsabilidade social e com a defesa do interesse público (Shawver; Shawver, 2018; Houque e Monem, 2016; Neu et al. 2015; Sikka, 2014, 2009; Roberts, 2014; Bayou, Reinstein, Williams, 2011; Gill, 2009; McPhail, 1999, e outros).

Nesse sentido, a trajetória de consolidação da atividade profissional de contador tem sido conflituosa e controversa em relação ao capitalismo e à sociedade. Uma dessas controvérsias é o vínculo estreito e intenso do contador com as empresas em que “sigilo” e “confiança” são requisitos indispensáveis à boa conduta profissional.

A conduta “sigilosa” e “confiante” nem sempre combinou com os interesses públicos; a forma como a Contabilidade é ensinada pode predispor os contadores a se disciplinarem de tal maneira que eles se comportem no sentido de servir os interesses do capitalismo e de subjugar qualquer oposição a ele (MCPHAIL, 1999). Por exemplo, o acobertamento de fraudes do tipo “recursos financeiros não contabilizados” tem feito parte da “cultura” empresarial brasileira e de muitos outros países, sob o argumento do auto interesse na construção da riqueza individual e, por consequência, do enriquecimento da corporação.

Ao longo do século XX, a imersão do contador na sociedade tem-se recrudescido. Particularmente, no caso dos americanos do norte, alguns aspectos relevantes e esclarecedores acerca do curso seguido pela profissão têm chamado à atenção. O primeiro aspecto refere-se às relações do contador com o conceito de *verdade*. A crise intelectual pode estar ligada ao desenvolvimento e recrudescimento do significado de *verdade* contábil (CAPRON, 2006) no capitalismo.

O segundo aspecto, (tratados nos tópicos 4.3 e 4.4), Gaffikin (2009, p. 270, grifo nosso) se refere a: “é possível a prática intelectual na Contabilidade, visto que ela é uma disciplina *singularmente carente de qualquer apreciação da ‘prática intelectual histórica’?*”. A ausência do exercício de intelecção pelos contadores – também denominada de “crise

intelectual” –, é reclamada por outros pesquisadores contábeis, como, Colasse (2011), Capron (2006), Gaffikin (2009), e outros.

Quanto ao terceiro aspecto, destinado à análise da educação superior na Contabilidade, Sikka et al. (2007) enfatiza que os órgãos de Contabilidade no Reino Unido afirmaram que a educação contábil prioriza a prática, a teoria, a conduta ética, o interesse público e age de maneira socialmente responsável. Contudo, “tais alegações são, rotineiramente, problematizadas por escândalos que destacam o papel altamente partidário da Contabilidade, dos contadores e os fracassos da educação contábil.” (SIKKA, et al. 2007). O aspecto instrumental da Contabilidade também é salientado por Woolf (1912), Rosett (1982) e Gaffikin (2009).

Quarto e último aspecto, Hopwood (1992, p. 128) tem afirmado que “A Economia, assim usada, é vista como um meio para ajudar a contabilidade a tornar-se o que deveria ser, mas que atualmente não o é”. Esse “vínculo” da Contabilidade com a ciência econômica, com influência maciça das teorias econômicas sobre a Contabilidade, a partir do final do século XIX, a tem subjugado, e com a chancela de inúmeros economistas, dentre eles: Fischer, 1906; Schumpeter, 1954; Mouck, 1995; Most, 1970; Flanders, 1961; Mises, 1996. Isso tem dificultado a autonomia científica da Contabilidade.

Os aspectos apontados acima, provavelmente, produziram um distanciamento do profissional contábil do interesse público, seja pela condução instruída do pensamento neoliberal (auto interesse) (GAFFIKIN, 2009, 2009a), seja pelo abandono da prática denominada de *Uniform Accounting* (PREVITS E MERINO, 1998). O contador público norte-americano detém o poder de decisão sobre o certo ou errado na Contabilidade, desde os anos de 1920/30; manipular essa capacidade de decisão, desbancando engenheiros e economistas no século XIX, permitiu ao contador criar um espaço profissional que inexistia antes do século XX e de maneira *sui generis* (PREVITS E MERINO, 1998).

Os aspectos abordados acima merecem maior dedicação dos pesquisadores contábeis, primeiro, porque se imaginava que essa era a conduta profissional aceitável culturalmente; e, segundo, porque a ciência da Contabilidade ainda não havia experimentado a pesquisa científica crítica, cujo papel, a partir dos anos de 1980 foi questionar essa postura do contador no espaço público (Tony Tinker, David Knights, Hugh Willmott, David Cooper, Trevor Hopper, Prem Sikka, Puxty, Abraham Briloff, Rob Bryer, e tantos outros)<sup>8</sup>. Sob esse aspecto, este trabalho abre a possibilidade para novas investigações em torno do contador não

---

<sup>8</sup> Detalhes sobre a história dessa corrente crítica veja o artigo *You too can have a critical perspective! 25 years of Critical Perspectives on Accounting*, de Jérémy Morales e Samuel Sponem (2017).

intelectual no contexto social e inicia a discussão da carência de intelectualidade em torno do objeto científico contábil e estabelece a problematização da *verdade* contábil.

Assim, esta dissertação levanta os seguintes questionamentos em torno desse auto interesse profissional, imerso em um ambiente capitalista consonante com esse auto interesse: o discurso controverso sobre *verdade* contábil é um meio para atender os propósitos dos capitalistas? O *ratio* instrumental é uma condição estabelecida pela profissão para se fixar no mercado? Em que medida a existência do *ratio* instrumental tem sufocado o *intelectual* na profissão contábil? Se a racionalidade instrumental e persuasiva determina o jogo profissional, porque os intelectuais da sociedade não têm essa visibilidade?

Nesse sentido, o objetivo deste capítulo é detectar os vieses do conceito de *verdade* contábil e, em que medida eles interferem, propositadamente, na legitimação dos números das empresas, além de possibilitar novo caminho à profissão. O processo de imersão do contador na sociedade visa também estabelecer suas controversas relações com a sociedade e com o capitalismo.

Presume-se que essas relações controversas, estimuladas pelas interpretações do conceito de verdade, ensejaram o fortalecimento do *status quo* da classe, particularmente, nos EUA, inexistente antes do século XIX. Para os propósitos deste trabalho, considerou-se como processo de imersão o surgimento, desenvolvimento e a consolidação da profissão contábil a partir do final do século XIX.

## 5.1 Verdade contábil x interesse do capitalismo

Se a Contabilidade contribui para entronizar o capitalismo contemporâneo, e se o que a determina é a informação, então é necessário saber em que medida essa informação é verdadeira, transparente e do interesse público, na medida em que uma das condições estabelecidas na estrutura da pesquisa é a visão de uma Contabilidade para o interesse social. Nesse sentido, conhecer, ainda que brevemente, o conceito de verdade, de transparência e interesse público é relevante, sobretudo, em relação ao problema da impossibilidade da verdade levantado por CAPRON (2005).

A representação da realidade negocial é um dos objetivos da Contabilidade. Por essa razão, para alguns, o conceito de *verdade contábil* não deve se distanciar dessa realidade. Nos ensinamentos de Mora (1994, p. 3660), “o vocábulo verdade se usa em dois sentidos: para referir-se a uma proposição e para referir-se a uma realidade; no primeiro caso se diz de uma proposição que é verdadeira a diferencia de “falso”, no segundo caso se diz de uma realidade

que é verdadeira a diferencia de “aparente”, “ilusória”, “irreal”, “inexistente””. Os hebreus compreendem verdade (*emulah*) como algo que induz segurança, confiança, ou seja, “é a fidelidade frente a sua infidelidade” (MORA, 1994). Um dos autores que mais se dedicaram à fidelidade no campo contábil foi Solomons (1995a, 1995b), que defendeu a ideia da fidelidade representacional contábil, e que foi rechaçado por Tinker (1995).

Aristóteles (1994, p. 198) estabeleceu a fórmula: “dizer do que é o que não é, ou do que não é o que é, é falso; dizer do que é o que é e dizer do que não é o que não é, é verdade”. Hegel dá um marco idealista para o significado de verdade (verdade absoluta) e Heidegger nega que a verdade seja inicialmente a adequação do intelecto com a coisa (gregos); ou seja, a verdade só é desvelada por meio do fenômeno de “estar aí no mundo” (MORA, 1994; HEIDEGGER, 1984). Os americanos do norte, como Peirce, James e outros, vê a verdade como algo pragmático, algo “útil”, com consequências práticas (PEIRCE, 1983; MORA, 1994). Essa percepção do conceito útil de verdade define muito da estrutura contábil norte-americana. É uma mescla de pragmatismo com positivismo.

Para os propósitos deste ensaio o conceito de verdade adotado, a priori, é aquele extraído dos *Diálogos* de Platão, segundo Casertano (2017) e que parece ser apropriado à percepção de realidade representacional contábil. Casertano (2017) constata nos Diálogos de Platão a existência de diversos paradigmas da verdade: paradigma lógico; ético; político; etc, e que são distintos entre si. Também constata Casertano (2017) diversas características da verdade (unicidade, interpessoalidade, etc). A “unicidade” é quando só há uma verdade e tudo que habita fora dela é falso (CASERTANO, 2017). O falso não significa mentira; afirmar que alguém é mentiroso não significa, necessariamente, que ele esteja sendo falso; só pode mentir quem sabe. Por exemplo, sabe-se que duas unidades mais duas unidades são iguais a quatro unidades, mas alguém pode mentir e afirmar que são cinco. Neste caso, ele está mentido ao proclamar uma mentira, porque sabe que aquela sentença é falsa.

Alguém pode, por falta de conhecimento da verdade, afirmar que duas unidades mais duas unidades são iguais a cinco unidades. Neste caso, não seria mentira, mas a sentença seria falsa (CARSETANO, 2017). A Contabilidade, como instrumento de representação da realidade se encontra na primeira classificação, na medida em pode mentir por conhecer a verdade; pode manipular os números por interesse próprio ou de outrem.

Outro aspecto relevante da verdade é que ela não deve se ligar à *persuasão*, à *retórica*, à *falácia*. A *persuasão* colide com a verdade *lógica* que deve ser aquela aceita por todos, indistintamente, e diferente da verdade psicológica (*doxa*). Por exemplo, embora seja uma construção social, ainda não se conseguiu contestar o método da partida dobrada. Ele é

uma verdade lógica, incontestável. O fato de se usar ou não o método italiano não lhe tira a lógica intrínseca.

A verdade, assim, é a “retórica” enquanto discurso sofisticado. Por exemplo, as firmas de Contabilidade aumentam sua legitimidade social por meio de promessas de conduta ética e reivindicações de servir o interesse público. No entanto, essas questões raramente fazem parte de seus modelos de negócios (SIKKA, 2014 p. 34). O discurso de conduta ética é verdadeiro, no entanto, ele se dilui na sofística por causa das ações contraditórias e se transforma em retórica.

Embora a verdade possua a característica de unicidade, não possui um conceito universal, não é absoluta, é relativa (CASERTANO, 2017). Esse também é um problema para a Contabilidade visto que o relativo, neste caso, enseja a persuasão por meio de argumentos sustentados no poder econômico. Isso faz toda a diferença. Se o poder econômico se associa às agremiações contábeis e às *BigFour*, então, tem-se a “unicidade” da verdade em favor de uma *ideologia*: o capitalismo como fim resultando no atendimento de interesses interpessoais.

De outra parte, os  *fatos*, embora sejam objetivos, e devem ser representados pela Contabilidade, também não são verdades unívocas. Os fatos não têm igual sentido para todos. “O que importa não é a realidade, é a verdade e a verdade é aquilo em que se acredita” (FONSECA, 2012). Esta frase pode ser vista, no contexto contábil, como a percepção da verdade pelo “juízo de valor”, calcado na relativização em favor do auto interesse puro e simples.

Para Protágoras tudo é verdade, e não há verdades mais relevantes, mas há verdades mais úteis; em outros termos “o homem é a medida de todas as coisas” (CASERTANO, 2017). Essa medida faz da Contabilidade, que se situa entre o real e os signos, uma condicionante daqueles que dela se utilizam para construir o discurso retórico, persuasivo, “convicente”, já naturalmente complexo, colocando-se entre o representativo, a transparência e a atenção ao *interesse público*.

Compreende-se por *interesse público* o alcance dos interesses da sociedade de maneira ampla, e não de determinado público, considerado pelo IASB, por exemplo, como o dos investidores. Embora o discurso do IASB pareça atender aos interesses mais amplos da sociedade, constrói um efeito semântico que culmina em retórica: “Enquanto os usuários mais ativos dos relatórios financeiros são os investidores e credores no mercado de capitais, o IASB reconhece que suas normas são de grande valor para o público em geral, em todas as suas formas” (HOOGERVORST & PRADA, 2015, p. 1).

Desnecessário seria chamar atenção para os usuários mais ativos. O trecho “usuários mais ativos... são os investidores...” em contraposição com “público em geral” faz crer que o IASB é neutro na produção das normas posto que atende a todos. Quando, na verdade, o IASB opera ao contrário, produzindo a norma voltada principalmente para esses investidores ativos ao afirmar, em seguida, que; “as IFRS visam impor rigor e disciplina aos mercados de capitais, promovendo assim a confiança, o crescimento econômico e a estabilidade financeira de longo prazo” (HOOGERVORST & PRADA, 2015, p. 1). Impor rigor e disciplina ao mercado de capitais é estar vigilante quanto aos interesses específicos dos usuários mais ativos (maiores detalhes serão tratados no Tópico 6).

Ainda sobre a verdade, há quem vise somente a sua utilidade. Por exemplo, “os responsáveis pela definição dos padrões contábeis afirmam ter reprimido essa questão ao concordar que ‘é a utilidade da decisão’, e não a verdade, o objetivo final do relatório financeiro” (Bayou, Reinstein, Williams, 2011, p. 109). Ao longo do tempo, isso se transforma em uma noção de “coerência da verdade”, a fim de fornecer justificativas para a política contábil (BAYOU, REINSTEIN, WILLIAMS, 2011). Nesses termos, *verdade* contábil é questão de convencimento, de “retórica”, de persuasão.

Capron (2005), ao tratar da “impossibilidade da verdade contábil”, levanta um paradoxo:

Documentos contábeis devem ser mostrados enquanto se escondem. Eles devem mostrar como a empresa se porta financeiramente, uma vez que esta função é legitimamente exigida pelos investidores, mas, simultaneamente, a empresa capitalista competitiva precisa preservar certos segredos para manter sua competitividade, o que é comumente chamado de o “segredo do negócio”. O cálculo de custos é um segredo zelosamente guardado pela contabilidade gerencial. (Capron, 2006, p. 119, tradução nossa).

Se esse paradoxo é algo inerente ao capitalismo ou às empresas movidas por capitais, então, Capron levanta o seguinte questionamento: como a Contabilidade consegue dizer uma verdade aparente (*falsa transparência*) e permitir que os administradores possam justificar sua integridade (*persuasão*) e por outro lado, construir uma opacidade relativa (“*verdade lógica*”), escondendo o que só pode ser conhecido pelo administrador? (CAPRON, 2006, p. 119). O caminho seria, então, conceber e organizar “áreas cinzentas” nas quais o contador da empresa pode encontrar manobras e flexibilidades para “construir” o resultado que ele está procurando (CAPRON, 2006, p. 120). É por isso, afirma Capron, que os normatizadores internacionais do IASC [IASB] mudaram as convenções existentes [...] e inventaram novos conceitos que são mais capazes de atender às necessidades da financeirização da economia (CAPRON, 2006).

Por consequência, dois problemas habitam a profissão contábil: i) a ausência de transparência; e, ii) a inexistência do interesse público. Ambos fazem parte da mesma solução, mas essa lógica de discurso tecnicista (verdade aparente), sistêmica, não-intelectual, é muito bem dialetizada na sociedade norte-americana e recorrente, desde a crise de 1873 (PREVITS e MERINO, 1995).

O discurso de manipulação da verdade contábil não é novo no capitalismo dos EUA. É exatamente na associação entre o discurso de construção da verdade relativa e os interesses financeiros dos capitalistas norte-americanos que parece ter sido assentado o capitalismo liberal (“o que interessa não é a realidade, mas a verdade na qual eu acredito”). “A transparência organizada pelos padrões do IASB é uma transparência essencialmente voltada para os investidores financeiros e ainda, diz respeito apenas a uma pequena parte deles [...] As necessidades de outras categorias de usuários são ignoradas” (CAPRON, 2006, p. 122).

É uma complexa tarefa equacionar o conceito de *verdade* na profissão contábil, melhor, no âmbito das relações entre profissão contábil e o capitalismo e que tem merecido pouca atenção da pesquisa contábil. A questão ética posta é: apresentar uma não-verdade pelo profissional da contabilidade em favor do capital é anti-profissional? Caprom (2006) acentua que a profissão assimila o conceito de verdade *persuasiva* desde que haja uma regra, uma “norma” que garanta sua atitude na construção de relatórios “falsos” (verdades relativas), com transparência relativa e aparentemente atenta ao interesse público.

O consenso em torno do conceito de *verdade* para favorecer o capital privado – e não é para outro fim – deixa entrever frestas de desonestidade e falta de transparência. Gill (2009), em seu trabalho de pesquisa junto a uma das empresas de auditoria *BigFour*, perguntou ao entrevistado (contador) sobre honestidade e transparência. Ele argumentou que os requisitos de honestidade variam de acordo com o contexto, dependendo circularmente das suposições dos outros quanto à honestidade de um contador. Para o entrevistado:

Não é anti-profissional representar parte da verdade, ou uma apresentação ligeiramente inclinada da verdade para obter um fim específico, desde que ninguém tenha a impressão de que você está fornecendo algo diferente da forma ligeiramente direcionada da verdade... Não creio que haja nada de anti-profissional em dar visões dos fatos conduzidos por quem quer que seja. (Gill, 2009, p. 29, tradução nossa).

O embaraçoso depoimento do entrevistado desvela porque a noção de honestidade e transparência na profissão contábil se situa entre o público e o privado. O entrevistado não se define como alguém em busca do sentido do interesse público, do interesse da sociedade. A sua estatura ética lhe dá segurança para relativizar a representação da verdade. Afinal,

ninguém saberá da distorção da verdade para um propósito específico, seja ele qual for. Manipular a verdade contábil tem sido uma prática recorrente, instruída por aqueles que compreendem que não há verdade em Contabilidade, mas interesses em jogo; não se trata da realidade das coisas, mas da representação embaçada das coisas contábeis. Se os conceitos contábeis são imprecisos, relativos, melhor é se aproveitar disso para gerar riqueza, afinal “vícios privados, benefícios públicos”. Foi o que fez a Enron ao consagrar em seu Reporte

A preparação de demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos exige que a administração faça *estimativas e premissas* que afetam os valores informados nos ativos e passivos... na data das demonstrações contábeis e os valores informados de receitas e despesas durante o período do relatório. Os *resultados reais podem diferir* dessas estimativas. (Relatório Anual da Enron, 2000, p.36, grifo e tradução nossos).

Na Alemanha, o problema da *verdade* nas contas contábeis era motivo de discussão enquanto princípio. Forrester (1977, p. 44), ao citar um renomado professor alemão Ulrich Leffson (1963), um dos pioneiros no assunto, destaca que a subjetividade nas avaliações torna impossível usar um termo absoluto, mesmo para classificações que precisam ser inequívocas; basta que sejam convincentes.

Parece haver uma herança genética adquirida dos séculos anteriores (desde século XIII, talvez) em torno dos conceitos exigidos como qualidade profissional do tipo “sigiloso”, “oculto”, livros “ocultos” “segredo profissional”, e que alcança os tempos atuais como permissividade no trato com a verdade contábil. É sobre isso que Gaffikin (2009) adverte quando afirma que o profissional contábil se orgulha de ser não intelectual, não há espaço para esse tipo de reflexão, não importam as demandas políticas e sociais.

Portanto, esse comportamento do profissional contábil, sobretudo, apoiado em normas contábeis dóceis, frágeis, tem permitido exageros incontroláveis na condução dos negócios e prevalecido a verdade *útil* no interesse do capital privado sobre o interesse social. É o momento em que contador se propõe a “explicar” e “predizer” o comportamento do capital privado. É o exercício da *persuasão*, da *retórica*. “Explicar” e “predizer”, portanto, são o processo de *convencimento* da verdade contábil. Não é para outro fim que se estabelece a verdade contábil, é para atender os termos esperados pelo capitalista. O que se constata efetivamente é que o problema em torno da interpretação do conceito de verdade existe, é de difícil solução e pode ter causa no modelo capitalista que celebra a máxima “tudo para nós, nada para os outros” (Adam Smith, 1776, p. 419).

## 5.2 O contador não-intelectual: estruturado na prática e na cumplicidade

Ao longo de toda a consolidação da profissão de contador o acentuado caráter instrumentalista da Contabilidade tem-lhe rendido críticas quanto ao seu distanciamento em relação à filosofia, ciência, engajamento social, suas relações com a academia, etc. Alguns autores abordaram esse aspecto peculiar da profissão criticando acerca do seu papel na sociedade. A profissão era vista como inferior, aberta para qualquer pessoa sem instrução.

No final do século XIX, Worthington (1895, p. 1) não poupava críticas quando afirmou que “a profissão de Contador está aberta a qualquer um que opte por adotá-la, e não há nada que impeça qualquer pessoa incompetente à sua prática”. O secretário sênior da Divisão de Falências, William Hazlitt, na Inglaterra do século XIX, conhecido por suas maneiras jocosas, fez um trocadilho insinuante ao afirmar que os “contadores são *unaccountable* [incompreensíveis, ou que não podem ser contabilizados] por suas ações” (Worthington, 1895, p. 3-4).

Parece que, naquele momento, ser um contador não era considerado um prestígio. Worthington (1895, p. 72-73) salienta as excessivas influências dos contadores na Lei de Falências e suas alterações, na Inglaterra de 1856, e o quanto nociva era essa influência ao citar Justice Quain (1875): “todos os assuntos sobre falência foram entregues a um grupo de *homens ignorantes* chamados contadores, o que é um dos maiores abusos introduzidos na Lei” (grifo nosso).

Richard Brown (1905), escritor inglês, quando descreveu o contador francês pode ajudar a compreender, de maneira geral, o *intelectual* devoto à profissão:

A profissão de contador era considerada pelo público como algo completamente inferior. Com poucas exceções, foi praticada por pessoas de pouca instrução e de uma posição geralmente medíocre, tanto intelectual quanto socialmente - pessoas que tentaram, sem treinamento especial, ganhar uma vida por este meio depois de ter falhado em outras carreiras. Com efeito, o comércio e tudo o que se relaciona com ele não tem prestígio aos olhos dos franceses, e a contabilidade não poderia deixar de sofrer por isso. (Brown, 1905, p. 290-291, tradução nossa).

A Contabilidade assim, aos olhos dos outros, não desfrutava de valores intelectuais, se fazia por meio de pessoas pouco providas de cultura, de filosofia e de conhecimento científico. Gaffikin (2009), então, justifica a ausência de intelectuais na Contabilidade alegando o envolvimento prático exigido pela profissão. “Contabilidade é um ofício não intelectual” (GAFFIKIN, 2009, p. 270). Segundo Gaffikin, ela evita o envolvimento em atividades normalmente consideradas como contribuindo para o capital intelectual da

sociedade: “alguns grupos dentro da contabilidade estão orgulhosos de serem não-intelectuais na crença de que eles servem objetivamente aos interesses práticos dos negócios e não devem estar envolvidos com metas políticas e sociais mais amplas” (GAFFIKIN, 2009, p. 270).

Lowe e Tinker (1977, p. 275) afirmam que “nossa disciplina [Contabilidade] é tão imatura que não tem uma verdadeira faculdade intelectual [...] Há ausência de um conteúdo intelectual com o qual possa se estruturar os problemas e a política [contábeis]”. Gaffikin (2009) acirra e justifica a sua crítica recriminando que “igualmente perturbadora é a manifestação de práticas não-intelectuais envolvidas nos chamados acadêmicos da contabilidade” (GAFFIKIN, 2009, p. 271). Gaffikin está se referindo a Beaver (1996) por considerá-lo totalmente alheio à pesquisa que não seja de acordo com sua visão estreita. O entendimento de Beaver (1996, p. 114) é de que as políticas editoriais de periódicos “têm uma influência dramática sobre as direções da pesquisa contábil”. No entanto, afirma Gaffikin (2009), para Beaver, a pesquisa contábil compreende o exame de dados contábeis como medida ou como informação. Gaffikin o enquandra como um acadêmico positivista não-intelectual porque não consegue perceber outras dimensões da pesquisa contábil.

De forma muito apropriada, Lowe e Tinker (1977, p. 263) sugerem que “em vez de os contadores buscarem estruturas teóricas à contabilidade se limitam à construção de sistemas contábeis que permitam o bem-estar das empresas, e consideram todo esse assunto como não problemático”. Os autores acham que outras ciências sociais, como a Economia a Política, têm critérios comunitários, nacionais, e até mesmo globais acerca do bem-estar humano, mas, a Contabilidade opera apenas nos detalhes do nível individual da empresa (LOWE e TINKER, 1977). Esse é o novo *ethos* contábil: *práxis* instrumental sofisticada e manipulada como suporte para o jogo político. A manipulação da informação contábil, agora, é um mecanismo que permite o jogo político da classe, cujo resultado se dá pelo fortalecimento do novo *Establishment* contábil.

Nos EUA, a profissão contábil foi regulamentada no último quarto do século XIX. Havia, nessa época, uma grande preocupação em manter as informações contábeis das empresas em absoluto sigilo, sobretudo, dos concorrentes, credores e empregados (ROBERTS, 1975, p. 101). A constante referência na literatura contábil acerca de termos “ética”, “honestidade” e “coragem”, pode ser interpretada como uma indicação de que aqueles envolvidos em Contabilidade podiam ter essas características muitas vezes desafiadas (ROBERTS, 1975: 101).

Woolf (1912, p.189) aborda sobre “questões que suscitam um aparente conflito entre as obrigações de um contador, como cidadão, e seus deveres como profissional”. Por

exemplo, “os escândalos financeiros mancharam os contadores americanos no final do século XIX e início do século XX” (FEAR & KOBRAK, 2006, p. 86). A ética praticada por eles, nessa época, era em favor dos “segredos” das corporações. Informações sobre as finanças das ferrovias eram omitidas e as contas falsificadas, e por um período de dez anos (1870-1880), a *New York Central Railroad* não apresentou relatórios anuais aos acionistas (PREVITS; MERINO, 1998). Outras empresas como a *Delaware, Lackawana e Western Railroad*, cujas ações também eram negociadas na Bolsa, também não faziam nenhum relatório público e não publicavam nenhuma demonstração por cinco anos consecutivos (PREVITS; MERINO, 1998).

Outras corporações agiam da mesma maneira. Por exemplo, entre 1897 e 1905, a *Westinghouse Electric and Manufacturing Company* não publicou uma demonstração financeira anual para seus acionistas, nem realizou reunião anual (PREVITS e MERINO, 1998). O segredo em torno de assuntos financeiros, mantido pelas empresas, foi citado em um relatório do governo de 1900. O relatório registrou que o principal mal das grandes corporações é a falta de prestação de contas periódica por meio de relatórios aos seus acionistas individuais (PREVITS e MERINO, 1998, p. 117).

Era comum o sistema contábil das corporações manter um livro Razão guardado a sete chaves, onde eram lançados valores importantes e “sigilosos”, como os custos, vendas, folha de pagamento, etc. Muita informação era ocultada dos acionistas minoritários, dividendos eram distribuídos de acordo com a conveniência dos diretores; muitas vezes a depreciação era lançada totalmente no resultado do exercício, criando enormes prejuízos (autofinanciamento); tudo era manipulado, falsificado pelas corporações e, obviamente, com a chancela dos contadores (PREVITS e MERINO, 1998, p. 125-126).

Pesquisas recentes mostram que os contadores sempre optam mais pelo auto interesse financeiro do que pela defesa do interesse público (LEE, 2000). Farta literatura foi produzida nos últimos tempos sobre a cumplicidade dos contadores com a falsificação, com a fraude e manipulação da informação contábil (Degos, 2016; Bonin, 2007; Gérard Béaur (direction) *et al*, 2007; Touchelay, 2007; Daumas, 2007; Capron, 2006; Chiapello, 2007; Lemarchand et Praquin, 2005; Zeff, 2003; Briloff, 2001, 1972; Lee, 2000; e muitos outros).

Essas características da profissão de contador e a necessidade de se firmar como profissional *confiável* exigiram a convergência de seus pares em torno de agremiações que promovessem a defesa do fortalecimento da classe como a *American Association of Public Accountants*, em Nova Iorque, em 1887 (EDWARDS, 1960, p. 54). No final do século XIX, em Nova Iorque, os profissionais da Contabilidade já se credenciavam à qualificação

conhecida por *Certified Public Accountant* (CPA) [Contador Público Certificado], com a aprovação da primeira lei, pelo estado de Nova Iorque e assinada pelo Governador Levi P. Morton, em 1896 (ZEFF, 2003, p. 190).

Essa certificação buscava dar credibilidade à prática de auditoria que almejava garantir veracidade às informações contábeis das empresas junto aos seus investidores (especialmente ingleses e alemães). É a primeira tentativa de consolidar a profissão contábil. Ao longo do século XX, essa conduta rendeu profícuos frutos, particularmente, para os contadores com certificação pública (auditores) que encontraram um espaço de manobra junto com os CEOs, para se constituírem, hoje, nas maiores corporações de auditoria do planeta, as *BigFive*, que posteriormente se tornaram *BigFour*.

Nessa trajetória, a exacerbação do jogo político dos contadores norte-americanos (pós-quebra da bolsa de Nova Iorque-1929) fez com que, nos anos de 1930, cindissem com a lógica contábil existente na Europa (*uniform accounting*), baseada na planificação contábil, para implantar algo *sui generis*, o *full disclose* [evidenciação ampla por meio de notas explicativas]. Mattessich (1978, p. 55) afirma que “full disclosure é a doutrina da farsa contábil”. Com visto anteriormente, o argumento foi que a “*contabilidade uniforme* não exigia julgamento, e a implementação de sistemas uniformes resultaria em forte prejuízo para o auditor independente, que se transformaria em um simples técnico, um burocrata da planificação” (PREVITS E MERINO, 1998 p. 275).

A lógica foi assentar a profissão sobre algo que fosse relevante, algo que criasse dependência: o *juízo de valor*. Assim, todos dependeriam do julgamento do contador, e isso fortaleceu enormemente a profissão nos EUA. Sob os termos do juízo de valor iniciou-se a interminável produção de normas contábeis, para tentar dar maior segurança às demonstrações contábeis, primeiro pelo *Committe on Accounting Procedure-CAP* (1939-1959), depois pela *Accounting Principal Board-APB* (1962-1973), e até hoje, o *Financial Accounting Standards Board-FASB*, todos criados pela *American Institute Certified Public Accountants-AICPA*; e agora pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que o mundo todo segue, sem saber muito bem por que.

Falsificar e manipular contas contábeis não eram privilégios das corporações norte-americanas. Na Europa essa prática também era disseminada na profissão contábil. Lemarchand e Praquin (2005, p. 27) apontam em seus trabalhos sobre a falsificação e manipulação das contas que os mecanismos mais utilizados pelas empresas francesas, no final do século XIX, eram: “formação excessiva de provisões, inventários fraudulentos,

distribuição fictícia de dividendos, constituição de reservas ocultas, etc, geralmente, com o propósito de autofinanciamento”.

A empresa mais antiga do mundo, “a Saint-Gobain, de 1702 a 1917, se absteve de contratar empréstimos [...], período em que promoveu o autofinanciamento por meio de depreciações” (LEMARCHAD; PRAQUIN, 2005, p. 25). O argumento era de que a depreciação “cobra o presente, mas garante, libera e prepara o futuro; o empréstimo [...] ameaça a segurança e compromete a liberdade de amanhã” (LEMARCHAD; PRAQUIN, 2005, p. 25). Também a importante empresa francesa Schneider, desde sua fundação em 1836 até 1939, não teve, essencialmente, dívidas de longo prazo e apenas dívidas de curto prazo (RICHARD, 2014, p. 8).

Nessa época, não pagar uma dívida podia trazer duras consequências aos devedores. Richard (2014, p. 8) relata que as leis comerciais e penais eram muito severas quando os empreendedores não pagavam suas dívidas: a falha em fazê-lo poderia levar à prisão e até à morte, no caso de falência fraudulenta.

Lemarchand et Praquin (2005, p. 26) levantam ainda um dos casos emblemáticos sobre a “honestidade” do contador e a “transparência” das informações contábeis. Trata-se da empresa *Hauts Fourneaux* e da *Fonderies de Pont-à-Mousson*, cujas correspondências trocadas, no início do século XX, entre o diretor Camille Cavallier e Paul Lenglet, um dos escriturários da empresa, revelam um testemunho interessante. Depois de ter recebido o balanço patrimonial do exercício de 1900-1901, Lenglet, ao iniciar a preparação do relatório interno, questionou Cavallier sobre informações adicionais, para seu uso exclusivo (não destinadas aos acionistas externos):

“Ainda me pergunto se nossos balanços são regularmente estabelecidos? [...] Há pontos sobre os quais tenho hesitação, pois não sei se a lei e a jurisprudência os admitem:

- 1) nunca mostramos despesas gerais nos balanços<sup>9</sup>;
- 2) Nós depreciamos totalmente (eu não estou reclamando) durante o exercício e antes do inventário! Os accionistas não são consultados sobre estas depreciações! Pode-se dizer, contudo, que sem conhecê-las, eles as ratificarão implicitamente quando aprovarem o balanço! *Temos o direito de fazê-la e até que ponto?*”.

Três dias depois, o diretor respondeu que não tinha “nenhum escrúpulo, nenhuma preocupação” sobre a forma como os inventários e os balanços foram elaborados. Ele

---

<sup>9</sup> (Nota 23 original) Em qualquer caso, as chamadas “despesas gerais”, em oposição a “despesas especiais” e representam as despesas que não podem ser diretamente atribuídas a uma produção específica (agora chamada indireta) não podem aparecer no balanço da Pont-à-Mousson. O seu lugar está na conta de lucros e perdas onde elas [despesas gerais] devem deduzir dos lucros operacionais (tendo em conta apenas as despesas diretas) para o cálculo do lucro líquido. Duas conclusões podem ser extraídas dessa observação: o auditor está longe de ser um contador experiente e, ainda, nenhuma conta de lucro e perda é apresentada aos acionistas, caso contrário, Lenglet não faria essa pergunta.

acredita que seus balanços são “fundamentalmente honestos” e que, do ponto de vista da forma, “o grande negócio é ganhar dinheiro”, e quando alguém ganha dinheiro “não há nada a temer dos acionistas sobre as questões de forma, se a forma é aberta a críticas o que deve ser demonstrado”. (Lemarchand; Praquin, 2005, p. 27, grifo e tradução nossos).

Daumas (2007) também narra as constantes manipulações promovidas pela empresa francesa Blin & Blin, que em 1910, estava endividada e não conseguia pagar o seu fornecedor de lã, Dreyphus-Most. O seu elevado endividamento estava ligado às constantes falsificações dos estoques da empresa (inflados, ou “ativos podres” para captação de novos empréstimos). Ernest Blin reconheceu, sem hesitação, que a contínua deterioração da situação nos últimos quinze anos havia sido encoberta por balanços enganosos (DAUMAS, 2007, p. 335).

Touchelay (2007) em seu trabalho questionador acerca da utopia da transparência na Contabilidade, já desde os anos de 1920, quando a proposta francesa era de planificação contábil, também não descarta que “a fraude tornou-se uma correção necessária à sobrevivência da empresa. A administração é monopolizada pelos controles de preços e pela fiscalização sobre os lucros ilegais” (Touchelay, 2007, p. 402).

Assim, a afirmação de Lemarchand e Praquin (2005) ainda permanece muito atual quando resumem o cenário da transparência contábil no final do século XIX:

Se diante dos escândalos e das reações dos interessados, a opinião pública, às vezes, se agita e se a reflexão sobre a problemática da avaliação progride durante o último quarto do século XIX, o Estado e o Parlamento, contudo, permanecem surdos a todas as propostas de regulamentação. (Lemarchand e Praquin, 2005, *résumé*, tradução nossa).

Na verdade, “os contadores necessitavam de um conjunto de regras ou orientações que lhes dissessem quais dados eles ‘poderiam’ revelar e quais eles seriam obrigados a ocultar” (Mattessich, 1978, p. 55). Isso tem facilitado a fraude e a manipulação dos resultados; melhor, tem *legalizado* as fraudes e manipulações. “Longe da exceção que anuncia a norma, a corrupção pode ser vista como uma anormalidade da conduta dos poderosos, mascarada pelo teatro do *devido processo* [*due process*]” (ROBERTS, 2015).

A manipulação da informação contábil, agora, é um mecanismo que permite o jogo político da classe, cujo resultado se dá pelo fortalecimento do novo *establishment* contábil. O *establishment* contábil é uma construção social em favor do empoderamento da classe e se dá por meio da utilização de um construto definido por Bourdieu (1986, p. 21) como *capital social*. Evidentemente, não se trata do capital social de uma empresa, mas “é o agregado dos recursos reais ou potenciais que estão vinculados à posse de uma rede durável de relações

mais ou menos institucionalizadas de conhecimento e reconhecimento mútuos [...]”. Bourdieu (1986) está se referindo à participação em um grupo que fornece a cada um de seus membros o apoio do capital coletivo, uma ‘credencial’ que lhes confere crédito.

Os indivíduos na sociedade se organizam em grupos, como clubes, organizações (Lions, Rotary, Maçonaria, agremiações profissionais, partidos políticos, etc) para extrair deles o capital simbólico, os dividendos em termos de *poder*. Para Bourdieu (1986, p. 23), na formação de grupos com esse objetivo de capital social há sempre aquele agente que concentra a totalidade desse capital e se “encarrega do pleno *potestas agendi et loquendi* [poder da ação e do discurso] para representar o grupo, falar e agir em seu nome e, assim, com a ajuda deste capital coletivo, para exercer um poder incomensurável com a contribuição pessoal desse agente”. É efetivamente o que ocorre com as agremiações dos contadores quando assumem os vieses da instrumentalidade contábil a serem seguidos pela classe.

Briloff (2000) em carta enviada a Tinker, denuncia que o “*Establishment* contábil conseguiu cooptar o Congresso dos EUA e, em grande medida, a *Securities Exchange of Commission* (SEC) [Comissão de Valores Mobiliários]”. Essas denúncias foram feitas por meio de um artigo acadêmico que fora recusado pela *Accounting Horizons*, de propriedade da *American Accounting Association* (AAA), por motivações políticas, segundo Briloff. Para Briloff (2000) e outros, como o senador Lee Metcalf (1976), a AAA fazia parte do *Establishment* contábil, além de outras entidades, como: *The Accounting Oligopoly* ou *Pentagon*, referindo-se às *BigFive*; *American Institute of CPA’s* (AICPA), *Financial Accounting Standards Board* (FASB), *National Association of State Boards of Accountancy* (NASBA). De acordo com Briloff (2000), esse *Establishment* detém o controle da informação contábil nos EUA, evidentemente, por causa de seu elevado *capital simbólico* (Bourdieu, 1986).

Portanto, é necessário compreender o jogo político dos contadores e das agremiações contábeis norte-americanas, ao longo do século XX como algo determinado, com propósito específico. O propósito é estabelecer o fortalecimento da profissão, combatida e envolta em diversas crises, desde 1929, o que, em tese, faz parte do jogo corporativo. Isso só poderia ocorrer por meio da cumplicidade informativa (auditor/gerente/mercado).

O momento histórico da profissão contábil, comprometido com a informação, permitia narrativas circunstanciais, desprovidas de conteúdo contábil, agora sem as amarras da planificação contábil, sem o enquadramento da partida de dupla entrada. Deixa de ser Demonstração Contábil, para se transformar em Relatório Financeiro. Razão justificadora está no atendimento às demandas do investidor, dos mercados acionários, ou do principal agente

do sistema econômico: a corporação. Isso determina o novo *ethos* da classe contábil: a *práxis* instrumental sofisticada e manipulada como suporte para o jogo político.

Em síntese, a profissão não é fecunda no campo da filosofia nem no campo da ciência. Isso pode permitir a inferência no sentido de que a produção de alguns pesquisadores, como Beaver, Scott, Watts e Zimmerman, e outros tantos, transformaram a Contabilidade em um positivismo servil ao mercado de capitais. Não se conseguiu ainda a estruturação e a autonomia da Contabilidade tampouco a sua emancipação enquanto ciência. A Contabilidade ainda está à espera de um aprofundamento crítico e reconstrutivo que possa contribuir, de maneira geral, para a sociedade humana, que seja mais fecunda e mais participativa.

### 5.3 Contador instrumental: ausência do pensamento societal

A Contabilidade foi dominada pela instrumentalidade, pela *ação prática*. Os pesquisadores franceses Berland e Pezet (2009) destacam Weber e Marx como os preceptores da importância instrumental da Contabilidade. Sombart inverteu o raciocínio daquela época que considerava a Contabilidade como uma técnica sem corpo teórico, e que esse corpo teórico deveria ser a economia (Charles Ezra Sprague, 1907; Dickinson, 1904, 1914; Fisher 1906; Worthington, 1895; Von Mises 1996; outros). Sombart, diferente da maioria dos economistas de sua época, não buscou “colonizar” (Mouck, 1995) a Contabilidade, mas compreendê-la em suas regras, métodos e definições. Contudo, o economista Yamey (1949, 1964, 2004) criticou a posição de Sombart, o que o fez recuar a compreensão, não sobre a validade de seus argumentos, mas da compreensão dos elementos teóricos da Contabilidade.

Após a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque em 1929, o presidente dos EUA, Franklin Delano Roosevelt decretou a *National Industrial Recovery Act* (NIRA) [Lei de Recuperação da Indústria Nacional], em 1933, por meio da qual estabeleceu o *full costing* [custo cheio] como um dos fundamentos à recuperação econômica norte-americana. Esse instrumento contábil, embora tenha sido penoso à indústria, contribuiu para que os EUA retomasse o crescimento econômico.

Apesar da eficácia na aplicação desses conceitos por Sombart e por Roosevelt, com excelentes resultados à sociedade contemporânea, não se impediu que a Contabilidade fosse dominada pela ação prática. Berland e Pezet (2009) afirmam que,

Já no século XIX, os escritos de Max Weber são registros fascinados pela contabilidade, o coração da racionalidade da economia capitalista. Na verdade, para Weber, a contabilidade desempenha um papel essencial na racionalização

constitutiva do capitalismo, ajudando a moldar nossa percepção da realidade econômica [...] (Berland e Pezet, 2009, p. 1, tradução nossa).

Berland e Pezet (2009, p. 286), embora destaquem a relevância contábil, reforçam o seu caráter instrumental quando resgatam o registro de Max Weber de que “a organização moderna e racional da empresa capitalista não teria sido possível, argumentou Weber, sem a prática calculadora da contabilidade”. A fixação dessa prática como uma ação mecânica, exata, objetiva, distante dos fatos, tem propiciado o distanciamento da Contabilidade de sua condição social para o interesse pessoal.

Landes (2000) afirma que “superioridade existe em tecnologia, não em virtudes ou estatura moral.” O pensar socialmente, na construção da *práxis* contábil, não prescinde a superioridade tecnológica, mas dá direcionamento às virtudes e à estatura moral. Por exemplo, Mattessich (1995) lembra as teses de Schär e de Nicklisch que tinham um ponto de vista ético definido de acordo com o qual os homens de negócio deveriam otimizar a eficiência e o desempenho da empresa no sentido do benefício geral da sociedade, em vez de maximizar os lucros em favor das firmas individuais ou pessoas. Esses argumentos dominaram a Alemanha por um período (ético-normativo). Isso é impensável no capitalismo neoliberal de hoje.

No entanto, Bryer (2008, p. 5), após estudar aspectos relacionados à ideologia e realidade contábeis dos grandes negócios nos EUA, conclui que a teoria e a prática contábeis, no final do século XIX, foram conduzidas no sentido de permitir ofuscar os resultados; “os capitalistas americanos usaram o sigilo e deliberadamente subestimavam o lucro e os ativos líquidos, usando a contabilidade ‘conservadora’ para disfarça-los.” Afirma também que não foi diferente no Reino Unido, se utilizando de uma Contabilidade “conservadora” para subavaliar os ativos.

Para os propósitos desta dissertação as conclusões de Bryer (2008) são relevantes para se compreender em que medida a Contabilidade está comprometida com o capitalismo.

As evidências sugerem que a contabilidade dos EUA era secreta e conservadora desde o final da década de 1880, tornou-se mais conservadora a partir dos anos 1930 e excepcionalmente conservadora a partir dos anos 70 [...] (Bryer, 2008, p. 5, tradução nossa).

As evidências acima tinham o propósito deliberado de disfarce da taxa de exploração dos EUA em resposta a uma história de conflitos excepcionalmente intensos entre capital e trabalho (BRYER, 2008).

Cogita-se, nesse jogo de interesses, o verdadeiro papel do contador: se deixa as ações práticas serem reguladas pelos próprios contadores, em favor do capital privado, ou se lhe dá

conteúdo científico-social e maior autonomia reflexiva. Deve-se estabelecer, no mínimo, a fronteira entre o interesse público e o privado e onde deve estar o contador e com quais propósitos.

Em síntese, as afirmações de Weber (1930) permitem inferir que o contador desempenha o papel instrumentalista no contexto do capitalismo, não havendo, por essa razão, um pensamento cuja reflexão seja voltada para aspectos societais. Bryer (2008) descreve como as manipulações se davam na Contabilidade e com qual objetivo elas eram orquestradas. Assim, aprofundar nesses elementos práticos da profissão permitirá perceber em que medida o contador se compromete com essa prática junto às corporações.

#### **5.4 Origem e desenvolvimento da educação superior em Contabilidade**

Os fundamentos práticos da profissão estão na origem educacional. A educação contábil era estruturada sob os pilares da prática. Por exemplo, a educação era passada por pessoas sem qualquer formação acadêmica e com o domínio da prática em escrituração dos livros, caligrafia, redação comercial, etc; era meramente uma aplicação instrumental. É compreensível que a educação superior de Contabilidade tenha tido dificuldades no seu processo de implementação na academia.

O início da educação formal em Contabilidade não foi sem dificuldades. Hatfield (1924) destaca o quanto a Contabilidade, no meio acadêmico norte-americano, era considerada o patinho feio ao afirmar,

Tenho certeza de que todos nós que ensinamos a contabilidade nas universidades sofremos o desprezo implícito de nossos colegas, que consideram a contabilidade como uma intrusa, um Saul entre os profetas, o pária cuja própria presença diminui um pouco da santidade dos corredores acadêmicos [...] A contabilidade, infelizmente, é uma pseudociência. (Hatfield, 1924, p. 1, tradução nossa).

A indignação de Hatfield dá a dimensão das dificuldades por que passou a Contabilidade, numa época em que seu *Establishment* ainda estava por ser montado. Embora, também na França, Léautéy (1837, p. XX) buscasse alguma garantia à educação universitária ao afirmar “nossos economistas, moralistas, e educadores da juventude, negligenciaram até agora a educação contábil, especialmente os economistas [...] a indiferença apenas desdenhosa dos economistas vai mudar para um sentimento totalmente diferente”, o fato é que ela ainda era o pária das academias.

Não foi diferente com Woolf (1912) ao afirmar que a Contabilidade elevava o nível do conhecimento, sobretudo, nas ciências “exatas” (sic). Trava-se, na verdade de “cursos muito técnicos, voltados para os negócios” (Webster, 1954, p. 8). Rosett (1982, pp. 1-3) também afirma que “a maioria dos cursos de negócios nas faculdades, em 1928, tratava das reais práticas comerciais e eram ministradas por pessoas práticas e experientes”. Roberts (1975, p. 102) segue a mesma linha afirmando que a “Contabilidade não tinha status acadêmico nos EUA antes de 1900”.

A primeira Escola de Finanças e Economia, da *Wharton School of the University of Pennsylvania* permitia um diploma de bacharelado em ciências, mas os cursos requeridos eram principalmente aqueles encontrados em qualquer currículo de artes liberais [Bachelor of Arts] (ROBERTS, 1975). Segundo Woolf (1912), o primeiro curso superior de Contabilidade do mundo foi criado em 1900, a *School of Commerce, Accounts, and Finance*, da *New York University*. A *Harvard Business School*, embora não fosse a primeira escola de negócios a ser fundada em uma universidade dos EUA, foi a primeira a oferecer instrução inteiramente no nível de pós-graduação (1909) (ZEFF, 2008: 176).

Assim, todos aqueles que se dedicaram à profissão de contador, antes dessa época, não eram graduados em Contabilidade, mas algo parecido com Artes (ciências humanas) com ênfase nas práticas comerciais e contábeis. Os primeiros livros também tratavam de questões da prática da escrituração contábil. Por exemplo, um dos primeiros livros publicados nos EUA sobre Contabilidade, data de 1814, escrito por James Bennett, e tratava da escrituração contábil (*The American System of Practical Bookkeeping*) (WEBSTER, 1954, p. 4; EDWARDS, 1960, p. 57).

As três primeiras universidades nos EUA que criaram cursos de Contabilidade, afirma Zanoni (2003), foram a *Wharton School*, voltada à especialização (finanças, marketing, e contabilidade), *Harvard Business School*, cuja abordagem era mais genérica com foco no gerenciamento, e a *New York University*, direcionada à Contabilidade científica, iniciada com a obra *Philosophy of Accounts*, de Sprague (1902).

Por outro lado, Fear e Kobrak (2006, p. 88) afirmam que a “Contabilidade, na Alemanha dos anos de 1910, esteve mais próxima da academia e menos vinculada aos contadores profissionais das empresas”. Uma das discussões mais acirradas era se a profissão deveria ter graduação universitária (em falta), e se sim, quantos anos de experiência profissional seriam necessários, ou se a experiência prática era suficiente.

Essas discussões não foram resolvidas de forma adequada até 1961 (FEAR e KOBRAK, 2006, p. 90). O próprio Schmalenbach, uma das maiores autoridades no campo

contábil alemão, por “sua própria experiência e preferência pelo conhecimento muito aplicado o tornaram duvidoso sobre os benefícios do status universitário” (Forrester, 1977, p. 18).

O cenário alemão era diferente daquele norte-americano. As escolas especializadas em negócios davam orientações em Contabilidade, e as ofertas do curso eram gerais e focadas na economia da empresa, não em teoria ou prática contábeis. Os industriais eram muito resistentes em abrir seus livros, o que retardou ainda mais a tentativa de fazer academias voltadas à Contabilidade e gestão (FEAR e KOBRAK, 2006).

Afirmam Mattessich e Küpper (2003, p. 107) que “nesse período é difícil separar a preocupação dedicada à contabilidade com aquela voltada para os estudos dos negócios em geral”. Não é coincidência que até ao final do século XX, a contabilidade alemã tenha sido tratada como uma parte importante e integral da economia empresarial (Betriebswirtschaftslehre) (MATTESSICH; KUPPER, 2003). Forrester (1977), por exemplo, ao alinhavar, brevemente, os seus pensamentos, se refere à Contabilidade como *Business Economics* [Economia Empresarial]. Esta característica contrasta com o tratamento na área da língua inglesa, onde a Contabilidade assumiu um papel mais independente e onde “não houve surgimento substantivo de um conjunto de teorias econômicas relacionadas especificamente aos negócios” (Napier 1996, p. 449). Fábio Besta, em sua obra *La Ragioneria* (1922, p. 46), constata que a “maioria dos países não reconhece a contabilidade como um curso a ser ensinado na universidade”.

Atualmente, a *Business School* pretende mais do que produzir contadores, produzir executivos com capacidade holística suficiente para superar seus próprios limites, cobrados pelas corporações neoliberais (PARKER, 2018). No entanto, se debatem com a retórica paradoxal do “juramento hipocrático para os gerentes em que eles têm que jurar servir a sociedade, equilibrar interesses diferentes, agir legalmente, honestamente e sem consideração de benefício pessoal, tratar todos igualmente, consultar amplamente e sempre agir para defender os padrões da profissão” (Parker, 2018, p. 73).

Na verdade as finanças, a economia, a estatística e a pesquisa operacional tornaram-se dominantes dentro da escola de negócios, nos tempos atuais, refletindo o mais amplo domínio das contas neoliberais de pessoas e mercados (PARKER, 2018). Essa é a escola de negócios imaginada por um negociante de ações, apoiada em ideias neoclássicas sobre o homem econômico, *entendendo a ética e a política como imperfeições do mercado* (PARKER, 2018, p. 68, grifo nosso).

Na Europa do século XIX, não muito iluminista, mas romântica, havia uma *forma mentis* jurídica generalizada [predominante na França e Itália]. No entanto, no último quarto

do século XIX - também por influência do positivismo - crescem e se afirmam, de forma relevante, os estudos econômicos, que começam a ser dominante na economicização do mundo (CANZIANI, 2007, p. 17).

De outra parte, constata-se o domínio maciço dos periódicos de publicações científicas que têm determinado a agenda da política contábil e o seu direcionamento para o positivismo. Wilkinson e Durden (2015, p. 24) denunciam “a *American Accounting Association* (AAA) [Associação Americana de Contabilidade] sobre o enorme controle e patrulhamento acerca de tudo que se publica sobre contabilidade nos EUA”. Os dois autores denunciam ainda que Whitley (1984) documentou a construção de uma elite profissional, facilitada pela AAA, utilizando processos como rankings de revistas, controle de conselhos editoriais, controle sobre os programas de doutorado (ingresso na profissão acadêmica), promoção e posse (sucesso na profissão) e prêmios de pesquisa.

Whitley conclui que AAA forneceu homogeneidade a uma disciplina de consenso de baixo paradigma, a fim de facilitar o desenvolvimento do capital de reputação (WILKINSON e DURDEN, 2015). Lee (1995, 1999) descobriu que, “os maiores jornais e periódicos dos EUA e Europa padecem do mesmo vício de comitês elitistas e perenes, com poder de decisão sobre a agenda científica da contabilidade”. Essas interferências junto aos jornais periódicos, sobretudo a norte-americana, têm ocorrido também, direta ou indiretamente, em outros países, como no Canadá, onde há evidências empíricas de um forte domínio da elite dos EUA na agenda de pesquisa canadense (QU, DING e LUKASEWICH, 2009). Não é diferente na maioria dos países não desenvolvidos, inclusive no Brasil.

Dessa forma, a pedra angular da estruturação, “construção” e manutenção do *status quo* da ciência contábil, no caso dos americanos do norte e boa parte da Europa, tem sido por meio de forte controle, forte direcionamento dos níveis de pós-graduação, sobretudo, dos periódicos que determinam a política e a conduta “científicas” a serem implementadas.

A política científica da Contabilidade está estreitamente vinculada à “colonização” contábil por meio de um projeto positivista cuja imagem é pressupor a Contabilidade como objeto neutral e atada aos interesses do mercado de capitais. Porter (2005, p. 271) chama atenção para o fato de que esse tipo de imagem tende a “racionalizar” ou “super-intelectualizar” práticas contábeis geralmente aceitas, fazendo com que sua aplicação pareça ser mais efetiva e, portanto, mais apropriada do que seria o caso.

Portanto, a trajetória de consolidação da profissão contábil, como disciplina acadêmica, encontrou resistências tanto dos acadêmicos, como no caso alemão, quanto dos profissionais que entendiam, e alguns ainda entendem (RICHARD; BENSADON;

COLLETE, 2014), que a Contabilidade é um mero sistema de informações, uma técnica que se encerra em si mesma com um propósito definido. É esse sistema de informações, desenvolvido na educação contábil, estruturado como se fosse científico, que tem mantido e suportado o capitalismo contemporâneo.

### 5.5 A “colonização” da Contabilidade pela Economia

Não é exagero imaginar que os economistas contribuíram para que a Contabilidade se fixasse no campo da instrumentalidade como um sistema operativo dos negócios individuais, desprovida de um corpo de fundamentação teórico-científica. A ausência de autonomia científica permitiu o domínio de seu objeto prático pelos economistas. Um dos objetivos deste ensaio teórico é estudar se a Contabilidade legitima as práticas capitalistas. Nesse sentido, a discussão sob a necessidade de os economistas controlarem a informação dos negócios individuais é relevante.

Outro aspecto, que corrobora o primeiro, foi o interesse do contador em criar e manter o *Establishment* contábil e o *status quo* da profissão (PREVITS e MERINO, 1995), que cria uma zona de conforto ao vincular a prática contábil ao pensamento econômico. Quanto à necessidade do controle, essa tentativa tem início no século passado, quando os economistas começam a ver a Contabilidade como um “ramo da economia”.

O trabalho do economista Irving Fisher *The Nature of Capital and Income* [1906] foi citado por outro economista, Schumpeter (1954, p. 872), como sendo a “primeira teoria econômica da contabilidade...”. Mouck (1995, p. 59, grifo nosso), ao endossar as palavras de Schumpeter, acrescenta: é “o primeiro movimento sério no sentido da *colonização* da contabilidade pela economia neoclássica”. Mouck (1994, p. 27) afirma ainda que “o pensamento contábil no século XX foi dominado pela teoria econômica...”.

Em 1909, o economista Robison (1909, p. 66-67) também faz críticas à falta de conhecimento econômico dos contadores ao afirmar “os contadores geralmente não são economistas e, portanto, seus trabalhos, sem o caráter científico que o economista exige para seus propósitos, muitas vezes têm pouco valor para oferecer quando lançado na sua forma atual”. Para Robison (1909),

Todos os contadores, e especialmente aqueles que recebem o grau de Contador Público Certificado por estados ou universidades, devem ser treinados nos princípios da economia. A contabilidade é a *aplicação* dos princípios econômicos às transações comerciais definitivas. (Robison, 1909, pp. 66-67, grifo e tradução nossos).

Por muito tempo, a ideia era ter a Contabilidade como um ramo da economia, algo que servisse para corroborar as suas teorias. Flanders (1961, p. 575, grifo nosso) faz uma reflexão parecida e mais franca ao afirmar que “a teoria econômica é uma ciência e a contabilidade é uma arte [...] mas *sofre de liderança e criatividade*”. Reclama ainda da falta de *análise dedutiva comparativa* que, certamente criaria vínculos com a teoria econômica e com outras ciências sociais.

Os contadores, particularmente os acadêmicos, devem ter *algum tempo livre para deixar suas imaginações e se concentrarem no que deve ser feito* (FLANDERS, 1961, grifo nosso). O economista Napier (1996), após considerar a Contabilidade, sobretudo, a inglesa, como um curso técnico com pouca capacidade teórica, afirma que,

Na melhor das hipóteses, a *contabilidade é considerada uma técnica, cuja utilidade é gerar dados com os quais os economistas podem realizar suas análises*. Na pior das hipóteses, é vista como uma *fonte de erro e confusão*, melhor ignorada pelo economista puro. (Napier, 1996, p. 451, grifo e tradução nossos).

Napier (1996, p. 449) ainda comenta que “para muitos estudiosos da contabilidade, a existência e a importância de um elo entre contabilidade e economia é quase auto-evidente”. Também afirma que “o Departamento de Administração de Empresas da *London School of Economics*, na década de 1930, teve uma influência desproporcional sobre a relação entre contabilidade e economia na Grã-Bretanha” (NAPIER, 1996, p. 451). A Universidade de Londres introduziu a “Contabilidade e Métodos de Negócios” como um assunto opcional em conexão com seus cursos de Ciências na seção Economia (NAPIER, 1996).

De acordo com os relatos de Napier, no início do século XX, houve uma tentativa insistente dos economistas ingleses de fazer da Contabilidade uma “ciência do comércio”, mas os contadores ingleses sempre a desdenharam. Ainda hoje, o resultado dentro da academia, conclui Napier (1996, p. 475, grifo nosso), “é a deferência para a economia por parte de muitos acadêmicos contábeis e o desdém da contabilidade por parte dos economistas, enquanto a prática contábil continua a seguir uma estrada em grande parte *ateorística*”.

Hopwood (1992) também defendeu a tese de que há uma relação duradoura entre a Contabilidade, como uma forma de cálculo econômico, e economia, como forma de conhecimento abstrato sobre a natureza do econômico. Hopwood (1992, p. 28) afirma que “as ideias econômicas acerca de suas naturezas essenciais são usadas para fornecer uma base de mensuração que adeque os cálculos contábeis e sugerir possíveis transformações e presumível melhoria”. Ele passa a ideia de que a Contabilidade necessita da ajuda das ciências

econômicas para se transformar em algo “justificável” cientificamente. Essa não parece ser uma afirmação completamente sem sentido, visto que a Contabilidade conseguiu sobreviver sem um corpo teórico, sem uma estrutura lógico-científica. O que lhe garantiu a sobrevivência foi, provavelmente, o seu conteúdo instrumental, tão desejado pelas corporações.

Napier (1996, p. 451) ressalta que apesar da existência de proximidade entre Contabilidade e teorias econômicas, no caso britânico, muitos profissionais da Contabilidade “têm apenas uma consciência superficial e certamente crítica das teorias e idéias econômicas”. Ou seja, “o contador deve confiar na economia para interpretar e explicar o significado econômico dos valores descobertos pelo processo contábil” (MOST, 1970, p. 39). Entretanto, os economistas, regra geral, têm frequentemente criticado a definição de custo do contador (DEIN, 1961). Dein acrescenta que:

algumas críticas feitas por “economistas gerenciais” transparecem implicar que a função da contabilidade é quantificar seus modelos. Esses economistas muitas vezes implicam que todos os cálculos de custo unitário feitos pelos contadores são idênticos (e defeituosos). (Dein, 1961, p. 1, tradução nossa).

Flanders (1906, p. 575-576), já considerava a possibilidade de se a Contabilidade não tem as ferramentas necessárias, algumas delas podem ser adaptadas da teoria econômica. Os conceitos econômicos, como o de capital, o lucro e outros, são bastante comparáveis com aqueles usados pela Contabilidade. “No caso norte-americano, Macneal (1916) foi um dos maiores defensores da intervenção das ciências econômicas na contabilidade” (WILLIAMS, 1996, p. 57) por meio da indexação dos valores contábeis.

Besta (1922) inaugura esse novo discurso contábil sob a égide da *teoria do valor*, e Gino Zappa, seu discípulo, revitaliza as suas convicções teóricas “produzindo uma nova ciência, a *Economia Aziendale*: uma teoria geral da economia da firma destinada a estudar com novos métodos as leis do equilíbrio e do desenvolvimento de toda espécie de firma” (CANZIONI, 1994, p. 156). A Contabilidade de Besta também foi influenciada pelas ideias liberais de Herbert Spencer e Albert Schäffle, que defendiam que a sociedade funcionava como um “organismo natural, com funções orgânicas e poderes superiores à vontade dos indivíduos” (ASHLEY, 2003).

Na verdade, houve pouca distinção entre pesquisadores em Contabilidade, economia e finanças antes dos anos de 1970. Isso permitiu que a pesquisa contábil fosse influenciada pelo paradigma econômico “positivista”, desenvolvido por Milton Friedman na década de 1950, na Universidade de Chicago (BAKER, 2011). As teorias desenvolvidas no campo

contábil pelos norte-americanos visavam descobrir a maneira de controlar a informação contábil, porque disso dependia o capitalismo neoliberal.

Dar à Contabilidade instrumentos teóricos, como é o caso da Teoria da Agência, ou da Teoria da Firma, significa dar racionalidade pretensamente científica, compreensão racional à necessária manutenção do sistema capitalista. Toda informação contábil deve ser manipulada, articulada no sentido de satisfazer o único desejo do investidor: o *lucro*.

Entretanto, Lopes de Sá (1997, p. 105), ao criticar o aziendalismo de Zappa, não reconhece a Economia como a doutrina que mais proximamente se vinculava à Contabilidade. Também Casella (2018)<sup>10</sup> rechaçou qualquer vínculo da Contabilidade com as ciências econômicas. Outros autores sul-americanos também têm rechaçado essa “colonização” da Contabilidade pela economia, como Suárez (2018), Franco (2018), Mejia (2018), Gil (2018). Todos têm criticado essa “colonização” por impedir o desenvolvimento da autonomia científica da Contabilidade.

Portanto, afirma Gaffikin (2005, p. 4) “a contabilidade tem sido uma parte da ideologia econômica dominante, da crença em certas idéias (*sic*) econômicas que foram consideradas mais adequadas ao progresso e ao desenvolvimento econômico”. Em uma dessas significativas crenças está a teoria do valor, absorvida completamente pela Contabilidade, quando da elaboração do resultado da empresa. Esse é um dos exemplos mais próximo dos liames entre Contabilidade e Ciência Econômica.

À medida que a atividade econômica se expandiu foram necessários novos conceitos de determinação e controle de custos, acumulação de capital e prestação de contas, além da determinação periódica de lucros e muitos outros aspectos da Contabilidade que agora são tomados como garantia. Ao fazê-lo, protegeu os interesses dos investidores (uma noção que foi inquestionável até a última parte do século XX). A ligação entre Economia e Contabilidade permanecerá viva ao longo dos anos, como a de John B. Canning, intitulada “A Economia da Contabilidade”, na qual o interesse dos economistas norte-americanos pela Contabilidade emerge claramente (ZANONI, 2008, p.11).

As conclusões deste Tópico permitem perceber uma “colonização” da Contabilidade em favor de uma economia capitalista que prioriza o financeiro, os mercados de capitais, defendida pelos economistas neoliberais. Os contadores/auditores estão profundamente atados ao econômico (*fair value*), em primeira instância, e às teorias econômicas neoliberais em última instância. Repensar os seus fundamentos científicos é o caminho mais apropriado. Os

---

<sup>10</sup> II SIMPOSIO DE TEORÍA CONTABLE: La obra de Antônio Lopes de Sá, 30 y 31 de Agosto de 2018, conferencia, Universidad de Buenos Aires-UBA.

questionamentos levantados pelos pesquisadores contábeis dão a dimensão do prejuízo que esse modelo instrumental tem causado, sobretudo, à sociedade humana. Significa, portanto, repensar o papel do contador no contexto social.

### **5.6 Consequências para a sociedade acerca das relações controversas do contador com o capitalismo**

O que se pode aquilatar neste ensaio é que o contador não objetiva o interesse público, mas o interesse privado, aquele circunscrito na rede de geração de riqueza individual. Historicamente, pode-se perceber o necessário vínculo da grande maioria dos profissionais com a organização privada, com a empresa, por causa da instrumentalidade contábil, do tipo de aparelho demandado pela corporação e que passou a ser prerrogativa da profissão.

Os instrumentos contábeis, no princípio da profissão, determinavam a condição de aceitação de um espaço profissional ocupado por “pessoas de pouca instrução e de posição geralmente medíocre, tanto intelectual quanto socialmente” (BROWN, 1905). Eram “homens ignorantes” (Worthington, 1895). Isso permitiu críticas e julgamentos por parte de economistas, que subjugaram os contadores e suas condições intelectuais para algo restrito ao campo da prática instrumental. Era uma arte completamente rasa do ponto de vista da reflexão científica, a ponto de Sombart dar proeminência e prestígio à essa *humilde arte* da Contabilidade ao atribuir-lhe amplo significado econômico, como afirmou YAMEY (1964, grifo nosso).

Pode-se inferir, portanto, que há um espaço dentro da Contabilidade que o contador norte-americano soube manipular como poucos: a *verdade útil*. O conceito de verdade assumiu variados tons, dimensões inimagináveis, relativizadas, oniscientes, convenientes, etc. É nesse aspecto, em particular, que o contador se encontra com o capitalista, um munido de instrumental valioso (*verdade persuasiva*) e outro do capital; o resultado é uma das maiores concentrações de renda da história da humanidade. A verdade útil abre espaço para o discurso persuasivo que interfere na maneira como a informação contábil se apresenta para os grupos de interesse.

Infere-se também que a verdade persuasivamente manipulada pelo contador contribui para convencer os investidores dos potenciais resultados futuros, como foi o caso no cenário americano do século XIX, onde informações relevantes eram ocultadas para não prejudicar os investimentos. Isso se repetiu no início de século XXI, quando as informações foram

manipuladas para ocultar fraudes contábeis (empresas.com), e não foi diferente na crise das hipotecas (*subprime*). A verdade útil, estabelecida pelo contador, mais que influencia, determina as decisões de circulação acerca dos recursos disponíveis no capitalismo. Essa construção do persuasivo também permitiu ao contador consolidar a sua profissão e sedimentar um dos *Establishment* mais poderosos da história recente: FASB/AICPA/IASB/IFRSF/BIGFOUR (ver detalhes no Tópico 6).

Os executivos da Enron, que seguiam rigorosamente as normas do FASB, não se viram como trapaceiros, mas como líderes visionários que impulsionaram o *ethos* de libertação do capitalismo empreendedor e flexível para um novo século (GILL, 2009, p. 4). Não se deve esquecer que “para que o escândalo da Enron fosse possível, toda uma gama de profissionais (auditores, banqueiros, analistas, diretores de empresas, advogados de empresas) teve que falhar coletivamente em relação à legitimidade de certas ações” (GILL, 2009, p. 5, tradução nossa). Enquanto o mal-feito não é descoberto, é tratado como se fossem ações espetaculares, eficazes, rentáveis para os investidores e, curiosamente, cumprindo rigorosamente as normas do FASB. Com base em Gill (2009), pode-se afirmar que é possível cumprir as normas do FASB e avançar no campo da fraude contábil.

A profissão contábil detectou os interesses engendrados no jogo político (público x privado) e se definiu nesse cenário, ainda que à custa da embaraçosa condição de não-intelectual, considerada por alguns profissionais como afirmativa, honrosa, na medida em que não cabe ao contador gerar demandas e políticas sociais (GAFFIKIN, 2009). Mesmo em sociedades que sofrem turbulência política, a Contabilidade e os contadores não foram observados como objetos de *inspiração revolucionária* ou como objetos primários de mudança, mas são repetidamente vistos como instrumentos para a preservação ou reafirmação da ordem social (COLASSE; STANDISH, 2001, p. 3, grifo nosso).

Essa condição de não intelectualização da profissão pode estar atada a dois fatores interligados: Primeiro, forte recrudescimento da instrumentalidade agora protagonizada pelo *Establishment* contábil que se estruturou de maneira eficaz, produtiva, “convicente”. Ele ocupa e rotula, sobretudo, os espaços demandados por soluções contábeis *pré-moldadas*, como tem sido o caso das corporações multinacionais. Deixou de ser o instrumentalismo canhestro, de “segunda classe” (como fora rotulado pelos economistas) para se transformar em um instrumentalismo com profundo conteúdo retórico, persuasivo, a-científico, perverso. Apesar da teoria crítica, surgida a partir dos anos de 1980, a ciência da Contabilidade já se transformou em um novelo infundável de regras (num *savoir faire*, sem ciência).

Segundo, de outra parte, e por consequência, criou-se um estreitamento à autonomia científica da Contabilidade, sufocada pela pesquisa positivista das grandes academias e orquestrada pelas maiores redes de periódicos do planeta, com controle sobre tudo que é publicado nos EUA.

A discussão em torno da autonomia contábil, portanto, fica prejudicada por embaraços contábeis, como: controle e direcionamento da pesquisa pelos jornais e periódicos (elevada concentração da pesquisa na área quantitativa); o desinteresse do contador pelo intelectual; o fortalecimento da profissão de auditor, determinante do *status quo* do contador; a poderosa concentração de quatro grupos de auditoria (*BigFour*) que tem determinado o jogo político das regras contábeis; e a permissividade complacente com a manipulação de *accruals* (contabilidade criativa). Esses são alguns pontos relevantes que não têm permitido construir a autonomia contábil, tampouco sua emancipação enquanto ciência social.

Reitera-se, portanto, com base nessas análises que o contador mantém-se distante das demandas e das políticas da sociedade, permanece suportando o capitalismo contemporâneo, segue seus ritos, proclama e entroniza a *verdade útil* como um construto que sustenta a informação contábil tanto desejada pelo investidor. Parece não ser necessário mais do que isso.

## 6 AS IFRS COMO INSTRUMENTO DE RETÓRICA

O tema *International Financial Accounting Standards* (IFRS) e a convergência dos países a um conjunto único de normas contábeis têm gerado polêmicas no mundo da Contabilidade. Organizações contábeis de diversos países, como EUA, China, França, Índia e Japão têm demonstrado resistência à convergência de um conjunto único de normas. O principal ponto de inflexão é a perspectiva de que os interesses privados e nacionais têm sufocado os interesses públicos (Colasse, 2009, 2011; Richard; Bensadon; Collete, 2014). Autores como Chiapello (2008) afirmam que os Estados europeus veem as IFRS como a imposição de uma estrutura produzida sem as características europeias. Para Colasse; Standish (2001, p. 1) as IFRS procuram não se identificar com o modelo padronizado francês o que dificulta seu envolvimento.

Alguns aspectos das IFRS têm gerado polêmica no meio acadêmico, particularmente, a adoção do *fair value* como modelo de mensuração. Estudos têm demonstrado que a Contabilidade a valor justo pode permitir balanços fictícios, concessão de créditos a insolventes, investimentos fracassados ou até mesmo forçando distribuição de dividendos indevidos (BENSTON, 2006; LANDSMAN, 2007; AMERICAN BANKERS ASSOCIATION, 2008). Por outro lado, “os relatos apresentados na tradição europeia continental de regras legalistas e rígidas foram vistos como menos sujeitos a essa manipulação” (BLAKE; SALAS, 2001, p. 155).

O foco do presente estudo não é a operacionalização ou os aspectos instrumentais das IFRS, mas um exame em torno das intenções e dos jogos semânticos que induzem à construção de *verdades*, pretensamente sob a retórica de *científico*. São reflexões feitas sob os aspectos da ética neoliberal e de suas consequências para a Contabilidade. O centro da análise está nas IFRS e suas relações com o construto que sustenta as ideias do capitalismo neoliberal: o *egoísmo ético*.

Além disso, outras reflexões foram aqui apresentadas quanto às influências sobre as IFRS, originadas na cultura contábil norte-americana (FASB), e sobre o papel da Estrutura Conceitual (EC), como mecanismo de balizamento das normas contábeis (IFRS). Ambas EC, tanto a do FASB quanto a do IASB, parecem estar vinculadas aos objetivos dos mercados de capitais mais do que se supõe, sobretudo, após a criação de instrumentos financeiros como os derivativos e outras engenharias financeiras, demandantes de novas regras contábeis. O aprofundamento retórico ocorre proximamente aos anos de 1980, com a criação desses

instrumentos condutores da Contabilidade contemporânea, cujo papel de entronização do capitalismo se torna bem mais evidente.

### 6.1 IFRS e o egoísmo ético

As IFRS são emitidas por organismo privado internacional, *International Accounting Standard Board* (IASB). Autores como Hopwood (1989) afirmam que a Contabilidade nos moldes das IFRS começa a se relacionar com a busca de *interesses econômicos, social e políticos particulares*. Para analisar o conteúdo das IFRS sob o foco do discurso do egoísmo ético é necessário, a priori, estabelecer o que se entende por egoísmo ético e qual o seu papel na sociedade contemporânea. Além disso, é necessário estabelecer a ligação entre as IFRS como normas *pretensamente* de interesse público e em que medida esse interesse público se subverteu em interesse privado e ideológico.

Como o construto egoísmo ético exige o conhecimento de outros conceitos e ambientes, como, sociedade, empresa, comportamento societal, ambientes sócio-políticos contemporâneos, traçou-se, ainda que brevemente, alguns delineamentos sobre os cenários fixados segundo a tese neoliberal, bem como os cenários produzidos pela Contabilidade e pelas IFRS.

Ressalte-se, por oportuno, que o egoísmo ético não é o egoísmo confinado numa moldura ética a partir da qual se estabelece certos princípios e limites. Ao contrário, trata-se de um comportamento estudado, provavelmente, pela primeira vez no início do século XVIII, com a publicação da *Fábula das Abelhas*, de Bernard Mandeville em 1719. Essa fábula, provavelmente, foi a primeira a expressar o *egoísmo ético* como alternativa defendida pelo indivíduo para se inserir na sociedade.

*Egoísmo ético* é o discurso defendido pelos capitalistas neoliberais, como Milton Friedman, Von Hayek, Von Mises, cuja premissa fundamental é a ação humana individualista (hedonista). Quem, possivelmente, mais empregou esse construto foi o economista Von Mises para justificar suas teses neoliberais.

Observar o comportamento humano do ponto de vista do egoísmo ético, o ego é o ponto de partida para a ação humana (MISES, 1949). Von Mises (1949, p. 44, grifo nosso), um dos pais do neoliberalismo, define que “o ego é a unidade do ser em ação, inquestionavelmente *dado* e não pode ser dissociado por qualquer razão ou sofisma”. Mises (1949), apesar de criticar os positivistas, não abandona essa condição ao definir o ego como algo intrínseco, algo dado. Essa definição, surpreendentemente, atribui ao ser humano o

domínio total de si mesmo, como se o indivíduo se bastasse em si mesmo e fosse plenamente acabado. Mises (1949), assim, conceitua a ação humana como algo natural, como um impulso eletroquímico inato à natureza humana (como se fosse um fenômeno físico).

Entretanto, Descartes (1999) apreende o significado de *ego* sem aceitá-lo como algo *dado*, mas, como algo *inferido*, algo que tem autoconsciência. Ele só apreende o ego porque tem consciência do todo: a autoconsciência, portanto, está em relação à abstração funcional do todo. Apesar dessa apreensão do ego, pode-se inferir dessa autoconsciência, para os propósitos de Mises (1949), enquanto abstração funcional, portanto, sintonizado com o coletivo, o indivíduo elaborador das IFRS que não é capaz de apreender o significado de “eu-societal”. Como visto no Tópico 4, ele estabelece normas contábeis com o objetivo específico de atender tão somente os desejos do investidor. As IFRS são o instrumento de realização desses desejos. A autoconsciência desse indivíduo não reverbera no sentido “eu-societal” porque está imerso na individuação, cujo objetivo é cooperar com o coletivo (não-socializado).

Para Mises (1949, pp. 13-19) o “fim último da ação é sempre a satisfação de alguns desejos de ação do homem”. Para ele, o meio social em nada determina o propósito humano, porque esse meio social é algo que brota da natureza humana, como se o indivíduo, enquanto espécie, desde os tempos primitivos, já possuísse esse caráter natural e maduro e que não tivesse passado por nenhum processo historial construtivo.

Elias (1994, p. 122), entretanto, afirma que “o alto nível de realização individual só pode ser atingido quando a estrutura social formada e mantida pelas ações dos próprios indivíduos é construída de maneira a não levar constantemente a tensões destrutivas nos grupos e nos indivíduos”. As relações sociais devem buscar distender as tensões. A realização individual, dessa maneira vista por Elias (1994), depende do equilíbrio da estrutura social.

Mises (1949) tenta interpretar o indivíduo como um ser que age naturalmente, impulsionado pelos desejos (naturais) e não pela capacidade reflexiva da diferença autoconsciente e interagente entre *indivíduo* e *sociedade* (*socialidade eu-nós*, Elias, 1994). Mises não ignora a existência da sociedade, mas a percebe como algo dotado de espírito de *cooperação*, e não há nada de altruísta nessa cooperação. Por exemplo, George Soros (1999) encarna fielmente o *indivíduo* de Mises (1949) quando afirma: “... quando estou fazendo negócio sou um ser aético”. Outra afirmação nesse sentido é a de Landes (2000): “superioridade existe em tecnologia, não em virtudes ou estatura moral”. A ação de elaborar as IFRS pelos contadores, segundo uma conduta traçada, previamente fixada pelas

agregações, segue a mesma formulação aética, dotada de espírito de cooperação (interesses do contador/auditor e interesses do investidor).

Na tentativa de privilegiar a *práxis* como fenômeno de causação, Mises (1949) elimina o coletivo social como se fosse coisa totalmente ficcional ou imaginária. Para Mises (1949, p. 142), “sociedade não é nada mais do que a combinação dos indivíduos em esforço cooperativo. Ela não existe em nenhuma outra parte que não seja ação de homens individuais”.

Elias (1994), contudo, lembra que o indivíduo-eu nem sempre foi uma condição de preexistência na história da humanidade:

Não havia nenhum equivalente do conceito de “indivíduo” nas línguas antigas (...) A identidade grupal da pessoa isolada, sua identidade-nós, tu ou eles, desempenhava um papel importante demais na *práxis* social do mundo antigo, comparado ao da identidade-eu, para gerar a necessidade de qualquer conceito universal relativo à pessoa isolada como uma entidade quase-agrupal. (1994, p. 130-131, tradução nossa).

O fato é que o construto social da ação humana é tão verdadeiro quanto o construto do coletivo social; são faces da mesma moeda e possuem o mesmo status. E isso leva à afirmação de Agostini (2011, 98) “embora possa parecer que a visão que desenvolvemos acerca de nós e do mundo seja estritamente particular, na realidade, é essa visão que determina em grande medida a maneira pela qual nos relacionamos com os outros”. Esse indivíduo contábil com percepção da realidade social e determinado a agir segundo os interesses dessa realidade social, não parecer ser o que se evidencia.

Von Mises (1949, p. 188-189) também não admite a ética: “a regra é o exercício do poder no corpo político. Regra é sempre baseada no poder. i.e., o poder de dirigir as ações de outras pessoas”. O cerne de toda a argumentação praxiológico de Von Mises está focado na ação do indivíduo. O indivíduo, não como ser autoconsciente, social e histórico, mas como ser *individualista, autônomo, egoísta* (embora interessadamente, “cooperativo”), *aético* e *hedonista*, cuja justificação existencial se apoia, essencialmente na acumulação de riqueza, e a razão única da contabilidade é servir de instrumento (útil e pessoal) na quantificação da riqueza. Entretanto, Durkheim (2004 p. 38), ao trabalhar o conceito de fato social, salienta que “os sistemas de signos [...] o sistema de moedas, além de outros, funcionam independentemente do uso que façam deles”. Esses tipos de conduta ou de pensamento não apenas são exteriores ao indivíduo, como também são dotados de uma força imperativa e coercitiva em virtude da qual se impõem a ele, quer ele queira, quer não (DURKHEIM,

2004). Nesse sentido, o indivíduo não se constrói a si mesmo com absoluta independência, como gostaria Mises (1949).

Por tanto, a exacerbação dos conceitos de Mises de que o ego é inato ao ser humano, sem *amarras*, e de que o ser humano existe apenas para realizar suas ganâncias, seus excessos, seus caprichos pessoais, tem permitido a intolerância, as convulsões sociais, as crises econômicas, como as de 2000 e as de 2007/8, nas quais o contador/auditor compõe o pano de fundo. As crises, que são o fruto da intolerância ou da ganância, têm abalado a sociedade humana.

Por fim, a associação entre os construtos IFRS, capitalismo, egoísmo ético permite as seguintes reflexões estreitas e dentro dos limites dos escopos deste ensaio: primeira, a construção do ego coletivizado se dá por meio da individuação fixada na acumulação do capital como meio de determinação do empoderamento do próprio ego. O capitalismo se funda na perspectiva da individuação, fortemente coletivizada por meio da participação do capital fracionário (ações) com objetivo comum (não-socializado): a acumulação do *lucro*.

Em consonância, a segunda reflexão baseia-se na afirmação de Mises (1949, p. 229) de que a contabilidade é aplicável e útil somente aos indivíduos. Ela tem a ver com o cálculo do lucro dos indivíduos, não com valores “sociais” imaginários e com o bem estar “social”. Essa segunda reflexão permite aproximar *egoísmo ético* e contador pela ação, pela conduta. Pela conduta se instauram as regras, a instrumentalidade contábil – as IFRS que são o instrumento regulador e de legitimação da acumulação do capital. Essa legitimação só se dá pela afirmação do que se registra contabilmente, apresentado como *neutro*. Dessa forma, não há como dissociar os reflexos do construto *egoísmo ético* das IFRS, que são inerentes à conduta do contador por força da reificação do capitalismo (individuação). As IFRS absorvem, assim, o discurso do egoísmo ético.

## **6.2 As IFRS e a concepção de empresa *coletiva* à percepção de célula *social***

Para se perceber como as IFRS absorvem o discurso do egoísmo ético são necessários dois outros argumentos: a empresa *coletiva* e a célula *social*. Essa percepção é relevante para explicar em que momento e em que ambiente a opção pela empresa coletivizada (não-socializada) se instaura no capitalismo como alternativa de sucesso, de empoderamento do capital fracionário como resultado comum (não-socializado).

Na história recente do pensamento humano houve momento em que o capital era visto como instrumento de realização social. Isso ocorreu na Alemanha, no final do século XIX e

início do século XX, em que o papel da empresa é pensado de maneira diferente daquele propugnado por Mises (1949). São as teorias, aqui já apresentadas, defendidas por Schär, Nicklish, Schmalenbach e outros. De acordo com Mattessich (1995, p.173) na teoria de Joham F. Schär e mesmo aquela de Heinrich Nicklisch (1912-1932),

havia um ponto de vista ético definido de acordo com o qual os homens de negócio deveriam otimizar a eficiência e o desempenho da empresa no *sentido do benefício geral da sociedade, em vez de maximizar os lucros em favor das firmas individuais ou das pessoas*. (1995, p. 173, grifo e tradução nossos).

Mattessich (1995) relata que Nicklisch defende a tese de que o ser humano está ligado à totalidade; e o instrumento social que viabilizava a prosperidade dos seres humanos é a *empresa*. Essa corrente de pensamento na Alemanha era conhecida por “lucro-orientado” e tinha conteúdo ético-normativo (MATTESSICH, 1995, p. 174). Schmalenbach (1980) também se vinculou a essa corrente, o que lhe possibilitou desenvolver o princípio do conservadorismo contábil. Mises (1949) se insurgiu contra esse princípio alegando falta de transparência das informações contábeis, o que já era um problema recorrente na divulgação dos resultados das empresas.

Por outro lado, se Mises estabeleceu o egoísmo ético como fonte da *práxis* construtiva do capitalismo, Lopes de Sá (1992) se vale da *práxis* contábil para inferir acerca da ação humana *interativa, construtiva*. Lopes de Sá (1992) estabelece que a Contabilidade deve apreender o objeto patrimonial sobre três relações interativas: *essenciais – ambientais – e dimensionais*. Ele insere a Contabilidade na percepção de *essência* enquanto ação humana, que se concretiza por meio da *necessidade/satisfação*, aparentemente, muito próxima daquela concebida por Mises, mas dotada de relações sociais; o indivíduo se percebe no contexto social para se realizar. O instrumento válido nesse caso é a *célula social*, nome atribuído à empresa por Lopes de Sá. Sua percepção se aproxima daquela pensada pelos pesquisadores alemães e se distancia daquela imaginada por Mises, em que o neoliberalismo é a alternativa mais convincente.

Assim, tanto as ideias de Schär, Nicklish, Schmalenbach e Lopes de Sá, em torno da empresa com propósitos sociais, com lucros orientados, são preteridas pela sociedade, particularmente anglo-saxã, em favor de um tipo de sociedade capitalista segundo os princípios da individuação, do hedonismo como forma de construção do indivíduo (MISES, 1949). Nesse contexto está o contador/auditor que busca seu rumo na história, construindo a profissão e as agremiações profissionais baseadas nesse mesmo princípio do hedonismo. A ferramenta para possibilitar essa construção, aliada ao capital individual são as IFRS

(CHIAPELLO, 2016). As IFRS não seriam possíveis no ambiente de empresas com lucro orientado porque, primeiro, elas foram gestadas para atender aos interesses do indivíduo que se identifica por investidor; e, segundo, porque são elaboradas com elevado conteúdo retórico – fazer com que o interesse *privado* se pareça com interesse *público*. Nas IFRS, e com as IFRS termina o pensamento (GIL, 2013, p. 17).

### 6.3 As IFRS no cenário neoliberal

Pelas razões aduzidas acima, difícil seria separar capitalismo neoliberal de IFRS. O capitalismo neoliberal é o capital estruturado segundo o interesse do indivíduo como forma de acumulação de riqueza. MacEwan (2005, p. 172) adverte que “o neoliberalismo requer um estado forte que possa garantir a primazia da propriedade privada, preservar o domínio dos mercados sobre o controle social e, assim, limitar o funcionamento do poder democrático”.

A reformulação do liberalismo impôs ao Ocidente outra possibilidade de se empreender o capital moderno por meio de regras que se permitissem ter domínio dos mercados e, principalmente, o controle do estado. Dominar os mercados, neste caso, prescinde o domínio da informação com objetivos conduzidos sob a retórica. O discurso firmado: empreender é relevante porque *todos* saem ganhando. Registrar o empreendimento é o papel da Contabilidade, relatar os fatos apresentados, aparentemente, a todos. Relatar pressupõe regras (sintaxe) que determinam o discurso contábil, aparentemente, *universal*.

No nível mais amplo, o projeto global da convergência das IFRS pode ser visto como parte da arquitetura neoliberal global para liberar os mercados de capitais de “impedimentos locais”, cujo objetivo é otimizar as condições das empresas e o capital. (ZHANG, 2011).

Yagoubi (2014, p. 15) lembra que na política neoliberal, a *liberalização*, a *privatização* e a *estabilização* das economias são as principais prioridades. Em primeiro lugar, a *liberalização* se refere a mercados livres (...) mais especialmente a remoção de barreiras para bens transfronteiriços e o movimento do capital; além da *privatização* das estatais e transferência dos contratos de serviços para o setor privado; quanto à *estabilização*, a regra é estabelecer política monetária que evite a inflação e não reduza o desemprego (mão de obra barata) e permita a financeirização dos mercados. As políticas fiscais do estado são direcionadas para reduzir os impostos sobre o capital, reduzindo ou eliminando os programas sociais. A ideologia neoliberal é marcada pela glorificação da escolha do indivíduo e do mercado. O estado é visto como um inimigo contra a liberdade individual e a eficiência econômica.

Pelo menos duas dessas prioridades neoliberais envolvem a Contabilidade: o liberalismo e estabilização. A maneira pela qual o liberalismo envolve a Contabilidade é por meio do chamamento à legitimação e justificação da ação capitalista hedonista, mas com viés retórico suficiente para convencer os membros da sociedade de seus resultados públicos e construtivos para a sociedade. Esse discurso contábil retórico chancela as ações liberais, dá sustentação discursiva ao mercado de capitais, aos tribunais, convence os governos e desequilibra os sindicatos em suas negociações coletivas.

A flexibilização das IFRS para ostentar a retórica tem ocultado da sociedade a realidade da informação contábil e facilitado a corrupção financeira nas corporações (Enron, WorldCom, etc). Mas, há outro tipo de corrupção menos perceptível à sociedade e, provavelmente, mais pernicioso e duradouro, que é a corrupção *soft*: “são as maneiras pelas quais pessoas (políticos, funcionários, lobistas, etc), com influências políticas de qualquer tipo, ganham dinheiro promovendo políticas que atendam os interesses dos ricos ou que não os prejudiquem” (KRUGMAN, 2019, *The New York Times*, 22/junho/2019, tradução nossa).

Na Contabilidade registram-se, pelo menos, duas modalidades de corrupções *soft*: primeira, o *lobby* ostensivo mantido pelas *BigFour* nas casas políticas dos principais países e dentro das agremiações contábeis; segunda, o *due process* [processo devido] praticado pelo IASB na produção das IFRS que visa dar, aparentemente, transparência e sentido democrático, quando, na verdade, há forte influência das *BigFour* na elaboração das normas (RAMIREZ, 2012). Chiapello (2009) lembra que o *Technical Expert Group* (TEG), fundador do *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), possui 11 membros (2009), todos trabalhando de graça (70% do tempo); desses 11 membros 5 pertencem as empresas *BigFour*, inclusive o próprio presidente que foi “emprestado” pela Deloitte.

Quanto à estabilização, esse talvez seja o mais recente e crasso dos embaraços em que a Contabilidade se envolveu. Por essa razão julgou-se necessário tratar o tema em uma seção separada e já compreendendo a estabilização como o processo de financeirização do capitalismo na medida em que isso envolve a flutuação dos preços (mercado) como recurso contábil.

### 6.3.1 Financeirização do capitalismo por meio das IFRS

Pode-se então afirmar que a ação de financeirização empreendida a partir dos anos de 1980 trouxe profundas transformações na Contabilidade, especialmente, a tentativa ostensiva de desmoralização do custo histórico em favor do *fair value* [valor justo], cujos instrumentos

viabilizadores são as IFRS. Zhang (2014) lembra que a financeirização significou que o desempenho corporativo agora é equiparado ao seu desempenho financeiro – como refletido nos balanços –, mas não aos fluxos de caixa da empresa ou à atividade produtiva. Alguns autores (Baud, 2016; Chiapello, 2015, 2016) entendem que a adoção do conceito de valor justo pode ser analisada como a financeirização da Contabilidade. Não é diferente quando se afirma que as IFRS são claramente normas financeirizadas (CAPRON, 2006).

Pesquisas têm evidenciado a crescente influência do setor financeiro na economia (Chiapello, 2016) e o quanto este setor tem acumulado riqueza. Mas, a financeirização também tem alcançado os setores não financeiros, como indústria automobilística, o varejo de massa, a indústria farmacêutica, a indústria de alimentos (CHIAPELLO, 2016). Portanto, o que se constata é a financeirização da empresa, dos seus ativos, dos seus passivos, dos seus lucros. Os estudos, observa Chiapello (2016), têm revelado as consequências desse novo capitalismo que têm levado a crises financeiras recorrentes com alto custo social, tendendo a desviar o investimento da economia real e alimentando as crescentes desigualdades entre trabalhadores e entre o trabalho e capital.

Setores ligados aos serviços de auditoria também se engajaram nessa cruzada de financeirização participando diretamente na orientação e consultoria das corporações. Estima-se que as empresas de auditoria *Big Four* tenham mais de 80 escritórios *offshores* nos paraísos fiscais que não impõem impostos pessoais/corporativos ou exigem que as empresas submetam relatórios financeiros auditados (HARARI; MEINZER; MURPHY, 2012). Elas também projetam paraísos fiscais para permitir que as elites do capital e da riqueza escapem dos impostos. (SIKKA, 2014, p. 28).

Segundo Sikka (2014, p. 5) a *Fitch Ratings* (2007) relatou que 58% dos bancos que compram e vendem derivativos de crédito reconhecem que a *negociação* ou o jogo é sua motivação *dominante* para operar nos mercados financeiros. Sikka (2014) revela ainda que Eric Dinallo, superintendente de seguros do Estado de Nova York, disse ao *New York Times* (2009) que 80% dos US \$ 62 trilhões estimados em CDSs<sup>11</sup>, em circulação em 2008, eram puramente *especulativos*.

Como resultado, afirma Zhang (2011) a enorme liquidez proporcionada pelas políticas monetárias fáceis e pela desregulamentação dos mercados de capitais durante a era neoliberal, em vez de estimular um *boom* no investimento de capital produtivo, foi usada

---

<sup>11</sup> CDS - *Credit Default Swap* é um derivativo ou contrato financeiro que permite ao investidor “trocar” ou compensar seu risco de crédito com o de outro investidor. O ônus dessa transação é o pagamento de prêmio.

principalmente para investimentos financeiros especulativos (CROTTY 2009). Grande parte do negócio de finanças no mundo contemporâneo é sobre ganhos especulativos e nada mais.

Uma das primeiras medidas foi a financeirização dos cálculos. Chiapello (2016) cita os seguintes instrumentos de financeirização da corporação, que se explica melhor pela financeirização do cálculo:

- otimização das decisões no tempo, baseada no cálculo dos valores correntes (método atuarial);
- avaliação de ativos (essencialmente ações e títulos), geralmente impulsionada por modelos de avaliação do tipo CAPM;
- gerenciamento de risco por meio da “transferência” de riscos via *hedge*, seguro ou ambos.

A prática desses cálculos financeirizados pode ser por meio do emprego do fluxo de caixa (Valor Presente Líquido) que permite atualização dos recebimentos e pagamentos; por meio da definição utilitária dos bens com base nos serviços que eles fornecerão no futuro (fluxos futuros com desconto a valor presente); e, por último, por meio do valor de mercado, considerado a melhor estimativa do valor dos bens (CHIAPELLO, 2016).

Chiapello (2016, p. 75) conclui que “essa rápida visão geral permite identificar o quão financeirizadas são as IFRS, que podem estar relacionadas à estrutura conceitual e à promoção do valor justo como um conceito central de avaliação”. Por essa razão, Chiapello (2016) entende que existe uma nova *morfologia* do capitalismo estruturada na financeirização dos setores não financeiros.

A prioridade do neoliberalismo financeiro é promover a eliminação do controle sobre os capitais, desregulamentá-los possibilitando, assim, maior financeirização (imediatização dos retornos). O instrumento da financeirização do capital é o *fair value* (valor justo), cuja função é transformar a corporação em um ativo financeiro. Para Chiapello (2015, p. 21) o ponto central é a promoção do *fair value* como conceito central de avaliação. *Fair value* torna os preços de mercado mais importantes na construção dos balanços na medida em que mais ativos são reajustados regularmente ao preço de mercado (CHIAPELLO, 2015). Essa atitude *volatiliza* o balanço patrimonial na medida em que turbulências do mercado de capitais podem fragilizar, derreter os ativos ou pontencializá-los mais do que são capazes.

Chiapello (2016) dá uma dimensão ao conceito de *fair value* que o qualifica como um novo *princípio* geral na contabilização de transações. Ela cita dois exemplos característicos da aplicação desse princípio. Primeiro, “uma transação comercial a prazo, deve ser descontada pelo fluxo de caixa para trazer a transação ao seu valor presente”

(CHIAPELLO, 2016, p. 76). Para tanto, deve-se supor um elemento importante para as contas: a *taxa de desconto* (CHIAPELLO, 2016). O impacto na informação contábil vai variar de acordo com a IFRS, tendo em vista o prazo concedido na transação. As informações contábeis, assim, ficam novamente refém de casuismos financeiros como têm sido as taxas de descontos.

O outro exemplo de Chiapello se refere à *depreciação* (discutida no Tópico 4). Para Chiapello (2016, p. 76), “o *fair value* transforma a ideia de depreciação, que agora é definida como reconhecimento do ‘consumo dos futuros benefícios econômicos incorporados no ativo’”. Não é mais a alocação linear do valor original do ativo durante uma vida útil baseada em convenções, mas um investimento baseado na possibilidade de retornos. Nesses termos, um investimento não é mais visto como algo usado na produção, algo que se desgasta, mas como algo com valor de mercado que poderia ser potencialmente revendido (CHIAPELLO, 2016).

Portanto, a legitimação dessas novas condutas é dada pelas IFRS na medida em que elas possibilitam a criação de realidades, “é o poder de criar riqueza por meio de convenções contábeis” (CHIAPELLO, 2016). Essa é a dimensão do poder de a Contabilidade alterar o curso da riqueza, com um simples toque angular semântico.

As ideias infiltradas e rapidamente sedimentadas na nova Contabilidade, em que as contas são flutuações de desejos futuros manipulados segundo a volatilidade dos mercados, já são uma realidade. As técnicas de cálculo financeirizadas incorporaram, assim, a ilusão de liquidez específica dos mercados financeiros (CHIAPELLO, 2016). O argumento plausível defendido por alguns (Richard, 2005; Capron, 2006) é o efeito pro-cíclico das IFRS, que tendem ampliar os movimentos do mercado financeiro.

A experiência da crise de 2008 revela que uma vez os preços majorados não são submetidos a quedas abruptas. O argumento é de que o sistema todo pode ruir. Nesse caso, quem se esforça para manter todo o sistema financeiro sem ruir é o próprio estado (odiado pelos neoliberais). De fato, o princípio do valor justo foi suspenso no que se refere ao reconhecimento de perdas não realizadas, devido ao risco sistêmico que uma queda repentina nos balanços de todo o sistema financeiro poderia ter gerado (CHIAPELLO, 2016; RICHARD, 2005; CAPRON, 2006).

#### **6.4 A retórica como um instrumento de persuasão das IFRS**

Em *Gorgias*, um de seus *Diálogos Socráticos*, Platão define que a *retórica é a arte da persuasão nos tribunais e assembleias* (CODE, 1864, p. 13). A retórica não é um modo de verdade nem fornece acesso desinibido a qualquer realidade existente (YOUNG 2003, p. 624). Há autores que veem a *retórica* como algo instruindo a argumentação de pesquisa. Arrington e Schweiker (1992, p. 513), por exemplo, questionam sobre a retórica poder contribuir com a descrição da metodologia de pesquisa contábil. Esse é um dos pontos nevrálgicos de uma ciência social: a argumentação como instrumento de potência para influenciar pessoas.

Arrington e Schweiker (1992, p. 512) sugerem responsabilidade à pesquisa contábil na medida em que o argumento e a persuasão onipresentes, como forma de construção de conteúdos, condicionam a conduta e a qualidade dessa pesquisa. Significa afirmar que a *arte de persuadir*, a maneira como se constrói os argumentos, o arranjo convincente da linguagem, pode conduzir a Contabilidade a caminhos distintos: ao positivismo que exacerba dispositivos retóricos para persuadir os outros de que a teoria contábil positiva é o único caminho para a verdade (GAFFIKIN, 2016, p. 131); ou, ao normativismo que se ascende à regra como único elemento de construção do saber contábil.

O problema é que “um estudo da contabilidade fornece aos teóricos sociais evidências de como o *poder* pode ser alcançado por meio de comunicações que são *persuasivas* ou que silenciam a possibilidade de ações alternativas” (JACK, 2017, p. 59 grifo nosso). O *poder* define os meios e suas regras aproveitando-se das limitações da linguagem contábil. Limitações estas que Morgan (1982) atribui aos contadores que, frequentemente, “se vêem como avaliadores objetivos da realidade, representando-a ‘como ela é’”. Assim, para Morgan, os contadores tipicamente constroem a realidade de maneira limitada e unilateral, porque não percebem o “inalcançável mito da objetividade”.

De outra forma, Arrington e Schweiker (1992, p. 481) delimitam o fenômeno Contabilidade, como o “fenômeno no mundo, referindo-se a um amplo conjunto de ações, instituições, histórias e consequências que são econômicas, políticas, sociais e morais”. Os autores acrescentam:

o conhecimento contábil só pode ser um produto linguístico, composto de palavras, frases, parágrafos, símbolos, números, equações e estatísticas que se organizam em teorias, hipóteses, narrativas e trabalhos de pesquisa. A linguagem, não os “fatos”, é, portanto, o material empírico do conhecimento. (1992, p. 481, tradução nossa).

Os autores reivindicam ainda o pensamento de Rorty (1989, p. 5) para definir o espectro de atuação da linguagem, quando ele afirma que a “verdade [ou o conhecimento] não pode estar lá fora – não pode existir independentemente da mente humana, porque as sentenças não podem existir, ou estar lá fora.” Rorty (1989, p. 5) ainda salienta que “o mundo está lá fora, mas as descrições do mundo não estão; somente as descrições do mundo podem ser verdadeiras ou falsas [...]”

A reflexão a ser feita, neste caso, sugere anuir aos argumentos sociais de Jack (2017) quando se refere ao *poder* como definidor de regras. Jack (2017, p. 59) e Chiapello (2016) afirmam que: “as regras sob as quais as práticas contábeis operam são escritas por grupos dominantes na sociedade e refletem as suas posições políticas e econômicas”. Todo o aparato de normatização de relatórios financeiros e a profissão contábil surgiram para esse fim e, por sua vez, esses organismos profissionais adquiriram seus próprios poderes e a capacidade de dominar a forma como os relatórios financeiros são elaborados (JACK, 2017). Essa percepção de Jack (2017) e de outros pesquisadores, já citados anteriormente neste ensaio, assume a postura observadora e crítica de uma Contabilidade como *ciência social*, emancipadora, de *interesse público*.

É necessário salientar que a linguagem é a expressão representativa da volição e manifestação das pessoas; portanto, é a comunicação intersubjetiva e objetiva dependendo do contexto. Por essa razão, não é de nenhuma maneira isolada em si mesma, ao contrário, a linguagem é *social*. No caso contábil, é sabido que os atores articuladores da linguagem são, regra geral, os contadores e seus organismos privados, como FASB, IASB e outros. Destarte, eles não expressam a linguagem contábil, mas como ela deve ser expressa, manipulada segundo os ambientes e momentos financeiros, por meio das IRFS, por exemplo (CHIAPELLO, 2016; CAPRON, 2006). São os condutores da linguagem contábil formal. Diferente disso, é desvio de conduta profissional e, em alguns casos, pode haver sanções. Jack (2017) e outros chamam atenção para esse *poder* das agremiações profissionais. Exemplos de conteúdos retóricos é o caso do valor justo e depreciação, apresentados no tópico anterior, em que convenções e normas são ajustadas segundo as exigências neoliberais de financeirização (CHIAPELLO, 2016). Esse raciocínio, do ponto de vista social, colide com a percepção de Morgan (1988) sobre o mito da objetividade e de Arrington e Schweiker (1992) sobre linguagem descolada dos “fatos”.

É possível uma segunda reflexão em torno da complexidade da retórica no corpo contábil. A retórica só ocorre por meio da linguagem. Essa é uma constatação irrefutável na medida em que a retórica é uma das funções da linguagem. Assim, o instrumento de

comunicação da Contabilidade é a linguagem textual que sofre a ação da retórica por força dos organismos normatizadores. A outra parte da linguagem contábil, expressa pela academia, também possui conteúdo retórico, e, às vezes, polarizado, como é o caso do positivismo. Mas, ainda há outra parte da linguagem contábil que é a ação explícita do gerente, do contador, que se define por *gerenciamento* dos resultados, ou Contabilidade *criativa* cujo papel é persuadir pessoas com resultados direcionados para interesses específicos.

Se a linguagem contábil sofre a influência da retórica, então, essa linguagem tem o papel de persuadir as pessoas no sentido de algum interesse específico que pode produzir conteúdos *ideológicos*. Esse é outro complicador na linguagem contábil. Se a retórica é a arte da persuasão, a ideologia é ação retórica com propósito específico definido. Na Contabilidade os dois conceitos, *retórica* e *ideologia* estão profundamente atados e merecem maior acuidade neste ensaio.

Ricoeur (1986) ao iniciar explicações sobre o segundo nível conceitual de ideologia, cita que Marx declara que as ideias da classe dominante se tornam *ideias dominantes* ao se fazerem passar por *ideias universais*. Assim, lembra Ricoeur (1986), os interesses particulares de uma classe particular tornam-se interesses universais. É o processo de legitimação do discurso retórico aceito como irrefutável. Não é necessário muito esforço para associar esse discurso retórico-ideológico às IFRS cujo papel se encaixa na condição de discurso da classe dominante para atender o interesse particular do processo de financeirização do capitalismo neoliberal, reverberado como *ideias universais*, na medida em que boa parte dos países as adota.

Ricoeur (1986, p. 377) ao questionar em que momento a retórica do discurso se torna uma ideologia afirma que é quando a ideologia é posta a serviço do processo de legitimação da autoridade. Para Ricoeur (1986, p. 378), “onde há poder, há uma reivindicação de legitimidade; e onde há uma reivindicação de legitimidade, há recurso à retórica do discurso público com o objetivo de persuasão”. Dominação (poder), legitimidade e retórica são os elementos constitutivos da ideologia.

Pode-se afirmar o caráter ideológico das IFRS, segundo os preceitos de Ricoeur. Um dos pontos de inflexão a serem destacados é que se trata de normas elaboradas por um organismo particular (IFRS Foundation), afirmando sua legitimidade. Ressalta-se que a IFRS Foundation não é uma entidade de pesquisa científica, mas um colegiado de pessoas. Assim, a Foundation afirma,

As normas IFRS contribuem para a eficiência econômica, ajudando os *investidores* a identificar oportunidades e riscos em todo o mundo, melhorando assim a *alocação de capital*. O uso de uma linguagem contábil *única e confiável* reduz o custo de capital e reduz os custos de relatórios internacionais para as empresas. (IFRS, 2019, grifo e tradução nossos).

O elevado conteúdo propagandístico dessas sentenças busca, como afirma Ricouer (1986), superioridade (dominação) por meio da aceitação do irrefutável (“única linguagem confiável”), que busca *legitimar* o discurso de universalização de ideias, usando a *retórica* como discurso público de persuasão. Significa afirmar a entronização da linguagem retórica como elemento de utilidade: *os interesses particulares de uma classe particular* (investidores) *tornam-se interesses universais* (melhor alocação de capital).

Entretanto, as afirmações propagandísticas da IFRS Foundation podem ser vistas como evasivas e não correspondendo às expectativas do mercado se levado em consideração as posições de Lev e Gu (2016). Eles reivindicam o *fim da contabilidade* para os propósitos de decisões de investimentos nos mercados de capitais, porque entendem que a regulamentação contábil possui uma *singularidade desconcertante*, visto que ela “é uma fonte ambígua para decisões de investimentos”; que a qualidade da informação global [Contabilidade] usada pelos investidores se deteriora continuamente e os preços das ações revelam menos o valor e as perspectivas futuras das empresas (LEV e GU, 2016). Eles declaram, segundo pesquisas nos EUA, que apenas 12% das normas beneficiam os investidores (LEV e GU, 2016, p. xx).

As posições dos autores parecem encaminhar o assunto das IFRS com ceticismo. Eles se baseiam nas conclusões da pesquisa de Wang e Yu (2014, p. 490) que afirmam: “a adoção das IFRS/USGAAP, em si, não é eficaz para melhorar a capacidade de informação do mercado de ações”. Além disso, afirmam ainda referindo-se às normas do FASB: “quem teria imaginado, por exemplo, que as normas contábeis se estenderiam em mais de 700 (!) páginas, só para determinar quando uma venda de um produto deve ser registrada como receita na demonstração do resultado?”. Não é diferente com as IFRS. Este é um bom exemplo de o quanto as IFRS e as normas do FASB podem ser evasivas, neste caso para criar espaços de manobras para os contadores/auditores quando *justificativas* precisam ser dadas.

Portanto, a retórica, que é a arte de persuadir, incrustada nas IFRS, tem um propósito estabelecido: dominação por meio da linguagem; subversão da ordem das coisas na sociedade (egoísmo ético) para cristalizar a universalização do discurso no sentido de entronizar o interesse particular como detentor do *interesse público*. Pouco se constata de interesse da

sociedade nas IFRS senão um “jogo de persuasão” (TROMBETTA, 2005), particularmente, quando a preocupação é determinar o embate entre relatório financeiro e investidor.

### 6.5 A metáfora do *interesse público* dissimulada no discurso das IFRS

Se metáfora produz sentido figurado por meio da comparação, então quando se afirma “metáfora do interesse público” quer-se expressar aquilo que é o sentido figurado de algo que representa o interesse de todos. Por exemplo, investidor com sentido figurado de sociedade, em que o significado de interesse público tem o mesmo valor para ambos, entretanto, neste exemplo, sustentado pela dissimulação do discurso das IFRS. A dissimulação do discurso está em sustentar a metáfora do interesse público admitindo que os interesses do investidor sejam os mesmos da sociedade.

A sentença “nosso trabalho atende ao *interesse público* ao promover confiança, crescimento e estabilidade financeira de longo prazo na economia global” (IFRS, 2019, grifo nosso); ou a afirmação de que “os mercados financeiros se tornaram uma *proxy* para o interesse público” (Zhang, 2014, p. 21) são exemplos de retóricas usadas pelas IFRS. O interesse público se apresenta de maneira figurada como expressando todo o interesse da sociedade, o que não parece ser verdadeiro. O discurso dissimulado das IFRS, portanto, subverte o genuíno significado de interesse público. O que é bom para o investidor é bom para a sociedade faz do “interesse público” uma afirmação falsa.

A dissimulação do discurso contábil por meio de ardis metafóricos, principalmente no campo da pressuposição de *interesse público* tem conduzido a ambiguidades e interpretações *convenientes*. Arnold (2009, p. 805) acentua esse ângulo de visão e afirma que “a contabilidade é uma prática partidária envolvida nas transferências *distributivas* de riqueza”. A conclusão de Arnold (2009) pretende uma interpretação mais ampla ao afirmar que e as políticas contábeis são influenciadas pelas elites dominantes e pelas ideologias dominantes (Ricouer, 1986), e as práticas contábeis, por sua vez, afetam a distribuição de renda, riqueza e poder dentro da sociedade.

A transparência organizada pelas IFRS é essencialmente voltada para os investidores financeiros e diz respeito apenas a uma pequena parte deles, aqueles que negociam diariamente os títulos financeiros (Capron, 2006, p. 122). As posições de Jack (2017, p. 59) não são diferentes quando ela afirma que “as regras sob as quais as práticas contábeis operam são escritas por grupos dominantes na sociedade e refletem as suas posições políticas e econômicas”. Esses grupos dominantes, no caso norte-americano, formam o *Establishment*

contábil (citado no Capítulo 5) do qual a *American Institute Certified Public Accountants* (AICPA) participa e determina as regras para o FASB.

As metáforas e retóricas se desfazem, aparentemente, quando os executivos do IFRS Foundation, Michel Prada e do IASB, Hans Hoogervorst, revelaram que

O IASB às vezes é retratado como um órgão auto-regulador que carece de responsabilidade democrática. Alguns manifestaram preocupação pelo fato de a Fundação IFRS estar excessivamente exposta a interesses comerciais privados e ter uma consideração insuficiente pelo interesse público. (Hoogervorst; Prada, 2015, sítio IFRS, tradução nossa).

Suas afirmações ainda não ecoam nas academias e entre muitos pesquisadores com a confiança suficiente para se virar a página, sobretudo porque os argumentos apresentados pelos articulistas não são novos e há pouca transparência neles. Não coincidem com aqueles apresentados por Chiapello (2016). Também são desveladas por Carter e Warren (2018, p. 16) quando afirmam que “essa instrumentalidade [IFRS], apresentada em um discurso de interesse público, envolve dinâmicas comunicativas... [que] enfatizam o uso da linguagem para persuadir os eleitores da conveniência e adequação do desvio institucional”.

A metáfora do interesse público é sustentada pelo discurso das IFRS que subverte o significado da expressão *interesse público* (interesse geral da sociedade). Sentenças podem ser extraídas do sítio da IFRS expressando manifestamente o contrário “Nossa missão é desenvolver padrões IFRS que tragam transparência, responsabilidade e eficiência aos *mercados financeiros* em todo o mundo. Nosso trabalho atende ao *interesse público* ao promover confiança, crescimento e estabilidade financeira de longo prazo na economia global.” (IFRS, 2019, grifo nosso).

Em primeiro lugar, ressalte-se: “as IFRS trazem transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros”, não à sociedade (a retórica permite o subentendido). É a tentativa de se universalizar o discurso privado (Ricouer, 1986). Toma-se o mercado financeiro pelo todo, como se ele representasse toda a sociedade. Se as IFRS fossem normas voltadas para o interesse da sociedade, os investidores seriam parte do processo não o centro das decisões.

Em segundo lugar, a última sentença possui forte conteúdo retórico, apelativo, na medida em que determina “confiança, crescimento, estabilidade financeira de longo prazo” como sendo o interesse público. Se o interesse público aqui é entendido como interesse da sociedade então a afirmação é falaciosa, se a confiança e o crescimento não beneficiarem toda

sociedade e não apenas os detentores do capital, cuja preocupação não está definida nas normas.

Estudo realizado por Carter e Warren (2018) sobre a utilização dos termos “interesse público” pela IFRS *Foundation* concluiu que dependendo do ano da publicação o termo tinha maior ou menor impacto para “público” segundo o interesse político da Fundação. Outro aspecto observado se refere à falácia de “estabilidade financeira de longo prazo”. As normas IFRS não foram desenvolvidas para evitar instabilidades financeiras, mas tão somente tentar universalizar a linguagem contábil das corporações.

Os autores acima afirmam ainda que “Devido à crise de legitimidade (2008), o IASB teve que fazer algo e a re-articulação do interesse público constituiu uma resposta aos ‘holofotes’ políticos do G20 como um mecanismo para manter ou recuperar a legitimidade organizacional (tecnocrática)” (Carten e Warren, 2018, p. 15).

Portanto, a metáfora do interesse público é dissimulada no discurso empreendido pelas IFRS. Essa dissimulação permite a criação de espaço de dominação das IFRS como o poder de manipular a narrativa contábil, aparentemente, apresentada como de interesse de toda a sociedade.

## **6.6 Naturalização da lógica instrumental da Contabilidade pelas IFRS**

A naturalização da linguagem contábil (lógica instrumental) se dá quando as regras contábeis perpassam à sociedade como técnicas dotadas de *neutralidade*. São aceitas naturalmente, sem questionamentos porque a linguagem dos cálculos perpassa a ideia de exatidão. Chiapello (2016, p. 81) revela que “a quantificação tende a naturalizar os resultados do cálculo, que parecem justos e legítimos, e essa legitimidade é fortalecida pelo endosso legal, porque as normas, que devem ser aplicadas, são impostos por lei”. Para Chiapello (2007) a lógica e os cálculos contábeis são centrais para o desenvolvimento do capitalismo. Hopwood (1984) enfatiza que os cálculos contábeis freqüentemente fornecem uma retórica legitimadora para as noções de economia de custos e eficiência.

Pode-se atribuir aos cálculos e às normas a típica expressão *tecnocracia*. Aparentemente, tecnocracia se afasta de conceitos facciosos, como jogo político, interesses particularistas, etc e invoca neutralidade. A própria tecnocracia é retórica e o IASB alega que toda a organização é um “administrador do interesse público” (CARTER e WARREN, 2018). Assim, a resposta tecnocrática à crise (para manter a legitimidade) é empregar uma linguagem de mudança.

Nesse sentido, a naturalização das IFRS como instrumentos de equilíbrio, confiabilidade, é empreendida pelo IASB estrategicamente para manter seu caráter *tecnocrático*. Carter e Warren (2018) chamam atenção para as ações orquestradas pelo o IASB após a *Global Financial Crisis* [Crise Financeira Global], de 2008. Para contornar os efeitos da crise e queda na legitimidade, o IASB decidiu responder: a) aumentando a comunicação de “interesse público”; b) minimizar as disputas entre os significados de “interesse público”, geradores de instabilidade interna nas lógicas internas do IASB; c) as respostas do IASB buscando restabelecer a legitimidade organizacional como uma tecnocracia (CARTER e WARREN, 2018).

Assim, a Contabilidade naturaliza uma lógica instrumental que silencia ou exclui outros critérios para avaliar o valor (Sikka, 2014, p. 10), por exemplo, o desenvolvimento de novos conceitos acerca da obsolescência, do capital intelectual, da Contabilidade Social, da Contabilidade Ambiental, etc. Em verdade, o balanço, as demonstrações do resultado e do fluxo de caixa estão, de fato, congeladas no tempo, estagnados nos últimos 110 anos (LEV e GU, 2016, p. xxiii), em função de um jogo político imposto ao IASB pelo capitalismo neoliberal. Como a Contabilidade está estreitamente alinhada com os interesses do capital, qualquer coisa que obstrua a expansão da parcela de excedentes do capital é chamada de *custo* ou ônus e é destinada a espaços negativos (Sikka, 2014, p. 10).

A construção social é legitimada pela naturalização dos conceitos e pela mensuração do lucro contábil somente a partir da perspectiva do acionista. Não há espaço para se considerar outras possibilidades, como, por exemplo, o bem estar de outros atores sociais (Sikka, 2014, p. 11), o que leva a constatar um inarredável paradoxo entre atender os *interesses privados* em detrimento dos *públicos*. A profissão contábil, imersa no papel de normatidora [e os norte-americanos já produziram mais de 30 mil páginas de regras contábeis] se desviou dos propósitos legítimos de amparar a sociedade em seus interesses públicos.

Capron (2007) resgata que os padrões das IFRS implicitamente implicam a concepção da empresa e seu modo de governança muito distante das representações que se conhece na Europa continental. Acrescenta-se que culturalmente, também difere para a América Latina. O tipo de empresa desenvolvido pelos americanos, lembra Capron (2007, p. 89), é caracterizado pelas relações meramente contratuais e pensada sob os olhares dos investidores. Capron lembra que o conceito original de corporação desenvolvido pelo americano é um entrelaçamento de contratos da mesma natureza, com o propósito de satisfação do ganho para o acionista. Isso remete à necessidade de informações contábeis dotadas de credibilidade, de relevância para os investidores.

A Contabilidade, portanto, legitima assimetrias e distribuições sociais. As IFRS são o produto de uma visão teórica da empresa que enterra sua natureza política sob considerações técnicas (CHIAPELLO, 2016). Assim, conclui Capron (2007, 89), “podemos dizer que as normas contábeis das IFRS acompanham os mercados financeiros e o desenvolvimento do capitalismo cuja principal preocupação continua sendo contrariar a tendência de queda nas taxas médias de lucro”.

Dessa maneira, o que se constata é a naturalização das regras contábeis em favor de um discurso legitimador dos interesses econômicos neoliberais. Assim, as normas contábeis tem um papel relevante e determinado perante os investidores. Essa naturalização das normas contábeis absorvidas pela sociedade como legítima expressão dos fatos, sedimenta algo mais complexo e delicado: a aceitação da *neutralidade* como algo fundado no tecnicamente irrepreensível.

### **6.7 As IFRS como normas de procedimento**

Pode-se inferir, então, que as IFRS não podem ser vista como uma modalidade ou ramo da Contabilidade. São normas *consensualistas*, escritas por um comitê, que devem *conduzir* a *práxis* contábil, bem como as informações dos relatórios financeiros das corporações de acordo com a *conveniência* de uma única pessoa: o *investidor*. Elas são gestadas para atender a uma linguagem muito própria, e não privilegiam, necessariamente, aspectos doutrinários ou científicos da Contabilidade.

As normas não se confundem com a ciência, posto que o propósito não é desenvolver pesquisa científica, mas destacar os caminhos que melhor permitam a evidenciação de resultados para o mercado. Não importa se tal ação implique encapsular conceitos éticos e científicos no sentido de permitir o uso de normas manipuladoras dos resultados, já citadas em tópico anterior como *Gerenciamento de Resultados* ou *Contabilidade Criativa*, cujos instrumentos, dentre outros, são os *accruals* (*accounting covenant*, *special purpose enterprise-SPEs*, além de outros).

Não há, portanto, nada de surpreendente no fato de que as métricas utilizadas para contabilizar dados corporativos sejam métricas financeiras (Chiapello, 2015), como o *Fluxo de Caixa Descontado*, que enfatizam o interesse financeiro do investidor e minimizam a dimensão social das operações. Se os auditores estão sendo pagos pelas autoridades públicas para implementar um projeto neoliberal ou para exercer pressão que atenda aos interesses de

seus clientes, eles serão proponentes entusiastas da linguagem neoliberal, que incorporam em seus relatórios e cujas premissas guiam os cálculos realizados.

Zhang (2011) afirma que uma nova forma de capitalismo cria vencedores e perdedores claros [...] e que as regulamentações contábeis globais lubrificam e legitimam esse processo. Em vez de gerar melhorias sociais, uma ampla pesquisa demonstra que, em muitos países neoliberais, as desigualdades sociais e concentrações de riqueza e poder surgiram (por exemplo, Harvey 2005; Johnston 2005; Shaikh 2005; Phillion 2007). Chiapello (2017, p. 59), então, conclui que “a *comercialização* da profissão alinhou seus interesses com os interesses dos agentes que os pagam”. Ela está se referindo ao momento em que os auditores das *BigFour* reduziram a importância da auditoria para concentrar seus faturamentos na consultoria.

No nível mais amplo, o projeto global da convergência das IFRS pode ser visto como parte da arquitetura neoliberal global. Os normatizadores internacionais de contabilidade têm o objetivo expresso de apoiar o fluxo de capital global por meio de um sistema contábil robusto, confiável e relevante (IFRS, 2019). Esse projeto inclui a *conduta* como algo que se naturaliza e passa ser absorvido pelos profissionais da Contabilidade como algo que possui conteúdo científico.

A Ernest Young (2019) ainda questiona o papel das IFRS, posto que são normas voltadas para *princípios*, quando nos EUA elas são voltadas para *regras* de conduta. Conclui a Ernest Young (2019, s/n, internet): “como as normas IFRS são mais baseadas em princípios nem sempre são interpretadas de forma semelhante por entidades nas mesmas circunstâncias ou em circunstâncias semelhantes, nem todos concordarão se a diferença contábil realmente existe”.

Por fim, cabe ao profissional decidir, a seu *juízo*, sobre as escolhas contábeis que serão balisadas por essas *convenções* (CHIAPELLO, 2017, p. 57). Sabe-se que o contador não é *neutro* ao decidir o que publicar sobre uma determinada empresa. A não-neutralidade desse profissional está vinculada às razões culturais, razões ideológicas, ou outras quaisquer (CAPRON, 2007: 36; BELKAOUI, 1995). Ressalte-se, a decisão dele influencia a vida de toda uma sociedade. Portanto, ela deveria ser pautada em princípios que espelhassem o *interesse público*. Mas, sabe-se também que o interesse público é uma metáfora que habita certos Códigos de Condutas. Chiapello (2017) destaca as convenções contábeis como construtos epistêmicos na medida em que a escolha de um sistema de convenções, em vez de outro, tem efeitos específicos que devem ser identificados.

Faltava, contudo, algo que fornecesse aparência de legitimidade, garantia de conduta confiável, comparabilidade, consistência e completude (HINES, 1989). Era necessário algo mais que determinasse o curso das normas, algo que não fosse fundado nos rigores das ciências, mas que tivesse essa aparência: *Estrutura Conceitual*.

## 6.8 A Estrutura Conceitual como instrumento balizador das IFRS

A primeira discussão sobre a Estrutura Conceitual (EC), feita pelo FASB, se dá em 1974, por meio de uma minuta (*discussion memorandum*). Antes do FASB, outros organismos, como *Committee on Accounting Procedure* (CAP), *Accounting Principles Board* (APB) e pesquisadores também tentaram desenvolver uma EC, ou até mesmo uma Teoria Geral da Contabilidade (Anthony, 1987). Canning (1929) já teria apresentado uma estrutura conceitual para a mensuração e avaliação de ativos, baseada, expressamente, nas expectativas futuras (ZEFF, 1999). Mas, foi o FASB o mentor e consolidador da ideia da EC que prevaleceu e influenciou a criação da mesma estrutura pelo IASB e por inúmeros países. Assim, a EC tem suas raízes na Contabilidade norte-americana e foi desenvolvida para balizar as normas nos EUA.

EC, portanto, é o documento elaborado por entidades privadas (FASB, IASB) para “ajudar o *Board* a desenvolver as IFRS, com base em conceitos consistentes [...]; auxiliar os preparadores de relatórios financeiros a desenvolver políticas contábeis consistentes [...]; ajudar todas as partes a entender e interpretar as normas” (IFRS, 2018). Pelo relato introdutório no sítio das IFRS constata-se que a EC baliza as IFRS. Ela não se aproxima das ciências ou do conhecimento [científico], tampouco é um arcabouço filosófico-contábil (HINES, 1986).

Slaymaker (1996, p. 150) afirma que “o termo estrutura conceitual é definido como uma estrutura básica subjacente à formação das ideias”. Para Miller e Redding (1988, p. 109) a EC “é um conjunto de regras gerais, orientações, verdades aceitas, e outras ideias básicas sobre o assunto”. Essa definição foi considerada por Gore (1992, p. 29) como incompleta na medida em que não admite uma série ampla de interpretações, incluindo estruturas teóricas baseadas na prática.

Segundo Gore (1992, p. 1) “o Projeto de Estrutura Conceitual foi o mais longo, o mais caro e, indiscutivelmente, o mais importante programa de pesquisa formalmente constituído em toda a história da contabilidade”. Entretanto, o autor não tarda para afirmar também que esse projeto não pode ser considerado o mais bem sucedido, na medida em que

foi criticado por inúmeros pesquisadores. Também não poupa palavras para contemporizar suas críticas ao acrescentar “talvez alguém deveria perguntar mesmo se o resultado foi tão insatisfatório” (GORE, 1992, p. 2). Ele parecia antever o futuro longo da EC, apesar de tantas críticas.

Ressalte-se, programa de *pesquisa* não significa, necessariamente, pesquisa *científica*, como se supõe muitas vezes; provavelmente, trata-se de investigação técnico-teórica da prática contábil. Hines (1991) também ressaltou o problema de pesquisa desenvolvido pelo FASB quando salientou que a EC envolve um processo de raciocínio mundano em torno de uma proposição central incorrigível de nossa sociedade (realidade social objetiva). Hines (1991) mostra que essa suposição de uma realidade social objetiva e concreta é o produto do raciocínio cotidiano, como o dos membros do FASB. Nesse sentido, a elaboração do EC do FASB possui problemas críticos na medida em que está circunscrito ao senso comum dos membros do FASB e não há nada científico nisso. Hines (1991, p. 314) afirma ainda que, mesmo completa aparentemente, a “EC do FASB, do ponto de vista funcional, é altamente problemático”.

Gore (1992, p. 1), para desenvolver seu raciocínio, questiona “como um programa bem financiado, conduzido pela elite do mundo contábil americano, aparentemente produziu um resultado tão insatisfatório?” Para Anthony (1987, p. 6) o problema é que “a contabilidade requer um tipo especial de teórico: uma pessoa que tenha um conhecimento profundo do mundo real e dos conceitos contábeis”. Gore (1992), ao contrário de Anthony, salienta que o problema tem discussões mais amplas. Primeiro, uma resposta escolhida pelo *Establishment* contábil à crise que já se arrastava numa década com problemas turbulentos; segundo, a tensão existente entre a profissão contábil e o governo (GORE, 1992).

### **6.8.1 Ambiente da gênese da Estrutura Conceitual nos EUA**

Estudar a origem da EC nos EUA é importante porque dela defluiu todas as outras, inclusive a elaborada pelo IASB, por instituições europeias, etc. E o objetivo da sua criação está relacionado com a tentativa de dar balizamentos às normas contábeis norte-americanas e que se replicaram pelo mundo todo como de alta qualidade.

Nas academias, com a “era de ouro nas ciências” (Mouck, 2000) [anos de 1960], o debate sobre *ciência* na Contabilidade marcava o seu apogeu com intensa discussão sobre metodologia em Contabilidade. Gaffikin (1988, p. 16) argumenta que a “despeito dos diferentes métodos de pesquisa empregados, porque as pressuposições ontológicas e

epistemológicas são a mesma coisa, os fundamentos metodológicos permaneceram constantes”. Quatro pesquisadores, segundo Gaffikin (1988), influenciaram esses fundamentos metodológicos nessa época: Chambers, Mattessich, Devine e Sterling.

Havia um furor em torno dos objetos científicos aplicados à Contabilidade como as discussões sobre *objetividade*, *subjetividade* (CHUA, 1986), além do surgimento do movimento *Critical Perspectives on Accounting* (CPA), que, em certa medida, ao longo das décadas seguintes desconstruiu os *mainstreams* estabelecidos por esses quatro pesquisadores (normativistas e positivistas).

A volta ao *científico* na Contabilidade nos anos de 1960/80 relembra os tempos de 1920, já tratados anteriormente, em que Paton (1922) *subverte* o debate científico com seus postulados e princípios. Zeff (1999) considera a Teoria Contábil de Paton como a origem da proposta da EC. Esse novo debate, iniciado nos anos de 1960, teve fôlego curto por duas razões prováveis. Primeiro, houve uma intensa crítica muito bem fundamentada, promovida pelo CPA aos normativistas e positivistas.

Em segundo lugar, e muito relevante para este ensaio, foi a ação articulada pelo *Financial Executive Institute* (FEI) junto com AICPA e outras agremiações para criar o FASB (MILLER; REDDING; BAHNSON, 1998), cujo o propósito era acelerar o processo de desmoralização do *custo histórico* em favor do valor *corrente*. Heath (1990) afirma que o FEI articulou várias tentativas de controlar o processo de definição dos padrões contábeis. Para o autor ao insistir no aumento de sua representação [no FASB], o FEI pareceu buscar maior controle sobre o processo de definição da norma contábil.

Discussões e desentendimento já marcavam as décadas de 60/80. Exemplo disso são as teses de Moonitz e Sprouse (1962) em favor do custo corrente; Leonard Spacek (1957) já criticava o *Committee on Accounting Procedure* (CAP); as *Big eight* lançam novos princípios contábeis, afrontando as agremiações regulamentadoras; as conclusões do *Trueblood Study Group* (vide Tabela 1, Tópico 3) apontando as falhas e sugerindo mudanças. No centro da discussão da EC, contudo, estava o ponto nervoso dos interesses capitalistas e do mercado de capitais: a *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC), ou SFAC nº 5, da EC. Significativa parte das críticas centrava-se nesta SFAC nº 5 que tratava do *reconhecimento* e *avaliação* das demonstrações contábeis. As críticas daquela época foram muito expressivas e por representativas figuras do campo contábil norte-americano. Anthony (1987, p. 1, grifo nosso) salienta: “o FASB gastou 12 anos e vários milhões de dólares tentando construir uma *teoria geral* da contabilidade, mas falhou”. Solomons (1986, p. 122) foi taxativo: “meu julgamento do projeto como um todo é de que ele falhou”; ao se referir especificamente à

SFAC nº 5, ele sentenciou: “falha deplorável” (p. 118). Anthony (1987, p. 1) assevera: “poucas são as questões de contabilidade financeira [...] e o FASB naufragou em todas”. Wolk et al. (1992, p. 177): “Deve ser considerada uma decepção clara, se não um fracasso total”. Gore (1992, p. 1), nesse sentido, registra que “a visão mais comumente expressa tem sido de que o projeto falhou”. Zeff (1999) faz referência a inúmeras outras figuras expressivas da Contabilidade norte-americana as quais se manifestaram contra a EC.

Apesar de todas as contundentes críticas o que se vê, após quase 40 anos, é o domínio da EC como instrumento basilador das normas contábeis, com a sua replicação por todos os quadrantes.

### 6.8.2 O jogo político do FASB: reflexos nas IFRS e na EC

No jogo político do FASB, um dos momentos cruciais foi a incorporação do conceito de manutenção do capital *financeiro* em detrimento do capital *físico*. Foi primeiro passo no sentido da financeirização das estruturas contábeis. Os protagonistas da difusão desse conceito foram Sterling e Lemke (1982), em um simpósio realizado na Universidade de Alberta, Canadá, em 1981. O convite aos participantes introduz o problema com as seguintes palavras:

A manutenção do capital financeiro é a base para medir a renda e a riqueza há muito tempo. No entanto, o apoio à manutenção do capital físico vem crescendo rapidamente nos últimos anos. O presente apoio generalizado é evidenciado por preparadores de padrões na Austrália, Canadá, Reino Unido e EUA, todos optando pela manutenção do capital físico, pelo menos no estágio de minuta. (Sterling; Lemke, 1982, preface, tradução nossa).

Percebe-se que Sterling e Lemke (1982) introduzem o assunto com a decisão já tomada, condenando ao ostracismo a manutenção do capital físico. Não há retórica nessa exposição clara de jogo político, mas um conclave ao embate contra os normatizadores que buscavam uma posição diferente daquela ancorada na lógica dos conceitos econômicos. Não é necessário aprofundar o assunto para concluir sobre a tese vencedora. A esse tipo de atitude dá-se o nome de luta *ideológica*.

Os interesses em jogo podem ser apontados, em síntese: 1) manutenção do domínio do *Establishment* e do *status quo* contábeis; 2) vencer a batalha de *desmoralização* do custo histórico. A SFAC nº 5 deveria ser o instrumento viabilizador dessa vitória, como de fato ocorreu, apesar dos desentendimentos. Paralelamente, outro instrumento tinha o mesmo

propósito de entronizar o valor corrente nas demonstrações contábeis. Era o polêmico *Statement Financial Accounting Standards* (SFAS) nº 33, baixada pelo FASB, em 1979. Kirk (1986, p. 16) afirma que “a SFAS 33 foi o laboratório para o projeto conceitual”. Como essa norma estava estruturada com base na manutenção do capital físico, Sterling (1982) *demonstrou* a sua inconsistência na prática. O FASB a suprimiu apesar dos enormes prejuízos causados às empresas, mas não se dissuadiu da ideia dos valores correntes.

Nesse mesmo ano de 1981, o presidente do EUA, Ronald Reagan, desregulamenta o mercado financeiro, por meio da *Monetary Control Act* [Lei de Controle Monetário], alegando escalada inflacionária (FEDERAL RESERVE, site). Os bancos começaram a oferecer novos produtos financeiros, como *derivativos*, e começaram a proteger ativos financeiros tradicionais, como hipotecas, por meio de um processo de *securitização*.

Outras medidas de impacto, tomadas na década anterior (1970) foram os acordos de *Bretton Woods* em que os EUA abandonam o padrão-ouro. Tal medida foi um golpe no custo *histórico*, porque a flexibilização do câmbio no cenário internacional provocou profundas alterações na composição das dívidas das empresas e países devedores (ÂNGULO, 2000). O impacto sobre o custo histórico foi grande, o que estimulou ainda mais os defensores do custo *corrente*. “O antigo problema do reconhecimento dos lucros por ações e outros títulos permaneceu coberto por um maior, deixando ativas [...] formas de avaliação muito mais atadas ao mercado – *marking to market*” (Ângulo, 2000, p. 244).

O cenário econômico, político, e o ambiente no interior do FASB eram de convencimento no sentido de aceitação do valor corrente para as demonstrações contábeis, embora houvesse ainda a discordância de muitos pesquisadores. Dois grupos se formaram dentro do FASB, aqueles que entendiam a Contabilidade baseada em transações (preparadores das normas) e aqueles que viam a Contabilidade baseada no *Efficiente Market Hypotesis* (EMH), formados por analistas e usuários sofisticados. Os impactos políticos sobre a elaboração das normas e da EC foram cruciais e consolidaram ainda mais a presença da Contabilidade como instrumento legitimador do capitalismo, na medida em que o FASB vencia uma batalha de quase 50 anos contra o custo histórico e tentava impor medidas baseadas em conceitos econômicos, como a EMH.

Pode-se inferir quão relevante é modernizar a Contabilidade para os objetivos das corporações. O caminho nesse sentido era fortalecer a EC, e por meio dessa estrutura remover o custo histórico como referência para o reconhecimento e avaliação dos ativos e passivos. Tal ação era fundamental para *capitalizar* ainda mais as corporações (financeirização).

A SFAC nº 5 rompia com quase 50 anos de manutenção do custo histórico, preservado pela SEC desde 1935. Essa SFAC abria espaço para o custo *corrente*, *valor corrente de mercado*, *valor realizável líquido*, etc. Corrigir os capitais significava convencer os membros da SEC de que manter o custo histórico impactava negativamente os resultados. Esse era ponto defendido pelos investidores: a manutenção financeira dos capitais (PREVITS e MERINO, 1998).

O discurso de Williams (1977, p. 15), presidente da SEC, em defesa da criação da EC pelo FASB critica a inépcia do governo por não conseguir tratar das normas contábeis: “estou firmemente convencido de que o setor privado - a profissão contábil - está em uma posição muito melhor para manter e assumir essa responsabilidade do que qualquer órgão governamental”.

Assim, o jogo político do FASB consegue convencer a comunidade contábil norte-americana da necessidade de se destravar a avaliação das contas por meio da atualização a valores correntes, o que foi seguido por inúmeros países, inclusive o Brasil. Essa era a jornada do FASB. A outra jornada era estabelecer uma carta balizadora para as normas denominada de EC e que também foi seguida por todos. O jogo político empreendido pelo FASB foi eficaz e exitoso e copiado pelo IASB e o resto do mundo. Era a base contábil necessária para atender a expansão financeira dos mercados de capitais.

### **6.8.3 Porque as IFRS necessitam de uma *Estrutura Conceitual***

A necessidade de uma EC foi o questionamento levantado por Alexander, Manh-Béna e Ramond (2013, pp.17-18). A resposta é praticamente a mesma para inúmeros pesquisadores. Primeiro, porque “as normas contábeis elaboradas pelas entidades privadas necessitam de coerência e consistência”; e segundo, elas “necessitam de legitimidade”. Assim, o papel da EC é dar balizamento às normas contábeis elaboradas pelas entidades privadas (GERBOTH, 1973; PEASNELL, 1982; MILLER, 1985; HINES, 1989; ARCHER, 1992). A EC não deve ter efeitos operacionais, mas um propósito político (ALEXANDER; MANH-BÉNA; RAMOND, 2013).

De acordo com Power (1993, p. 47), uma EC desempenha “um papel crítico na manutenção do poder profissional”, essencial para um normatizador privado quando sua legitimidade é questionada pelas partes interessadas na padronização contábil (Peasnell, 1982) ou quando a credibilidade dos padrões de relatórios financeiros está em dúvida (SOLOMONS, 1986; ALEXANDER; MANH-BÉNA; RAMOND, 2013, pp. 6-7).

Hines (1989, 81) defende a tese de que “as normas não derivam de um corpo de conhecimento perceptivo [pesquisa científica], mas de procedimentos processuais”. Não é diferente com a EC. Pode-se considerá-la reflexões sobre as técnicas do *savoir-fair*, do *know-how* ou qualquer outro instrumento do *fazer*. Utilizar-se da prática para construir roteiros de *savoir-fair*, não é, necessariamente, ciência. Alegar que a EC possui conteúdo científico, rigores científicos, sempre buscando a neutralidade, ou buscando os fundamentos primeiros, as estruturas basilares, é questionável. O que se constata historicamente é a manipulação, os casuísmos, truculência conceitual, retórica muito bem utilizada, interesses visivelmente direcionados segundo o interesse do mercado, que já foram amplamente abordados nos Tópicos anteriores.

Essa gangorra dos conceitos e condições preestabelecidas, como a discussão da definição de quem são os usuários da Contabilidade, levou Zhang e Andrew (2014, p. 20) a afirmarem: “Durante o processo de convergência de 2010, a definição de “usuário” foi reduzida a “investidores existentes e potenciais, credores e outros credores” [...] - refletindo o compromisso do FASB com os mercados de capitais”. Observam ainda Zhang e Andrew (2014, p. 20) “A ideia era apoiar os fluxos globais de capital por meio de um sistema contábil robusto, confiável e relevante, como as IFRS (IASB, 2005). Esse fluxo desimpedido de capital é fundamental para uma economia neoliberal global”.

A EC e por consequência as IFRS são gestadas sob o domínio, às vezes arbitrário, de um grupo de profissionais *notáveis*, geralmente vinculados às empresas de auditoria, como as *BigFour*. Por isso elas são gestadas por entidades privadas sob o controle exclusivo dos contadores. Outro argumento a ser considerado é que a EC não poderia ser uma peça científica, visto que é o produto não da academia, mas das agremiações profissionais de Contabilidade unidas pelo mercado. A EC tem o papel de sedimentar uma lógica objetiva às normas contábeis que eram objetos empíricos dispersos no universo, sem uma estrutura básica que as justificasse.

Não se trata, portanto, de pesquisa científica, mas de algo que busca legitimar, dar credibilidade às normas contábeis. Hines (1989), contudo, salienta que embora a EC tenha sido descrita como sistema coerente de objetivos e fundamentos interligados no sentido de dar consistência às normas contábeis, tais objetivos não têm sido alcançados.

A *comparabilidade*, *completude* e *consistência*, estabelecidas pelas *Características Qualitativas da Informação Contábil*, do FASB (1980), têm deficiências de completude, inconsistência interna, ambiguidade, raciocínio circular, afirmações sem substância, e falta de operacionalização [...] (HINES, 1989, p. 81). Hines (1989) atribui isso à falta de base teórica

suficientemente sólida. Ela acrescenta ainda que a “ausência de um corpo de conhecimento contábil tem feito, inequivocamente, com que os normatizadores norte-americanos, em busca de consistência e completude, se tornem crescentemente preocupados com detalhes” (HINES, 1989, pp. 81-82).

Não tem sido diferente com as IFRS, na medida em que a estrutura delineada pelo IASB segue os mesmos padrões americanos. “O desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade foi impulsionado em grande parte pela necessidade de acomodar os mercados de capitais globais” (Zhang e Andrew, 2014, p. 19). Gerboth (1987, p. 89, grifo no original), por outro lado, afirma que “a ausência de uma base conceitual coerente às práticas contábeis tem levado à *desprofissionalização* da profissão”. Essa também é a posição de Zeff (1987) ao concluir que a Contabilidade está se tornando um *negócio*, uma *indústria* que é a desprofissionalização do contador.

Mas, se a EC não alcança seus objetivos de balizar as IFRS, não é razoável insistir em sua manutenção. Hines (1989, p. 89) entende que o “principal argumento para manter a EC não foi funcional tampouco técnico, mas foi uma *manobra* estratégica para fornecer legitimidade ao órgão normatizador e à profissão contábil”.

Entretanto, Bryer (2004, p. 2) dá outra dimensão mais profunda, quando avalia que “a lição aqui tirada é que a experiência da Enron revela um problema no coração da contabilidade dos EUA - com a estrutura conceitual do FASB que incentiva e legitima a contabilidade criativa”. Uma das críticas apontadas por Bryer (2004, p. 3) está na fragilidade de se considerar o “ativo como uma entrada de caixa esperada”, permitindo assim toda sorte de exageros. Bryer (2014) destaca que a Contabilidade da Enron não era *fraudulenta*, mas o produto da regulamentação contábil encharcada de ideias econômicas neoclássicas.

Na verdade, as normas contábeis, inclusive as IFRS, assim elaboradas permitem ajustar os resultados segundo a conveniência dos gerentes e contadores, e o instrumento mais apropriado, nesse caso, foram as SPEs. Bryer (2014, p. 63), então, conclui que “se a Enron tivesse usado a Contabilidade tradicional, as oportunidades de apropriação fraudulenta da riqueza pessoal por Fastow e outros não teriam existido”.

É possível afirmar de maneira velada que a sociedade norte-americana, em certa medida, assimila um tipo de comportamento a-ético. As normas contábeis, inclusive as IFRS, são flexíveis o bastante para deixar espaços para *manobras* (HINES, 1989). É uma permissividade velada da autoridade competente dentro de certos ambientes aceitáveis. Quando as regras ficam frouxas demais, permitindo abusos escandalosos, como foi o caso da Enron, WorldCom, da IFRS sobre instrumentos financeiros (na Europa do *subprime*) e tantas

outras, punem-se os infratores exemplarmente e elaboram-se novas regras, ou criam-se novas organizações, dando ares de limpeza do imundo, purgando a sociedade dos maus exemplos. No entanto, o princípio fundamental, o eixo estruturante permanece: o poder da autonorma pelos contadores.

Mas, nem todas as sociedades humanas têm essa mesma percepção, visto que possuem valores societários diferentes, cultura fixada sobre comportamento diferente. É o caso, por exemplo, de países na Europa, como, Alemanha, França, Espanha, Bélgica, Holanda e outros, que, como foi visto anteriormente, empreenderam outro caminho à Contabilidade: a planificação contábil (*uniform accounting*). Isso tem sido um problema frente à EC.

Em síntese, na tumultuada década de 1980, as agremiações contábeis, juntamente com o FEI e outras entidades (SEC) perceberam o momento político para derrubar a soberania do custo histórico como fonte de reconhecimento e avaliação das peças contábeis e entronizaram o custo corrente, baseado no valor de mercado. Os organismos promoveram o alinhamento conceitual com o mercado de capitais, via EC (SFAC nº 5) e outras normas, admitindo, assim, outras maneiras de avaliar, subavaliar, sobrevalorizar e reconhecer os ativos e passivos, conforme o caso.

Provavelmente, a segunda metade do século XX foi um dos momentos mais representativos e fecundos para os objetivos deste ensaio. É nessa década que a Contabilidade, por meio de suas agremiações profissionais, aprofunda o servilismo e contribui para a entronizar o capitalismo utilizando-se de vieses interpretativos, construção de normas flexíveis e uma EC que justifique a ação normatizadora em favor do mercado de capitais. Não parece haver cientificidade nessas estruturas tampouco nas IFRS, mas um forte conteúdo retórico, manipulador, com acoplagem nos interesses dos mercados.

## **6.9 Análises e considerações finais**

As reflexões sobre o tema *International Financial Reporting Standards-IFRS* [Normas Internacionais de Contabilidade], envolto na retórica da persuasão, permitiram analisar os ambientes nos quais o tema interfere significativamente. Esses ambientes revelam a fragilidade da sociedade humana quando a regra é acumular dinheiro. A fórmula secular do egoísmo ético, sustentada por Mises como instrumento de construção da riqueza, ultrapassou os resultados imagináveis pelos mais agressivos pensadores neoliberais.

Analisar o uso sofisticado do conhecimento contábil e sua integração ao processo de elaboração das IFRS por meio do instrumento da retórica só reforça a tese de que a Contabilidade não é neutra ou livre de viés. Os envolvidos na elaboração das normas sabem disso, por isso manipulam retoricamente conceitos e regras. Não é um jogo oculto, é feito às claras, no seio das organizações de profissionais contábeis, estruturado sob a égide da sofística, distante dos ambientes gregos românticos, onde Protágoras proclamou o futuro: o homem é a medida de todas as coisas.

As evidências apontadas pela literatura contábil (Young, 2003; Stenka, 2013; Chantiri-Chaudemanche, 2013; e outros) permitem afirmar a forte presença da retórica nos processos de elaboração das IFRS. Os pesquisadores avaliam que a retórica de persuasão é um instrumento relevante na construção das IFRS (Baker, 2005; Bryer, 2014; Chantiri-Chaudemanche, 2013; Colasse, 2011; Stenka, 2013; Zhang, 2011). Também Chiapello (2016) faz uma análise aprofundando a discussão sobre a retórica das IFRS na construção da financeirização da Contabilidade para atender os interesses do capitalismo neoliberal.

Num jogo de definições semânticas, aparentemente sem interesses, alterou-se o significado da expressão “normas contábeis” que se identificavam como *International Accounting Standards* (IAS), criada pelo antigo IASC, para *International Financial Reporting Standards* (IFRS), transformando assim o que era *contábil* em *financeiro* e o que era *norma* de contabilidade passa para norma de *relatório financeiro*. Dessa maneira, fotos, gráficos, tabelas, e outras ilustrações se incorporam aos relatórios *financeiros*, obviamente, carregados de elementos retóricos, persuasivos, para o convencimento da pureza, transparência e convicções acerca da realidade financeira das corporações. O que se constata é que essa retórica imersa nas raízes da Contabilidade permite o jogo de um só vencedor: o capitalista. Alterar esse jogo, tornando-o mais equilibrado é um desafio.

## 7 CONCLUSÃO

O objetivo deste ensaio teórico foi verificar se a Contabilidade contribuiu para entronizar o capitalismo contemporâneo. Os argumentos estabelecidos para o desenvolvimento do objetivo foram balisados sobre duas premissas básicas que determinaram a conduta de pesquisa. A primeira premissa estabeleceu a condição de um capitalismo contemporâneo estruturado no princípio do *egoísmo ético* – individualização significa “vícios privados, benefícios públicos”. Esse princípio foi estudado a partir das ideias do neoliberal Mises (1949).

A segunda premissa básica, como contraponto à primeira, fez a análise historial-dialética considerando a Contabilidade como uma ciência *social*. Analisar a Contabilidade sob essa condição permitiu examinar e compará-la com as outras maneiras estabelecidas pelas pesquisas empíricas, positivistas, normativistas, etc. Isso permitiu evidenciar com maior propriedade o quão distante está a Contabilidade dos interesses da sociedade.

Para explorar as duas premissas básicas propôs-se, didaticamente, três realidades distintas e complementares que permitiram verificar a efetividade das circunstâncias desenvolvidas para que a Contabilidade entronizasse o capitalismo contemporâneo. A primeira realidade foi a *econômica*, por meio da qual foi possível contextualizar a Contabilidade e o profissional contador ao longo da história, particularmente, entre os séculos XIII e XVIII e entre os séculos XIX e XXI; a segunda realidade foi a *contábil*, que permitiu mergulhos na sua historialidade contábil e constatar quão relevante e primordial é o papel do profissional da Contabilidade, com profundas influências sobre como produzir informação contábil; a terceira e última realidade foi a *retórica* (morfologia/semântica/sintaxe), que permitiu unir, associar e analisar as outras duas realidades sob o ponto de vista da crítica do discurso contábil, posto que à Contabilidade cabe a complexa tarefa de relatar fatos financeiros, econômicos, patrimoniais e, presumivelmente, de forma *neutra*. Ao longo da apresentação dos argumentos e dos questionamentos entre essas realidades, o construto vinculante e intrigante é a ausência da *neutralidade* contábil. Esse é o grande embaraço entre as realidades que, por vezes, ocultam fatos, por vezes, se valem deles.

Do ponto de vista da realidade econômica, em certos momentos, mesclada com a realidade contábil, algumas reflexões permitiram extrair certas evidências sobre a conduta humana em torno do interesse pela acumulação de riqueza.

A síntese deste ensaio, sob o foco histórico, permite, pelo menos, quatro grandes momentos histórico-dialógicos diferentes em que a Contabilidade contribui para o registro e

evidenciação das “trocas interessadas” (TINKER, 1985). Em todas elas a Contabilidade está vinculada ao capital: o primeiro se referiu ao período da Antiguidade em que a Contabilidade teve o papel de registro e controle da produção; o segundo período, ocorreu na Alta Idade Média e Renascimento europeus quando o papel da Contabilidade, das aritméticas, da álgebra, das proporções teve um significado relevante para a expansão e compreensão do capitalismo sob o objetivo do lucro, o qual foi fortalecido por meio do método contábil das partidas dobradas e anotado nos livros contábeis como o Diário e Razão. Esses apontamentos eram fundamentais à segurança das transações negociais, sobretudo as ultramarinas.

O terceiro momento, e muito diferente dos anteriores, se instaurou expressivamente a partir do século XIX com a Revolução Industrial, quando surgiu, pela primeira vez, a *abstração* contábil: processo de manipulação do objeto teórico-contábil que, pretensamente, deu vestes teóricas e justificadoras aos processos fabris, que se iniciou provavelmente, com a *Teoria da Entidade*.

O quarto momento ocorreu na transição da Revolução Industrial para a Revolução Tecnológica, quando a Contabilidade se firmou como um instrumento orgânico construído sob o juízo de valor, cujo papel precípua foi a permissividade, o consentimento privado para explicar e cancelar os excessos do capitalismo financeirizado. A excrecência dessa financeirização está nas arriscadas operações em que até mesmo os próprios ativos e passivos das corporações servem como objetos de *apostas*. Os instrumentos financeiros (derivativos) passam a dominar o cenário econômico mundial. Por se tratar de aplicações financeiras, muitas vezes globalizadas, com interferência nos ativos e passivos das corporações, o denominador comum informacional, lógica balizadora dos procedimentos contábeis, se deu pelas normas internacionais, as IFRS que determinaram a conduta contábil.

Assim, analisando os momentos apresentados acima, uma das evidências destacadas neste trabalho se referiu à presença do capitalismo no período da Antiguidade. Determinadas evidências puderam ser levantadas em obras como, *Guanzi*, *Arthasastra* e *Ciropédia*, em que relatos permitiram a aproximação de evidências, de traços fortes de um capitalismo robusto. Por exemplo, na China, 600 a.C., com relatos sobre o primeiro tratado da moeda que se tem notícia; na Índia de *kautyilia* (200 a.C.) que apresenta ricos procedimentos de auditoria contábil nas contas dos imperadores; e, por último, nas semelhanças detectadas entre processos fabris no período de *Ciro* (400 a.C.) e o início do gerencialismo nos EUA.

O raciocínio capitalista desenvolvido nos tratados sobre a economia, política, Contabilidade, etc pressupõe a existência de instrumentos de registro e controle, apropriados aos cálculos, como foi o princípio da *dualidade*, embora Sanandaji (2018) não tenha

considerado tal hipótese. Nesse período os limites da aplicação matemática estão na comensurabilidade das coisas, consideradas unidades indivisíveis.

Todavia, faltava algo que sustentasse a movimentação dessa riqueza na Antiguidade e a resposta pode estar, provavelmente, na própria Contabilidade por meio do princípio da *dualidade* desenvolvido por Mattessich (1995 e 2000).

Para os objetivos deste ensaio duas reflexões foram possíveis e encadeadoras. A primeira é de que capitalismo e Contabilidade, na Antiguidade, se complementavam para levar adiante o movimento das riquezas. A segunda reflexão é de que o eurocentrismo, baseado na Revolução Comercial, não foi uma ideia genuinamente europeia, mas trazida de outras regiões como, Oriente, Ásia e Mesoamérica.

Essas evidências permitiram, assim, reexaminar as teses defendidas por Sombart (1902), Weber (1930), Yamey (1949, 1964, 204) e Winjun (1971), acerca da originalidade do capitalismo europeu dos séculos XIII a XVIII, sustentada pela Contabilidade, por meio do método das partidas dobradas. O que se constatou foi um desenvolvimento fecundo das atividades capitalistas na Europa ocidental, mas alicerçada sobre os números hindu-arábicos, aritmética, regra de três e das proporções, permitindo o cálculo dos juros, dos contratos de seguro, etc. Não parece haver evidências de construções criativas genuinamente europeias nesse período, mas o aprimoramento e aplicabilidade do que foi trazido de outras regiões.

O genuíno espírito europeu, com ideias criativas e fecundas ocorreu por volta do início do século XVII, com pensadores como Simon Stevin e Viète, ambos matemáticos, além de Francis Bacon, John Locke e outros importantes pensadores. Stevin dá significado e abstração matemática aos números negativos e os desgarra da Contabilidade onde eram vistos como *dívida*. Ele, por ser também contador, pensou as contas contábeis, pela primeira vez, como representação social e formula os rudimentos da primeira equação contábil ( $A - P = PL$ ). Stevin não reproduz os árabes, constrói novas fronteiras para o conhecimento. Ele inaugura o *ratio* para os objetivos do pensar abstrato, é seminal. Deflui desse pensamento inaugural uma nova Europa Ocidental com propostas de renovação do capitalismo. Esse momento da Contabilidade parece ser mais reflexivo com construções visando à compreensão da riqueza sobre o prisma do proprietário. É primeiro passo dado pela Contabilidade para saltar da ingênua experimentação científica para alcançar a retórica da perspicácia, o que a faz mais próxima e mais comprometida com o capitalismo.

Um dos comprometimentos significativos da Contabilidade com o novo capitalismo gerencial, inaugurado nos EUA, se deu pela formulação da Teoria da Entidade. É a partir dessa teoria que aflorou a percepção de entidade *abstrata*, denominada de *corporação*.

Como o objetivo é perceber se a Contabilidade entroniza o capitalismo contemporâneo, assim, para esse fim específico, considerou-se uma nova realidade contábil, diferente de todas as anteriores, sobretudo, porque ela se imiscui com a realidade *retórica*, permitindo produzir construtos contábeis antes inimaginados, como: postulados, princípios, normas de regulamentação contábil. Esse esforço de teorizar a Contabilidade parece contraditório, mas significou a ruptura com os seus laços científicos, como a ideia de *Accountics* [Ciência das Contas] desenvolvida por Sprague (1887). Os primeiros a repudiarem essa cientificização foram os próprios profissionais contábeis, com receio de que a *planificação* poderia transforma-los em simples auxiliares.

O esforço de teorizar a Contabilidade sem um arcabouço científico, abriu espaços para o fortalecimento da profissão baseado no *juízo de valor* e na retórica da persuasão. No entanto, o recrudescimento da classe e sua aproximação dos capitalistas criou uma lacuna histórica na Contabilidade em relação ao valor do trabalho. A dedicação aos números, tempos e movimentos (Taylor, 1913) permitiu uma forte expropriação da mão de obra e a manutenção dos lucros a todo custo. Embora a literatura sobre o capitalismo (Smith, Ricardo, Marx, Sombart, Weber e outros) fosse abundante, com reflexões profundas sobre o valor-trabalho, a Contabilidade não produziu qualquer discussão sobre o significado de *trabalho*, sua estruturação, particularmente, no contexto dos custos.

Os compromissos assumidos com o capitalista fez do contador um profissional da sua mais alta confiança. A expressão *guarda-livros* carrega a conotação de confiança depositada no contador, digno de fidelidade. Em determinados momentos da história (século XV), a ruptura dessa fidelidade do guarda-livros era paga com a morte. Associado a esse compromisso, a partir do final do século XIX, tem-se o início da consolidação da profissão de contador, por meio da formação de agremiações representativas da classe.

Nessa sequência, dimensionou-se novos atributos, projetando novas carreiras: a do contador público com certificação e do auditor. Nesse momento, deu-se início ao monopólio da informação contábil nas mãos do contador/auditor, que passou a ser não só responsável pela escrituração contábil das corporações, mas também detinha a competência privativa e exclusiva de atestar a veracidade das demonstrações contábeis publicadas.

O passo seguinte foi estabelecer, convenientemente, a forma pela qual a informação contábil devia ser divulgada. Assim, fechou-se o circuito e o domínio completo de tudo o que era divulgado pelos contador/auditor: o contador criou as regras para ele próprio seguir (autorregulamentação); escriturava os livros contábeis com base nessas regras; auditava esses livros, e atestava a sua veracidade, evidentemente, num jogo de retórica e camuflagens,

expostas neste ensaio, que tem permitido situações episódicas de crises financeiras e falências inesperadas de empresas e grupos de empresas. Esse, possivelmente, foi o momento (anos de 1920/30) em que a profissão contábil iniciou o seu alinhamento aos interesses do capitalista, particularmente nos EUA.

O alinhamento seguinte da profissão contábil, eivado de ideologismos e de elaborado sentido retórico, ocorreu por volta dos anos de 1980 quando se inicia o processo de globalização das corporações transnacionais (apátridas). A experiência da globalização permitiu priorizar o neoliberalismo financeiro, cujo objetivo foi eliminar o controle sobre os capitais, desenvolvendo o rentismo inclusive sobre todos os itens do balanço da corporação. Na Contabilidade, para atender os interesses desse novo capitalismo, foram criadas normas internacionais (IFRS) e instrumentos que justificassem e explicassem a sua existência, como a EC e o conceito de *fair value*, ambos disseminados pelo mundo todo a partir dos EUA.

A financeirização da Contabilidade tem sido aceita como de *alta* qualidade e condizentes com os anseios dos capitalistas neoliberais, em que quase todo o balanço é submetido à marcação a mercado. Nesse sentido, uma das ações determinantes do controle da informação contábil pelo contador é o controle de como ela deve ser divulgada.

Portanto, ocorre a legitimação das transações em que ativos, passivos, lucros das corporações, se transformam em produtos rentistas. A Contabilidade se engaja nesse jogo que por meio das IFRS passam a ter elevado conteúdo semântico, político e muitas vezes, metafórico. Como afirma Chiapello (2016) “é o poder de criar riqueza, por meio de convenções contábeis”. Com isso, encaminhou-se a Contabilidade em uma direção pouco construtiva sob o foco societal.

O entrave das organizações IASB e IFRS Foundation, no entanto, é saber lidar com o jogo retórico em torno do significado de “interesse público”. Apregoam pelos quatro cantos a sua lisura, confiabilidade, credibilidade e o compromisso com o *interesse público*. Todavia, por mais que o discurso seja na manutenção das aparências, a todo o momento o que se constatou foi a fixação dos seus objetivos externados em favor da financeirização neoliberal.

As crises conceituais e paradigmáticas foram desdenhadas a pretexto de um mecanicismo retórico sem precedente na história contábil, cuja manipulação informacional tem oscilado entre o volátil, a negligência intelectual e o descompromisso com a sociedade, seja do ponto de vista da responsabilidade social, ambiental, ou mesmo contábil.

Nesses termos, a conclusão alcançada por este ensaio teórico permitiu afirmar, por todas as evidências histórico-teóricas apontadas nos Tópicos anteriores, que a Contabilidade contribui fortemente para entronizar o capitalismo contemporâneo.

Por fim, o que se constata é que essa financeirização da Contabilidade tem impactado a sua autonomia científica de forma abrupta, direcionando a academia e os pesquisadores para posturas fortemente quantitativas e positivistas. As elevadas demandas do mercado, monopolizador das discussões, fizeram com que a pesquisa se voltasse para a *práxis* contábil, ignorando as necessidades da Contabilidade enquanto ciência social.

O que se espera é que este trabalho possa contribuir de alguma forma para que os estudiosos se despertem para o verdadeiro significado de Contabilidade enquanto ciência social, cuja dimensão, a visão do ambiente social permita reflexões mais equânimes e menos facciosas, afinal trata-se da sociedade humana.

Se o interesse deste estudo é também apontar a lacuna contábil sobre o conceito de força de trabalho (a ação do mais-valor), das teses de Marx, novos estudos são possíveis. Por exemplo, para um Lucro Líquido constante (vide Tabela 3), pode-se estudar o comportamento das variações dos capitais contante e variável. Isso permitiria fazer associação com o capital constante que é a outra parte dos custos do produto. Da Reta de Tendência da Mais-Valia pode-se extrair análises sobre o comportamento da força de trabalho face à Revolução Tecnológica que se apresenta neste século XXI.

Ainda são necessárias redobradas pesquisas no campo da compreensão da retórica utilizada pelas agremiações contábeis com vistas a um novo dimensionamento da ciência contábil, resgatando a sua linguagem de comunicação com projeções para os novos tempos. Alguns trabalhos relevantes ficaram esquecidos no tempo, como Mattessich (1964), Ijiri (1967), porque foram vencidos pela Contabilidade do “juízo de valor”. Resgatar a linguagem binária da Contabilidade, que deve deixar de ser partidas dobradas para se transformarem em partidas múltiplas, é uma necessidade dos tempos atuais.

Outra sugestão para novas pesquisas se refere aos embates ainda travados entre os defensores do custo histórico e do valor corrente, que estão exigindo pesquisas mais aprofundadas, não sob o olhar do mercado, mas sob um novo olhar da ciência da Contabilidade pelo foco social.

## 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADORNO, T. O ensaio como forma. In: Os Pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 30. Disponível em:  
[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/181008/mod\\_resource/content/1/Adrono.%20El%20ensayo%20como%20forma.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/181008/mod_resource/content/1/Adrono.%20El%20ensayo%20como%20forma.pdf)[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/181008/mod\\_resource/content/1/Adrono.%20El%20ensayo%20como%20forma.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/181008/mod_resource/content/1/Adrono.%20El%20ensayo%20como%20forma.pdf). Acesso em 01 nov. 2018.
- AGOSTINI, C. S. Platão e Aristóteles. *Mente Cérebro & Filosofia*, v. 1, p. 98, 2011.
- AMERICAN BANKERS ASSOCIATION. 2008. Letter to SEC. September 23, 2008
- AMBLARD, M. Conventions et comptabilité: vers une approche sociologique du modèle. *Sociologie de la comptabilité (special issue)*. *Comptabilité-contrôle-audit*, p. 47-68, 2004.  
<https://doi.org/10.3917/cca.103.0047>
- AMERICAN INSTITUTE CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). Code of Conduct, 2014. Disponível em:  
<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/codeofconduct/downloadabledocuments/2014december14codeofprofessionalconduct.pdf>. Acesso em: 08/06/2019.
- ÂNGULO, J. A. G. Criterios de valoración y mantenimiento del capital. In: PEREDA, J. T. (coord). *El marco conceptual para la información financiera: analysis y comentarios*. Madrid: Aeca, 2000.
- ANSELM, J. *As aventuras da mercadoria: para uma nova crítica do valor*. Trad. José Miranda Justo. Lisboa: Antígona Editores Refratários, 2006.
- ANTHONY, R. N. We don't have the accounting concepts we need. In: *Getting numbers you can trust: the New Accounting*. Harvard Business Review, 1987.
- ARNOLD, Global financial crisis: the challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, v. 34, p. 803-809, 2009.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.004>
- ARISTÓTELES. *Metafísica*. Introducción, traducción y notas de Tomas Calvo Martinez. Biblioteca Clásica Gredos, 200. Madrid: Editorial Gredos S.A., 1994
- ARRINGTON, C. E.; SCHWEIKER, W. The rhetoric and rationality of accounting research. *Accounting Organizations and Society*, v. 17, n. 6, p. 511-533, 1992.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90011-G](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90011-G)
- ARRINGTON, C.E. PUXTY, A. G. Accounting, interests, and rationality a communicative relation. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 2, n. 1, p. 31-58, 1991.  
[https://doi.org/10.1016/1045-2354\(91\)90018-9](https://doi.org/10.1016/1045-2354(91)90018-9)

ASHLEY, S. A. *Making Liberalism Work: The Italian Experience, 1860-1914*. Westport: Praeger Publisher, 2003.

BAKER, C. R.; BETTNER, M. Interpretive and Critical Research in Accounting: a Commentary on its Absence from Mainstream Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 8, p. 293-310, 1997.

<https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0116>

BAKER, R. What is the meaning of the public interest? *Auditing & Accountability Journal*, v. 18, n. 5, p. 690-703, 2005.

<https://doi.org/10.1108/09513570510620510>

BAKER, R. A genealogical history of positivist and critical accounting research. *Accounting History*, v. 16, n. 2, p. 207-222, 2011.

<https://doi.org/10.1177/1032373210396335>

BALL, R. IFRS: Ten years later. The 2015 PD Leake lecture (conference). Disponível em <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/information-for-better-markets-webcasts/ifrs-ten-years-later>. Acesso em: 31 dez. 2019.

<https://doi.org/10.2139/ssrn.2745245>

BALL, R. IFRS: Ten years later. Ball, Ray, IFRS - Ten Years Later. *Accounting and Business Research*, v. 46, n. 5, 2016. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2745245> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2745245> Acesso em: 31 dez. 2019.

<https://doi.org/10.2139/ssrn.2745245>

BARBU, E. *L'harmonisation comptable internationale: d'un vagabondage comptable à l'autre*. Comptabilité - Contrôle - Audit, tome 10, 2004. Disponível em: DOI 10.3917/cca.101.0037. Acesso em: 11 nov. 2018.

<https://doi.org/10.3917/cca.101.0037>

BAYOU, M. E.; REINSTEIN, A.; WILLIAMS, P. F. To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 36, p. 109-124, 2011.

<https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.02.001>

BÉAUR, G. et al. *Fraude, contrefaçon, contrebande de l'Antiquité à nos jours*. Paris: Librairie Droz, 2007 (Collection Publications d'histoire économique et sociale internationale).

BEAVER, W. Directions of accounting research: NEAR and FAR. *Accounting Horizons*, v. 10, p. 112-121, 1996.

BEAVER, W. *Financial reporting: an accounting revolution*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall International, 1989.

BELKAOUI, A. R. The linguistic shaping of accounting. London: Quorum Books, 1995b.

BELKAOUI, A.R. The cultural shaping of accounting. London: Quorum Books, 1995a.

BENSTEN, G. J. Fair-value accounting: a cautionary tale from Enron. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 25, p. 465-484, 2006.

<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2006.05.003>

BERLAND, N. and PEZET, A. Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. Les études critiques en management, une perspective française. Presses Universitaires de Laval, p. 131-162, 2009.

BENSTON, G. J. et al. The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: a critical analysis. *Accounting Horizons*, v. 21, n. 2, p. 229-238, 2007.

<https://doi.org/10.2308/acch.2007.21.2.229>

BESTA, F. La ragioneria. 2 ed. Vol. 1. Milano: Casa Editrice Dottor Francesco Vallari, 1922.

BIONDI, Y. The Pure Logic of Accounting: a critique of the fair value revolution.

*Accounting, Economics, and Law*, v. 1, 2011.

<https://doi.org/10.2202/2152-2820.1018>

BLAKE, J.; SALAS, O. A. Corporate governance and creative accounting: a comparison between Spain and the UK. In: MCLEAY, S.; RICCABONI, A. **Contemporary issues in accounting regulation**. New York: Springer Science+Business Media, LLC, 2001. ISBN 978-1-4615-4589-7 (eBook)

[DOI 10.1007/978-1-4615-4589-7](https://doi.org/10.1007/978-1-4615-4589-7). Acesso em: 14 dez. 2019.

BOGLE, J. C. e SULLIVAN, R. N. Markets in crisis. *Financial Analysts Journal*, v. 65, p. 17-24, 2009.

<https://doi.org/10.2469/faj.v65.n1.3>

BONIN, H. Réflexions sur la fraude monétaire. In: BÉAUR, Gérard Béaur et al. *Fraude, contrefaçon, contrebande de l'Antiquité à nos jours*. Genève: Librairie Droz, 2007, p. 411-413 (Publications d'histoire économique et sociale internationale).

BOULDING, K. E. Economics and accounting: the uncongenial twins. BAXTER, W. T; Davidson, S. (eds.). *Studies in Accounting Theory*. Homewood: Richard D. Irwin, Inc., p. 44-55, 1962.

BOYER, R. Assessing the impact of fair value upon financial crises. *Socio-Economic Review*, v. 5, p. 779-807, 2007.

<https://doi.org/10.1093/ser/mwm018>

BOYNS, T. et al. The Birth of Industrial Accounting in France and Britain. In: BRIEF, Richard P. *New Works in Accounting History*. New York: Garland Publishing, Inc., 1997.

BRAVERMAN, H. *Labor and Monopoly Capital: the degradation of work in the Twentieth Century*. New York: Monthly Review Press, 1998.

BREALEY, R. A. & Myers S. C. *Principles of corporate finance*. 7th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2003.

BRILOFF, A. *Unaccountable accounting*. New York: Harper & Row Publishers, 1972.

BRILOFF, A. J. *Garbage In / Garbage Out: A Critique of Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 (the COSO Report) and The SEC Accounting Regulatory Process*. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 12, p. 125-148, 2001.  
<https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0458>

BROWN, R. *History of accounting and accountants*. London: Frank Cass and Company Limited, 1905 (reprinted: 1968).

BRYER, R. IAS39: the IASB's Achilles' heel? lectures at Warwick Business School, November 2003, and at Beyreuth University, May 2004. Disponível em:  
[https://warwick.ac.uk/fac/soc/wbs/subjects/accountinggroup/groupmembers/academics/rob\\_bryer/working\\_papers/ias\\_39\\_rob\\_bryer.pdf](https://warwick.ac.uk/fac/soc/wbs/subjects/accountinggroup/groupmembers/academics/rob_bryer/working_papers/ias_39_rob_bryer.pdf). Acesso em: 31 dez. 2019.

BRYER, R. *Ideology and reality in accounting: a Marxist history of US accounting from the late 19th century to the FASB's conceptual framework*. Part one: from the rise of 'big business' to the stock market crash of 1929. 2008. York University (June 2008), the European Critical Accounting Studies Conference, University of Glasgow, 18th-20th July 2007, and Accounting, Business and Financial History Conference, 10th-11th September 2007. Disponível em:  
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.128.7718&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em: 07 nov. 2018.

BRYER, R. A. *A marxist critique of the FASB's conceptual framework*. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 10, p. 551-589, 1999.  
<https://doi.org/10.1006/cpac.1999.0358>

BRYER, R. A. *Accounting for Value in Marx's Capital: the invisible hand*. London: Lexington Books, 2017.

BRYER, R. A. *The late nineteenth-century revolution in financial reporting: accounting for the rise of investor or managerial capitalism?* *Accounting Organization and Society*, v. 18, n. 7/8, p. 649-690, 1993.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90048-B](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90048-B)

BRYER, R. A. *Why Marx's labour theory is superior to the marginalist theory of value: the case from modern financial reporting*. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 5, p. 313-340,

1994.

<https://doi.org/10.1006/cpac.1994.1020>

BRYER, R. Americanism and financial accounting theory. Part 1: Was America born capitalist? *Critical Perspectives on Accounting*, v. 23, p. 511-555, 2012.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.09.003>

BRYER, R. Americanism and financial accounting theory - Part 2: The 'modern business enterprise', America's transition to capitalism, and the genesis of management accounting. *Critical Perspective on Accounting*, v. 24, p. 273-318, 2013a.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.09.002>

BRYER, R. Americanism and financial accounting theory - Part 3: Adam Smith, the rise and fall of socialism, and Irving Fisher's theory of accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 24, p. 572-615, 2013b.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.09.004>

BRYER, R. For Marx: A critique of Jacques Richard's The dangerous dynamics of modern capitalism (From static to IFRS' futuristic accounting)!. *Critique Perspective on Accounting* (2014). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/>. Acesso em: 11 nov. 2018.

BRYER, R. Socialism, accounting, and the creation of 'consensus capitalism' in America, circa 1935-1955. *Critical Perspective on Accounting*, 2015. Disponível em:

<http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2015.10.007>. Acesso em: 11 nov. 2018.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.10.007>

CANZIANI, A. Gino Zappa (1879-1960) Accounting Revolutionary. In: EDWARDS, John Richard. *Twentieth-century accounting thinkers*. London and New York: Routledge, 1994.

CANZIANI, A. La Ragioneria italiana 1841-1922 da tecnica a scienza. *La Manualistica delle scienze economiche e sociali nell'Italia liberale. Il pensiero economico italiano*, n, 1, p. 137-152, Luglio, 2007.

CAPRON, M. Les enjeux de la mondialisation des normes comptables. *L'Économie politique*, v. 36, p. 81-91, 2007/4.

<https://doi.org/10.3917/leco.036.0081>

CAPRON, M. Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier. *Management et sciences sociales. Vol 68*, 2006 Disponível em:

[https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-](https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=Les+normes+comptables+internationales%2C+instruments+du+capitalisme+financier%2C+capron%2C+2006&btnG=)

[BR&as\\_sdt=0%2C5&q=Les+normes+comptables+internationales%2C+instruments+du+capitalisme+financier%2C+capron%2C+2006&btnG=](https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=Les+normes+comptables+internationales%2C+instruments+du+capitalisme+financier%2C+capron%2C+2006&btnG=). Acesso em: 16 jan. 2019.

CARTER, D.; WARREN, R. Metonyms and metaphor: the rhetorical redescription of public interest for the International Accounting Standards Board. *Critical Policy Studies*, 2018. DOI: 10.1080/19460171.2018.1437460. Acesso em: 31 dez. 2019.

<https://doi.org/10.1080/19460171.2018.1437460>

CASERTANO, G. Verdade e retórica em Platão. 2017. (1:32m). Universidade Federal da Paraíba-UFPB. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=RjczDlkHtmY>, Acesso em: 30 jan. 2019.

CHANTIRI-CHAUDEMANCE, R. L'élaboration des normes comptables ou l'art de persuader: la rhétorique du normalisateur à travers la littérature. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, v. 19, n. 3, p. 35-58, 2013.  
<https://doi.org/10.3917/cca.193.0035>

CHATFIELD, M. Double Account Method. In: CHATFIELD Michael; VANGERMEERSCH, Richard (ed.). *The History of Accounting: an international encyclopedia*. New York: Garland Publishing, Inc., 1996.

CHIAPELLO, E. Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 18, n. 3, p. 263-296, 2007.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.11.012>

CHIAPELLO, E. La construction comptable de l'économie. *Sociologie Économique*, N° 152, pp. 26-34, 2008. Disponível em: <https://www.cairn.inforevue-idees-economiques-et-sociales-2008-2-page-26.htm>. Acesso em: 15 dez. 2019.  
<https://doi.org/10.3917/idee.152.0026>

CHIAPELLO, E. Chiapello, E. Financialisation of valuation. *Human Studies*, v. 38, n. 1, p. 13-35, 2015. DOI 10.1007/s10746-014-9337-x. Acesso em: 29 dez. 2019.  
<https://doi.org/10.1007/s10746-014-9337-x>

CHIAPELLO, E. (2016). How IFRS contribute to financialisation of capitalism. In: BENSADON, D. PRAQUIN, N. (Eds.), *IFRS in a global world* (p. 71-84). Switzerland: Springer International Publishing. (ebook). Disponível em: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-319-28225-1>. Acesso em: 29 dez. 2019.

CHIAPELLO, E. Critical accounting research and neoliberalism. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 43, p. 47-64, 2017.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.09.002>

CHUA, W. F. Radical development in accounting thought. *The Accounting Review*, v. 61, n. 4, p. 601-632, 1986. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4388569/mod\\_resource/content/0/Chua\\_1986-Radical%20Developments%20in%20Accounting%20Thought.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4388569/mod_resource/content/0/Chua_1986-Radical%20Developments%20in%20Accounting%20Thought.pdf). Acesso em: 18 dez. 2019.

COLASSE, B. La normalisation comptable internationale face à la crise. In: *Revue d'économie financière*, n° 95, 2009. Les pays émergents, Mondialisation et crise financière. pp. 387-399. doi: 10.3406/ecofi.2009.5364. Acesso em: 31 dez. 2019.  
<https://doi.org/10.3406/ecofi.2009.5364>

COLASSE, B. La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle.

Comptabilité - Contrôle - Audit, tome 17, 2011. Disponível em: <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2011-1-page-156.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018.

<https://doi.org/10.3917/cca.171.0155>

COLASSE, B. La normalisation comptable internationale face à la crise. *Revue d'économie financière*. vol. 95, pp. 387-399, 2009. Disponível em: [http://www.persee.fr/doc/ecofi\\_09873368\\_2009\\_num\\_95\\_2\\_5364](http://www.persee.fr/doc/ecofi_09873368_2009_num_95_2_5364). 2009. Acesso em: 19 out. 2018.

<https://doi.org/10.3406/ecofi.2009.5364>

COLASSE, B. Théories comptables. In: *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Paris: Economica, p. 1231-1244, 2000.

COLASSE, B.; MELLOTT, N. The international standardization of accounting: the resistible rise of the IASC/IASB. *Annales des Mines - Gérer et comprendre*, n. 100, p. 15-24, 2010.

<https://doi.org/10.3917/geco.100.0015>

COLASSE, B.; STANDISH, P. State versus market: contending interests in the struggle to control french accounting standardization. In: MCLEAY, S.; RICCABONI, A. *Contemporary issues in accounting regulation*. New York: Springer Science+Business Media, LLC, 2001. ISBN 978-1-4615-4589-7 (eBook)DOI 10.1007/978-1-4615-4589-7. Acesso em: 14 dez. 2019.

[https://doi.org/10.1007/978-1-4615-4589-7\\_1](https://doi.org/10.1007/978-1-4615-4589-7_1)

COLE, W. M. *Accounts their construction and interpretation for business men and students of affairs*. Houston: Houghton Mifflin Company, 1908.

COPE, E. M. *Plato's Gorgias*. Cambridge: Deighton, Bell, and Co., 1864.

CURRY, T.; SHIBUT, L. The Cost of the Savings and Loan Crisis. *FDIC Banking Review*, v. 13, n° 2, p. 26-35, 2000.

D'AMICO, L.; PALUMBO, R. Fabio Besta e la nascita della Ragioneria moderna. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2085229> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2085229>, 2012. Acesso em: 31 out. 2017.

<https://doi.org/10.2139/ssrn.2085229>

DAUMAS, J. C.. Manipulation des comptes et gestion de l'entreprise: le cas de Blin & Blin. In : BÉAUR, Gérard et al. *Fraude, contrefaçon, contrebande de l'Antiquité à nos jours*, Genève: Librairie Droz, p. 331-344, 2007 ("Publications d'histoire économique et sociale internationale").

DEGOS, Jean-Guy. Sécurité et fraude dans les systèmes comptables. 03/07/2016. Disponível em <http://fraudmeshs.hypotheses.org/89>. Acesso em: 10 dez. 2019.

DEIN, R. C. A Glance Backward at Research in Accounting. *The Accounting Review*, v. 36, n. 1, p. 1-8, 1961.

DESCARTE, R. O discurso do método. Trad. Enrico Corvisieri. São Paulo: Nova Cultural, 1999 (Col. Os pensadores).

DICKINSON, A. L. Accounting: practice and procedure. New York: The Ronald Press Company, 1914.

DICKINSON. A. L. The profits of Corporation. New York: Williams Street, 1904.

DILLARD, F. Accounting as a Critical Social Science. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 4, n. 1, 1991. Disponível em:  
<https://doi.org/10.1108/09513579110143849>. Acesso em 11 nov. 2018.  
<https://doi.org/10.1108/09513579110143849>

DING, Y.; Jacques RICHARD, J.; STOLOWY, H. Towards an understanding of the phases of goodwill accounting in four Western capitalist countries: from stakeholder model to shareholder model. 2007. Disponível em:  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1000735](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1000735). Acesso em: 07 nov. 2018.

DOWNEY, A. "Depreciation". In: CHATFIELD Michael; VANGERMEERSCH, Richard (ed.). *The History of Accounting: an international encyclopedia*. New York: Garland Publishing, Inc., 1996.

DYE, R.A. SUNDER, S. Why Not Allow the FASB and IASB Standards to Compete in the U.S.? (working paper). Yale School of Management. Disponível em:  
[http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract\\_id=271090](http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=271090). Acesso em: 16 dez. 2019.

EDWARDS, J. D. *History of Public Accounting in the United States*. (ebook) East Lansing, Michigan: Michigan State University, 1960.

ELIAS, N. *A sociedade dos indivíduos*. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1994

ERNEST YOUNG. USGAAP/IFRS accounting differences identifies toll. Disponível em:  
[https://www.ey.com/publication/vwluassetsld/usgaapifrsaccountingdifferencesidentifiertool\\_05534-191us\\_31january2019/\\$file/usgaapifrsaccountingdifferencesidentifiertool\\_05534-191us\\_31january2019.pdf?OpenElement](https://www.ey.com/publication/vwluassetsld/usgaapifrsaccountingdifferencesidentifiertool_05534-191us_31january2019/$file/usgaapifrsaccountingdifferencesidentifiertool_05534-191us_31january2019.pdf?OpenElement). Acesso em: 11 nov. 2019.

EY.COM (Ernest Youg). Prohibits revenue-based depreciation, n. 78 / May 2014. EYGM Limited, 2014. Disponível em:  
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Developments\\_Issue\\_78:\\_IASB\\_prohibits\\_revenue-based\\_depreciation/\\$File/Devel78-IntAssets-PPE-May2014.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_Issue_78:_IASB_prohibits_revenue-based_depreciation/$File/Devel78-IntAssets-PPE-May2014.pdf). Acesso em: 07 nov. 2019.

FEAR, J.; KOBRAK, C. Origins of German Corporate Governance and Accounting 1870-1914: making capitalism respectable. XIV International Economic History Congress,

Helsinki, Sessio 96, 2006.

FEDERAL RESERVE-FED. Depository Institutions Deregulation and Monetary Control Act of 1980. Federal Reserve History (site). Disponível em: [https://www.federalreservehistory.org/essays/monetary\\_control\\_act\\_of\\_1980](https://www.federalreservehistory.org/essays/monetary_control_act_of_1980). Acesso em: 18 dez. 2019.

FISHER, I. The nature of capital and income. New York: The Macmillan Company, Ltd., 1906.

FLANDERS, D. P. Accountancy, Systematized Learning, and Economics. *The Accounting Review*, v. 36, n. 4, p. 564-576, 1961.

FOLEY, D. F. Understanding Capital Marx's Economic Theory. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

FONSECA, Rubem. Feliz Ano Novo. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2012.

FORRESTER, D. A. R. Schmalenbach and after: a study of the evolution of German Business Economics. Glasgow: David J. Clark Ltd, 1977.

FUKUYAMA, F. O fim da história e o último homem. Rio de Janeiro: Rocco, 2015.

GAFFIKIN, M. Legacy of the Golden age. *ABACUS*, v. 24, n. 1, 1988. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00201.x>. Acesso em: 18 dez. 2019.  
<https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00201.x>

GAFFIKIN, M. Being Critical in Accounting. *International Review of Business Research Papers*, v. 6, n. 5, p. 33-45, 2010.

GAFFIKIN, M. Being in accounting for a time. In: BAXTER, J.; POULLAOS, C. (ed.). *Practices, Profession and Pedagogy in Accounting: Essays in Honour of Bill Birkett*. Sydney: Sydney University Press, 2009a.

GAFFIKIN, M. Creating a Science of Accounting: accounting theory to 1970. Working Papers Series, 5/8, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, 2005.

GAFFIKIN, M. J. R. A Brief Historical Appreciation of Accounting Theory? But Who Cares? In: HASLAM, James; SIKKA, Prem. *Pioneers of Critical Accounting: a celebration of the Life of Tony Lowe*. (ebook), 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1057/978-1-137-54212-0>. Acesso em: 12 jun. 2019.  
<https://doi.org/10.1057/978-1-137-54212-0>

GAFFIKIN, M. The Critique of Accounting Theory, Accounting & Finance Working Paper, 06/25, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, 2006.

GAFFIKIN, M. Twenty-one years of critical resistance-almost: A reflection. *Accounting Forum*, v. 33, p. 268-273, 2009.

<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.01.002>

GAFFIKIN, N. Being critical in accounting. *International Review of Business Research Papers*, v. 6. n. 5, p. 33-45, 2010.

GAFUROV, I. et al. Depreciation in the aspect of matching revenues and expenses of the company. *Web of Conferences*. Disponível em: <https://doi.org/10.1051/e3sconf/2019>. Acesso em: 04 set. 2019.

<https://doi.org/10.1051/e3sconf/201911002046>

GARDINER, P. *Teorias da história*. 3 ed. Trad. Victor Matos e Sá. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984.

GARNER, S. P. *Evolution of Cost Accounting to 1925*. University of Alabama, 1954.

GIL, J. M. Expectativas sobre el desarrollo de la escuela crítica en contabilidad en el marco de la disseminación de las Niif. *Revista Lúmina* nº 14, p. 8, 2013. Universidad de Manizales, Colombia.

<https://doi.org/10.30554/lumina.14.1083.2013>

GILL, M. *Accountants' Truth: Knowledge and Ethics in the Financial World*. (ebook) Oxford: Oxford University Press, 2009.

<https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199547142.001.0001>

GIROUX, G. *Earnings Magic and the Balance Sheet: the search for financial reality*. E-book (Kindle). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2006.

GORE, P. *The FASB conceptual framework project 1973-1985: an analysis*. Manchester: Manchester University Press, 1992.

HABERMAS, Jürgen. *La lógica de las ciencias sociales*. Madrid: Editorial Tecnos, SA, 1990.

HARARI, M. Meinzer, M. and MURPHY, R. *Financial Secrecy, Banks and the Big 4 Firms of Accountants, Tax Justice Network: 2012*. Disponível em: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/FSI2012\\_BanksBig4.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/FSI2012_BanksBig4.pdf).

HASKEL, J.; WESTLAKE, S. *Capitalism without Capital: the rise of the intangible economy*. Princeton: Princeton University Press, 2018.

<https://doi.org/10.1515/9781400888320>

HATFIELD, H. R. A historical defense of bookkeeping (1924). In: BAXTER, W.T.; DAVIDSON, S. **Studies in Accounting**. London: Routledge and Taylor & Francis Group, 2014.

HEATH, L. C. How about some constructive input to the FASB? *Financial Executive*. Vol 6, nº 5, 1990. Disponível em:

<https://go.galegroup.com/ps/anonymous?id=GALE%7CA9550397&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=08954186&p=AONE&sw=w>. Acesso em: 18 dez. 2019.

HEIDEGGER, M. Conferências e escritos filosóficos. In: *Pensadores*. 2 ed. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Victor Civita, 1984.

HEIER, J. R. America's railroad depreciation debate, 1907 to 1913: a study of divergence in early 20th century accounting standards. *The Accounting Historians Journal*, v. 33, n. 1, p. 89-124, 2006.

<https://doi.org/10.2308/0148-4184.33.1.89>

HICKS, J. R. *Value and Capital*. Oxford: Clarendon Press, 1939.

HOMERO, P. F. J. Pode um instrumento da dominação capitalista se converter em ferramenta emancipatória? Reflexões sobre as funções sociais da contabilidade. III CSEAR - Conferência Interamericana de Contabilidade Socioambiental - América do Sul. UFPA - Belém-PA, jun./2013.

HOOGERVORST, H.; PRADA, M. Working in the Public Interest: The IFRS Foundation and the IASB. 2015. Disponível em: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/working-in-the-public-interest.pdf>. Acesso em: 31 dez. 2019.

HOPPER, T. et al. Globalization, accounting and developing countries. *Critical Perspective on Accounting*, v. 43, p. 125-148, 2017.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.06.003>

HOPPER, T.; ARMSTRONG, P. Cost accounting, controlling labor and the rise of conglomerates. In: EDWARDS, John Richard. *The history of accounting: critical perspective on business and management*. Vol. III: Cost and management accounting. London / New York: Routledge 2000.

HOPWOOD, A. Accounting and the pursuit of social interest. In: CHUA, W.F., LOWE, E.A.; PUXTY, A.G. (Eds). *Critical Perspectives in Management Control*. London: Macmillan Press, 1989.

HOPWOOD, A. G. Accounting calculation and the shifting sphere of the economic. *European Accounting Review*, v. 1, p. 125-143, 1992.

<https://doi.org/10.1080/09638189200000007>

HOPWOOD, A. Whither Accounting Research? *The Accounting Review*, v. 82, n. 5, p. 1367-1374, 2007.

<https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.5.1365>

HORKHEIMER, M. *Eclipse da Razão*. São Paulo: Centauro, 2000.

HORKHEIMER, M. Filosofia e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter et al. Textos Escolhidos. São Paulo: Abril Cultural, 1975a. (Coleção Os Pensadores).

HOUQUE, M. N.; MONEM, R. M. IFRS Adoption, Extent of Disclosure, and Perceived Corruption: A Cross-Country Study, *The International Journal of Accounting*, v. 51, n. 3, p. 363-378, 2016.

<https://doi.org/10.1016/j.intacc.2016.07.002>

HRYNIUK. I. Depreciation as a source of current capital financing of enterprises. *Acta Universitatis Nicolai Copernici*, v. 45, n. 4, p. 49-58, 2018.

[https://doi.org/10.12775/AUNC\\_ZARZ.2018.044](https://doi.org/10.12775/AUNC_ZARZ.2018.044)

IASPLUS. IAS 16: Property, Plant and Equipment (Quik Articles Links). Deloitte. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>. Acesso em: 22 set. 2019.

IFRS. International Financial Reporting Standards. Conceptual Framework for Financial Reporting (Project Summary). IFRSF, 2018.

IFRS. International Financial Reporting Standards, 2019. Disponível em: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>. Acesso em: 30 dez. 2019.

IJIRI, Y. The foundations of accounting measurement: a mathematical, economic and behavioral inquiry. New Jersey: Prentice-Hall, 1967.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD-IASB. IAS 16, Property, Plant and Equipment. Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>. Acesso em: 22 set. 2019.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION (IFRS Foundation). 2010. About the IFRS Foundation and the IASB. London: IFRS Foundation.

IUDÍCIBUS, S. et al. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da "teoria tradicional e teoria crítica". *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 8, n. 4, p. 274-285, 2011.

<https://doi.org/10.4013/base.2011.84.01>

IUDICIBUS. S. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. *RCO - Revista de Contabilidade e Organizações - FEARP/USP*, v. 1, n. 1, p. 8-15 set./dez. 2007.

<https://doi.org/10.11606/rco.v1i1.34693>

JACK, L. Accounting and social theory: an introduction. (ebook). New York: Routledge, 2017.

<https://doi.org/10.4324/9781315657523>

JAMAL, Karim et al. A research-based perspective on the SEC'S proposed rule- Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) by U.S. issuers. *Accounting Horizons*, v. 24, n. 1, p. 139-147, 2010.

<https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.1.139>

JAMES, H. Deglobalization: the rise of disembedded unilateralism (summarized by Laurence b. Siegel). In: CFA INSTITUTE RESEARCH FOUNDATION. *Ten years: Reflections on the Global Financial Crisis. Annual Review*, 2019. Disponível em: <https://www.cfainstitute.org/-/media/documents/article/rf-brief/10-years-after-global-financial-crisis.ashx>. Acesso em: 09 jun. 2019.

JEANJEAN, T. *La theorie positive de la comptabilité: une revue des critiques*. Cahier de recherche du CEREQ, n. 99-12, Université de Paris-Dauphine, 1999.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KAPAYA, G. *International Harmonization of Accounting - a case of harmonization for 'us' and standardization for 'you'?* Critical Perspective on Accounting Conference, N. Y., paper synopsis, 1999.

KAYA, D.; PILLHOFER. J. A. *Potential Adoption of IFRS by the United States: A Critical View*. *Accounting Horizons American Accounting Association*, v. 27, n. 2, p. 271-299, 2013.

<https://doi.org/10.2308/acch-50423>

KIRSCH, R. 2012. *The evolution of the relationship between the U.S. Financial Accounting Standards Board and the international accounting standard setters: 1973-2008*. *Accounting Historians Journal*, l. 39, n. 1, p. 1-51, 2008.

<https://doi.org/10.2308/0148-4184.39.1.1>

KOENING, R. *The 25 Best Jobs of 2019*. *USNews & World Report*. 8/01/2019. Disponível em: <https://money.usnews.com/careers/best-jobs/rankings/best-business-jobs>. Acesso em: 27 jan. 2019.

KOMORI, N. *Beneath the globalization paradox: towards the sustainability of cultural diversity in accounting research*. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 26, p. 141-156, 2015.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.005>

KRATEV, Ivan. *After Europe*. University of Pennsylvania Press. Edição do Kindle.

LANDES, D. S. *A riqueza e a pobreza das nações: porque algumas são tão ricas e outras são tão pobres*. Trad. Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1998.

LANDSMAN, W. R. *Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research*. *Accounting and Business Research. Special Issue:*

International Accounting Policy Forum. p. 19-30. 2007.

<https://doi.org/10.1080/00014788.2007.9730081>

LEAKE, P. D. Depreciation and wasting assets. New York: Arno Press, 1976 [reprinted 1912].

LÉAUTEY. E. Introduction comptable a la science sociale (Extrait du Traité des Inventaires et des Bilans). (ebook). Paris: Librairie Comptable et Administrative, 1889.

LEE, T. Shaping the U.S. academic accounting research profession: the American Accounting Association and the social construction of a professional elite. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 6, n. 3, p. 241-262, 1995.

<https://doi.org/10.1006/cpac.1995.1023>

LEE, T. The editorial gatekeepers of the accounting academy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 10, n. 1, p. 11-30, 1997.

<https://doi.org/10.1108/09513579710158694>

LEE, T. The professionalization of accountancy: a history of protesting the public interest in a self-interest way. In: EDWARDS, John Richard (ed.). *The history of accounting: critical perspectives on business and management*. New York: Routledge, 2000, vol. 4.

LEMARCHAND, Y. The dark side of the result, self-financing and accounting choices within XIXth century French industry. *Accounting, Business and Financial History*, v. 3, n. 3, p. 303-335, 1993. In: *Accounting in France/La Comptabilité en France: historical essays/études historiques*. Edited by Yannick Lemarchand and R. H. Parker. New York and London: Garland Publishing, Inc. 1996.

<https://doi.org/10.1080/095852093000000055>

LEMMARCHAND, Y. ; PRAQUIN, N. Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914). *Association Francophone de Comptabilité. Comptabilité - Contrôle - Audit*, v. 11, p. 15-33, 2005.

<https://doi.org/10.3917/cca.113.0015>

LEV. B.; GU, F. The end of accounting and the path forward for investors and managers. (Ebook). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2016.

<https://doi.org/10.1002/9781119270041>

LITTLETON, A.C. Italian Double Entry in Early England. *The Accounting Review*, v. 1, n. 2, p. 60-71, 1926.

LOFT, A. The history of management accounting: relevance found. In: EDWARDS, John Richards. *The history of accounting: critical perspective on business and management*. Vol III: Cost and management accounting. London / New York: Routledge, 2000.

LOPES DE SÁ, A. Teoria da contabilidade superior. Belo Horizonte: UNA-União de

Negócios e Administração, 1994.

LOPES DE SÁ, A. Teoría General del Conocimiento Contable. Madrid: ICAC, 1998.

LOWE, E. A.; TINKER, A. M. Siting the accounting problematic: towards an intellectual emancipation of accounting. *Journal of Business Finance & Accounting*. v. 4, n. 3, p. 263-276, 1977.

<https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.1977.tb00712.x>

LUKÁCS, G. A alma e as formas: ensaios. Trad. Rainer Patriota. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2015.

MACEWAN, A. Neoliberalism and democracy: market power versus democratic power. In: SAAD-FILHO, A.; JOHNSTON, D. *Neoliberalism: a critical reader* (ebook). Pluto Press, London and Ann Arbor, MI, pp. 170-176, 2005. Disponível em:

<https://www.jstor.org/stable/j.ctt18fs4hp>. Acesso em: 29 dez. 2019.

<https://doi.org/10.2307/j.ctt18fs4hp.24>

MACVE, R. Capital and financial accounting: a commentary on Bryer's "a marxist critique of the FASB's conceptual framework". *Critical Perspectives on Accounting*, v. 11, p. 591-613, 1999.

<https://doi.org/10.1006/cpac.1999.0355>

MACVE, R. Conceptual frameworks of accounting: some brief reflections on theory and practice. *Accounting and Business Research*, v. 40, n. 3, p. 303-308, 2010.

<https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663405>

MACVE, R. Fair value vs conservatism? Aspects of the history of accounting, auditing, business and finance from ancient Mesopotamia to modern China. *The British Accounting Review*, v. 47, p. 124-141, 2015.

<https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.01.001>

MANDEVILLE, B. *The fable of the bees; or private vices, publick benefits*. Oxford: Ed. F. B. Kae, 1924.

MARX, K. *Capital*. Harmondsworth: Penguin Books, 1976, vol. 1.

MARX, K. *Capital*. Harmondsworth: Penguin Books, 1978, vol. 2.

MARX, K. *Capital*. Harmondsworth: Penguin Books, 1981, vol. 3.

MARX, K. *El capital: el proceso de producción del capital*. Tomo I, vol. I, libro primero. 28 ed. Traducción, advertencias y notas Pedro Scaron. México: Siglo XXI Editores, 2008 (Biblioteca del Pensamiento Socialista).

MARX, K. *O capital [recurso eletrônico]: crítica da economia política*. Volume II, Livro

Segundo. O Processo de Circulação do Capital. Trad. Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

MARX, K. O capital: crítica da economia política. Coordenação e revisão de Paul Singer. Tradução de Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Nova Cultural, 1996. (Os Pensadores, livro 1, tomo 2).

MARX, K. O capital [recurso eletrônico]: crítica da economia política. Livro I: O processo de produção do capital. Trad. Rubens Enderle. São Paulo: Boitempo, 2013.

MARX, K. O capital [recurso eletrônico]: crítica da economia política. Livro III: o processo global da produção capitalista. São Paulo: Boitempo, 2017.

MATHER, J. Depreciation in Relation to the Audit of Accounts, *The Accountant*, v. 2, p. 5-6, 8 January 1876. Disponível em:  
[https://books.google.com.br/books?id=53NDAQAAIAAJ&pg=PA11-IA18&lpg=PA11-IA18&dq=%22Depreciation+in+Relation+to+the+Audit+of+Accounts%22&source=bl&ots=\\_NybJZiecv&sig=ACfU3U35-XJLF3rgG-oV3rAyWSVL9Neo2g&hl=pt-BR&sa=X&ved=2ahUKEwjS-LXWnfnmAhWSq1kKHZ\\_kBm0Q6AEwAXoECAUQAQ#v=onepage&q=%22Depreciation%20in%20Relation%20to%20the%20Audit%20of%20Accounts%22&f=false](https://books.google.com.br/books?id=53NDAQAAIAAJ&pg=PA11-IA18&lpg=PA11-IA18&dq=%22Depreciation+in+Relation+to+the+Audit+of+Accounts%22&source=bl&ots=_NybJZiecv&sig=ACfU3U35-XJLF3rgG-oV3rAyWSVL9Neo2g&hl=pt-BR&sa=X&ved=2ahUKEwjS-LXWnfnmAhWSq1kKHZ_kBm0Q6AEwAXoECAUQAQ#v=onepage&q=%22Depreciation%20in%20Relation%20to%20the%20Audit%20of%20Accounts%22&f=false). Acesso em: 14 jan. 2020.

MATTESSICH, R. Accounting and analytical methods: measurement and projection of income and wealth in the micro-and macro economy. Illinois: Richard D. Irwin, Inc. 1964 (reprinted, 1977 with new preface).

MATTESSICH, R. The beginnings of accounting and accounting thought: accounting practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and accounting thought in India (300 B.C. and the Middle Ages). New York: Garland Publishing, Inc., 2000.

MATTESSICH, R. What effect has the time period assumption upon disclosure? A questionable question and its meaningful alternatives. *Accounting Research Convocation Proceedings*. Tuscaloosa: University of Alabama, p. 55-68, 1978.

MATTESSICH, R.; KÜPPER, H.U. Accounting Research in the German Language Area - First Half of the 20th Century. *Review of Accounting and Finance*, v. 2, n. 3, p. 106-137, 2003.  
<https://doi.org/10.1108/eb027015>

MATTESSICH, R. *Critique of Accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. London: Quorum Books, 1995.

McCREEVY, C. Lamfalussy follow up: future structure of supervision European. Parliament Plenary Session, European Commissioner for Internal Market and Services Brussels, 8 October 2008, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-08-513\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-08-513_en.htm) Acesso em: 15 fev. 2013.

MCPHAIL, K. The threat of ethical accountants: an application of foucault's concept of ethics to accounting education and some thoughts on ethically educating for the other. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 10, p. 833-866, 1999.  
<https://doi.org/10.1006/cpac.1998.0277>

MEDEIROS, A. M.; RODRIGUES, R. A. Considerações da Teoria Crítica para abordagens crítico-dialéticas em Ciências Humanas e Sociais. In: RODRIGUES, Gilse E.; JUSTAMAND, Michel; CRUZ, Tharcísio S. *Fazendo Antropologia no Alto Solimões: diálogos interdisciplinares*. São Paulo: Alexa Cultural, 2016, p. 131-146.

MENEGHETTI, F. K. O que é ensaio teórico? *RAC*, Curitiba, v. 15, n. 2, p. 320-332, mar./abr. 2011.  
<https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000200010>

MILLER, P. B. W.; REDDING, R. J.; BAHNSON, P. R. *The FASB, the people, the process and the politics*. Fourth Ed. New York: Irwin McGraw-Hill Companies, Inc.

MISES, L. V. *Human action: a treatise on Economics*. 4th ed. San Francisco: Fox & Wilkes, 1996.

MORA, J. F. *Diccionario de filosofia*. Barcelona: Editorial Ariel, 1994.

MORALES, J.; SPONEM, S. You too can have a critical perspective! 25 years of Critical Perspectives on Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 43, p. 149-166, 2017.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.09.003>

MORGAN, G. Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting Organizations and Society*, v. 13, n. 5, p. 477-485, 1988.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90018-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90018-9)

MORGENSTERN. O. *Economic Activity Analysis*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1954).

MOST, K. How Wrong Was Sombart? In: *The accounting historians journal*. Originally Published Quarterly as *The Accounting Historian*, by The Academy of Accounting Historians, Editor, Gary J. Previts, v. 3, 1976.  
<https://doi.org/10.2308/0148-4184.3.2.22>

MOST. K. S. *The role of accounting in the economic development of the modern state (Degree of Doctor)*. University of Florida, 1970.

MOUCK, T. Irving Fisher and the Mechanistic Character of Twentieth Century Accounting Thought. *The Accounting Historians Journal*, v. 22, n. 2, p. 43-83, 1995.  
<https://doi.org/10.2308/0148-4184.22.2.43>

MULFORD, C. W. and COMISKEY, E. E. Creative Cash Flow Reporting Uncovering Sustainable Financial Performance. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, 2005.

MYRDAL, G. The Political Element in the development of economic theory. Transl. by Paul Streeten. New York: Routledge, 2017.

<https://doi.org/10.4324/9781315133881>

NAPIER, C. Accounting and the Absence of a Business Economics Tradition in the United Kingdom. *The European Accounting Review*, v. 5, n. 3, p. 449-481, 1996.

<https://doi.org/10.1080/09638189600000029>

NEU, D., et al. Accounting and networks of corruption. *Accounting, Organizations and Society*, v. 38, n. 6-7, p. 505-524, 2012.

<https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.003>

NOBES, C. The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, v. 36, n. 3, p. 233-245, 2006.

<https://doi.org/10.1080/00014788.2006.9730023>

NOBES, C. Accounting for capital: the evolution of an idea. *Accounting and Business Research*, v. 45, n. 4, p. 413-441, 2015.

<https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1033130>

NOBES, C.; STANDLER, C. Impaired translations: IFRS from English and annual reports into English. , *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 31 n. 7, p. 1981-2005, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2978>

<https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2978>

NOËL-LEMAÎTRE, C. La comptabilité est-elle morale? *L'Expansion Management Review*, n. 118, p. 79-86, 2005/3. Disponível em: DOI 10.3917/emr.118.0079. Acesso em 11 nov. 2018.

<https://doi.org/10.3917/emr.118.0079>

OXFOM INTERNATIONAL. Documento Informativo da Oxfam 210, Resumo, 18 de janeiro de 2016. [https://d1tn3vj7xz9fdh.cloudfront.net/s3fs-public/file\\_attachments/bp210-economy-one-percent-tax-havens-180116-summ-pt.pdf](https://d1tn3vj7xz9fdh.cloudfront.net/s3fs-public/file_attachments/bp210-economy-one-percent-tax-havens-180116-summ-pt.pdf)

PARKER, M. Shut down the business school: what's wrong with management education. (ebook). London: Pluto Press, 2018.

<https://doi.org/10.2307/j.ctvqhtj8>

PEIRCE, C. Escritos coligidos. In: Os Pensadores. Trad. Luís Henrique dos Santos. São Paulo: Victor Civita, 1983.

PEREIRO, L. E. The practice of investment valuation in emerging markets: Evidence from Argentina. *Journal of Multinational Financial Management*, v. 16, p. 160-183, 2006.

<https://doi.org/10.1016/j.mulfin.2005.06.001>

PORTTER, B. Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change. *Abacus*, v. 41, n. 3, p. 265-289, 2005.

<https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x>

PREVITS, G. & MERINO, B. D. A History of Accounting in the United States: the cultural significance of accounting. Columbus: Ohio University Press, 1998.

PREVITS, G. J.; MERINO, B. D. A history of accounting in the United States: the cultural significance of accounting. Columbus: Ohio State University Press, 1998.

PWC. International Transfer Pricing 2013/14. Disponível em: [www.pwc.com/internationaltp](http://www.pwc.com/internationaltp)., Acesso em: 20 out. 2018.

RAMBAUD, A.; RICHARD, J. The "Triple depreciation line" instead of the "Triple Bottom Line": towards a genuine integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 33, p. 92-116, 2015.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.01.012>

RAMIERZ, C. How Big Four Audit Firms Control Standard-Setting in Accounting and Auditing. *Finance: The Discreet Regulator*, pp. 40-58, 2012. Disponível em: doi:10.1057/9781137033604\_3. Acesso em: 28 dez. 2019.

[https://doi.org/10.1057/9781137033604\\_3](https://doi.org/10.1057/9781137033604_3)

RICHARD, J. The dangerous dynamics of modern capitalism: From static to IFRS' futuristic accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 30, p. 9-34, 2015.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.003>

RICHARD, j.; BENSADON, D.; COLLETE, C. *Comptabilité financière: IFRS versus normes françaises*. 10 ed. Malakoff: Dunod, 2014.

RICHARD, J.; BENSADON, D.; COLLETTE, C. *Comptabilité générale: Système français et normes IFRS*. 8e édition. Paris: Dunod, 2008.

RICKETT, W. A. *Guanzi: political, economic, and philosophical essays from early China*. Trad. W. Allyn Rickett. Boston: Cheng & Tsui Company, 2001, vol. 1.

RICKETT, W. A. *Guanzi: political, economic, and philosophical essays from early China*. Trad. W. Allyn Rickett. New Jersey: Princeton University Press, 1998, vol. 2.

RICOEUR, P. *Do texto à ação: ensaio de hermenêutica II*. Trad. Maria José Sarabando e Alcino Cartaxo. Porto: Rés-Editora, 1986.

ROBERTS, A. R. American Accountancy, An Overview, 1875-1900. In: USELDING, Paul. *Business and Economic History*. Illinois: University of Illinois, 2nd series, v. 4, p. 98-108,

1975.

ROBERTS, J. The 'subject' of corruption. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 28, p. 82-88, 2015.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.01.010>

ROBINSON, M. H. Accounting in Its Relation to Economics. *American Economic Association*, v. 10, n. 1 (Papers and Discussions of the Twenty-First Annual Meeting. Atlantic City, N.J., December 28-31, 1908), p. 62-74, 1909.

RORTY, Rorty, R. *Contingency, Irony, and Solidarity*. Cambridge: Cambridge University Press, 1989.

<https://doi.org/10.1017/CBO9780511804397>

ROSETT, R. N. Business Education in the United States. *Selected Paper Series*, n. 59, Graduate School of Business, The University of Michigan, 1982. Disponível em: <https://www.coursehero.com/file/26139671/sp59pdf/>. Acesso em: 31 jan. 2019

SÁ, A. L. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas Editora SA, 1997.

SANANDAJI, N. Capitalism was born in Iraq and Syria, not invented by Adam Smith. 2018c. Disponível em: <https://capx.co/capitalisms-roots-are-in-iraq-and-syria-not-the-pages-of-adam-smith/>. Acesso em: 05 jan. 2019.

SANANDAJI, N. *The Birthplace of Capitalism: the middle east*. Livonia: Timbro Förg, 2018.

SARTORELLI, I. C. *Stock Options: um ensaio teórico*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo-USP. São Paulo, p. 94, 2010.

SCHMALENBACH, E. *Dynamic Accounting*. Trad. G. W. Murphy and Kenneth S. Most. New York: Arno Press, 1980 (reimpressão da versão inglesa de 1959).

SCHMANDT-BESSERAT, D. *How writing came about*. Austin: University of Texas Press, 1996.

SCHUMPETER, J. *History of Economics analysis*. New York: Oxford University Press, 1954.

SCHUMPETER, J. A. *Business cycles: a theoretical, historical, and statistical analysis of the capitalist process*. New York: McGraw-HnX Book Company, Inc., 1939.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC). 2012. *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers*. Final Staff Report (July 13). Washington, DC:

Government Printing Office. Disponível em:  
<https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf>.  
 Acesso em: 10 nov. 2019.

SHAPIRO, B. Objectivity, relativism, and truth in external financial reporting: what's really at stake in the disputes? *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, n. 2, p. 165-185, 1997.  
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00017-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00017-7)

SHAWVER, T.; SHAWVER, T. (2018), "The Impact of Moral Reasoning on Whistleblowing Intentions", JEFREY, C. (Ed.) *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, Emerald Publishing Limited, v. 21, p. 153-168.  
<https://doi.org/10.1108/S1574-076520180000021005>

SIKKA, P. et al. Professionalizing Claims and the State of UK Professional Accounting Education: Some Evidence. *Accounting Education: an international journal*, v. 16, n. 1, pp. 3-21, 2007.  
<https://doi.org/10.1080/09639280601150921>

SIKKA, P. The corrosive effects of neoliberalism on the UK financial crises and auditing practices: a dead-end for reforms. *Accounting Forum*, v. 39, n. 1, p. 1-18, 2014.  
<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2014.10.004>

SIKKA, P. The hand of accounting and accountancy firms in deepening income and wealth inequalities and the economic crisis: some evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 30, p. 46-62, 2015.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.02.003>

SIKKA, P. Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society*, v. 34, p. 868-873, 2009.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.004>

SINHA, A. *Theories of Value from Adam Smith to Piero Sraffa*. London/ New York: Routledge, Taylor & Francis Group, 2010.

Sixty Five Languages. *Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, 2010. Disponível em : <halshs-00465984v1>. Acesso em 11/11/2018.

SLAYMAKER, A. E. Conceptual Framework. In: CHATFIELD, M.; VANGERMEERSCH, R. (edited) *The history of accounting: an international encyclopedia*, New York: Garland Publishing, Inc., 1986.

SMITH, A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. New York: S. M. Soares/ MetaLibri Digital Library, 2007.

SOLOMON, E. & LAYA, J. C. Measurement of company profitability: some systematic

errors in the accounting rate of return. In: ROBICHEK, A. A. (Ed.). Financial research and management decisions. New York: Wiley, 1967, p. 152-183.

SOLOMONS, D. The FASB's conceptual framework: an evaluation. *Journal of Accountancy*, v. 161, p. 114-124, 1986.

SOLOMONS, D. Accounting and Social Change: a neutralist view. Stutugart: European Accounting Association, 1989 [Reprinted by Accounting Theory, text and readings. 5th edition. R. Schroeder & M. Clark. Chapter 2. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1995a].

SOLOMONS. A Rejoinder. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, Elsevier Science, 1991 [Reprinted by Accounting Theory, text and readings. 5th Edition. R. Schroeder & M. Clark. Chapter 2. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1995b].  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90007-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90007-2)

SOMBART, W. "Capitalism". In: JOHNSON, Alvin; SELIGMAN, Edwin. (eds.). *Encyclopedia of the Social Sciences*, v. 3. New York: Macmillan, 1930, p. 196.

SOMBART. W. *Der moderne Kapitalismus. Erster Band. Die Genesis des Kapitalismus.* München und Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot, 1902.

SOMBART. W. *Der Moderne Kapitalismus. Erster Band. Die Genesis des Kapitalismus.* München und Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot, 1902.

SOROS, G. *A crise do capitalismo: as ameaças aos valores democráticos.* 2 ed. Trad. Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campos, 1999.

SPRAGUE, C. E. *The philosophy of accounts.* Houston: Scholar Book Co., 1972 (Accounting Classics Series).

SRAFFA, P. *Produção de mercadorias por meio de mercadorias.* Trad. Elizabeth Machado Oliveira, Paulo de Almeida e Christiano Monteiro Oiticica. São Paulo: Nova Cultural/ Círculo do Livro, 1997.

STEEDMAN, I. *Marx after Sraffa.* London: NLB. 1977.

STENKA, R. Rhetoric in international standard setting process: constructing accounting reality. In: *Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*, 26 - 28th July 2013, Kobe, Japan. Disponível em:  
<https://pdfs.semanticscholar.org/c04e/9e90aae5079264da42eb9616e22eb788fa57.pdf>.  
Acesso em 28 jul. 2019.

STERLING, R. R. *Theory of the measurement of enterprise income.* Lawrence: The University Press of Kansas, 1970.

STERLING, R. R.; LEMKE, K. W. (edited). *Maintenance of capital: financial versus*

physical. Texas: Scholars Book Co. 1982.

STIGLITZ, J. E. Globalization and its discontents. New York: W. W. Norton & Company, 2002.

TAYLOR, W. F. The Principles of Scientific Management. New York and London: Harper & Brothers Publishers 1913.

THOMAS, A. L. The Allocation Problem: Part Two. Florida: American Accounting Association Studies in Accounting Research, n. 9, 1974.

THOMPSON, G. Is accounting rhetorical? methodology, luca pacioli and printing. Accounting Organization and Society, v. 16, n. 5-6, p. 572-599, 1991  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90042-D](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90042-D)

TINKER, T. Mickey marxism rides again! Critical Perspectives on Accounting, v. 10, p. 643-670, 1999.  
<https://doi.org/10.1006/cpac.1999.0348>

TINKER, T. Paper prophets: a social critique of accounting. New York: Praeger Publishers, 1985.

TINKER, T. The accountant as partisan. Accounting, Organizations and Society, v. 16, n. 3, p. 297-310, 1991.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90006-Z](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90006-Z)

TINKER, T. The Accountant as Partisan. Accounting, Organizations and Society, v. 16, 1991 Elsevier Science [Reprinted by Accounting Theory, text and readings. 5th Edition. R. Schroeder & M. Clark. Chapter 2. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1995].  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90006-Z](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90006-Z)

TINKER, T. Was Mickey mouse a marxist? Disponível em:  
<https://pdfs.semanticscholar.org/29bb/1d603dba0b7f4f4b705149d4f4e21bc6ac5e.pdf>.  
 Acesso em: 07 nov. 2019.

TOCQUEVILLE, A. Democracia na América. Trad., prefácio e notas de Neil Ribeiro da Silva. 2 ed. São Paulo: Itatiaia/Edusp, 1977.

TOMA, M.; IONESCU, L.; FOUNANOU, M. Analysis applied to the impact of depreciation methods of immobilized assets on financial performance. Journal of Science and Arts, v. 45, n. 4, p. 985-992, 2018.

TOUCHELAY, B. La diffusion et l'application des normes comptables standardisées en France des années 1920 aux années 1960. L'utopie de la transparence ? In : BÉAUR, Gérard et al. Fraude, contrefaçon, contrebande de l'Antiquité à nos jours. Genève: Librairie Droz "Publications d'histoire économique et sociale internationale", 2007, p. 385-409.

TROMBETTA, M. The regulation of public disclosure: an introductory analysis with application to international accounting standards. In: MCLEAY, S.; RICCABONI, A. Contemporary issues in accounting regulation. New York: Springer Science+Business Media, LLC, 2001. ISBN 978-1-4615-4589-7 (eBook)

DOI 10.1007/978-1-4615-4589-7. Acesso em 14 dez. 2019.

TYSON, T. Keeping the record straight: Foucauldian revisionism and nineteenth century US cost accounting history. In: EDWARDS, John Richards. The history of accounting: critical perspective on business and management. Vol. III: Cost and management accounting. London and New York: Routledge 2000.

VILLEGAS, M. G. La financeirización de la contabilidad. Conferência proferida na Universidad Libre, no 5to Simposio International de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables. 13 a 14 de setembro de 2017, Bogotá, Colômbia.

Wang, J. W.; Yu, W. W. The Information Content of Stock Prices, Legal Environments, and Accounting Standards: International Evidence. *European Accounting Review*, v. 24, n. 3, p. 471-493, 2014. doi:10.1080/09638180.2014.977802  
<https://doi.org/10.1080/09638180.2014.977802>

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive Accounting Theory. New York: Prentice-Hall, 1986.

WEBSTER, N. E. Compiler, The American Association of Public Accountants: Its First Twenty Years, 1886-1906. New York: American Institute of Accountants, 1954.

WILKINSON, B. R.; DURDEN, C. H. Inducing structural change in academic accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 26, p. 23-36, 2015.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.03.002>

WILLIAMS, S. J. Kenneth Macneal: a jubilee celebration. In: CARNEGIE, G.D.; WOLNIZER, P.W. Accounting History Newsletter, 1980-1989 and Accounting History, 1989-1994: a tribute a Robert William Gibson. New York and London: Garland Publishing, Inc., 1996.

WILLIAMSON, O. E. Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications (a study in the economics of internal organization. New York: The Free Press, 1975.

WINJUM. J. O. Accounting and the Rise of Capitalism: An Accountant's View. *Journal of Accounting Research*, v. 9, n. 2, p. 333-350, 1971.  
<https://doi.org/10.2307/2489937>

WOLK, H. I.; FRANCIS, J. R.; TEARNEY, M. G. Accounting Theory: a conceptual and institutional approach. Cincinnati, OH: South-Western Publishing Co., 1992.

WOOLF, A. H. Short History of accountants and accountancy. (ebook). London: Gee & Co. Publishers, 1912. Disponível em:  
<https://archive.org/details/shorthistoryofac00wooluoft/page/ii>. Acesso em 11/01/2019.

WORTHINGTON, B. Professional Accountant: an historical sketch. (ebook). London: Gee & Co., 1895.

YAGOUBI, S. Accounting Theories, Financialization Process and Neoliberalism. *Globy Economics*, v. 2, n. 2, p. 1-22, 2014.

YAMEY B.S. Scientific bookkeeping and the rise of capitalism. *The Economic History Review*, v. 1, p. 1-3, 1949.  
<https://doi.org/10.2307/2589824>

YAMEY, B. S. Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart. *Journal of Accounting Research*, v. 2, n. 2, p. 117-136. 1964.  
<https://doi.org/10.2307/2489995>

YAMEY, B. S. Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism. *The Economic History Review*, New Series, v. 1, n. 2/3, p. 99-133, 1949.  
<https://doi.org/10.2307/2589824>

YAMEY. B. S. Pacioli's De Scripturis in the Context of the Spread of Double Entry Bookkeeping. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, n. 1, p. 142-154, 2004.  
<https://doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v1i1.243>

YAMEY. B. S. Pacioli's De Scripturis in the Context of the Spread of Double Entry Bookkeeping. *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, n. 1, 2004.  
<https://doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v1i1.243>

YOUNG, J. J. Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 621-638, 2003.  
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00016-8](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00016-8)

ZANONI, A. B. Genesis of the Entity Theory: an Analysis of the Scientific Context in the United States of America at the beginning of the XX Century. *Third Accounting History International Conference*, Set/2003. Disponível em:  
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.199.8302&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em: 22 mai. 2019.

ZEFF, S. A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, v. 26, n. 2, 1999.  
<https://doi.org/10.2308/0148-4184.26.2.89>

ZEFF, A. S. How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I. Accounting Horizons, v. 17, n. 3, p. 189-205, 2003.

<https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.3.189>

ZEFF, S. 2002. "Political" lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB. Accounting Horizons, v. 16, n. 1, p. 43-54, 2008.

<https://doi.org/10.2308/acch.2002.16.1.43>

ZEFF, S. The evolution of the IASC into the IASB, and the challenge it faces. The Accounting Review, v. 87, n. 3, p. 807-837, 2012.

ZEFF, A. S. The Contribution of the Harvard Business School to Management Control, 1908-1980. Journal of Management Accounting Research, vol. 20, Special Issue, pp. 175-208, 2008.

<https://doi.org/10.2308/jmar.2008.20.s-1.175>

ZHANG, Y.; ANDREW, J. Financialisation and the Conceptual Framework. Critical Perspectives on Accounting, v. 25, p. 17-26, 2014.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.012>

ZHANG, Y. Accounting and Neoliberalism: A critical reading of IASB/FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. Critical Perspectives on Accounting Conference 2011. Clearwater Beach, Florida, USA: Elsevier, p. 1-22. Disponível em <https://ro.uow.edu.au/commpapers/3090/>. Acesso em: 19 out. 2018

ZIELONKA, J. Is the EU doomed? Cambridge: Cambridge Polity Press, 2014.