

1.



*La Calidad Académica,
un Compromiso Institucional*



¿Teoría da contabilidade: quo vadis?

Valerio Nepomuceno

Nepomuceno Valerio,
Julio (2017).
¿Teoría da
contabilidades:
quo vadis?
Criterio Libre, 15 (27),
21-42
ISSN 1900-0642

TEORIA DA CONTABILIDADE: QUO VADIS?

TEORÍA CONTABLE. QUO VADIS?
ACCOUNTING THEORY. QUO VADIS?
THÉORIE DE LA COMPTABILITÉ. QUO VADIS?

VALERIO NEPOMUCENO

Fecha de Recepción: 17 de marzo de 2017
Fecha de Aceptación: 5 de octubre de 2017

RESUMO

O objetivo deste trabalho é despertar atenção para o fato de que a contabilidade está em crise tanto por seus princípios quanto por sua capacidade de expressar a realidade da sociedade. Algumas ações contribuíram para isso: como o domínio das organizações profissionais, das academias e dos periódicos (revistas) por um *establishment* "anglocêntrico", cujas consequências têm levado ao esgotamento da pesquisa contábil, além do estigma da existência dos "não-intelectuais" contábeis. A contabilidade perdeu a sua *autonomia científica* para o jogo dos mercados (fundada na lógica da teoria do *valor econômico*) que travestiu e colonizou a sua linguagem. Se os paradigmas estabelecidos, ao longo do século XX, não conseguiram estruturar uma linguagem contábil adequada, então, é necessário revê-los em suas raízes. Resgatar a genuinidade de seus princípios e conceitos é o que nos indica o futuro.

PALAVRAS-CHAVE:

crítico, esgotamento, normativismo, paradigmas, positivismo.

CLASSIFICAÇÃO JEL:

M40, M41

Críterio Libre No. 27
Bogotá (Colômbia)
Julio-Diciembre
2017
Pp. 21-42
ISSN 1900-0642

RESUMEN

El objetivo del artículo es llamar la atención sobre el hecho de que los libros contables están en crisis, tanto por sus principios como por su capacidad para expresar la realidad de la sociedad. Algunos factores han contribuido a este fenómeno, como el dominio de las organizaciones profesionales de las academias y de las publicaciones periódicas (revistas) para establecer un entorno "anglocentrista", cuyas consecuencias han llevado al agotamiento de la investigación de la contabilidad, y además el estigma de la existencia de profesionales contables "no intelectuales". Los libros perdieron su autonomía científica en el conjunto de los mercados (fundada en la lógica de la teoría del valor económico) que modificó y colonizó su lenguaje. Si los paradigmas establecidos a lo largo del siglo XX no lograron estructurar un lenguaje contable apropiado, entonces es necesario revisarlos en sus raíces. Lo que nos reclama el futuro es rescatar la autenticidad de sus principios y conceptos.

Palabras clave: agotamiento, crítica, normativismo, paradigmas, positivismo.

Clasificación JEL: M40, M41

ABSTRACT

The objective of the present work is to call the attention for the fact that Accounting is under crisis because of its principles and its incapacity to express the reality of society. Considering its principles, researches can discern the mistakes of the paradigms (*positivism, normativism and criticism*) that cannot outline a new equation which may determine new ways to the expression of the accounting language in a more coherent and human manner. Considering the expression of reality, Accounting has been subjugated to the *economization* of its concepts. And some actions have contributed for this, such as the subordination of the professional organizations, of the academies and of the journals to an "anglocentric" *establishment*, whose consequences have led to an exhaustion of the accounting research, besides the stigma of the existence of the accounting "non-intellectuals". Accounting has lost its *scientific autonomy* for the market game (founded on the logics of the economic value) that disguised and colonized its language. If the paradigms established along the 20th century could not structure an adequate accounting language, so it is necessary to reveal them in their roots. The future shows us a possibility to recover the authenticity of its principles and concepts.

Keywords: criticism, exhaustion, mainstreams, normativism, positivism.

JEL Classification: M40, M41

L'article vise à attirer l'attention sur le fait que les livres comptables sont en crise, par ses principes et sa capacité à exprimer la réalité de la société. Certains facteurs ont contribué à ce phénomène, comme étant l'apanage des organisations professionnelles des académies et des périodiques (revues) pour établir un paramètre «anglocentriste», dont les conséquences ont conduit à l'appauvrissement de la recherche de la comptabilité, et aussi la stigmatisation de l'existence de professionnels comptables «non intellectuels». Les livres perdu leur autonomie scientifique pour tous les marchés (fondée sur la logique de la théorie de la valeur économique) qu'il modifié et colonisé son langage. Si les paradigmes établis tout au long du XXe siècle n'ont pas réussi à structurer un langage comptable approprié de structure, alors il est nécessaire de les examiner dans leurs racines. Ce qui nous appelle pour l'avenir est de sauver l'authenticité de ses principes et ses concepts.

Mots clés: critique, épuisement, normativisme, paradigmes, positivisme.

Classification JEL: M40, M41

A padronização da pesquisa contábil em um único modelo econômico, além de se acomodar às necessidades das economias de mercado de ações neoliberais, não é neutra e pode prejudicar formas alternativas de capitalismo.
(Palea, 2017) (tradução do autor).

1. INTRODUÇÃO

A expressão latina "*quo vadis*" significa "aonde vais?" ou "para onde vais?" O questionamento, relevante nesse momento em que se replica fartamente na América Latina o *modus operandi* da agenda contábil positivista produzida pelos europeus e pelos americanos do norte, é: *teoria da contabilidade: quo vadis?* Dando ao termo as dimensões contábeis pode-se, então, questionar o que se pretende, internacionalmente, com a pesquisa e o discurso contábeis, tendo em vista, pelo menos, três ângulos diferentes?

Problematização

- 1) |O engessamento da pesquisa contábil nos meios acadêmicos por causa do direcionamento e do condicionamento estabelecidos pelos periódicos dos países mais avançados, que detêm o controle absoluto da informação e a seleção do que deve ser publicado no campo contábil (agenda impositiva). Isso tem ocorrido, praticamente, em todos os países em que determinado modelo de pesquisa tem sido implementado, como é o caso do *positivismo*.

- 2) O discurso estruturado pelas organizações contábeis sob o manto do *juízo de valor econômico* (subjetividade enquanto elemento construtor das demandas dos “usuários” da informação) direcionou a contabilidade à sua completa *economicização*, desconstruindo valores contábeis consolidados e erigindo novos padrões sob a égide dos princípios *econômicos*. A métrica conceitual contábil cedeu lugar à métrica do *mercado*. Tal discurso é reconhecido também, de maneira equivocada, como a nova contabilidade estruturada em procedimentos normativos, e *autodenominada* por alguns organismos corporativos contábeis (IASB/FASB) como de “*altíssima qualidade*” (Cea, 2013);
- 3) O discurso acadêmico estruturado sob o manto da *crítica* contábil, unida pela retórica semântica [discurso do significado] altamente produtiva nas últimas décadas, com chancelas relevantes à construção de um novo paradigma (socialidade contábil informacional), e que fez frente ao *normativismo anglocêntrico* (prescritivo e dogmático), já não destila a mesma eficácia, nem o esperado desdobramento em um novo paradigma contábil que externasse reflexões empíricas mais consistentes com a realidade social; o *criticismo* maduro, mas pouco prático, enviesou-se para o discurso acadêmico complexo e desconexo, e, muitas vezes, provocador das vaidades intelectuais, encerradas em armadilhas cujos resultados são sempre em favor de determinadas demandas acadêmicas (Palea, 2016; Tourish and Willmott, 2015; Hopwood, 2008; Baker e Bettner, 1995; Tinker, Merino e Neimark, 1982).

Recentemente, tem havido inúmeras manifestações de descontentamento com o alcance e resultados atingidos pelas pesquisas contábeis, sobretudo na Europa e nos EUA. Muitos acadêmicos têm se manifestado descontentes com esse estado de coisa (Palea, 2017; Guthrie and Parker, 2016; Gendron, 2015; Tourish and Willmott, 2015; Gaffikin, 2009; Hopwood, 2007; Baker e Bettner, 1997, Lee, 1995; Tinker, Merino e Neimark, 1982, e muitos outros). Dois pesquisadores contábeis, em particular, também publicaram

trabalhos importantes sob esse tema e servirão de referência para o presente trabalho. Em 2007, o prof. Antony Hopwood, da Universidade de Oxford, publicou o artigo *Whither Accounting Research?* [Para onde vai a pesquisa contábil?]. E, em 2017, também a profa. Vera Palea, da Universidade de Torino, escreveu *Whither accounting research? A European view* [Para onde vai a pesquisa contábil? Uma visão europeia]. Os trabalhos se complementam sob a ótica atenta fixada em torno da percepção dos rumos da pesquisa contábil na Europa e EUA.

Quanto aos seus objetivos, este trabalho também segue a mesma linha de investigação, adicionando, contudo, alguns elementos de reflexão que podem contribuir no sentido do encaminhamento de soluções para esses questionamentos: a possível perda de *autonomia* da contabilidade por causa do seu exagerado processo de economicização; e a identificação do sujeito *não-intelectual* contábil desconectado da realidade social. Algumas reflexões sobre as pesquisas contábeis na América Latina também foram adicionadas.

Do ponto de vista metodológico, a abordagem é descritiva e qualitativa e a base bibliográfica é formada por trabalhos publicados na internet, em periódicos e em algumas obras contábeis relevantes para os nossos propósitos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. PRINCIPAIS PARADIGMAS (MAINSTREAM) DA CONTABILIDADE: BREVE COMENTÁRIO

Pode-se afirmar que a contabilidade possui, pelo menos, três correntes de pensamento filosófico que se estruturaram ao longo do século passado: o *positivismo*, o *normativismo* e o *criticismo*.

Todas têm influenciado, de alguma maneira, determinadas áreas da contabilidade e com produção científica reconhecidamente expressiva.

O *positivismo* se manifesta sob três ângulos diferentes, pelo menos: 1) aquele criado por Augusto Comte, em que ele considera o positivismo uma doutrina filosófica, sociológica e política, e que consiste na observação dos fenômenos (a observação se dá de maneira remota e neutra em relação ao observado); 2) aquele desenvolvido por Milton Friedman (1953), denominado de “economia positiva” e defendido, no contexto contábil, por Watts e Zimmerman (*Positive Accounting*, 1978/86) em que considera a firma como uma rede de *contratos*; e 3) aquele percebido no seio das ciências sociais em que “as pessoas não são vistas como construtoras ativas de sua realidade social. O objeto não é simultaneamente o sujeito. Em vez disso, as pessoas são analisadas como entidades que podem ser passivamente descritas de maneiras objetivas” (Chua, 1986, p. 606). Para Chua (1986, p. 605), o positivismo se refere às crenças acerca da realidade física e social (objetivismo e realismo). É o ponto de partida para o projeto de predições, raciocinado em termos naturais. “É como se o fenômeno fosse mecânico, impessoal, observável e natural” (Nepomuceno, 1996, p. 12). “O positivismo prefere um enfoque teórico que faça supérfluo o princípio da interpretação subjetiva dos fatos sociais” (Habermas, 1990, p. 138). Uma distinção fundamental entre a ciência positiva e ciência normativa é que na primeira o corpo de conhecimento é sobre “o que é” e na segunda o corpo de conhecimento é sobre “o que deve ser” (Casta, 2000; McDonald, 1972). Gaffikin (2006, p. 2) define essa nova corrente neo-empirista [positivismo] como sendo uma escola imersa na ideologia neoliberal que treinou os seus primeiros pesquisadores contábeis. Os positivistas rejeitam qualquer concepção de ciência. Na teoria da contabilidade positiva, eles chegam a afirmar seus desejos de “destruir” as abordagens anteriores (Jeanjean, 1999, p. 4), ou seja, o *normativismo*.

O *normativo* é o oposto do positivo. O propósito da contabilidade *normativa* é recomendar ou

Do ponto de vista metodológico, a abordagem é descritiva e qualitativa e a base bibliográfica é formada por trabalhos publicados na internet, em periódicos e em algumas obras contábeis relevantes para os nossos propósitos.

prescrever procedimentos contábeis, em contraste com a contabilidade positiva, afirma Mattessich (1996, p. 437).

Na estrutura *normativa* contábil é possível fazer duas distinções objetivas e inconfundíveis. Uma pretende explicar a contabilidade pelo processo normativo – *preditivo* e se apresenta como método científico (por exemplo, as teorias desenvolvidas por Mattessich (1964), que denominamos aqui de *normatividade*, cujos fundamentos metodológicos estão estribados na filosofia kuhniana); e a outra que visa a estabelecer, de forma positiva, o processo normativo de conduta do contador – *prescritivo* (aquele praticado pelas entidades, como FASB/IASB, e que tem seus fundamentos no *pragma* contábil, denominada aqui de *positividade*, cujos elementos fundantes residem na filosofia pragmática desenvolvida por Pearce, James Willian, Dewey; esse processo também se apoia nos princípios da teoria econômica neoclássica).

Aqueles que mais empreenderam no campo da pesquisa contábil normativa foram, principalmente, Chambers (1966/1975), Ijiri (1967/1978) e Mattessich (1964/1977) e Sterling (1970/1975); e aqueles que desenvolveram a *prescritividade* são principalmente os organismos do tipo FASB, IASB, entre outros, apoiados ostensivamente pelo IOSCO, Banco Mundial, FMI.

Por fim, o *criticismo* contábil, ou teoria *interpretativa* (também conhecida como *interpretativismo*), de acordo com Mattessich, deriva suas ideias das ciências sociais e comportamentais, bem como da filosofia, em vez de economia. Seus defensores são geralmente bastante hostis à teoria econômica neoclássica e suas extensões. Esta é uma corrente dividida; alguns a favor de uma abordagem multidimensional do valor, por exemplo, Bromwich (1977a, 1977b), enquanto alguns são de uma abordagem unidimensional seguindo uma lógica de avaliação de Marx. (Comentários sobre Mattessich, em: *La diversité des courants de recherche en comptabilité: décryptage du discours prononcé en 2005 par le professeur Richard Matessich*, por Noa Essomba, p. 6).

A pesquisa contábil *interpretativa* já existe há algum tempo. As primeiras publicações foram feitas em meados de 1970, pelo periódico inglês *Accounting, Organizations and Society*, também pelo *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, em 1988, e pelos *Critical Perspectives on Accounting Journal* and *Management Accounting Research*, em 1990, e na *European Accounting Review*, em 1992 (Thomas Ahrens, 2008).

Recentemente, a pesquisa contábil *interpretativa* tem se transformado num policentrismo sem *mainstream*, sem um paradigma que formalize suas ações (Thomas Ahrens, 2008, p. 842). Significa afirmar que a pesquisa contábil *crítica* possui as mais variadas tendências, como por exemplo, o *desconstrucionismo*, de Arrington (1986); *criticismo* de Tony Tinker, Merino e Mayper, 1999; teoria da *estruturação*, de Macintosh e Scapens (1990), baseada na teoria do sociólogo Anthony Giddens. Essas correntes incluem enfoques alternativos baseados nas obras de Bourdieu, Giddens, Foucault, Habermas, Marx, entre outros, assim como na literatura sobre interacionismo simbólico, etno-metodologia, construcionismo social, estruturalismo crítico, teoria do ator na rede e contabilidade em ação (Lodh & Gaffikin, 1997, apud Macías, 2016, p. 1).

2.2 . EMBATES EM BUSCA DE ESPAÇOS DE DOMINAÇÃO

Mattessich (1996) nos lembra que a primeira metade do século XX é reconhecida pelas posturas ético-normativas, com influência da Alemanha que percebe a empresa como um instrumento em benefício da sociedade. Mas, a partir dos anos de 1970, ocorre o embate entre o positivismo e o normativismo, com expressivos ganhos para a corrente positivista, até muito recentemente. Noa Essomba (2011, pp. 2-3) em seus apontamentos sobre Mattessich (2005), afirma que “as teorias normativas são rejeitadas pela escola positiva [...] A teoria fundamental positiva culpa a escola normativa de ser limitada ao selecionar, de forma especulativa, os princípios e métodos considerados mais relevantes” (tradução do autor).

Um dos pesquisadores que mais sofreram as críticas dos positivistas foi o prof. Mattessich, particularmente quando ele estabeleceu a teoria *normativa condicional*.

Contudo, não tardou para que o positivismo também virasse alvo de questionamentos. Jean-François Casta (2009, p. 1401) lembra que:

Depois de décadas de crescimento, a teoria da contabilidade positiva é objeto de críticas. O modelo explicativo das escolhas contábeis e da gênese das demonstrações financeiras propostas pela Escola de Rochester, com base em uma visão político-contratual das organizações, é considerado demasiado simplista. Apesar de um “programa de investigação” substancial, a introdução deste novo paradigma não levou ao surgimento de leis de comportamento geral, suficientes e aceitas para explicar a ação dos empresários e dos usuários da informação contábil. (Tradução do autor).

Também Baker e Bettner (1997, p. 303) já tinham detectado inconsistências insuperáveis no método positivista:

Em primeiro lugar, existem limitações nos pressupostos fundamentais subjacentes aos paradigmas de investigação que afectam negativamente a sua capacidade de fornecer entendimentos úteis da realidade social. Em segundo lugar, ao tentar cumprir o rigor do método científico, a pesquisa mainstream colocou ênfase na medição para o bem da medida. Em terceiro lugar, os métodos de pesquisa baseados na análise de dados quantitativos têm sido tão exaustivamente empregados que atingiu um ponto de retornos decrescentes. (Tradução do autor).

a *prescritividade*, imposta por organizações, como FASB e IASB, que assumiram de maneira expressiva os destinos da contabilidade, traduzidos por meio das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS, ou NIIF), sob a “garantia” de alta qualidade, neutralidade e imparcialidade (Cea, 2013; Burland e Colasse (2010). A informação contábil passou a ser prescrita por essas organizações.

De outra parte, jovens pesquisadores, num congresso na Suíça, em 2005, discutiram os destinos da pesquisa contábil *crítica* ou *interpretativa* e não chegaram a conclusão alguma. Talvez, a conclusão mais relevante alcançada por eles tenha sido, primeiro, a ausência imperiosa de *paradigma* (*mainstream* transformaria o *interpretativismo* numa corrente como outra qualquer); e, segundo, constataram, paradoxalmente, a necessidade de algo mais empírico, algo mais próximo da *práxis* contábil, mas perceberam também que as duas alternativas são mutuamente excludentes (Allan Hansen, 2008, p. 846; Paolo Quattrone, 2008, p. 852; Thomas Ahrens, 2008, p. 853, e outros). Ou seja, nenhum porto seguro.

Em suma, os principais paradigmas (*mainstream*) da contabilidade, reificados ao longo do século XX, por contribuírem com o processo de tentativa de consolidação do desenvolvimento da pesquisa contábil, já não se sustentam mais (esgotamento) despencando para a polarização dos conflitos de interesses a despeito da dinâmica da contemporaneidade.

2.3. ALGUNS ARGUMENTOS IDENTIFICADORES DO ESGOTAMENTO

A academia e a pesquisa contábeis estão em crise há décadas, e isso está amplamente documentado (Palea, 2017; Wilkinson e Durden, 2015; Ahrene e outros, 2008; Hopwood, 2006; Sikka e outros, 1995; Baker e Bettner; 1995; Lee, 1995; Tinker, Merino e Neimark 1982, além de muitos outros).

Quando o prof. Antony Hopwood inicia seu trabalho *Whither Accounting Research?* (2007) justificando-se pelas idiosincrasias ao retomar o passado recente das pesquisas contábeis, sinaliza ele para as profundas transformações por que tem passado a ciência da contabilidade; pior, para posições incômodas como a perda de substância dos seus fundamentos científicos. Não são diferentes os argumentos, quase exaustivos, do prof. Richard Mattessich (2002, 2005) quando ele reclama da falta de substância nas pesquisas contábeis,

ao republicar seus trabalhos com interessantes conteúdos matemáticos (matrizes, etc.), como se ele insistisse na retomada do curso de algo mais produtivo no campo da pesquisa contábil. Ao propor abrir mão de sua própria teoria, ele se justifica afirmando que preferia ser o “profeta da nova síntese” [positivismo x normativismo] em vez de o “pai da CoNAM” [*Conditional-Normative Accounting Methodology*] (2002, p. 186).

Há quase quarenta anos Cooper e Sherer (1984) propuseram uma alternativa estrutural relevante à pesquisa contábil, tentando estabelecer uma economia política para a contabilidade que descrevesse e interpretasse o mundo da “contabilidade em ação” [social, política e econômica], valendo-se da capacidade *normativa*, *descritiva* e *crítica* dos pesquisadores. Mas, Arnold (2009) alega que essa tarefa não alcança, por exemplo, o sistema bancário porque ele é demasiado opaco para que os pesquisadores de contabilidade penetrem, uma vez que os dados empíricos sobre as entidades fora do balanço [*off-balance sheet entities*], atividades de *hedge funds*, *swaps* de risco de crédito e outros derivativos negociados de forma privada, não estão disponíveis (p. 804). Arnold sugere reformulações na agenda de pesquisa contábil, tendo em vista esses percalços, ocultos da sociedade e que tem culminado, geralmente, em crises, como *empresas.com* [2000] e *subprime* [2008], para citarmos as mais recentes).

Michael Gaffikin (2008), da Universidade de Wollongong, encontra outra explicação mais densa para a ausência de substância na pesquisa contábil:

A contabilidade é um ofício não intelectual—evita o envolvimento com atividades normalmente consideradas como contribuindo para o capital intelectual de uma sociedade, apesar de alegações em contrário de alguns órgãos de contabilidade profissional! Além disso, alguns grupos dentro da contabilidade estão orgulhosos de serem não-intelectuais sob a crença de que eles, objetivamente, servem aos interesses práticos dos negócios e não devem ser envolvidos na contribuição de metas sociais e políticas mais amplas (p. 4). (Tradução do autor).

O constrangimento intelectual é uma das armadilhas que tem emperrado a agenda de pesquisa porque “ela tornou-se cada vez mais focada internamente e auto-referencial, e, portanto, menos sujeita a uma diversidade de pressões e interesses que seriam criados se houvesse mais consumidores ativos de novos conhecimentos contábeis” (Hopwood, 2007, p. 1371).

Eles preferem persistir na realização de pesquisa projetada para servir apenas pequenos interesses seccionais. Esse foco estreito decididamente não é intelectual (Gaffikin, 2008).

Muito antes de Gaffikin, Kenneth MacNeal, em sua obra polêmica *Truth in Accounting* (1939) [Verdade em contabilidade], em outro contexto, também afirma que o principal problema [dos contadores] é intelectual, não moral. A profissão contábil não é corrupta. Seus membros individuais são, em geral, tão honrados como qualquer grupo de homens no país. A verdadeira dificuldade, continua ele, reside no sofisma, no ilógico e na inverdade dos atuais princípios contábeis, que produzem números que enganam contadores, homens de negócios e assemelhados (pp. 545-546). Essa controversa afirmação de MacNeal não possui qualquer conteúdo intelectual, tampouco é cunhada em princípios científicos ou acadêmicos, mas, revela a face grotesca dos “ingênuos” profissionais da contabilidade norte-americana, fincados, naquele momento, tão somente, na preocupação com o *status quo* da profissão (Nepomuceno, 2015, pp. 52-53). Atribuir todos os males aos sofismas e ilogismos dos princípios contábeis, não nos parece correto. A questão é sim intelectual se for levada em consideração a extensão do significado do conceito intelectual, e que abriga também as ações dos contadores e suas relações com a sociedade, com a política e com a economia. É possível que os contadores dos anos 30, nos EUA, não estivessem preocupados com conceitos econômicos para a contabilidade, como desejaria MacNeal, mas se articulavam muito bem quando o assunto era a manutenção do *status quo* da profissão, a ponto de romper com a “uniformidade contábil europeia” para reificar o *full disclosure* (Nepomuceno, 2015).

Hopwood (2007, p. 1372) também questiona a capacidade intelectual dos contadores, mas os imagina constrangidos pela comunidade acadêmica.

A contabilidade atualmente é dominada por uma comunidade de pesquisa cujos membros são, em minha opinião, demasiado conservadores, demasiado constrangidos

[forçados] intelectualmente, demasiado conformistas e insuficientemente excitados e envolvidos com a mudança prática ou com a regulamentação do ofício. Mas, o que pode ser feito sobre isso, se é que pode? Essa é uma pergunta muito grande e difícil. (Tradução do autor).

O constrangimento intelectual é uma das armadilhas que tem emperrado a agenda de pesquisa porque “ela tornou-se cada vez mais focada internamente e auto-referencial, e, portanto, menos sujeita a uma diversidade de pressões e interesses que seriam criados se houvesse mais consumidores ativos de novos conhecimentos contábeis” (Hopwood, 2007, p. 1371). O que Hopwood quer dizer é que se criou um ciclo vicioso na pesquisa contábil em que as exigências do sistema de gestão de carreira do professor o obrigam a certos comportamentos engessados pela própria comunidade. E isso tem conduzido à interpretação de que “os únicos consumidores da pesquisa contábil têm sido os próprios colegas pesquisadores da contabilidade” (Hopwood).

Markus Granlund (2008) também segue nessa mesma direção quando afirma que “infelizmente, eu também vi pesquisadores usarem a teoria apenas porque é necessário para se obter o *paper* publicado em um determinado jornal” (p. 857). E os jornais ou periódicos parecem ser a outra ponta da meada.

2.2.1 A ditadura dos periódicos contábeis (patrulamento ideológico)

A *American Accounting Association* -AAA [Associação Americana de Contabilidade] faz um enorme controle e patrulamento sobre tudo que se publica sobre contabilidade nos EUA (Brett R. Wilkinson e Chris H. Durden, 2015, p. 24). Whitley, 1984 apud Wilkson e Durden, 2015, p. 24, documenta 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 (grifei). Em essência, conclui ele, a

AAA forneceu homogeneidade a uma disciplina de consenso de baixo paradigma, a fim de facilitar o desenvolvimento do capital de reputação.

Lee (1999a, 1999b) examinou a composição do comitê executivo da AAA durante um período de 80 anos. Ele documentou a dominação do comitê por um grupo de elite de três universidades (ou mesmo maior dominação quando o grupo de elite é ampliado para 20). Ele rejeitou a possibilidade de que isso seja meramente o resultado de uma meritocracia saudável, concluindo, em vez disso, que ela é indicativa de um jogo de poder pelo qual um grupo específico usa o papel de criação de reputação da AAA para manter seu controle sobre a academia de contabilidade (Wilkinson e Durden, 2015, p. 24). Segundo Lee, 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. Palea (2017) lembra que as classificações (pontuações) das revistas possuem um papel relevante quanto à qualidade da pesquisa, sobretudo, no cenário internacional. Ou seja, as avaliações de periódicos baseiam-se na ideia de que boa pesquisa é publicada em revistas de alta qualidade, que por sua vez são supostamente aquelas com as maiores taxas de citação (Libby, 2012 apud Palea 2017, p. 62). Mas, uma das questões-chave é como os rankings são construídos. Nesse sentido, Palea aponta uma dessas questões-chave:

Podem ser levantadas várias preocupações quanto à legitimidade e equidade das listas de classificação de revistas mais influentes, que, em grande medida, baseiam-se em índices de citações derivados das bases de dados *ISI Web of Science* ou *Scopus*. De fato, essas listas de classificação são produzidas por grandes corporações que decidem quais periódicos devem ser incluídos em suas bases de dados: *Thomson Reuters*, no caso do *ISI Web of Science*, e *Reed Elsevier* para *Scopus*. A *Thomson Reuters* é uma empresa pública listada nas bolsas de valores de Toronto e Nova Iorque, enquanto a *Reed Elsevier* é cotada nas bolsas de valores do Reino Unido, Holanda e Nova Iorque. As decisões

de inclusão são feitas a portas fechadas e o processo pelo qual as novas aplicações de periódicos são consideradas e avaliadas é totalmente obscuro (Annisette *et al.*, 2015). Como resultado, essas listas são bastante subjetivas. (grifei). (Tradução do autor).

Hopwood (2005, p. 1367) foi um dos primeiros pesquisadores a denunciar a recusa “seletiva” de alguns trabalhos por causa de suas linhas de pesquisa. Por exemplo, o mais importante periódico norte-americano *The Accounting Review*, editado pela própria AAA, recusou o trabalho dos pesquisadores Ball e Brown (1968) porque eles tratavam da contabilidade imersa no contexto sócio-político (e isso “não era contabilidade”); também Abraham Briloff (2000) teve seu trabalho recusado pelo mesmo periódico, porque denunciava a manipulação da contabilidade norte-americana, cujo sugestivo título é *Garbage In/Garbage Out: A Critique of Fraudulent Financial Reporting* [Lixo entra/Lixo sai: uma crítica ao Relatório Financeiro Fraudulento]. Só foi possível a sua publicação em outro periódico por causa do apoio irrestrito dado pelo prof. Tony Tinker. E a profa. Naoko Komori (2015) teve que alterar sua pesquisa de gênero na contabilidade para agradar os “anglocêntricos”. Esse tipo de discriminação tem sido muito mais frequente do que se imagina.

Baker e Bettner (1995, p. 294) detectaram que a pesquisa interpretativa e crítica está praticamente ausente das principais publicações acadêmicas nos Estados Unidos. Como consequência, os pesquisadores de contabilidade que gostariam de realizar pesquisas interpretativas ou críticas muitas vezes são impedidos de fazê-las e, em alguns casos, são realmente punidos se perseguirem tais pesquisas. A padronização da pesquisa em um único modelo econômico, aliado às necessidades das economias liberais de mercado, não é neutra e pode prejudicar formas alternativas de capitalismo (Palea, 2017, p. 64). No caso brasileiro, por exemplo, o prof. Antônio Lopes de Sá, pesquisador contábil, reconhecido internacionalmente (Mattessich, 2008, p. 296) não foi citado, até muito recentemente, por qualquer trabalho registrado nos bancos de teses e dissertações da USP (expressões pesquisadas:

“contabilidade”, “educação contábil”), por causa de suas convicções científicas, rendendo-lhe divergências com alguns pesquisadores da Fipecafi/USP.

2.2.2 O desabafo de uma pesquisadora japonesa

Naoko Komori, que concluiu o seu doutorado na *University Management School*, ao publicar o artigo *Beneath the globalization paradox: towards the sustainability of cultural diversity in accounting research* (2015) [Debaixo do paradoxo da globalização: pela sustentabilidade da diversidade cultural na pesquisa contábil] denuncia as dificuldades, quase insuperáveis, encontradas por sua pesquisa dedicada à emancipação da mulher japonesa no campo contábil (pesquisa de gênero na contabilidade). Komori (2015, p. 150) afirma que “quando minha pesquisa sobre a contabilidade familiar estava em seus estágios iniciais, uma das reações que recebi dos pesquisadores ocidentais foi: ‘isso não é contabilidade’”. Os pesquisadores ocidentais não admitiram como objeto de pesquisa contábil as atividades desenvolvidas no âmbito residencial, quando, na verdade, explica Komori, “para mim, parecia crucial analisar o relacionamento das mulheres com a contabilidade familiar, a fim de compreender as experiências das mulheres profissionais da contabilidade.” Na verdade, os pesquisadores ocidentais percebem o problema sob a ótica ocidental, e tudo que não se encaixa nela está errado (“anglocentrismo”). A maioria dos pesquisadores não-anglocentristas são maculados pelo pecado original da ignorância, e são rejeitados, na maioria das vezes, pelos anglocentristas. A pesquisadora chega à conclusão de que:

O conhecimento de diferentes tradições sócio-culturais não está apenas sendo perdido na tradução; ele está sendo perdido porque o atual clima acadêmico “capta” pesquisadores não-anglo-saxões e pressiona-os a adotar perspectivas anglo-lideradas (pp. 251-252).

Por essa razão, Komori se sentiu uma “cidadã de segunda-classe no processo de criação do

conhecimento” (p. 152). Nesse contexto, afirma ainda Komori, citando Parker (2013, p. 461), pode-se argumentar que os editores podem achar muito arriscado apoiar pesquisas não anglo-saxãs que muitas vezes não se encaixam na linha que já foi estabelecida por eles, seja em termos de conteúdo ou de estilo.

2.2.3 América Latina: o cenário paradigmático e as revistas (o frenesi das indexações)

Com o Primeiro Workshop sobre Publicações Científicas na América Latina, celebrado em 1994, no México, criou-se a primeira base de dados das revistas contábeis, a Latindex (1994), que tem permitido a indexação das revistas de todos os países da América Latina, do Caribe, Espanha e Portugal (Gamboa e Cetto, 2015; Aguirre, 2006).

Em suas pesquisas junto ao *Information Sciences Institute-ISI*, Macías (2013, p. 270) afirma que em 14.962 artigos com a palavra *contabilidade* no título, a participação dos países latinoamericanos é marginal: Brasil (175), México (46), Chile (40), Colômbia (16), Uruguai (6), Perú (5), Costa Rica (4), Venezuela (4), Bolívia (2) e Equador (2); no total, esses 300 artigos correspondem apenas a 2% dos artigos contábeis disponíveis no ISI (ISI, 2013). Macías reclama da pequena produção científica dos latinoamericanos. Nossos artigos têm pouca visibilidade internacional e poucas revistas dedicadas à pesquisa contábil. A Colômbia possui apenas quatro revistas indexadas pelo Publindex (Colciencias, 2017) e o Brasil possui 37 revistas indexadas pela Qualis/Capes (2017). Isso explica a vinculação de muitos autores latinoamericanos aos autores estrangeiros (Macías, 2013). Para Argentina, Chile, Bolívia, Perú, Venezuela e outros países latinoamericanos, não houve relevância no que se refere à indexação de revistas (Google Acadêmico).

Por meio de consultas ao Google Acadêmico foi possível verificar a profusão de trabalhos publicados no campo da bibliometria, tanto no Brasil quanto na Colômbia (por exemplo, Ikuno e Nyami, 2015 (Brasil); Portulhak, 2014

(Brasil); Stizzoli, 2014 (Argentina); Huertas, 2013 (Colômbia); Ribeiro, 2013 (Brasil); Macías, 2013a, 2013b, Macías e Ruiz, 2011 (Colômbia); Oliveria e Boente, 2012 (Brasil); Santos, 2012 (Brasil); Gómez, 2012 (Colômbia); Robles, 2011 (Colômbia); Neto, 2009 (Brasil); Oliveria, 2002 (Brasil)). As bibliometrias visam a estabelecer os rumos da investigação e isso tem contribuído para avaliar as políticas editoriais das revistas, embora as conduzam (ou induzam), nesse frenesi de indexação, ao mesmo modelo anglocentrista de enquadramento e, assim, estamos repetindo os mesmos erros cometidos por eles.

Por outro lado, em se tratando de *mainstreams* (paradigmas), a agenda de pesquisa contábil na América Latina se distancia dos americanos do norte e dos europeus. Poucos trabalhos foram dedicados à questão paradigmática *positivismo x normativismo x criticismo* (por exemplo, Ikuno e Nyama, 2015; Martins, 2012; Macías e Ruiz, 2011; Neto *et al.*, 2009; Theóphilo, 2007, 2005). O artigo de Ikuno e Nyama (2015, p. 121) não trata do cenário brasileiro, mas retrata nos periódicos ingleses o que já foi detectado por outros artigos internacionais, ou seja, que mais da metade (66%) das pesquisas contábeis são feitas segundo a abordagem *positivista e empirista*.

Não houve registro de qualquer trabalho dedicado à abordagem *interpretativista (crítica)*. Um dos poucos trabalhos dedicados ao cenário brasileiro com a abordagem voltada para o *positivismo x normativismo* é de Neto *et al.* (2009), cujo os resultados revelam a predominância da abordagem *positivista*, semelhantes aqueles alcançados por Fülber and Sellhorn (2006) na Europa (Neto *et al.*, 2009, *abstract*).

Portanto, a abordagem *interpretativa (crítica)*, no campo contábil, é praticamente desconhecida na América Latina; exemplo disso são os acadêmicos brasileiros que não se envolvem com os aspectos e estudos filosóficos. Na sua tese doutoral Martins (2012, p. 44) afirma que “nas pesquisas publicadas nos principais periódicos nacionais e nas teses efetuadas na FEA/USP não há ampla preocupação de fundamentação filosófica das pesquisas.”

2.2.4 Os paradigmas e os periódicos: relação de dominação

A reificação de paradigmas contábeis, ainda à custa da dominação, segundo estudiosos, têm perpassado as fronteiras das academias para encontrar apoio tanto nas organizações da profissão contábil quanto nas importantes organizações internacionais como Banco Mundial, FMI, IASB, IOSCO, entre outros. São interesses que estão em jogo. Trata-se da manutenção do sistema e as universidades são parte do processo. As pressões geradas pelas listas de classificação de revistas na academia europeia, afirma a profa. Palea, têm sido significativas, especialmente para as escolas de negócios e alguns departamentos universitários de estudos de negócios dispostos a obter reconhecimento internacional (p. 62). Muitas instituições começaram a oferecer aumentos salariais àqueles que fazem publicações em revistas de topo (Palea, 2017). Muitos estudos têm apontado que a dominação da elite dos EUA no ranking de revistas incentiva a conformidade; a obediência domina e os acadêmicos e os doutorandos são submetidos a forças de homogeneização (Palea, 2017). É necessário que o paradigma seja mantido em favor dos interesses claramente definidos, e que não são em favor do comprometimento da genuína pesquisa contábil. Palea revela ainda:

Por meio de seu domínio nas listas de periódicos, as elites dos conselhos editoriais dos Estados Unidos podem espalhar suas próprias perspectivas sobre o que é uma boa pesquisa dentro da comunidade internacional (por exemplo, Bourdieu 1988, Foucault, 1977, Lee et al; Qu et al, 2009). Eles podem efetivamente influenciar o que é e o que não é publicável, governando assim o processo de conhecimento (Adler & Harzing, 2009, Hopwood, 2008, Humphrey & Gendron, 2015, Lee, 1995, Messner, 2015, Pelger & Grotke, Shen, 2012).

A pesquisa em revistas de elite dos Estados Unidos está muito orientada para o mercado de capitais e, desse modo, otimizada para o capitalismo baseado no mercado de ações (Callen, 2015;

Hopwood, 2009; MacKenzie, 2008; Sikka, 2015; Wilkinson & Durden, 2015).

Além disso, baseia-se em uma abordagem positivista da pesquisa, que é geralmente considerada a maneira de fazer “boa pesquisa”, enquanto tende a ignorar outras abordagens (Arnold, 2009). Nas pesquisas norte-americanas, “as etnografias qualitativas são raras, as reflexões filosóficas surgem com pouca frequência, a história está sub-representada e os valores permanecem como uma questão privada de escolha pessoal” (Chua, 1996, p. 132).

No cenário brasileiro, por exemplo, a dominação de um grupo de pesquisadores não é diferente da dominação de grupos em outras partes como Palea, Hopwood, Arnold, Tinker, Gendron, Gaffikin, Colasse, tem detectado com tanta clareza. No Brasil, em particular, o arrepio ao estudo da filosofia contábil remonta os anos 70, em que levar o passado ao escárnio significava embalar os novos ventos do *pragmatismo* dos americanos do norte. As afirmações de Bolsinhas e de Ludícibus nos dão conta disso:

A velha tendência da escola europeia, de uma prolixidade teórica, monótona, e cansativa, cedeu a vez a uma atitude mais pragmática, representada pela escola norte-americana, mais preocupada em apresentar essa disciplina como poderoso instrumento de administração. Simultaneamente [...] são feitas pesquisas com o uso de sofisticados métodos matemáticos, procurando explicação e justificativa racional das ações que se sucedem no âmbito das empresas e outras entidades. (Prefácio de José da Costa Boucinhas ao livro *Contabilidade Introdutória*, Equipe da USP, 1971).

A escola italiana, vinculada a um excessivo culto da personalidade, não amparada usualmente por uma pesquisa indutiva de vulto e baseada em concepções generalizantes de algumas mentes privilegiadas, produziu trabalhos repetitivos, excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, e não se nota muita aderência dos autores aos princípios da pesquisa, mas apenas

uma livre difusão de idéias (p. 32) [...] A teoria contábil americana não deseja, de partida, endeusar demasiadamente a importância da Contabilidade no contexto do conhecimento humano... (p. 35) [...] A nova Lei das Sociedades por Ações aí está exigindo um estudo profundo por parte dos contadores. De muito pouco irão adiantar as excessivas louvações à Lei, sem nenhum espírito crítico, e muito menos as críticas destrutivas que emanaram de alguns profissionais que deveriam notabilizar-se pelo senso de equilíbrio e por uma perspectiva histórica da evolução da disciplina, em lugar de regatear palmas de auditórios iludidos e pouco esclarecidos (p. 45, livro *Teoria da Contabilidade*, Ludícibus, 1981) (grifei).

A afirmação ácida e depreciativa com que ele se refere a alguns colegas pesquisadores e às suas “claques” dá, acima de tudo, o tom de sua posição naquele momento: posições impositivas e de convicta superioridade – talvez próximas àquelas dos americanos do norte que pretendiam “destruir” o *normativismo*.

A Fipecafi/USP tem empreendido, desde os anos 70, uma agenda de pesquisa contábil estruturada na abordagem positivista e, conseqüentemente, essa agenda reverberou-se por todo o Brasil. E sobre esse pilar a Fipecafi/USP conseguiu dominar também o mercado editorial de periódicos e livros didáticos, tudo bem aos moldes do discurso de Bolsinhas e de uma ideologia que parece, hoje, não ter dado muito certo. Recentemente, essa academia já tem aceitado alguns trabalhos de filosofia da contabilidade (Zanchet, 2014; Martins, 2012) algo impensável nos anos da década de 1970, quando a ciência da contabilidade era vista, convictamente, como um “sistema de informações” (Riccio, 1989).

2.2.5 Análises e discussões

Em geral, o raciocínio dos pesquisadores e acadêmicos contábeis é de que estamos vivendo um dos momentos mais críticos da ciência da contabilidade nos últimos tempos. Hopwood, Tinker, Palea, Gendron, Gaffikin, Mattessich e tantos

outros acreditam que uma crise paradigmática assolou a contabilidade com desdobramentos em sua capacidade de refletir a realidade, de construir novos valores contábeis, novos conceitos que representem o ambiente sócio-econômico-cultural contemporâneo. Eles acreditam que o modelo *positivista* se esgotou sem conseguir alcançar resultados consistentes e generalizantes o suficiente para fazer a contabilidade ir à diante; também revelam a insatisfação em relação ao modelo *normativista*, que se embrenhou em caminhos pouco produtivos para a contabilidade; e, de resto, a corrente que poderia inovar os modelos contábeis, a teoria *interpretativa (crítica)* também não consegue elaborar um caminho construtivo o bastante para redimensionar novos horizontes científicos para a contabilidade, posto que não consegue resolver seu problema interno: *praxis x mainstream* (encontro dos jovens cientistas contábeis na Suíça, em 2005).

As colocações feitas por Hopwood, Palea e outros são muito pertinentes e fazem parte do problema, mas não nos parecem alcançar o âmago da questão de perda de substância da pesquisa contábil; tão pouco se restringem à dominação dos periódicos e da entronização do positivismo como mecanismo de manutenção do *status quo* do capitalismo neoliberal. Apesar da situação, é relevante considerar a contribuição da contabilidade *crítica* à percepção de que o objeto de estudo contábil não é mais o patrimônio; ele transbordou para o meio social, político, ambiental e econômico. (Lamentavelmente, muitos acadêmicos ainda não se deram conta disso, particularmente, os da América Latina, que estão distantes dessa corrente.) E isso permite repensar a ciência da contabilidade, que, certamente, não pode se inscrever como uma *ciência aplicada*, o que a tem transformado numa ciência de *segunda categoria*, sem reflexões genuinamente autônomas (sobretudo, quando se trata do *valor das coisas*). E esse eu reputo ser um dos principais entraves para o pleno desenvolvimento da ciência da contabilidade.

A contabilidade já não existe apenas para o patrimônio, como estabeleceu Vincenzo Masi (1946, em sua *Statica Patrimoniale*) e que foi

seguido por todo o mundo. Ao contrário, a ciência da contabilidade já não abriga mais apenas o patrimônio das entidades. Ela tem que ser repensada como algo que dê conta de responder às métricas e às exigências da sociedade do ponto de vista patrimonial, social, ambiental e econômico. O novo conceito de contabilidade tem que ser mais amplo, não pode se restringir apenas a um objeto de estudo como até pouco tempo atrás.

2.2.5.1 Reflexão sobre o intelectual contábil

Richard Brown (1905, pp. 290-291), importante escritor inglês, quando descreve o contador francês pode nos ajudar a compreender, de maneira geral, o “intelectual” devoto à profissão de contador:

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 como 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. (Tradução do autor).

Afora a rivalidade entre ingleses e franceses, carregada nas palavras de Brown, o profissional da contabilidade, fortalecido e entrincheirado nas organizações de classe, a partir do final do século XIX, abrigou-se no seio das corporações como alguém que detém a capacidade técnica de avaliar, controlar e apurar o resultado de suas atividades. Por causa da genuinidade das técnicas contábeis, até então, a sua aplicação *prática* não demandava maiores conhecimentos científicos, especialmente, o filosófico. Nesse aspecto, a observação de Gaffikin (2008) está correta ao afirmar que os contadores se sentiam orgulhosos de serem “não-intelectuais”. Por essa razão é compreensível a crítica ácida de Bolsinhas e Ludícibus, desprezando os aspectos teóricos da contabilidade, afinal ela não era uma *ciência*,

mas um *sistema de informações* (algo complementar prático, não-intelectualizado). Ou seja, a formação intelectual sob a ótica filosófica, sociológica, antropológica ainda não alcançou a maioria dos pesquisadores e acadêmicos da contabilidade. No Brasil, em particular, quase a metade dos profissionais de contabilidade é formada por pessoas sem curso superior (CRCSP, 2015), o que os fez distantes de uma formação científica e mais crítica. E não se pode rebelar contra as palavras de Brown acerca da mediocridade intelectual e social dos contadores. Infelizmente ele não se equivocou e isso explica em certa medida a facilidade com que determinados grupos se arvoraram, dominaram e “colonizaram” (Mouck, 1995, p. 62) de maneira facciosa, os rumos da contabilidade, como por exemplo, determinando as organizações profissionais (Nepomuceno, 2008), certas academias (Hopwood, e Palea), e especialmente, os *economistas* e os defensores da ideia de contabilidade para o mercado de valores.

2.2.5.2 Contabilidade: uma ciência de segunda classe?

James Tobin (1991) destaca, em epígrafe, a frase de Joseph Schumpeter (1954, p. 872) quando este se refere à obra *A natureza do capital e do resultado*, de Fisher (1906): “é a primeira teoria econômica da contabilidade”, e Tom Mouck (1995) acrescenta: “... como o primeiro passo para a colonização da contabilidade pela economia” (*abstract*) (grifei) (tradução do autor). Colonizar significa subjugar, criar dependência. Essa é, talvez, a consideração mais preocupante que atravessou o século XX e que exige o seguinte questionamento: a contabilidade, a partir do início do século XX, tornou-se uma ciência de segunda classe, aprisionada ao raciocínio exclusivo da economia? Ou, ao contrário, a economia se utilizou da *práxis* contábil para demonstrar seus teoremas? Vamos nos deter no primeiro questionamento para não fugirmos do nosso tema.

Há duas questões complexas que merecem ser analisadas, ainda que brevemente: 1) sobre a “primeira teoria econômica da contabilidade”; e

2) sobre a “colonização da contabilidade pela economia”.

Quanto à primeira, o que se constata é a formulação de uma teoria econômica para a contabilidade, feita não por um pesquisador ou profissional da contabilidade, mas por um economista. Do ponto de vista rigorosamente contábil e se o propósito é estabelecer a *teoria do valor* enquanto fundamento para a *práxis* contábil, então a obra de Fisher não pode ser considerada como a “primeira teoria econômica da contabilidade” porque ela não teoriza nem estabelece novos princípios científicos, tão pouco novos rumos à contabilidade sob a égide da economia. Ao contrário, estabelece uma relação de vínculo dependente e condicionante entre o *valor* (raciocinado sob o foco da economia) e a *práxis* contábil, sem qualquer formulação lógica entre os dois construtos (*valor x práxis*). Fisher chega a afirmar, em suma, que havia descoberto “a base filosófica da contabilidade” para “aplicação de princípios econômicos à sua escrituração” (Fisher, 1906, p. 140). Contudo, em toda a sua obra ele se limita a tratar de alguns conceitos já consagrados pela ciência contábil, como: balanço patrimonial, ativo/passivo/capital líquido, depreciação, cujos conceitos sequer aproximam daqueles estabelecidos, por exemplo, por seus contemporâneos, o inglês e auditor Pearce Dewe Leake (1912, p. 9), ou o alemão Eugen Schmalenbach (1908). À Schmalenbach, sim, podemos atribuir-lhe a primeira teoria contábil sobre a dinâmica do resultado contábil; o que mereceu o elogio de seus tradutores na Inglaterra: “poucos homens têm sido mais bem qualificados para preencher a lacuna entre a economia e contabilidade do que o Professor Schmalenbach.” (Murph and Most, 1959). Bryer fez um estudo cauteloso sobre a obra de Irving Fisher e concluiu que

Fisher alegou que a prática contábil apoiava a sua teoria do “capital” e do “resultado”, mas o artigo mostra que ele não compreendia a contabilidade por partidas dobradas nem a “teoria de custo do valor” dos contadores e, portanto, divorciou-se da contabilidade direcionada às transações comerciais. (2013, *abstract*).

Fisher distorceu o significado de contas, para atender os interesses econômicos da burguesia (2012, p. 515) (grifei). (Tradução do autor).

A frase inicial responde ao meu questionamento acerca de a economia se utilizar da *práxis* contábil para seus propósitos teóricos. É impressionante, todavia, observar que alguém consiga discorrer sobre determinado assunto, essencialmente técnico-científico, sem se valer dos compêndios já escritos sobre esse assunto. Irving Fisher (1906) foi capaz de escrever sua obra que trata, além da economia, da ideia de resultado contábil sem consultar qualquer obra sobre contabilidade, exceto, Charles E. Sprague, seu contemporâneo americano, e citado numa nota de rodapé. No máximo, Fisher associa seus conceitos econômicos àqueles da contabilidade. Por exemplo, “capital é um *fundo* e resultado [*income*] um *fluxo*. Há outra diferença importante, a saber, que o capital é *riqueza*, e o resultado é o *serviço* da riqueza” (p. 52) Dessa maneira, acrescenta Fisher, o conceito de *serviço* está associado ao conceito de fluxo da riqueza e o *desserviço* está associado ao conceito de *custo* (e trata o custo como um evento *indesejável*). Nessa mesma época (1908), Schmalenbach já tinha publicado suas ideias sobre o resultado contábil dinâmico derivado da diferença entre *receita* e *despesa* e que também eram ideias essencialmente econômicas (teoria marginalista do valor). A propósito, “os estudiosos da contabilidade exibem mais unanimidade em relação à ‘verdadeira’ teoria econômica do que os próprios economistas” (Tinker, Merino e Neimark, 1982, p. 187).

Assim, não acreditamos que os economistas tenham considerado a contabilidade como uma ciência de segunda classe, mas, como um instrumental capaz de traduzir, de experimentar suas teorias. Por exemplo, as incursões feitas por Von Mises (1949, p. 229) na contabilidade, no sentido de defini-la como algo “inteiramente inaplicável e inútil a qualquer consideração que não leve em conta o ponto de vista dos indivíduos. Ela tem a ver com o cálculo dos lucros dos indivíduos, não com valores ‘sociais’ imaginários e com o bem estar ‘social’”. Ou seja, a contabilidade é um instrumento a serviço de sua *praxiologia*.

Quanto à segunda afirmação acerca da “colonização da contabilidade pela economia”, feita por Mouck, nos faz crer que está correta, pelo menos sob o ângulo da contabilidade dos americanos do norte. Há uma dominação dos conceitos econômicos em toda literatura contábil norte-americana, sobretudo, em se tratando da teoria do *valor* aplicada à contabilidade até à concepção desconcertante do *fair value* (valor justo), que alija o custo histórico e entroniza a financeirização dos valores contábeis. Destacamos, pelo menos, três momentos relevantes nesse sentido: 1) O impacto da obra de Fábio Besta (1921), *La Racioneria*, sobre as formulações e agendas de pesquisa contábil, foram impressionantemente determinantes para os rumos da economicização da contabilidade. Perdemos a *autonomia* científica da contabilidade e nos vinculamos ao receituário estabelecido pela teoria do *valor* sem a possibilidade de construção de novos fundamentos que pudessem explicar, contabilmente, a variável *valor*. 2) Em 17/08/1981 houve um Simpósio na Universidade de Alberta, no Canadá, em que participaram 50 pesquisadores contábeis (dentre eles: Robert Sterling (organizador), Bryan Carsberg, Lawrence Revsine, Alex Milburn, J. E. Butterworth, Ross M. Skinner, T. A. Lee, William Scott, além de outros), cujo objetivo era definir qual a regra para a manutenção do capital: *física* ou *financeira*. Os argumentos apresentados por Sterling e outros em favor da mensuração financeira tinha por alvo criticar a FAS 33, que recomendava qualquer uma das regras. Ou seja, a decisão final dos estudiosos era pela adoção da mensuração *financeira* do capital; melhor dizendo, a contabilidade, a partir da orientação desse grupo de pesquisadores deveria se curvar ao mercado e desconsiderar quase que completamente o custo *histórico*. A posição de Sterling foi levada a efeito e abriu espaço para a financeirização contábil. 3) O passo seguinte foi a entronização do conceito de *fair value* (valor justo) que transformou o valor contábil em valor econômico (volátil como as operações de mercado). Há muito perdemos a capacidade de produzir conceitos genuinamente contábeis.

3. CONCLUSÃO

Que a contabilidade passa por uma crise na sua capacidade de formulação de novos objetos e instrumentos para melhor expressar a realidade econômico-social das entidades isso parece ser inegável. Os paradigmas já dão sinais de esgotamento na medida em que os resultados científicos não se traduzem em reformulações ou em novos cenários construtivos e mais significativos para a sociedade. Os pesquisadores, sobretudo aqueles devotos à crítica contábil, estão corretos em suas análises ao detectarem que os três principais paradigmas contábeis (*positivismo*, *normativismo* e *interpretativismo*) se esgotaram, e eles sugerem algumas razões para reflexões. Uma delas é a exagerada vinculação da pesquisa contábil ao positivismo, sem consequentes resultados para a nossa ciência. Outra é a exagerada vinculação da pesquisa aos trâmites burocráticos dos periódicos (classificações subjetivas) que conduzem à dominação do que se deve publicar e a qual agenda estão os pesquisadores submetidos. Desarmar esse processo de engessamento da pesquisa e da agenda contábeis exige uma reflexão mais ampla e profunda.

Nesse sentido, sugerimos alguns questionamentos que permitam uma tomada de posição que seja mais consistente e mais *reestruturante*. O desvio da pesquisa contábil para o campo das “certezas objetivas” (modelos econométricos, como *EMH-Efficient-Market Hypothesis/CAPM-Capital Asset Price Model*), *ceteris paribus*, e das formulações de um conjunto de regras (normas “universais”) que se apresentam como substitutas da ciência da contabilidade, tudo isso tem impedido a construção da *autonomia contábil*. Os construtos econômicos têm que ser a motivação para a construção de novas interpretações dos conceitos contábeis e não adaptá-los à sua condição, como ocorreu, por exemplo, com a teoria do *valor*. Fábio Besta construiu uma nova contabilidade com os construtos da economia, adaptou a ciência da contabilidade aos ditames da teoria do *valor*. É necessário reavaliarmos essa postura de Besta, considerada

historicamente como um marco na contabilidade, um divisor de águas. Mas, é necessário revermos o significado do construto *valor* no contexto da ciência contábil. A condição estabelecida por Robert Sterling, e acatada *in totum* pelo FASB e depois pelo IASB, de que só havia dois caminhos para garantir a manutenção do capital, o *físico* ou o *financeiro*, é uma falácia que destruiu ainda mais a autonomia contábil e desviou a atenção dos pesquisadores novamente para o estudo do construto econômico. À contabilidade, enquanto ciência autônoma, não se pode impor escolhas dessa natureza, sobretudo, porque se o propósito é somente maximização dos interesses de investidores, não haveria a necessidade de tantas elucubrações intelectuais. A ciência da contabilidade não deve estar a serviço de grupos de interesses.

REFERÊNCIAS

- Aguirre, M., et al. (2006). *Calidad editorial y visibilidad de las revistas. La experiencia de Latindex*. CLACSO, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales. Buenos Aires, pp 103-122.
- Ahrens, T., et al. (2008). The future of interpretive accounting research — A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*. V. 19, pp. 840-866,
- Arnold, P. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 34, pp. 803-809.
- Arrington, C. E., and Francis, J. R. (1989). Letting the chat out of the bag: deconstruction, privilege and accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14, Nos. 1/2, pp. 1-28.
- Avelar, E. A.; Boina, T. M.; Ribeiro, L. M. P. (2015). Análise dos Artigos Publicados nos Principais Periódicos Brasileiros de Contabilidade no Século XXI. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, set/dez.

- Baker, R. C.; Bettner, M. S. (1997). Interpretive and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8, pp. 293-310.
- Besta, F. (1922). *La Ragioneria*. Volume 1. Seconda Edizione. Milano: Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi.
- Burland, A.; Collace, B. (Décembre 2010). Normalisation comptable internationale: le retour du politique? *Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 16 – Volume 3*, pp. 153-176. Disponible en: http://basepub.dauphine.fr/bitstream/handle/123456789/7514/calb36Tome16_Volume_diciembre_7.pdf?sequence=1. Acceso en 15/02/2013.
- Briloff, A. (April 2001). 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*. Volume 12, Issue 2, pp. 125-148.
- Bryer, R. (2012). Americanism and financial accounting theory – Part 1: Was America born capitalist? *Critical Perspectives on Accounting* 23, pp. 511-555.
- Bryer, R. (2013). 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* 24, pp. 572-615.
- Brown, R. (1968). *History of accounting and accountants*. London: Frank Cass and Company Limited, 1905, reprinted.
- Casta, Jean-Francois (2009). *Théorie positive de la comptabilité*. Coordinné par B. Colasse. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris: Economica, pp. 1393-1402. <halshs-00679544>.
- CEA, J. L. (2013). La utopía contable al desnudo: ni información de alta calidad, ni intrínsecamente comparable, ni suficiente ni adecuada para la toma de decisiones de inversión financiera. *Revista Visión Contable*, N° 11. Enero-diciembre.
- Chua W. F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*. Vol. LXI, No. 4. October.
- Colasse, B.; Mellott, N. (2010/2). The international standardization of accounting: the resistible rise of the IASC/IASB. *Annales des Mines – Gérer et comprendre* (N° 100), pp. 15-24.
- Conselho Regional de São Paulo – CRCSP (24/09/2015). Por dentro da Contabilidade. CRC on line, n. 346, Ano 7. Disponible en: http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/crcsp_online/materias/346_11.htm
- Cooper, D. J.; Sherer, M. J. (1984). The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3/4), pp. 207-232.
- Essomba, J. P. N. *La diversité des courants de recherche en comptabilité: décryptage du discours prononcé en 2005 par le professeur Richard Matessich*. Institut d'Administration des Entreprises, Master 2 Comptabilité Contrôle Audit Histoire et théories comptables. https://www.google.com.br/ur?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjQhbjj5sLTAhVjk5AKHTs3AvAQFggnMAA&url=https%3A%2F%2Fdn7iqsz6ob2ad.cloudfront.net%2Fdocument%2Fpdf%2F5384706c804f0.pdf&usq=AFQjCNE_wwWe79PAiya2c8eAR4lUnviyWw&sig2=xudldpNdo2y90YIA3ipxmA&cad=rja. Acceso en 26/04/2017.
- Fisher, I. (1906). *The nature of capital and income*. New York: The Macmillan Company, Ltd.
- Friedman, M. (1966). The Methodology of Positive Economics. *Essays In Positive Economics*. Chicago: University of Chicago Press, pp. 3-16, 30-43.

- Gaffikin, M. (2009). Twenty-one years of critical resistance—almost: A reflection. *Accounting Forum*. Volume 33, Issue 4, pp. 268-273, December.
- Gamboia, J. O. A. e Cetto, A. M. (2015). Latindex: revistas científicas iberoamericanas y cooperación regional. *Ciência da Informação*, Brasília, DF, v. 44, n.2, pp. 187-198, maio/ago.
- Gendron, Y. (2015). Accounting academia and the threat of the paying-off mentality. *Critical Perspectives on Accounting*. Volume 26, pp. 168-176, February.
- Granlund, M., et al. (2008). The future of interpretive accounting research — A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*. V. 19, pp. 840-866.
- Guthrie, J. and Parker, L. D. (2016). Whither the accounting profession, accountants and accounting researchers? Commentary and projections. *Accounting Auditing & Accountability Journal* 29(1), 2-10. January.
- Habermas, Jürgen (1990). *La lógica de las ciencias sociales*. Madrid: Editorial Tecnos, S.A.
- Hansen, A., et al. (2008). The future of interpretive accounting research — A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*. V. 19, pp. 840-866.
- Hopwood, A. (2007). Whither Accounting Research? *The Accounting Review*, p. 1367, October.
- Huertas, K. P.M. (2013). La indexación de las revistas contables en Colombia. *Revista Activos*, No. 21, pp. 171-190, julio-diciembre.
- Ikuno, L. M., e Nyami, J. K. (2015). Uma análise epistemológica das pesquisas em contabilidade internacional: um estudo em periódicos internacionais de língua inglesa. *Revista Ambiente Contábil*. Universidade Federal de Rio Grande do Norte, Vol. 7, nº 1, jan/fev.
- Iudicibus, S. (1981). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Jeanjean, T. (1999). La theorie positive de la comptabilité: une revue des critiques. *Cahier de recherche du CEREG*, nº 99-12, Université de Paris –Dauphine.
- Jeanjean, T. (1999). *La theorie positive de la comptabilite: une revue des critiques*. Université de Paris.. <https://hal-hec.archives-ouvertes.fr/hal-00601493>. Acesso em 24.02.2017.
- Komori, N. (2015). Beneath the globalization paradox: towards the sustainability of cultural diversity in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 26, pp. 141-156.
- Leake, P. D. (1976). *Depreciation and wasting assets*. New York: Arno Press, 1912 (reprinted).
- Lee, T. (1995). Shaping the US academic accounting research profession: the American Accounting Association and social construction of a professional elite. *Critical Perspectives on Accounting*. V. 6, pp. 241-261.
- Macías, H. (2016). Introducción a la investigación contable crítica (ICC) en su contexto original. En: Z. Melgarejo, y M. Vera (ed.), *Investigación global en contabilidad y finanzas. Contribuciones a la perspectiva crítica en contabilidad, finanzas y gestión* (en prensa). Bogotá, Colombia: Universidad Nacional de Colombia.
- Macías, H. (2013). Debate sobre el presente y el futuro de las revistas contables colombianas: acuerdos, desacuerdos y retos. Hugo A. Macías, *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (34), pp. 265-327.
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455-477.

- Macneal, K. (1939). *Truth in accounting*. Pennsylvania University Press.
- Mattessich, R. (1964). *Accounting and Analytical Methods: measurement and projection of income and wealth in the micro- and macro-economy*. Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Mattessich, R. (1996). *Normative accounting*. In: *Encyclopedia of the history of accounting and accounting thought*. In press. Ed. M. Chatfield and R. G. Vangermeersch. New York: Garland.
- Mattessich, R. (2002). Commentary: Accounting Schism or Synthesis? A Challenge for the Conditional-Normative Approach. *Canadian Accounting Perspectives*. Vol. 1, No. 2–PCC, vol. 1, no. 2, pp. 185-216.
- Mattessich, R. (2005). A concise history of analytical accounting: examining the use of mathematical notions in our discipline. *De Computis—Revista Española de Historia de la Contabilidad*, No. 2, junio.
- Mattessich, R. (2008). Two hundred years of accounting research: an international survey of personalities, ideas and publications (from the beginning of the twenty-first century). London: Routledge.
- Martins, E. A. (2012). *Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica*. Tese (doutorado em Contabilidade)—Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo—USP, São Paulo.
- Masi, V. (1946). *Statica Patrimoniale*. Volume Prime. Terza Edizione. Padova: CEDAM Casa Editrice Dott. Atonio Milani.
- McDonald, D. L. (1972). *Comparative accounting theory*. Reading, Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company.
- Mises, L. (1996). *Human Action: a treatise on Economics*. Fourth Revised Edition. San Francisco: Fox & Wilkes.
- Mouck, T. (1995). Irving Fisher and the Mechanistic Character of Twentieth Century Accounting Thought. *The Accounting Historians Journal*, Volume 22, Number 2. December.
- Nepomuceno, V. (1996). A teoria do conhecimento contábil: o pragmatismo norte-americano. *Revista do CRC do Rio Grande do Sul*, n.º. 87, Porto Alegre, pp. 3-17, Outubro/Dezembro.
- Nepomuceno, V. (2015). As partidas dobradas nos EUA: discussões e tendências. *Teuken Bidikay Revista Latinoamericana de Investigación en Organzaiciones, Ambiente y Sociedad*. México, Colômbia e Argentina, V. 6, Ene/Jun., p. 41.
- Nepomuceno, V. (2014). *Teoria da Contabilidade: uma abordagem histórico-cultural*. 2 ed. Curitiba: Juruá Editora.
- Neto, O. R. M., e outros (2009). Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos Enanpads de 1996 a 2005. *Revista de Administração de Empresa—RAE*, São Paulo, v. 49, n.1, jan./mar. pp. 062-073.
- Oliveira, E. K. F., e Boente, D. R. (2012). Análise bibliométrica da produção científica recente sobre contabilidade gerencial. *Organizações em contexto*, São Bernardo do Campo, 1982-8756, Vol. 8, n. 15, jan.-jun.
- Oliveira, M. C. (2002). Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças / USP*, São Paulo, n. 29, pp. 68–86, maio/ago.
- Palea, V. (2017). Whither accounting research? A European view. *Critical Perspectives on Accounting*. Volume 42, pp. 59-73, January.
- Portulhak, H. (2014). Revista de Contabilidad y Controladuría (Rc&C): Análisis de los Cinco Primeros Años de Publicación (2009-2013). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. Brasília, v.8, n.4, art. 4, p. 404-420, oct./dic.

- Publindex (Colciencias). Índice Bibliográfico Nacional Publindex–IBN Publindex (Colômbia). Disponível em: <http://scienti.colciencias.gov.co:8084/publindex/EnlbnPublindex/buscar.do>, acesso em 27/03/2017.
- Quattrone, P., et al. (2008). The future of interpretive accounting research—A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*. V. 19, pp. 840–866.
- Ribeiro, H. C. M. (2013). Revista Contemporânea de Contabilidade: uma análise do perfil da produção acadêmica durante o período de 2004 a 2012. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. UFSC, Florianópolis, v. 10, n. 20, p. 03-28, mai./ago.
- Riccio, E. L. (1989). *Uma contribuição ao estudo da Contabilidade como sistema de informação*. Tese (doutorado em Contabilidade)—Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo—USP, São Paulo.
- Robles, F. L. (2011). Producción académica sobre educación contable en Colombia 2000-2009: incidencia de la pedagogía crítica. *Lúmina* 12, pp. 172-194, enero-diciembre.
- Santos, R. (2012). *Tratamento metodológico de publicações científicas em contabilidade no Brasil* (dissertação de mestrado).
- Schmalenbach, E. (1980). *Dinamic Accounting*. Trad. G. W. Murph and K. S. Most. England: Gee & Company (Publishers) Limited, 1959. Reprinted by Arno Press.
- Schumpeter, J. (1954). *History of Economics analysis*. New York: Oxford University Press.
- Sikka, P.; Puxty, T.; Willmott, H. (1995). The Mountains are Still There: Accounting Academics and the Bearings of Intellectuals. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, August.
- Sterling, R. (1982). Limitations of Physical Capital. In: *Maintenance of Capital: Financial versus Physical*. Edited by R. Sterling and Kenneth W. Lemke. Texas: Scholars Book Co.
- Stizzoli, V. G. P. (2014). La investigación cualitativa en contabilidad. un análisis a partir de revistas indexadas. *CAPIC Review*. Vol. 12 (2): 147-158.
- Theóphilo, C. R. (2007). Pesquisa Científica em Contabilidade: desenvolvimento de uma estrutura para subsidiar análises crítico-epistemológicas. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 7.
- Tinker, A.; Merino, B. D.; Neimark, M. D. (1982). The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society* Volume 7, Issue 2, pp. 167-200.
- Tobin, J. (1991). Commentary on Irving Fisher, the nature of capital and income (1906). *Cowles Foundation Discussion Paper* no. 992, Cowles Foundation for Research in Economics at Yale University.
- Tourish, D.; Willmott, H. (2015). In defiance of folly: journal rankings, mindless measures and the ABS Guide. *Critical Perspectives on Accounting*, 26(1), pp. 37-46.
- Watts R.; Zimmerman, J. (1986). *Positive accounting theory*. Prentice Hall.
- Wilkinson, B. R., and Durden, C. H. (2015). Inducing structural change in academic accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 26: 23-36.
- Zanchet, A. (2014). Ciência livre de valores?: uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade ambiental no Brasil. Tese (doutorado em Contabilidade)—Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo—USP, São Paulo.
- Zeff, S. (1982). Truth in Accounting: The Ordeal of Kenneth MacNeal. *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 3, Jul., pp. 528-553.