



UNIVERSIDADE DO VALE DO SAPUCAÍ – UNIVÁS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS DA LINGUAGEM

FÁBIO LUIZ DE CARVALHO

A LINGUAGEM CONTÁBIL: UMA ABORDAGEM DISCURSIVA

POUSO ALEGRE – MG

2019

FÁBIO LUIZ DE CARVALHO

A LINGUAGEM CONTÁBIL: UMA ABORDAGEM DISCURSIVA

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências da Linguagem da Universidade Vale do Sapucaí, UNIVÁS, como requisito parcial para obtenção do Título de Doutor em Ciências da Linguagem.

Área de Concentração: Linguagem e Sociedade

Linha de Pesquisa: Análise de Discurso

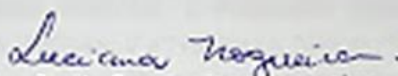
Orientadora: Profa. Dra. Luciana Nogueira

POUSO ALEGRE – MG

2019

CERTIFICADO DE APROVAÇÃO

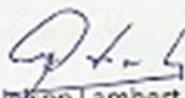
Certificamos que a tese intitulada "A LINGUAGEM CONTÁBIL: UMA ABORDAGEM DISCURSIVA" foi defendida, em 29 de agosto de 2019, por FÁBIO LUIZ DE CARVALHO, aluno regularmente matriculado no Doutorado em Ciências da Linguagem, sob o Registro Acadêmico nº98008669, e aprovada pela Banca Examinadora composta por:



Profa. Dra. Luciana Nogueira
Universidade do Vale do Sapucaí - UNIVÁS
Orientadora



Profa. Dra. Geciely Cristina da Costa
Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP
Examinadora



Prof. Dr. Nelson Lambert de Andrade
Universidade do Vale do Sapucaí - UNIVÁS/ME
Examinador



Profa. Dra. Paula Chiaretti
Universidade do Vale do Sapucaí - UNIVÁS
Examinadora



Profa. Dra. Telma Domingues da Silva
Universidade do Vale do Sapucaí - UNIVÁS
Examinadora

DOCUMENTO VÁLIDO SOMENTE SE NO ORIGINAL

PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA - PROPPES

Av. Prof. Tuany Toledo, 470 - Fátima I - Pouso Alegre/MG - CEP: 37554-210 - Fones: (35) 3449-9231 e 3449-9248

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos pesquisadores das Ciências da Linguagem e Contábeis. A contabilidade é tida como a linguagem dos negócios e a linguagem é o fundamento de todas as outras ciências, todos os profissionais da contabilidade e das outras áreas do conhecimento dependem da linguagem para construir, representar e comunicar sua arte e sua técnica aos seus pares e a toda comunidade.

“Fale com um homem em uma linguagem que ele entende, e isso vai para a sua cabeça. Fale com ele na sua própria linguagem, e isso vai para o seu coração”.

Nelson Mandela

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao ótimo corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências da Linguagem da Universidade do Vale do Sapucaí pelos conhecimentos transmitidos sobre a Análise de Discurso.

À minha orientadora Profa. Dra. Luciana Nogueira, por sua dedicação e paciência.

À professora Greciely Cristina da Costa, pelas orientações e pelo exemplo de dedicação.

À professora Telma Domingues da Silva, pelas contribuições e orientações e pela paciência.

Aos professores e amigos Nelson Lambert e Neide Pena, o “casal 20” que foram os “culpados” pelo incentivo para o meu ingresso nessa jornada maravilhosa.

Agradeço também pela oportunidade que Deus me concedeu de conhecer a professora Eni Orlandi, e de poder compartilhar de seus conhecimentos.

Por fim, aos colegas alunos, com os quais tive o privilégio de compartilhar essa jornada, especialmente à Dra. Magna Leite e sua família maravilhosa.

Ainda que eu falasse línguas, as dos homens e dos anjos, se não tivesse o Amor, seria como sino ruidoso ou como címbalo estridente.

Ainda que eu tivesse o dom de profecia, o conhecimento de todos os mistérios, e de toda ciência;

Ainda que eu tivesse toda a fé, se não tivesse o Amor, eu seria nada.

Ainda que eu distribuísse todos os meus bens aos famintos; ainda que entregasse o meu corpo às chamas, se eu não tivesse o Amor, nada disso me adiantaria.

Paulo, 1ª ep. aos Coríntios (1 Cor 13, 1-3)

RESUMO

CARVALHO, F. L. A LINGUAGEM CONTÁBIL: UMA ABORDAGEM DISCURSIVA. 2019 150f. Tese (Doutorado). Pós-Graduação em Ciências da Linguagem da Universidade do Vale do Sapucaí, Pouso Alegre/MG.

Esta tese aborda aspectos discursivos da constituição e funcionamento da linguagem contábil, partindo de uma concepção da linguagem como transformadora na relação homem-natureza, considerando então que ela não pode ser vista simplesmente como um instrumento ou uma ferramenta, mas como uma forma de constituição do sujeito. Dessa forma, o objetivo desta pesquisa é problematizar como a terminologia, especificamente da área da contabilidade, funciona, levando-se em conta o caráter polissêmico da língua, bem como sua opacidade. Então, o objeto discursivo desta tese é a linguagem contábil, considerando as suas formas de escrituração. Como a contabilidade é tida como a linguagem dos negócios e como a linguagem é constitutiva de todas as outras ciências, foram levantados alguns questionamentos: Como funciona o imaginário de “facilitador da comunicação” para a terminologia contábil? De que forma se dão os sentidos postos na terminologia específica da área e em confronto com o entendimento do senso comum dos termos? Como se dá o funcionamento da terminologia contábil em relação àquilo que parece ser o seu propósito, mas que está em confronto com a opacidade da língua, bem como ao seu caráter polissêmico? A fim de responder a estas problematizações, selecionamos como corpus de análise o relatório contábil obrigatório da empresa Natura Cosméticos S.A., para conhecer a linguagem utilizada na comunicação da empresa aos usuários que são os gestores, os acionistas, os bancos, o governo e o mercado em geral. Recortes de documentos de regulamentação, de normas e princípios da contabilidade também compuseram nosso corpus de análise. Nosso objetivo foi observar a relação desses relatórios com as normas/lei e observar as discursividades que estão em torno dessas relações bem como os efeitos de sentido que são produzidos e estão em circulação. Assim, através de um percurso analítico, buscamos compreender quais são as dificuldades postas a partir de determinadas palavras, que funcionam como terminologias que são recorrentes no relatório, mas que colocam o equívoco à tona pelo seu caráter polissêmico. Como resultado, percebemos que, com uma tentativa de “transmitir informações”, a terminologia apresenta uma concepção de língua ancorada num imaginário de linearidade, de comunicação eficaz, única, transparente, pautada em normas e que tem como propósito garantir uma internacionalização da ciência contábil, para fins mercadológicos.

Palavras-Chave: Linguagem Contábil. Terminologia. Normatização. Escrituração. Análise de Discurso.

ABSTRACT

CARVALHO, F. L. A LINGUAGEM CONTÁBIL: UMA ABORDAGEM DISCURSIVA. 2019 150f. Tese (Doutorado). Pós-Graduação em Ciências da Linguagem da Universidade do Vale do Sapucaí, Pouso Alegre/MG.

This survey analyses the discursive aspects of the function of accounting language, from a conception of language as transformer in the relation between men and nature, so considering that it can't be seen only as a tool or instrument, but as constitution of the subject. So the main objective is to problematize as the accounting terminology works, considering the polysemic character of the language and it's opacity. Then the discursive objective of this thesis is the accounting language, considering its forms of bookkeeping. As the accounting is seen as the business language, and as language is constitutive of all other sciences, it have been raised some questions: how the accounting terminology works turning the communication easier? How the senses on the accounting terminology works and in confrontation of the common sense understating of these terms? How the accounting terminology works in relation of what seems to be its purpose, but that confronts language opacity, as its polysemic character? To answer these questions it was selected as corpus of the survey the accounting report of Natura Cosméticos S.A., to verify the used language in the communication between this company and its users that is its managers, shareholders, banks, Govern and the whole market. Clipping of regulation documents, laws and accounting principles were also analyzed. Our objective was to verify the relation between these documents as to note not only the discursiveness that are beyond these relations but also the sense effects that are being produced and circulating. Therefore, through an analytic methodology, we aimed to comprehend the difficulties that exists from certain words and possible misconceptions due its polysemic character. As result, we realized that, trying to transmit information, the accounting terminology presents a conception of language anchored in an imaginary of linearity, of efficient communication, unique, clear, ruled in standards that have as purpose to guarantee the accounting science internationalization for market purposes.

Keywords: Accounting Language. Terminology. Standardization. Bookkeeping. Discourse Analysis.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1.....	17
A TERMINOLOGIA DA LINGUAGEM CONTÁBIL E SUA NORMATIZAÇÃO	17
1.1 Aspectos da questão terminológica da linguagem contábil	17
1.1.1 Terminologia.....	17
1.2 Há necessidade de Normatização?	28
1.3 Dos Princípios e Normas da Contabilidade	40
1.4 A regulamentação e normatização da contabilidade no Brasil	49
1.4.1 Órgãos Normatizadores.....	54
1.5 Regulamentação da contabilidade brasileira.....	57
1.6 CFC – órgão responsável pela emissão das normas contábeis no Brasil: o político em questão	60
CAPÍTULO 2.....	64
DA LINGUAGEM CONTÁBIL	64
2.1 Elementos sobre a história da contabilidade	69
2.2 Arqueologia da contabilidade e da “linguagem contábil”	70
2.3 A invasão norte-americana (a escola anglo-saxônica).....	76
2.3.1 Mundialização/Globalização do Capital	84
2.4 Elementos sobre a história da contabilidade brasileira	86
2.5 A Lei nº 11.638/2007 de convergência das normas e suas implicações na “linguagem contábil”: inovação e língua metálica.....	90
CAPÍTULO 3.....	102
O MOVIMENTO DA/NA CONTABILIDADE E SUA RELAÇÃO HISTÓRICA COM A SOCIEDADE	102
3.1 Qualidade da informação no/do discurso contábil	107
3.2 Teoria da comunicação aplicada à contabilidade.....	113
3.3 Das discursividades em torno de algumas terminologias contábeis: o caso da NATURA.....	118
CONSIDERAÇÕES FINAIS	137
REFERÊNCIAS	140

INTRODUÇÃO

A linguagem Humana, ou melhor, o “objeto-linguagem”, do ponto de vista da Análise de Discurso, é tratada considerando-se os processos de constituição do fenômeno linguístico e não simplesmente de seu produto (ORLANDI, 2000). Nessa perspectiva, a linguagem é transformadora na relação homem-natureza, em que a linguagem não é apenas pragmática, como se fosse simplesmente um instrumento ou uma ferramenta de trabalho, mas nos constitui como sujeito. A linguagem, a partir da Análise de Discurso, é considerada como mediação necessária entre o homem e a realidade social, de maneira que ela é constitutiva disso mesmo que chamamos de “realidade social”. A produção de conhecimentos pela linguagem nos faz observar sua capacidade transformadora, polissêmica, política. A linguagem é trabalho. Orlandi afirma, a esse respeito, o seguinte:

[...] concebo a linguagem como trabalho, como produção, e procuro determinar o modo de produção da linguagem enquanto parte da produção social geral (Rossi Landi, 1975). Isso não significa que, ao estabelecer essa homologia, se esteja descaracterizando a linguagem de sua especificidade. A diferença é estabelecida pelo fato da linguagem ser um trabalho simbólico, mas, ainda assim, um trabalho. (ORLANDI, 2000, p. 17)

Nesse sentido, a linguagem e a sociedade se constituem mutuamente, a linguagem não é simplesmente uma ferramenta de trabalho e nem a sociedade é apenas um produto. Na contabilidade isso não é diferente. Entretanto, a dimensão da compreensão da informação contábil passa por uma especificidade, devido ao público alvo e às suas expectativas próprias, seus propósitos. Apesar de a informação contábil não se reduzir somente ao investidor, uma vez que toda a sociedade pode, de algum modo, ter acesso a essa ciência, é da linguagem contábil direcionada a um público já conhecedor dela que tratamos nesta tese. A linguagem contábil tem como objetivo principal comunicar a informação contábil com caráter objetivo dos fatos, ou seja, uma informação contábil preocupada em reportar a “realidade de acordo com sua essência econômica”, de forma compreensível aos demais usuários, internos e externos, das informações contábeis. Isso, sob o ponto de vista de determinadas teorias linguísticas, comunicacionais por exemplo, pode ser analisado de forma sistêmica e mecânica. No entanto, nosso olhar nesta tese vai além das perspectivas linguísticas. A partir da teoria da Análise de Discurso pêcheuxiana, observamos que as questões de paráfrase e polissemia em certo sentido

da terminologia não são muito discutidas no campo empresarial e em cursos que formam para isso, como administração, gestão, etc. Consequentemente, apesar de existir uma tentativa de comunicação objetiva, o caráter polissêmico da língua faz vir à tona a opacidade da língua e aponta que o sentido sempre pode ser outro, embora não qualquer um, conforme Pêcheux (1988).

Sendo assim, nesta tese, o que se propõe é uma reflexão sobre a questão da linguagem nas Ciências Contábeis, a partir de uma abordagem discursiva. Logo, uma questão que norteia o trabalho é o que chamamos de terminologia contábil, esta que se propõe a ser uma espécie de “facilitadora da comunicação” no universo contábil. Nesta pesquisa, a partir da análise de alguns recortes, procuramos observar como a terminologia pode funcionar nas áreas do conhecimento, especialmente na área contábil, em outras palavras, propomos pensar o funcionamento da terminologia, a partir de questões discursivas.

Desse modo, nos dedicamos a pensar sobre o funcionamento da terminologia contábil, buscando questionar esse funcionamento em relação àquilo que parece ser o seu propósito. Para tanto, partimos, logo no início do trabalho, de uma definição de língua para a Análise de Discurso.

Mas, antes, é preciso dizer que Ferdinand de Saussure nos apresenta uma concepção de língua, na obra *Curso de Linguística Geral*. Esta obra é considerada, por muitos estudiosos da linguagem, como fundadora da ciência Linguística, por conter as delimitações e os aspectos pertinentes a uma ciência, bem como por apresentar uma metodologia e um objeto de análise. Esse objeto é a língua, que, segundo Saussure (2004) é a única, dentre tantas dualidades, que parece suscetível de uma definição e fornece certa segurança a quem se propõe a estudá-la. Saussure (1974) nos apresenta, de acordo com o trecho a seguir, uma definição de língua como parte da linguagem.

É, ao mesmo tempo, um produto social da faculdade da linguagem e um conjunto de convenções adotadas pelo corpo social para permitir o exercício desta faculdade nos indivíduos (p.17).

A língua é diferente da fala porque é produto de uma coletividade e não do exercício individual da linguagem, e, como coletiva se compõe das diversas manifestações individuais. De acordo com Saussure (1974), a língua é tida como um sistema de signos linguísticos que funciona segundo leis internas e próprias que em nada se relacionam com o que lhe é exterior. Nesse sistema, não há lugar para o estudo do sujeito, já que ele é apenas o usuário da língua, cujo funcionamento não depende dele – a língua já está dada e não cabe a ele alterá-la ou criticá-

la, – mas das relações criadas e mantidas entre os signos linguísticos que a constituem. Saussure, investido do espírito científico de sua época, preocupou-se em fornecer aos estudos da linguagem um caráter objetivo, racional, metodológico, mas como poderia fazer isso, tratando de língua e fala, se esta é considerada por ele como subjetiva, individual e variável de indivíduo para indivíduo? Como seria possível sistematizar e precisar dados sobre uma materialidade tão fluida como a fala? Por essas razões, Saussure optou por se dedicar ao estudo da língua em seu aspecto puramente formal, isto é, concebê-la como sistema, no qual a regularidade e as relações de sentido são estabelecidas por leis internas, inerentes ao próprio sistema.

Nesse sentido, o imaginário de “linguagem utilizada” pela contabilidade é que se trata de uma linguagem formal, no sentido de normatizada, transparente. E isso está fortemente presente na terminologia que é empregada na contabilidade, justamente porque ela pretende ser um facilitador entre os praticantes dessa linguagem contábil. E o nosso questionamento, na tese, é justamente com relação a isso. Seria a terminologia contábil um “facilitador da comunicação”? Entendo que estamos tratando de um modo específico também dessa “comunicação”, ou seja, não é para todos, mas pensamos aí as relações entre o que se chama de “usuários” da contabilidade, dos que produzem a escritura da contabilidade, etc. Trata-se então de uma linguagem de iniciados, de uma linguagem que é cifrada e circula de determinado modo em determinados espaços. Conforme mostraremos adiante, a linguagem não é transparente e a opacidade que lhe é constitutiva implica em consequências para o nosso trabalho de colocar a interpretação em questão, pensando o “universo da contabilidade”. Um desafio bastante grande, já que quem escreve esta tese, embora esteja ocupando a posição-sujeito de pesquisador em ciências da linguagem, é um contador de formação e longa atuação.

Sendo assim, por que um contador, com 65 anos de idade e 50 de profissão na área de contabilidade, auditoria e perícias contábeis resolve enfrentar o desafio de desenvolver uma tese nesse programa de doutorado em Ciências da Linguagem?

Essa decisão é fruto de muitas inquietações ao longo da minha vida profissional de Contador, Auditor Independente e Perito Contábil Judicial, além da vida acadêmica como coordenador de curso e professor de contabilidade há mais de 35 anos, na graduação e na pós-graduação *lato-sensu* em mais de uma dezena de universidades e faculdades. Sou professor em quase todas as disciplinas contábeis, tais como: Contabilidade Geral e Societária, desde a Introdutória (básica) até a Internacional e Avançada, de Custos, Tributária, Ambiental, Auditoria e Perícias Contábeis, e também na Contabilidade Gerencial e Controladoria, nas disciplinas de Sistemas Contábeis, Análise e Gestão Estratégica de Custos e Formação de Preços, Análise Financeira, Governança Corporativa entre outras. Dessa forma, o que observo

é que a contabilidade é tida como a *linguagem dos negócios* e a linguagem é constitutiva de todas as outras ciências, de todos os profissionais da contabilidade e das outras áreas do conhecimento que dependem da linguagem para construir, representar e comunicar sua arte e sua técnica aos seus pares e a toda a comunidade.

A contabilidade tem como único produto a informação do desempenho econômico-financeiro, bem como as mutações patrimoniais das entidades, sendo assim, é uma área profissional que depende totalmente da linguagem para “comunicar”, para apresentar seus relatórios.

O léxico e o discurso produzidos nos relatórios me levaram e ainda me levam a uma observação em relação ao processo de comunicação no que se refere aos diversos usuários com objetivos diferentes: os bancos querem analisar a capacidade de pagamento e garantias para os aportes de capital na entidade, os investidores querem saber se a entidade lhes trará retorno do capital aplicado em relação a outras oportunidades de aplicações, os sócios querem saber como a entidade está sendo gerida e sobre a segurança de seu patrimônio, os gestores sobre a produtividade e desempenho dos colaboradores e de seu próprio desempenho, o governo quer informações sobre os tributos e a economia, além de toda a comunidade e do mercado financeiro em geral.

Pela linguagem temos a produção de efeitos de sentidos, dessa maneira, discursivamente, consideramos que a língua é capaz de equívoco, de deslize, de falha. A língua com a qual trabalhamos se diferencia daquela estudada pelos linguistas. Nas palavras de Ferreira (2003, p. 193):

A língua na Análise do Discurso é tomada em sua forma material enquanto ordem significante capaz de equívoco, de deslize, de falha, ou seja, enquanto sistema sintático intrinsecamente passível de jogo que comporta a inscrição dos efeitos linguísticos materiais na história para produzir sentidos. A passagem de uma forma linguística, tradicionalmente considerada nos estudos da linguagem, para uma forma material, onde não há mais a consideração da dicotomia forma/conteúdo traz algumas consequências de peso.

Essas consequências, segundo Ferreira (2003), incluem observar que a língua passa a ser aceita como relativamente autônoma e não como um sistema integralmente autônomo, como é para Saussure; passa a ser um sistema passível de perturbações, rupturas e mal-entendidos, que por sua vez são os fundamentos da Análise de Discurso; os fatos linguísticos considerados com problemas passam a ser nucleares, em vez de periféricos; a língua não é considerada enquanto código, ou então, instrumento de comunicação ideologicamente neutro; é lugar material de realização dos processos discursivos, onde se manifestam os sentidos.

Diante da opacidade da língua (mais de um efeito de sentido), do deslize (outro sentido) e da falha (permite outras interpretações), nos cabe apontar a inquietação: como cada um dos chamados “usuários”¹, isto é, como cada posição de sujeito da linguagem contábil entende, compreende o léxico, os termos específicos da linguagem contábil?

Passei pelo processo de seleção e fui aprovado apresentando um projeto de pesquisa que se modificou um pouco por influências das disciplinas e de suas maravilhosas professoras/aulas que tive ao longo do curso, mas sem perder a essência da inquietação. O que foi natural e compreensível, porque quem fez o projeto foi uma pessoa que se transformou durante o doutorado.

Diante de todas as inquietações e muitas dificuldades, de diversas naturezas e razões que foram pavimentando o percurso da pesquisa, houve uma em especial que me perseguiu até o fim: a falta de uma base de conhecimento na área das Ciências da Linguagem, fundamental para o trabalho, em razão da minha formação acadêmica e profissional ser unicamente na área contábil e financeira. Isso acabou sendo outro desafio que me impulsionou a estudar muito em busca do conhecimento a partir de autores que desconhecia completamente.

Quanto mais perseguia o conhecimento nas Ciências da Linguagem, mais conhecia autores de livros, artigos, teses e dissertações e sempre me acompanhou o anseio de constituir um arcabouço teórico consistente para apoiar a redação da tese.

Durante toda a pesquisa, convivi com uma insegurança o tempo todo: de que maneira redigir uma tese interdisciplinar envolvendo duas áreas muito diversas como é o caso da contabilidade e da Linguagem? Mesmo assim, acredito ter contribuído para com o tema, e, principalmente chamado a atenção sobre a importância da Linguagem para a área da contabilidade.

Num certo sentido, a língua pode ser compreendida como o conjunto de palavras ou signos vocais e regras combinatórias estabelecidas, de que fazem uso os membros de uma comunidade para se comunicar e interagir, isso nas palavras de Saussure (2004, p. 81). No entanto, para a Análise de Discurso (doravante AD) é uma materialidade significativa capaz de falha. Assim, do meu lugar de contador, hoje, questiono até que ponto a “língua de especificidade” pode ser um facilitador da comunicação para o universo contábil. Se levarmos em conta a teoria materialista dos sentidos, veremos, por exemplo, que uma palavra como “terra” pode ter vários sentidos dependendo de quem fala. Para o latifundiário, para o índio, para o astronauta etc., esse termo vai produzir diferentes sentidos e valores. E no mundo da

¹ Vamos problematizar esse termo “usuários” mais à frente.

contabilidade? Como o “usuário da contabilidade” pode entender, compreender os termos técnicos, a língua de especificidade? Como eu, enquanto contador, entendo isso? De que forma se dão os sentidos postos na terminologia específica da área e em confronto com o entendimento do senso comum dos termos? Comecei a me questionar se realmente a terminologia específica seria um dificultador ou um facilitador no processo comunicativo contábil, situação que até então jamais havia passado pela minha imaginação. Como a lei/normatização propõe determinadas situações e como estas são vistas no relatório da empresa que selecionamos para a análise? Partindo dessas questões é que vamos apresentar o modo como pudemos analisar isso que se constitui como um imaginário de facilitador da comunicação, pensando-se aí a terminologia, isto é, a contabilidade como uma língua de especificidade.

Sendo assim, meu objeto discursivo nesta tese é a linguagem contábil, pensando-se aí o modo como ela se formula, como ela circula e como ela se constitui. Para a AD, temos que nestes três processos consideramos que a constituição dos sentidos se dá “a partir da memória do dizer, fazendo intervir o contexto histórico-ideológico mais amplo”, a formulação ocorre “em condições de produção e circunstâncias de enunciação específicas” (ORLANDI, 2000, p. 09). Já a circulação tem a ver com percursos dos dizeres que se dão em certas conjunturas, esta circulação, por sua vez, perpassa por “meios” em que não há neutralidade. No caso deste estudo, o meio de circulação se dá pelos recortes de um relatório contábil da empresa Natura disponível/publicado na internet.

Em nosso corpus de análise foi observada a relação do texto desse relatório com as normas/leis e as discursividades que se constituem em torno dessas relações, bem como os efeitos de sentido que estão em circulação.

Como problema da pesquisa questionamos: como se dá o funcionamento da terminologia contábil em relação àquilo que parece ser o seu propósito, mas que está em confronto com a opacidade da língua, bem como ao seu caráter polissêmico?

A presente tese está estruturada da seguinte forma: por este texto introdutório, três capítulos e as considerações finais. No Capítulo 1 foi feita uma revisão da terminologia da linguagem contábil sob uma abordagem discursiva. Também foi feita uma discussão da obra das autoras Krieger e Finatto (2015), intitulada *Introdução à terminologia*, tendo como objetivo dialogar, numa perspectiva discursiva, com os aspectos apresentados no livro e a linguagem contábil, objeto dessa pesquisa. Tratamos também da terminologia contábil, e dos termos técnico-científicos que são em língua estrangeira, e da necessidade de normatização da linguagem técnico-científica por órgãos normatizadores. Fizemos alguns recortes de termos contábeis a partir dos textos analisados.

O Capítulo 2 tratou da questão do desenvolvimento da contabilidade e de sua origem, que tem, desde o início, como centralidade, a propriedade privada. Tratou-se dos elementos sobre a história da contabilidade e da arqueologia da contabilidade e da linguagem contábil, sua evolução no mundo e no Brasil até os dias atuais, com o propósito de pensar a sua constituição.

Embora as análises tenham sido feitas desde o primeiro capítulo, no terceiro elas foram feitas começando pelo movimento da contabilidade e sua relação histórica com a sociedade. Trata dos objetivos e da qualidade da informação contábil, bem como de seu uso. Questiona o imaginário de qualidade da informação no/do discurso contábil.

E, por fim, apresentamos as considerações finais e ainda algumas questões de como chegamos ao final do trabalho. Em Contabilidade, o termo específico seria: apresentação dos resultados. Estes dados como certos e imutáveis. Em AD, digo que cheguei a algumas considerações que passam o efeito de sentido de serem finais, mas que para mim, foram palco de muitos questionamentos, mudança de postura e inquietações.

CAPÍTULO 1

A TERMINOLOGIA DA LINGUAGEM CONTÁBIL E SUA NORMATIZAÇÃO

1.1 Aspectos da questão terminológica da linguagem contábil

1.1.1 Terminologia

O homem, há bastante tempo, cria e utiliza vocabulários específicos para designar conceitos, coisas, métodos e recursos em inúmeras áreas do conhecimento. A constante evolução da especialização das competências e habilidades proporciona o surgimento de terminologias específicas, que seguem no mesmo sentido dessa evolução. As diversas áreas do conhecimento humano são singularizadas pelo uso de termos específicos constituindo universos linguísticos bastante próprios. Vale ressaltar que a contabilidade possui uma linguagem própria, assim como qualquer ciência. Sendo assim, possui uma língua de especialidade ou especificidade: ela tem uma forma, ela tem um texto, ela se dirige para um leitor específico, ela se constitui de vocábulos especializados.

Chegamos, pois, à terminologia. Esta, por sinal, não é um fenômeno recente, mas as pesquisas nesse campo especializado, a partir desse século, têm chamado uma maior atenção de muitos estudiosos da terminologia.

Assim, nossa proposta é pensar esse imaginário de língua que direciona para um “unívoco” diante de uma equivocidade, ou seja, ela direciona a pensar o seguinte: a terminologia produz uma universalização, mas o que ela tenta fazer com isso? Seu propósito é criar uma unidade, porém imaginária, porque ela tenta se afastar de uma leitura polissêmica dos vocábulos comuns. Há, nesse sentido, uma tentativa de universalizar os sentidos.

Nas análises, procuraremos mostrar que não há essa universalização dos sentidos, a partir da análise da palavra “recurso”, por exemplo, observamos seus múltiplos sentidos. Porém, na escrituração contábil, “recurso” tem um lugar de significação específico, com o efeito de sentido de que há apenas um sentido. Ou seja, essa formulação terminológica orienta para interpretar num único sentido.

Como forma de “abertura” desta tese, faremos aqui, inicialmente, uma discussão da obra das autoras Krieger e Finatto (2015), intitulada *Introdução à terminologia*. O objetivo é

dialogar, numa perspectiva discursiva, com os aspectos apresentados no livro e com a linguagem contábil, objeto dessa pesquisa. O livro traça um amplo panorama sobre a produção do tema e destaca vários usos da terminologia, compreendida então como léxico dos saberes técnicos e científicos.

As autoras afirmam que:

A terminologia não é um fenômeno recente. Com efeito, tão longe quanto se remonte a história do homem, desde que se manifesta a linguagem, nos encontramos em presença de línguas de especialidade, é assim que se encontra a terminologia dos filósofos gregos, a língua de negócios dos comerciantes cretas, os vocábulos especializados da arte militar, etc. (RONDEAU, 1084, p.1)

A obra se apresenta em duas partes, sendo a primeira os fundamentos que formam os estudos terminológicos, a partir das diversas teorias e áreas relacionadas até os objetos de estudo da Terminologia. E, na segunda parte, são apresentadas algumas abordagens práticas da aplicabilidade da Terminologia, a partir da geração de bancos de dados, glossários e dicionários técnicos, até a utilização de softwares para reconhecimento terminológico.

Contemplando a Terminologia como disciplina de característica teórica e prática, as autoras debatem os envolvimento teóricos sobre os estudos da linguagem para a Terminologia, e também algumas aplicações possíveis em relação ao principal objeto do estudo terminológico, que é o termo técnico-científico. O termo é o elemento linguístico que estabelece a expressão lexical do conhecimento especializado. Se tomarmos a contabilidade como uma prática econômica que é pautada em uma língua de especialidade, conforme designam as autoras, observamos que ela tem também uma terminologia própria, vocábulos específicos e também uma circulação específica, ou seja, há contabilidade de empresas, contabilidade pública. Isto é, toda essa terminologia circula por lugares também específicos. É isso que faz dela uma língua de especialidade. Assim, é a começar do léxico especializado que se processa a comunicação e a expressão do conhecimento nas áreas técnicas, tecnológicas e científicas tecnológicas.

Consequentemente, há uma tentativa de universalização. E se nos perguntamos qual é o fim disso, para que serve isso? Isto é, qual é o objetivo de se produzir esta unidade para o (um) termo linguístico? Veremos que isso produz, ainda, a tentativa de administrar tudo que não faz parte desses fins, para impedir, como se fosse possível impedir, qualquer outra interpretação de determinada informação contábil. Como veremos também, adiante, “ativo e passivo” podem funcionar justamente ao contrário, mas aqui, na linguagem contábil, direciona para o sentido uno, justamente porque quer administrar os sentidos, evitar que outra interpretação seja possível. Porém, a produção de sentidos, ou melhor, os efeitos de sentido não

se dão desse modo. O objetivo dessa uniformidade é a tentativa de tornar a linguagem o mais transparente possível, apesar de sabermos que a língua é opaca. Uma consequência que esta situação produz é a homogeneização dos sentidos e dos sujeitos e, conseqüentemente, a exclusão, pois os “não-entendidos”, os que não conhecem os significados postos não conseguirá estabelecer um “processo comunicativo” com a contabilidade, tal qual se é projetado pela terminologia contábil. E, vale dizer, compreendemos que a linguagem contábil é, num certo sentido, uma linguagem para iniciados, uma linguagem cifrada, não como uma linguagem que funciona para todos.

Krieger e Finatto (2015) estabelecem um cenário histórico da Terminologia tratando de várias teorias conforme o momento histórico de suas concepções. Neste ponto, as autoras esclarecem que a utilização de terminologias não é uma coisa recente e que foram as pesquisas sobre o elemento lexical das informações e comunicações especializadas que tiveram uma maior atenção a partir da segunda metade do século XX.

Há várias teorias e escolas que se distinguiram, cada uma, a partir de diferentes pontos de estudo e posicionamentos epistemológicos. As autoras distinguem estudos determinados por um enfoque intelectual do uso das terminologias daqueles que se ampliaram a partir de uma perspectiva do exercício linguístico dos termos. Assim, nos citados estudos iniciais, predomina uma abordagem normativa das terminologias, oposta aos estudos apoiados em uma concepção descritiva do léxico especializado incentivado pela evolução da Linguística.

O fundador da escola de Viena, Eugen Wüster, desenvolveu importantes pesquisas sob o enfoque cognitivo e princípios normativos de terminologias, que deram origem à Teoria Geral da Terminologia (TGT), estabelecendo um marco histórico dessa área, além de fundamentação para as bases de estudo dessa disciplina, conforme relatam Krieger e Finatto (2015). Importante destacar a distinção que as autoras fazem entre *normalizar* e *normatizar*. Normalizar compreende aparelhar as línguas para todas as formas de expressão, sobretudo a expressão técnico-científica. E normatizar diz respeito à fixação de uma determinada expressão como a mais adequada.

Há conexões e correlações de outras áreas em relação à Terminologia: Semântica, Lexicologia, Lexicografia, Terminografia, Documentação e Tradução. De modo sucinto, a Semântica está ligada à Terminologia devido à importância do plano teórico integrante das terminologias. Tanto a Lexicologia quanto a Lexicografia e a Terminografia, por causa dos seus pontos de convergência, conectam-se à Terminologia, no sentido de que, em conjunto, formam as ciências do Léxico. No entanto, elas divergem entre si, porque indicam diferentes perspectivas em referência ao seu objeto de estudo. De um lado a Lexicologia e a Lexicografia

se envolvem no estudo e na descrição do léxico geral (palavras) de determinada língua, a Terminologia e a Terminografia abrangem o estudo e a descrição do léxico especializado (termos) de uma linguagem de especialidade. Quanto à Documentação, a Terminologia descreve os termos compilados a partir de textos especializados, que por via de regra, integram acervos bibliotecários. Na medida em que a Documentação, no contexto da área das Ciências da Informação, tem como objetivo principal organizar informações bibliográficas que possam ser recuperadas por usuários de bibliotecas, o léxico especializado, parte integrante da linguagem de indexação de documentos às bases de dados bibliotecários, desempenha grande influência nos estudos sobre Documentação. A Tradução, de seu lado, conecta-se à Terminologia, primordialmente pela tradução de termos técnico-científicos. Assim, as terminologias formadoras dos textos técnico-científicos são elementos chave para uma tradução inteligível desses textos. Dessa forma, além de se ambientar com a terminologia de uma área, o tradutor pode se apropriar de frutos resultantes da prática terminológica, em outras palavras, os tradutores se colocam como clientes, por excelência, de glossários, dicionários técnicos e bases de dados terminológicos (Krieger e Finatto, 2015).

Em nosso trabalho de pesquisa, numa perspectiva discursiva, tratamos de pensar essas questões de uma terminologia contábil, levando em consideração que a contabilidade é internacional, tal qual a engenharia, a medicina, a administração, a economia, entre outras ciências e técnicas. Na contabilidade, muitos termos técnico-científicos são em língua estrangeira, predominando o inglês, como, por exemplo, o termo *impairment test*, que, segundo Castro (2013), significa “teste de recuperabilidade do custo” (GELBCKE, et al., 2018, p.785). Castro (2013) explica ainda: ***impaired value***: valor perdido; perda de valor. Então, ***impairment***: significa perda de valor. Ainda: ***fixed asset impairment***: perda (de valor) do bem do ativo imobilizado. Warren et al. (2005, p. 413) aponta o seguinte: “*A fixed asset impairment occurs when the fair value of a fixed asset falls below its book value and is not expected to recover*”. Ou seja, uma perda de valor do bem do ativo imobilizado ocorre quando o valor justo (de mercado) do bem cai para menos do que o seu valor contábil e não se espera uma recuperação de valor. O mesmo autor afirma também: “*We record impairment losses on longlived assets used in operations when events and circumstances indicate the assets may be impaired*”. Ou seja, nós registramos as perdas de valor de bens do ativo imobilizado usados nas operações quando eventos e circunstâncias indicarem que o valor de recuperação dos bens foi perdido. Esse é o significado do termo da norma Internacional, segundo a IAS 36 – *International Accounting Standards* 36 (IFRS, 2018).

Esse mesmo termo: *impairment* é utilizado na contabilidade brasileira e o significado é o mesmo, segundo o CFC (2009, p.187):

Perdas por desvalorização (*impairment*): Valor contábil do ativo que excede (a) no caso de estoques, seu preço de venda menos o custo para completá-lo e despesa de vendê-lo ou (b) no caso de outros ativos, seu valor justo menos a despesa para a venda.

O Teste de *Impairment* é uma obrigação legal da contabilidade para todas as empresas, independentemente do porte. A obrigatoriedade para as grandes e pequenas empresas.

Em cumprimento à norma contábil, a empresa Natura S.A. nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis de 2016, publicou o seguinte:

2.11. Imobilizado

Avaliado ao custo de aquisição e/ou construção, acrescido de juros capitalizados durante o período de construção, quando aplicável para casos de ativos qualificáveis, e reduzido pela depreciação acumulada e pelas perdas por “*impairment*”, quando aplicável. (NATURA, 2016, p. 26)

A escolha da empresa Natura se deu, principalmente, por ser uma empresa bastante popular e de capital aberto, ou seja, ela capta “recurso” junto ao público do mundo todo, principalmente nos países onde mantém atividades operacionais. E, por isso, tem a obrigação de prestação pública de contas, ou seja, deve publicar suas demonstrações contábeis.

Nesse sentido, lê-se em Pierre Lerat que: “As denominações técnicas estão na língua porque são suscetíveis de serem traduzidas em língua estrangeira, mas são denominações de conhecimentos especializados, e é isto que as torna pertinentes terminologicamente” (1995, p. 45).

Nesse mesmo sentido, Maria Teresa Cabré aponta que a teoria wüsteriana:

estabelece um objeto de análise e umas funções de trabalho muito restritivas, porquanto limita o objeto às unidades unívocas normalizadoras próprias dos âmbitos científicos-técnicos, reduz a atividade terminológica à recolha de conceitos e termos para a normalização (fixação de noções e denominações normatizadas) dos termos, circunscreve os âmbitos especializados à ciência e à técnica e limita seus objetivos para assegurar a univocidade da comunicação profissional, fundamentalmente no plano internacional. (1998, p. 2)

Outros termos técnicos para designar elementos dos informativos contábeis têm origem dentro da própria história da ciência, como observa Émile Benveniste:

A constituição de uma terminologia própria marca, em toda ciência, o advento ou o desenvolvimento de uma conceitualização nova, assinalando, assim, um momento decisivo de sua história. **Poder-se-ia mesmo dizer que a história particular de uma ciência se resume na de seus termos específicos. Uma ciência só começa a existir**

ou consegue se impor na medida em que faz existir e em que impõe seus conceitos, através de sua denominação. Ela não tem outro meio de estabelecer sua legitimidade senão por especificar seu objeto denominando-o, podendo este constituir uma ordem de fenômenos, um domínio novo ou um modo novo de relação entre certos dados. O aparelhamento mental consiste, em primeiro lugar, de um inventário de termos que arrolam, configuram ou analisam a realidade. Denominar, isto é, criar um conceito, é, ao mesmo tempo, a primeira e última operação de uma ciência. (BENVENISTE, 1989, p. 252, negritos nossos)

Na história da contabilidade brasileira, muitos termos foram importados da escola italiana na época de sua influência e da escola norte-americana também. Até que chegamos às IFRS, em que se predomina o inglês. Por exemplo, até 1975, o patrimônio das empresas era chamado de *Azienda*², e depois, da lei 6.404/76, já no domínio da escola norte americana, passou a se chamar Patrimônio, como é hoje. Azienda, palavra de origem italiana, no sentido literal seria fazenda, ou seja, o estabelecimento, a empresa, isto é, o conjunto dos bens, direitos e obrigações da empresa. Aziendas são entidades econômicas administrativas.

O que hoje chamamos de Demonstração de Resultado do Exercício, era chamado de Demonstração de Lucros e Perdas.

As denominações das demonstrações contábeis foram evoluindo de acordo com a legislação societária e contábil, foram se adaptando às normas vigentes na época:

- Demonstração de Lucros e Perdas – escola italiana
- Demonstração do Resultado do Exercício – escola norte americana
- Demonstração do Resultado (atual) - IFRS

Podemos entender que o termo “demonstração” se mantêm em todas as denominações. O efeito de sentido que se apresenta no termo em questão remete à possibilidade de avaliação, questionamento, discussão sobre os lucros e perdas/resultado que o contador expõe para o cliente da informação. No entanto, trata-se de um termo/palavra bastante equívoco, pois “demonstrar o resultado”, “demonstrar o lucro” é como dizer uma “verdade” sobre tal fato. O efeito é de que se formaliza o conhecimento sobre um objeto que estaria fora e define o que pode (e deve) ser contado/contabilizado. No entanto, apontamos para o fato discursivo de que o que pode/deve ser contado/contabilizado é efeito já da própria terminologia, por isso é que se “demonstra”. Mas justamente o que estamos apresentando nessa tese em relação à linguagem é que ela não é transparente, não é representação da realidade. Portanto a equivocidade de uma suposta demonstração que procurar fazer coincidir o balanço com a realidade, o que é um engodo. Trata-se, sempre, de interpretação.

² Justamente o momento da passagem, da mudança nos sistemas econômicos no Brasil, considerando aí a crise econômica de 1973/1974.

Na escola italiana, antes da “invasão norte-americana”, ou seja, antes do desenvolvimento do mercado de capitais brasileiro, mais precisamente da edição da lei das Sociedades Anônimas – Lei 6.404/76, a atual Demonstração de Resultado era chamada de demonstração da conta “Lucros e Perdas”. Conforme modelo abaixo:

Demonstração da conta “Lucros e Perdas” para o semestre findo em 31 de julho de 1967			
D É B I T O		C R É D I T O	
ENCARGOS DO SEMESTRE		PRODUTO DAS OPERAÇÕES SOCIAIS	10.823.532,01
Despesas de Vendas, Oficina de Tapeçaria, Pessoal, Material, Serviços de Terceiros, Encargos Diversos, Propaganda, Perdas Diversas	6.341.465,07	OUTROS RENDIMENTOS	3.143.354,32
Despesas Financeiras	148.755,31		
Impostos e Taxas	1.020.998,89		
Seguros	129.000,00		
Depreciações	173.149,55		
Provisões Diversas	672.813,80		
	9.386.182,62		
DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO			
Reserva Legal	229.035,19		
Porcentagem da Diretoria	710.009,07		
Dividendos a Distribuir	661.440,00		
Saldo para o semestre seguinte	2.980.219,45		
	4.580.703,71		
	13.966.886,33		13.966.886,33

ALBERTO JOSÉ ALVES
Diretor-GeralALBERTO ALVES FILHO
Diretor-GeralHENRIQUE BEHRENS JR.
Diretor-GeralROBERTO RONO
Diretor-GeralEDUARDO W. RIBEIRO LIMA
Diretor-GeralANTONIO BARONE
Diretor-GeralAGENOR GOMES ALVES
Contador Geral CRC. SP. n.º 7759

Fonte: Contabilidade Financeira (2013)

Considerando, ainda, que essa escola perdurou por muito tempo, essa denominação prevaleceu por séculos, como pode ser visto nesse modelo de publicação do ano de 1891:

Demonstração de Lucros e Perdas. Conta Geral			
pertencente ao balanço da			
COMPANHIA INDUSTRIAL DE S. PAULO			
Fechada em 31 de Dezembro de 1899			
D E B I T O			
Instalação da Companhia: Saldo desta conta	648\$100		
Despesas Gerais: Saldo desta conta	5.701\$705		
Despesas com Empréstimo: Saldo desta conta	1.200\$000		
Ordenados Escrição Central: Saldo desta conta	5.287\$419		
Ordenados Diretoria: Saldo desta conta	7.660\$600		
Saldo e Estampilhas: Saldo desta conta	700\$010		
Juros do Empréstimo: Saldo desta conta	21.900\$000		
Juros: Saldo desta conta	854\$410		
Fundo de Reserva	4.842\$491		
Dividendos a distribuir	30.714\$370		
	41.559\$661		
	83.558\$816		
C R E D I T O			
Lucro verificado	70.658\$430		
Consignações: Saldo desta conta	245\$430		
Aluguéis: Saldo desta conta	1.400\$000		
Despachos: Saldo desta conta	133\$80		
Importação: Saldo desta conta	4.904\$835		
Navios: Saldo desta conta	602\$200		
Cambiais: Saldo desta conta	1.610\$491		
	83.558\$816		

S. R. ou O.

S. Paulo, 12 de março de 1901.

(Assignado) Dr. Benedito MacAzedo
Presidente.(Assignado) Richard Heinrich
Chefe de Contabilidade.

Fonte: Contabilidade Financeira (2013)

Essa **Demonstração de Lucros e Perdas**, como aborda Lopes de Sá (1994, p. 135), deve partir do princípio que se deseja demonstrar a apuração do resultado bruto até a conclusão do resultado líquido.

E o que hoje chamamos de Balanço Patrimonial, era chamado de “Balanço Geral”:

Balanço Geral encerrado em 31 de julho de 1967

ATIVO	PASSIVO
IMOBILIZADO	NÃO EXIGÍVEL
Imóvel	Capital Realizado
Móveis e Banheiros, Equipamentos de	5.205.000 ações ordinárias
Escritório, Veículos e Outros Bens	do valor nominal de NC\$
Correções Manutidas do Ativo Imobilizado	100 mil
.....	5.205.000,00
.....	Reserva Legal
.....	1.026.000,14
.....	Reserva Geral
.....	1.862.448,14
.....	Reserva de Manutenção
.....	do Capital de Giro Pré-
.....	1.877.887,04
.....	Reserva de Correção Mo-
.....	netária
.....	1.003.472,97
.....	Lucros e Prejuízos
.....	2.840.219,65
.....	17.016.728,64
.....	Provisão para Devidores
.....	471.977,54
.....	Fundo de Indemnizações Trabalhistas
.....	249.565,99
.....	Fundo de Depreciação e Correção Mo-
.....	netária
.....	212.170,00
.....	2.283.130,69
.....	30.376.571,16
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	EXIGÍVEL A CURTO PRAZO
Ações e Títulos Diversos	Contas Correntes
608.835,52	427.343,57
Depósitos para Investimentos	Responsabilidades a Pagar
688.640,49	3.227.301,16
Empenhos Compulsórios	Fornecedores
347.474,93	22.292.048,20
Empenhos a Receber - Lei 4.002/62	Dividendos e Distribuíveis
42.511,21	661.446,00
Letras ao Portador a Receber	16.007.832,00
381.205,84	
Devidores por Compromissos de Venda e	CONTAS DE RESULTADO PENDENTE
Cargos	Valores Pendentes
208.911,37	942.787,25
Devidores Diversos	Provisões Diversas
62.221,80	347.670,26
Clientes e Contratos a Receber	Outras Contas
201.194,82	281.788,18
2.387.671,14	1.772.627,51
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO	CONTAS DE COMPENSAÇÃO
Ações e Títulos Diversos	Contas Correntes
1.474.207,09	427.343,57
Letras ao Portador a Receber	Responsabilidades a Pagar
2.542.642,75	3.227.301,16
Devidores por Compromissos de Venda e	Fornecedores
Compromissos	22.292.048,20
208.914,24	Dividendos e Distribuíveis
286.000,56	661.446,00
Contas Correntes e Devidores Diversos	
8.262.118,44	
Clientes e Contratos a Receber	
12.432.521,77	
20.386.732,85	
DISPONÍVEL	
Caixa e Reservas	
2.340.201,59	
CONTAS DE RESULTADO PENDENTE	
Despesas Antecipadas	
462.125,06	
Outras Contas	
80.055,41	
542.180,90	
38.637.862,00	
CONTAS DE COMPENSAÇÃO	
Ações Custodiadas	
56,00	
Títulos Custodiados nos Termos	
2.417.164,73	
Contas a Receber	
202.809,12	
Empenhos Compulsórios por c/ Ato-	
mentos	
43.436,54	
Respostas Públicas de Emergência por	
c/ Atorizantes	
4.773,63	
Fianças Provisórias	
2.745.003,70	
Diversas Contas	
30.518,18	
6.582.785,91	
45.239.827,94	

Fonte: Contabilidade Financeira (2013)

E, sendo essa empresa uma Sociedade Anônima, deveria publicar suas demonstrações contábeis que se resumiam em Balanço Geral e a Demonstração da Conta Lucros e Perdas. E, também a ata de reunião da diretoria, aprovando a destinação dos lucros e constituição de reservas. E ainda o Parecer dos Auditores, o qual também alterou sua denominação e conteúdo, pois passou, depois da lei 6.404/76, a se chamar: Parecer dos Auditores Independentes, e atualmente, com as IFRS, chama-se Relatório dos Auditores Independentes, a partir de 2011.

CASA ANGLO BRASILEIRA S/A

MODAS, CONFEÇÕES E BAZAR

Cadastro Geral de Contribuintes - Inscrição n.º 61.565.511

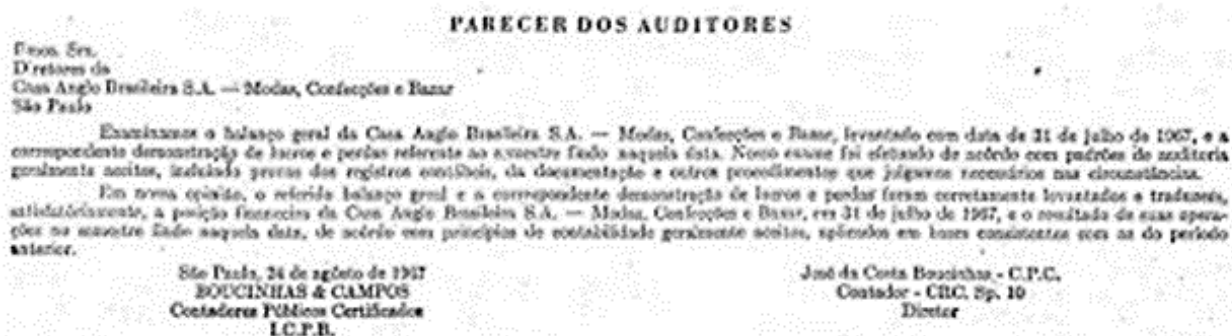
ATA DA REUNIÃO DA DIRETORIA

Aos vinte e quatro dias do mês de agosto do ano de mil novecentos e sessenta e sete, às quinze horas, na sede social sita à Rua Conselheiro Crispiano n.º 140 - 5.º andar, nesta Capital, reuniram-se os membros da Diretoria da Sociedade, abaixo assinados, para, na forma dos artigos 11, 34 e 35 dos Estatutos Sociais, examinar os lucros apurados no primeiro semestre do corrente exercício e propor a sua aplicação. Com esse objetivo, passou a Diretoria a examinar o Balanço relativo ao primeiro semestre do corrente exercício social, chegando à conclusão de ser conveniente e oportuna a distribuição de um dividendo de 8% (oito por cento) sobre o capital social. Como consequência, resolveu a Diretoria elaborar a seguinte proposta: “Proposta da Diretoria — A Diretoria da Casa Anglo Brasileira S.A. — Modas, Confeções e Bazar, abaixo assinada, propõe, na forma dos artigos 11, 34 e 35 dos Estatutos Sociais, que, do lucro líquido de NCr\$ 4.580.703,71 (quatro milhões, quinhentos e oitenta mil, setecentos e três cruzeiros novos e setenta e um centavos), verificado no Balanço realizado em 31 de julho do corrente ano, depois de deduzida a reserva legal e a porcentagem da Diretoria, ou seja NCr\$ 939.044,26 (novecentos e trinta e nove mil e quarenta e quatro cruzeiros novos e vinte e seis centavos), seja distribuído um dividendo de NCr\$ 661.440,00 (seiscentos e sessenta e um mil e quatrocentos e quarenta cruzeiros novos), e que o saldo remanescente da conta de lucros e perdas passe para o semestre seguinte.” Caso o Conselho Fiscal concorde com esta aplicação do lucro apurado no semestre, a Diretoria fixará em seguida a data para a distribuição do referido dividendo. Nada mais havendo a tratar, foi encerrada a reunião, do que, para constar, se lavrou a presente ata, que é assinada pelos Diretores presentes.

São Paulo, 24 de agosto de 1967.

A DIRETORIA

Fonte: Contabilidade Financeira (2013)



Fonte: Contabilidade Financeira (2013)

Observamos que há um jogo terminológico carregado de deslizamentos e, neste sentido, a equivocidade vem à tona quando observamos os seguintes anunciados:

I - Lucros e Perdas

II - Balanço de resultados

III - Resultado de Exercícios

No primeiro, um efeito de sentido possível é o de resultados que demonstram o que se perdeu e o que se ganhou. No segundo, a terminologia “balanço” tem o efeito de sentido de levantamento e “resultados” joga com a ideia de amplitude. Por fim, no terceiro ponto, temos “resultado” só que de “exercícios”, uma tentativa de suavizar a apuração. Em nossa compreensão, esses são alguns dos sentidos possíveis, que são endereçados pela terminologia, mas não são os únicos. O que levantamos aqui são as condições de produção postas em cada época, o que leva à proposta de mudança nas terminologias. Vejamos que em um as condições são as de uma contabilidade que soma, subtrai, aponta o que se perdeu e o que se lucrou, exatamente como se propunha a contabilidade em sua origem. Com o tempo, o mercado de trabalho, as questões sociais e a competitividade não permitiram mais que se fosse tão realista. Hoje trabalha-se com “resultados” e a contabilidade é uma ciência que auxilia na manutenção e tentativa de lucro. Mas é preciso opacificar o que são esses “resultados”.

Voltando à discussão da obra de Krieger e Finatto (2015), as autoras debatem as várias faces teóricas e práticas dos objetos de estudo da Terminologia: termo, fraseologia e definição. Resumidamente, o termo é a unidade terminológica constituinte da produção do saber, em outras palavras, o imaginário da univocidade da comunicação especializada é privilegiada pelo uso dos termos. As fraseologias são formadas por expressões idiomáticas, frases feitas, provérbios, locuções nominais e verbais, assim como estruturas em formato padronizado, utilizadas como modelos de abertura e fechamento de ofícios e documentos, por exemplo, a

interpretação semântica fraseológica não depende dos sentidos estritos das unidades linguísticas que compõem certa estrutura. E a definição terminológica (DT) é aquela formada por enunciados concludentes dos termos técnico-científicos de determinada área ou especialidade, em que os enunciados são, de forma geral, construídos a partir de duas categorias: gênero próximo e diferença específica, segundo as autoras.

Elas apresentam ainda a relação entre texto e terminologia, refletindo sobre as contribuições de teorias textuais e discursivas a partir de visões textuais, semióticas, pragmáticas e enunciativas. Dessa forma, a identificação de conceitos pragmáticos da comunicação especializada possibilita que as unidades lexicais possam assumir formas terminológicas no ambiente das comunicações especializadas, estas, por sua vez, têm sido privilegiadas pelo uso de uma abordagem textual. Como resultado, investigações baseadas nesses princípios revelam a importância linguístico-comunicativa da Terminologia, contribuindo para a compreensão do funcionamento de seus objetos.

Como um exemplo de um texto de comunicação especializada, podemos citar as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis da Natura Cosméticos:

2.8. Estoques

Registrados pelo **custo médio de aquisição ou produção**, ajustados ao **valor realizável líquido**, quando este for menor que o custo.

A Sociedade considera em sua **provisão para perdas** nos estoques os seguintes componentes: **produtos descontinuados**, materiais com giro lento, materiais com prazo de validade expirado e materiais fora dos parâmetros de qualidade. (NATURA, 2016, p. 22)

Nesse caso, a expressão “custo médio de aquisição ou produção” se refere ao custo de aquisição ou de produção mais antigos, ou seja, os itens que foram comprados antes, e não os adquiridos ou produzidos mais recentemente. Com o termo “provisão para perdas”, a empresa se refere a itens que estão fora da linha de produção, que não se produzem mais, ou que expiraram o prazo de validade e não mais serão vendidos aos clientes. Nesse caso, a empresa já faz uma provisão na contabilidade (como despesa) do valor desses produtos que serão perdidos, descartados.

Concluindo as reflexões sobre os aspectos mais teóricos e das pesquisas empreendidas dentro dos estudos terminológicos, Krieger e Finatto (2015) tratam da Terminologia observando sua aplicação prática. São, assim, privilegiados os debates em torno da redação e tradução técnicas e na construção e gestão informatizada de léxicos especializados a começar da relação entre Terminologia e Terminografia. De início, as autoras, tratando das versões e traduções “técnicas”, observam que isso tem renovado e impulsionado a necessidade de uma

reflexão sobre as diferentes produções textuais das diferentes áreas do saber humano. Inferem que os textos técnicos e científicos se revelam como frutos de uma prática societária de linguagem, que identificará um grupo profissional que se expressa de um modo convencional culturalmente estabelecido. Nesse sentido, os capítulos debatem de modo respectivo os pontos referentes à produção de dicionários e glossários especializados; geração de bancos de dados; o reconhecimento de termos técnico-científicos e a construção de suas definições; tradução, redação técnica e gestão de informação; metodologias descritivas e estudos de textos com apoio informatizado.

Debate-se, contudo, o delineamento do trabalho terminológico, a elaboração de árvores de domínio para determinar as relações semânticas e conceituais de determinada área, uso de fichas terminológicas para registro de dados, a contribuição de corpora eletrônicos de textos como fonte para análise dos termos em seus contextos naturais de uso e aplicação de softwares para reconhecimento terminológico.

Daí, fica claro que, para a execução do trabalho terminográfico, é preciso organização e planejamento de todas as etapas de trabalho. A tecnologia é indispensável nesse processo, desde a compilação de um corpus, até o reconhecimento informatizado de termos e da construção de bancos de dados eletrônicos.

Trouxemos esse destacado estudo da terminologia, para colocá-lo, em determinado sentido, em questão. Sempre que mobilizamos o trabalho com a linguagem, há uma subjacente concepção de língua específica. De nossa parte, apoiando-nos teoricamente na Análise de Discurso, a análise linguística é uma etapa do estudo para se chegar às características do processo discursivo, para se compreender a discursividade produzida, não “atrás”, mas “pelas” formas materiais da língua que chamamos a atenção na análise.

No entanto, para nós, cabe ressaltar que mesmo estes estudos sendo influentes e importantes para os estudos linguísticos, há esse funcionamento de homogeneização, de uma tentativa de uniformizar, porém, existem falhas, equívocos, o que não deixa de ter consequências nos efeitos de sentidos e nas práticas sociais. Por isso, há uma aparência lógica de contribuição, mas isso é apenas uma tentativa, sob a perspectiva discursiva. As consequências dessa universalização, dessa homogeneização são inúmeras. Assim, quando pontuamos a importância do texto sobre terminologia, lançamos alguns questionamentos: Em aspectos terminológicos como seria possível furar o processo da escrituração contábil? Por que é possível a fraude contábil? Por exemplo, como é que a terminologia pode funcionar para escamotear uma fraude? Da forma como a ciência propõe uma universalização dos termos, o efeito de sentido que se tem é de que a terminologia é capaz de produzir a “linguagem perfeita”.

Desse modo, entendemos que há uma espécie de tentativa de construir uma lógica aparente de uma comunicação sem falhas, pela terminologia, como se fosse transparente e inequívoco, mas não é.

1.2 Há necessidade de Normatização?

Como mencionado, elaborar um delineamento terminológico acaba por determinar as relações semânticas e conceituais de determinada área, logo se estabelece, também, uma linha discursiva em cada área, bem como se estabelecem órgãos regulamentadores que funcionam de programada maneira. Assim, cabe a seguinte pergunta: por que a contabilidade (bem como outras áreas do conhecimento) necessita de uma linguagem técnica especializada? A contabilidade utiliza termos estrangeiros originários de sua formação histórica no Brasil: português, italiano e inglês. O português, como língua pátria, conforme determina a norma contábil ITG 2000 – Escrituração Contábil (CFC, 2011, p. 1):

Formalidades da escrituração contábil

1. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.
2. O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido.
3. A escrituração contábil deve ser executada:
 - a) **em idioma e em moeda corrente nacionais;**

Segundo Krieger e Finatto (2015), as terminologias formadoras dos textos técnico-científicos são elementos chave para a comunicação e também para a tradução inteligível de termos e textos de determinada área do conhecimento. A contabilidade é uma área de conhecimento e de práticas internacionais. Se as terminologias são elementos chave, temos uma concepção de transparência da língua. E nos cabe questionar o que seria considerado uma tradução inteligível? É diferente de compreensível e interpretável? O pressuposto é o de que por ser internacional, a contabilidade é conhecida mundialmente, porém, o que questionamos aqui é: apesar de ter práticas internacionais, essa “ciência” é acessível a todos? Atende todas as classes? É uma ciência também a serviço do mercado internacional e sua terminologia atende às demandas desse mercado?

Por exemplo, as demonstrações financeiras usuais nos Estados Unidos são: *Balance Sheet*; *Income Statement*; *Statement of Stockholders' Equity*, e *Statement of Cash Flows*. (CASTRO, 2013, p. 806). As demonstrações financeiras usuais no Brasil são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração dos Fluxos de Caixa³ (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 440).

Como exemplo, temos, a seguir, as demonstrações contábeis – aqui cabe um questionamento sobre o que representa demonstrar? – no Brasil e nos EUA:

a) *Balance Sheet* (Balanço Patrimonial)

ASSETS	ATIVO
Current Assets	Ativo Circulante
Cash and Cash Equivalents	Disponível (Caixa e equivalentes de caixa)
Short-Term Investments, including current maturities of long-term investments	Investimentos de Curto Prazo, incluindo parcelas a curto prazo dos investimentos a longo prazo
Receivables, net	Contas a receber, líquido
Merchandise Inventories	Estoques de Mercadorias
Other Current Assets	Outros bens e direitos
Total Current Assets	Total do Ativo Circulante
Property and Equipment, at cost	Ativo Imobilizado, ao custo
Land	Terrenos
Buildings	Construções
Furniture, Fixtures and Equipment	Móveis, Acessórios e Equipamentos
Leasehold Improvements	Benfeitorias em bens locados
Construction in Progress	Obras em andamento
Capital Leases	Arrendamento mercantil
Less Accumulated Depreciation and Amortization	Menos Depreciação e Amortização Acumuladas
Net Property and Equipment	Ativo Imobilizado líquido
Notes Receivable	Notas a receber
Cost in Excess of the Fair Value of Net Assets Acquired, net of accumulated amortization	Ágio sobre o valor de mercado dos ativos líquidos adquiridos, menos amortização acumulada

³ A fonte das demonstrações financeiras originais em português é o **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ação**: aplicável às demais sociedades da FIPECAFI, 14, Capítulo 33, páginas 440 a 454. A fonte das demonstrações financeiras originais em inglês é Warren, Carl S.; Reeve, James M.; Fess, Philip E. **Accounting**. Edition 21. Thomson South-Western. 2005. ISBN 0-324-18800-5, Appendix E: The Home Depot Annual Report.

Other Assets	Outros bens e direitos
LIABILITIES AND STOCKHOLDERS' EQUITY	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Current Liabilities:	Passivo Circulante:
Accounts Payable	Contas a Pagar
Accrued Salaries and Related Expenses	Salários a pagar e Despesas Relacionadas
Sales Taxes Payable	Impostos sobre vendas a pagar
Deferred Revenue	Receita recebida antecipadamente
Income Taxes Payable	Impostos de renda a pagar
Other Accrued Expenses	Outras despesas a pagar
Total Current Liabilities	Total do Passivo Circulante
Long-Term Debt, excluding current instalments	Passivo exigível a longo prazo, menos as parcelas a curto prazo
Other Long-Term Liabilities	Outras obrigações exigíveis a lgo. Prazo
Deferred Income Taxes	Impostos de renda diferidos
STOCKHOLDERS' EQUITY	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Paid-in Capital	Realizado
Retained Earnings	Lucros (ou prejuízos) acumulados
Treasury Stock	Ações em tesouraria
Total Stockholders' Equity	Total do patrimônio líquido

b) Income Statement (Demonstração do Resultado do Exercício)

NET SALES	VENDAS LÍQUIDAS
Cost of Merchandise Sold	Custo das mercadorias vendidas
GROSS PROFIT	LUCRO BRUTO
Operating Expenses:	Despesas Operacionais:
Selling and Store Operating	Com vendas e operação das lojas
Pre-Opening	Pré-operacional
General and Administrative	Gerais e Administrativas
Total Operating Expenses	Total das Despesas Operacionais
NET SALES	VENDAS LÍQUIDAS
Operating Income	Lucro Operacional
Interest Income (Expense)	Receita (ou Despesa) de Juros
Interest and Investment Income	Receita de Juros ou Investimento
Interest Expense	Despesa de Juros
Interest, net	Juros, líquido
EARNINGS BEFORE PROVISION FOR INCOME TAXES	LUCRO ANTES DA PROVISÃO PARA OS IMPOSTOS DE RENDA
Provision for Income Taxes	Provisão para os Impostos de Renda

NET EARNINGS	LUCRO LÍQUIDO
Weighted Average Common Shares	Média Ponderada das Ações Ordinárias
BASIC EARNINGS PER SHARE	LUCRO POR AÇÃO
Diluted Weighted Average Common Shares	Média Ponderada das Ações Ordinárias Diluídas
DILUTED EARNINGS PER SHARE	LUCRO DILUÍDO POR AÇÃO (lucro por ação após a conversão de todos os valores mobiliários conversíveis em ação)

c) *Statement of Stockholders' Equity* (Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido)

BALANCE, JANUARY 30, 2017	SALDO EM 30 DE JANEIRO DE 2017
Net Earnings	Lucro Líquido
Shares Issued Under Employee Stock Purchase and Option Plans	Ações emitidas nos termos dos Planos de Compra e Opção de Compra de Ações em favor dos Empregados
Tax Effect of Sale of Option Shares by Employees	Efeito Tributário da Venda de Ações objeto de Opção de Compra de Ações pelos empregados
Translation Adjustments	Ajustes de Tradução
Stock Compensation Expense	Despesa com Remuneração em Ações
Cash Dividends	Dividendos pagos em dinheiro
Comprehensive Income	Resultado Abrangente

d) *Statement of Cash Flows* (Demonstração dos Fluxos de Caixa)

CASH FLOWS FROM OPERATIONS	ATIVIDADES OPERACIONAIS
Net Earnings	Lucro líquido
Reconciliation of Net Earnings to Net Cash Provided by Operations	Ajustes ao lucro
Depreciation and Amortization	Depreciação e Amortização
Increase in Receivables, net	Aumento das Contas a Receber, líquido
Increase in Merchandise Inventory	Aumento do Estoque de Mercadorias
Increase in Accounts Payable and Accrued Liabilities	Aumento das Contas a Pagar e Despesas a Pagar
Increase in Deferred Revenue	Aumento de Receitas Recebidas Antecipadamente
Increase in Income Taxes Payable	Aumento de Impostos de Renda a Pagar
Increase (decrease) in Deferred Income Taxes	Aumento (ou diminuição) dos Impostos de Renda Diferidos
Other	Outros
Net Cash Provided by Operations	Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais

CASH FLOWS FROM INVESTING ACTIVITIES	ATIVIDADES DE INVESTIMENTO
Capital Expenditures	Investimentos no imobilizado
Payments for Businesses Acquired, net	Investimentos em Compras de Empresas, líquido
Proceeds from Sales of Businesses, net	Produto da Venda de Empresas, líquido
Proceeds from Sales of Property and Equipment	Produto da Venda de Bens e Equipamento
Purchases of Investments	Compra de Investimentos
Proceeds from Maturities of Investments	Produto do Vencimento de Investimentos
Other	Outros
Net Cash Used in Investing Activities	Caixa líquido gerado pelas atividades de investimento
CASH FLOWS FROM FINANCING ACTIVITIES	ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO
(Repayments) Issuance of Commercial Paper Obligations, net	(Pagamento) Emissão de Título de Crédito (commercial paper), líquido
Proceeds from Long-Term Debt	Financiamento de Longo Prazo
Repayments of Long-Term Debt	Pagamento de Empréstimos de Longo Prazo
Repurchase of Common Stock	Recompra de ações ordinárias
Proceeds from Sale of Common Stock, net	Produto da venda de ações ordinárias, líquido
Cash Dividends Paid to Stockholders	Pagamento de dividendos em dinheiro
Net Cash (used in) Provided by Financing Activities	Caixa líquido gerado por atividades de financiamento
Effect of Exchange Rate Changes on Cash and Cash Equivalents	Efeito das variações cambiais sobre as Disponibilidades
(Decrease) Increase in Cash and Cash Equivalents	(Diminuição) Aumento das Disponibilidades
Cash and Cash Equivalents at Beginning of Year	Disponibilidades no início do ano
Cash and Cash Equivalents at End of Year	Disponibilidades ao final do ano
SUPPLEMENTAL DISCLOSURE OF CASH PAYMENTS MADE FOR	OUTRAS INFORMAÇÕES SOBRE PAGAMENTOS DE CAIXA FEITOS PARA
Interest, net of interest capitalized	Juros, menos juros capitalizados
Income Taxes	Impostos de renda

Nota-se que, além do problema da tradução literal dos termos em inglês, temos ainda a questão dos termos técnicos em português, por exemplo os termos “ativo” e “passivo” do balanço patrimonial, no sentido literal, popular, pode ter outros sentidos.

Por exemplo, no dicionário popular infopédia⁴, *Ativo* e *Passivo* podem significar:

⁴ cf.: Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa>. Acesso em: 20 dez. de 2018

PASSIVO: adjetivo

1. que não toma parte ativa naquilo em que está envolvido
2. que não toma a iniciativa
3. que sofre ou recebe uma ação, impressão, etc., sem agir ou reagir
4. que obedece sem reagir
5. que nunca se revolta
6. paciente; indiferente; inerte
7. (fumador) que inala involuntariamente o fumo dos fumadores ativos que estão próximos
8. (sexualidade) que se submete ao parceiro

GRAMÁTICA (verbos, frases) em que o sujeito sofre a ação nome masculino

ECONOMIA classe de valores patrimoniais negativos, representativa das dívidas, obrigações, compromissos ou responsabilidades de uma unidade econômica

- não ter voz ativa nem passiva
- não ter o direito de se pronunciar por palavras ou atos, sobre determinado assunto
- obediência passiva
- obediência cega, absoluta
- Do latim passīvu-, «idem»

ATIVO: Adjetivo

- 1- que está apto a agir
- 2- que age ou atua; que funciona
- 3- enérgico; diligente; dinâmico
- 4- intenso; forte
- 5- (sexualidade) que domina o parceiro

GRAMÁTICA diz-se de um verbo que pede complemento direto

FARMÁCIA (princípio, substância) que, num produto complexo, é o principal agente nome masculino

ECONOMIA conjunto de valores patrimoniais positivos de uma empresa ou pessoa (dinheiro, imóveis, máquinas, créditos, etc.)

PSICOLOGIA na caracterologia de Heymans-Le Senne, indivíduo em que dominam as tendências para a ação, geralmente enérgico, alegre, otimista

Do latim actīvu-, «idem»

Entretanto, nas normas contábeis internacionais, CTCP (2014, p. 22):

Financial position

4.4 The elements directly related to the measurement of financial position are assets, liabilities and equity. These are defined as follows:

(a) An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.

(b) A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits. CTCP (2014, p.22)

E, de acordo com o CPC 00 (2018) e NBC TG Estrutura Conceitual, emitido em convergência com as IRFS:

Posição patrimonial e financeira

4.4. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

- (a) *ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- (b) *passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;

Outro exemplo, logo em seguida: “caixa”, no sentido literal, popular, pode apresentar diversos sentidos. Por exemplo, no dicionário popular infopédia *caixa* tem as seguintes acepções:

CAIXA - nome feminino

- 1- recipiente rígido ou pequeno móvel usado para transportar ou guardar alguma coisa; arca; cofre; boceta
- 2- o conteúdo desse recipiente
- 3- receptáculo
- 4- peça ou cavidade que resguarda algo
- 5- local numa casa comercial onde se efetuam recebimentos e pagamentos
- 6- valores contidos em cofre
- 7- estabelecimento de crédito
- 8- recetáculo postal

MÚSICA instrumento tocado com duas baquetas em posição horizontal, possuindo geralmente um ou mais bordões sobre a pele inferior

MÚSICA músico que toca esse instrumento

TIPOGRAFIA tabuleiro dividido em pequenas secções denominadas caixotins, para distribuição do tipo

ECONOMIA (contabilidade) livro de registo dos recebimentos e pagamentos de uma empresa

caixa pessoa que exerce as funções de recebedor e de pagador de uma casa comercial

TIPOGRAFIA caixa alta. designação das letras maiúsculas

- estabelecimento destinado à recepção de capitais mediante prémio, que tem em vista auxiliar as classes menos abastadas
- figurado caixa de Pandora, origem de todos os males
- Brasil caixa de som - alto-falante
- Brasil caixa dois - conjunto de verbas não declaradas por empresa ou instituição, geralmente para fins de sonegação fiscal, pagamento de subornos, transações ilegais, etc.
- a toque de caixa - à viva força, a toda a pressa
- calar a caixa - deixar de falar
- não dar uma para a caixa - não dizer ou fazer nada acertado; ser incompetente

Do latim capsā-, «caixa; cofre», pelo provençal caissa, ou pelo catalão caixa, «idem»

Conforme pode ser observado, os termos “ativo”, “passivo” e “caixa” entre outros tantos são vastamente utilizados na contabilidade no Brasil e no mundo afora.

Como vimos, o termo caixa nos dicionários de língua portuguesa apresenta uma polissemia muito ampla. Em uma análise terminológica do termo caixa, podemos observar que pode designar desde um recipiente até a designação de um funcionário responsável pela movimentação e guarda de valores numéricos de uma organização.

É comum observarmos expressões como “pague no caixa” ou “horário de atendimento do caixa”.

Na acepção utilizada nas organizações, essa conta abriga dinheiro vivo, moedas metálicas, cheques recebidos prontamente depositáveis. As organizações têm também outros significados como: Caixa Matriz, Caixa filial A, B, etc. Nessa conta caixa são registradas as movimentações de entradas e saídas de dinheiro em todas suas formas que circulam no dia-a-dia da empresa, relativos aos pagamentos e recebimentos da empresa.

Os dicionários da língua portuguesa, como já visto, apresentam vários significados que discutimos aqui. O uso dos dicionários da língua portuguesa teve como objetivo verificar o fenômeno da polissemia do termo caixa na língua como também do léxico especializado da contabilidade, ainda que os sentidos apresentados nas acepções que o dicionário traz sejam sentidos de certa forma estabilizados, justamente porque estão dicionarizados. Ou seja, não são também somente estas as possibilidades de sentidos para a palavra “caixa”. Em situações informais podemos dizer que fulano está “fora da caixa”, pensa “fora da caixa”; podemos pensar no nome próprio Caixa [Econômica Federal], etc.

Embora não seja nosso foco a análise dos sentidos das palavras dicionarizadas, consideramos que eles, os dicionários, são fontes comuns de consulta e supostamente priorizam o foco em uma linguagem que tem como objetivo apresentar várias possibilidades de sentido para o termo. Para nós, essa é uma tentativa de administrar a língua estabilizando certos sentidos conforme Nunes (2006), a partir de uma concepção lexical, como algo da ordem da transparência. Para Nunes (2006, p. 11), o dicionário é concebido comumente como objeto de consulta, “que apresenta os significados das palavras com a certitude do saber de um especialista e eventualmente com a legitimidade de autores reconhecidos que abonam as definições”. Como o dicionário funciona sustentando as evidências de sentido, o autor vai dizer que ele funciona também como um instrumento de estabilização dos discursos.

Por consistir nesse espaço imaginário de certitude, sustentado pela acumulação e pela repetição, o dicionário é um material interessante para se observar os modos de dizer de uma sociedade e os discursos em circulação em certas conjunturas históricas. Nele

as significações não são aquelas que se singularizam em um texto tomado isoladamente, mas sim as que se sedimentam e que apresentam traços significativos de uma época. (NUNES, 2006, p. 11)

Comumente encontramos dicionários que mobilizam o sentido de determinados vocabulários voltados para áreas específicas do conhecimento. O dicionário geral da contabilidade, por exemplo, constrói outra estabilização de significado que não a do dicionário comum. Assim, ele legitima e estabiliza sentidos que põem em circulação a função metalinguística da linguagem. Além disso, contemplam significados que nem sempre são os mesmos aplicados em diferentes áreas do conhecimento, ou mesmo no senso comum. Considerando isso, pensando no funcionamento do dicionário e na sua função, retomamos o que afirma Orlandi (2002, p. 103):

A lexicografia discursiva vê, nos dicionários, discursos. Desse modo, na escuta própria à Análise de Discurso, podemos ler os dicionários como textos produzidos em certas condições tendo seu processo de produção vinculado a uma determinada rede de memória diante da língua.

Faremos, em seguida, um paralelo entre o que mencionam alguns dicionários, específicos para a Contabilidade, sobre o termo caixa aplicado à atividade empresarial, para observar como se dá o fio do dizer diante do que propomos como análise nessa tese. E, nesse caso, pensamos, a partir de Orlandi (2002) que “o dicionário adquire o sentido de uma tecnologia própria à configuração de relações sociais específicas”, conforme leitura realizada por Nogueira (2017, p. 308). Estes dicionários, nesta via, compreendem uma relação entre a normatização da linguagem contábil e seus usuários, nos que diz respeito aos trâmites contábeis na sociedade.

Vejamos, antes, os significados do termo Caixa, segundo o dicionário Michaelis

Dicionário	Descrição
Dicionário Michaelis (2013)	Valores existentes em cofre;
	Livro auxiliar de escrituração em que se registram as entradas e saídas de dinheiro;
	Valores sujeitos a contestação, heranças jacentes;
	Máquina do comércio que registra a quantia recebida em cada venda, indica, à vista do freguês, a quantia registrada e imprime-a em uma tira de papel, junto com a data e o nome da firma.
Dicionário Priberam (2013)	Livro para registrar débitos e créditos;
	Caixa alta(o);
	Caixa baixa(o).
Aurélio (2013)	Livro para registrar débitos e créditos.
Houaiss (2013)	O (livro) caixa de contabilidade.

Fonte: elaborado pelo autor

Para estabelecer um confronto entre os significados obtidos nos dicionários de termos gerais, pesquisamos dois dicionários de termos de contabilidade, especializados e de uso de profissionais da contabilidade. Segundo Marion (2003, p. 34):

CAIXA: Conta do Ativo Circulante que representa o dinheiro disponível na empresa, em espécie. Considera-se também cheques em mãos, recebidos e ainda não depositados, Pagáveis irrestrita e imediatamente. Há basicamente dois tipos de controles de caixa, ou seja, fundo fixo e caixa flutuante.

Na legislação tributária, a conta caixa deve ser apresentada na ECD – Escrituração Contábil Digital, abrigando os valores do estabelecimento matriz e filiais da empresa, conforme o que segue:

1.01.01.01.01	Caixa Matriz	Contas que registram valores em dinheiro e em cheques em caixa, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente do estabelecimento matriz.
1.01.01.01.02	Caixa Filiais	Contas que registram valores em dinheiro e em cheques em caixa, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente dos estabelecimentos filiais.

Fonte: BRASIL, 2018

Dessa forma, na contabilidade e na legislação tributária, a definição da conta caixa é única, isto é, direciona para um único sentido.

De acordo com a legislação fiscal e tributária, o CAIXA compreende os valores em dinheiro e em cheques em caixa, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente da matriz e dos estabelecimentos filiais.

Outro termo muito usado é “CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA”, que de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 03 (R3) Demonstração dos Fluxos de caixa, são os valores em caixa e também direitos a receber por aplicações financeiras de conversibilidade imediata com vencimento em três meses ou menos. Conforme o CPC 03 (R2) Demonstração dos Fluxos de Caixa (CPC, 2018a, itens 7 a 9):

Caixa e equivalentes de caixa

7. **Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros propósitos. Para que um investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele precisa ter conversibilidade imediata em montante conhecido de caixa e estar sujeito a um insignificante risco de mudança de valor. Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa somente quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da aquisição.** Os investimentos em instrumentos patrimoniais (de patrimônio líquido) não estão contemplados no conceito de equivalentes de caixa, a menos que eles sejam, substancialmente, equivalentes de caixa, como, por exemplo, no caso de ações preferenciais resgatáveis que tenham prazo definido de resgate e cujo prazo atenda à definição de curto prazo.
8. Empréstimos bancários são geralmente considerados como atividades de financiamento. Entretanto, saldos bancários a descoberto, decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas correntes garantidas que são liquidados em curto lapso temporal compõem parte integral da gestão de caixa da entidade. Nessas circunstâncias, saldos bancários a descoberto são incluídos como componente de caixa e equivalentes de caixa. Uma característica desses arranjos oferecidos pelos bancos é que frequentemente os saldos flutuam de devedor para credor.
9. **Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa porque esses componentes são parte da gestão de caixa da entidade e, não, parte de suas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento do excesso de caixa em equivalentes de caixa.**

A Norma Internacional correspondente ao CPC 03 e NBC TG 03 Demonstração dos Fluxos de Caixa é a IAS 7 *Cash and cash equivalents* do IASB (AAS, 2018, p. 6):

7. *Cash equivalents are held for the purpose of meeting short-term cash commitments rather than for investment or other purposes. For an investment to qualify as a cash equivalent it must be readily convertible to a known amount of cash and be subject to an insignificant risk of changes in value. Therefore, an investment normally qualifies as a cash equivalent only when it has a short maturity of, say, three months or less from the date of acquisition. Equity investments are excluded from cash equivalents unless they are, in substance, cash equivalents, for example in the case of preferred shares acquired within a short period of their maturity and with a specified redemption date.*
8. *Bank borrowings are generally considered to be financing activities. However, in some countries, bank overdrafts which are repayable on demand form an integral part of an entity's cash management. In these circumstances, bank overdrafts are included as a component of cash and cash equivalents. A characteristic of such banking arrangements is that the bank balance often fluctuates from being positive to overdrawn.*

9. *Cash flows exclude movements between items that constitute cash or cash equivalents because these components are part of the cash management of an entity rather than part of its operating, investing and financing activities. Cash management includes the investment of excess cash in cash equivalents.*

Assim, no sentido de ilustrar o significado do termo *cash and cash equivalents*:

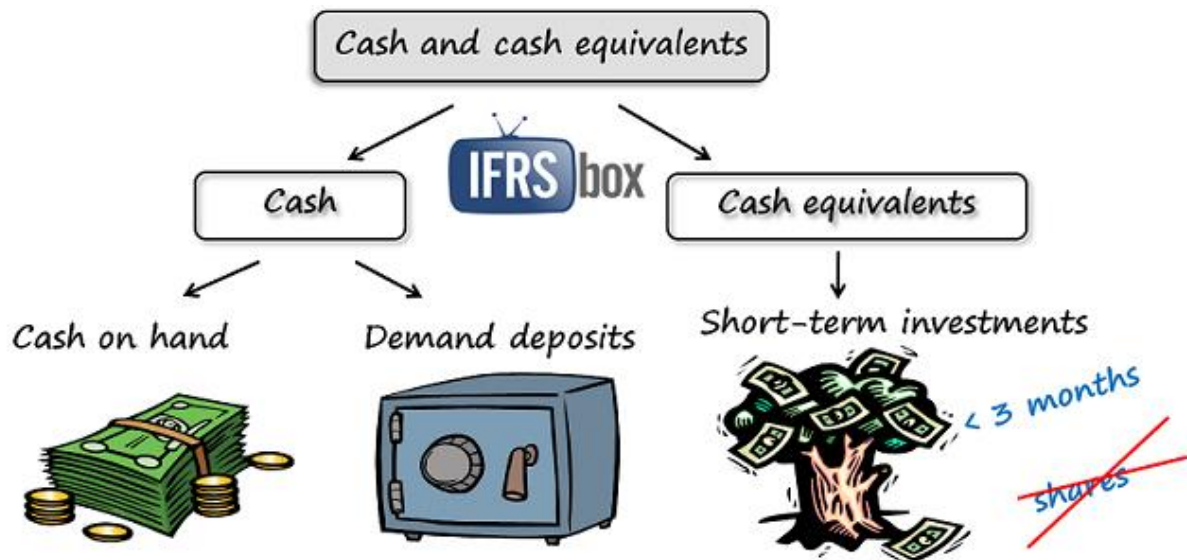


Figura 6: IFRSBOX, 2018.

O que dá a entender é que o caráter polissêmico da língua cria um batimento entre aquilo que se descreve e se observa e a interpretação em si. Há uma tentativa de uniformização da língua, como se o sentido fosse único. Isso traz à tona o discurso da padronização, ou, podemos questionar o seguinte: seria a própria padronização o efeito desse discurso? Cremos que sim, a padronização surge a partir de um discurso que leva a técnica como passível de uma única interpretação e a padronização seria uma forma de garantir isso. Se levarmos em conta que todo processo comunicativo passa pela produção, emissão e recepção, há sempre uma representação como resultado da prática discursiva, logo, a polissemia coloca em jogo o equívoco. Os termos carregam em si ideologias, sentidos. A polissemia nos termos que trouxemos dizem para nós que os significados “dominantes” não são determinantes, mas são preferenciais e isso tem a ver com a ideologia. O termo caixa, por exemplo, aparece nas demonstrações contábeis da empresa NATURA COSMÉTICOS S.A., é citado nas demonstrações contábeis e nas Notas Explicativas mais de 140 vezes.

Podemos, desse modo, estabelecer um paralelo aqui com a terminologia. Se no contexto linguístico há o dicionário estabilizando certo sentido de uma palavra, no contexto da contabilidade há a terminologia construindo uma outra estabilização. Por que o termo “caixa”, nos dicionários e documentos contábeis tem determinados sentidos e não tem todos esses outros

dos dicionários comuns (se assim podemos dizer)? Isso é consequência dessa língua de especialidade e tem relação com o objeto da contabilidade. Queremos acenar para o fato de que quem constrói o sentido da estabilização na contabilidade é a terminologia. Mas, ambos os campos estão igualmente administrando os sentidos. Como dissemos acima, o dicionário realiza a estabilização dos sentidos, por uma concepção lexical e a terminologia faz uso de uma regulamentação, de uma normatização para estabilizar (ou tentar) certos sentidos. Desse modo, a terminologia está articulada aqui com a normatização. Então, podemos perguntar: o que acontece no sistema econômico e jurídico que faz com que mude e resulte em renomeações dos termos contábeis? Que alteração é essa? E tudo isso é determinado por uma relação econômica, financeira, política, jurídica (não livre das relações de força, inclusive).

1.3 Dos Princípios e Normas da Contabilidade

A palavra “Princípio”, do latim *pricipium*, significa, numa acepção geral, início, começo, origem das coisas. Segundo Bonavides (1998, p. 228) é “onde designa as verdades primeiras”, usa-se esse termo, juridicamente quando se refere a “princípios constitucionais”. Por exemplo: o princípio do direito à vida.

No âmbito da filosofia, segundo Bonavides (1998), tem o significado de fundamento, causa. No sentido filosófico, princípio é o fundamento ou razão para justificar por que é que as coisas são o que são.

Os princípios político-constitucionais, por exemplo, são os valores do estado democrático de Direito (respeito aos direitos e garantias fundamentais). Definem como o Estado é organizado e quais são os princípios das relações do Brasil com outros países. Estão definidos nos artigos 1º ao 4º da Constituição (CR, 1988).

São princípios do Estado democrático de Direito:

- Soberania: é o poder supremo do Estado,
- Cidadania: direito dos cidadãos de participar das decisões do Estado e de exercer os seus direitos,
- Dignidade da pessoa humana: conjunto de valores para garantir os direitos fundamentais a todos os cidadãos,
- Valor social do trabalho: relação equilibrada entre a garantia dos direitos dos trabalhadores e quem obtém o resultado do trabalho,

- Pluralidade política: garantia de que podem existir várias ideologias e ideias políticas diferentes.

São objetivos (princípios) do Brasil: ser uma sociedade livre, justa e solidária, ser um país em desenvolvimento, acabar com a pobreza e reduzir as desigualdades (CR, 1988).

Mas como ponto de partida, princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas, que condicionam todas as estruturas subsequentes, sendo o alicerce, os fundamentos da ciência. A Ciência Contábil nasceu e se desenvolveu de forma empírica, e foi se adaptando ao ambiente econômico e social. Nesse sentido, temos que:

[...] princípios são resultados de experiências fortemente generalizadas; mas eles parecem tomar a própria generalidade delas num elevado grau de certeza. Efetivamente, quanto mais gerais são eles, mais frequentemente temos oportunidade de controlá-los, e as verificações, multiplicando-se, tomando as formas mais variadas e mais inesperadas, acabam por não deixar mais margem a dúvida. (POINCARÉ, 1995, p. 113).

Os princípios de contabilidade, segundo Zorzo (2009), representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, conforme o entendimento predominante nos universos científico e profissional. Eles são aplicáveis à contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades. Os princípios são aqueles que apoiam a criação de normas contábeis.

São Princípios de Contabilidade, conforme Zorzo (2009), os seguintes:

- I) o da ENTIDADE;
- II) o da CONTINUIDADE;
- III) o da OPORTUNIDADE;
- IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V) o da COMPETÊNCIA; e
- VI) o da PRUDÊNCIA.

O Princípio da entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Um exemplo de violação de tal princípio ocorre quando o proprietário de determinada empresa adquire, com o patrimônio desta, automóvel para sua utilização pessoal. Ou ainda, quando utiliza os recursos financeiros da empresa para pagar contas particulares.

O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. Como exemplo, pode-se citar a avaliação de um conjunto de bens da empresa apenas pelo valor que ele poderia ser vendido, e não pelo potencial de geração de receita o conjunto de bens e direitos da empresa, como marca, clientela e imagem da empresa no mercado.

O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas. Um exemplo de inobservância deste princípio ocorre ao registrar todos os fatos contábeis ao final do mês.

O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional. Nesse sentido, o fato de adquirir um bem em promoção ou com desconto e assentá-lo por preço de mercado pode ser apontado, por exemplo, como violação deste princípio.

O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. A partir disso, o reconhecimento da receita de uma venda a prazo somente na hora de recebimento do valor, por exemplo, vai de encontro a esse princípio.

O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. A previsão de possíveis prejuízos, por exemplo, pode ser vista como uma manifestação de tal princípio.

Os princípios representam o núcleo central da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes (ZORZO, 2009). Nesse sentido, a contabilidade é vista como uma ciência social e não uma técnica, uma vez que a questão dos princípios determina essa relação.

Por outro lado, as normas contábeis são derivadas da aplicação dos princípios, são preceitos complementares e impositivos na execução das práticas contábeis, inclusive quando esses princípios são aplicados a patrimônios específicos, tais como: indústria, comércio, serviços, ou para certos tipos de patrimônio, como privado e público, empresas e entidades sem fins lucrativos, etc.

Então, podemos inferir que a partir das doutrinas e teorias contábeis, influenciadas pelas práticas da profissão, é que se deduzem os princípios contábeis e são nesses princípios que se apoiam a criação de normas contábeis.

Franco (1997) destaca no quadro 2 abaixo um comparativo entre os princípios e as normas de uma ciência:

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	NORMAS CONTÁBEIS
Preceitos Básicos	Preceitos Complementares
Imutáveis e Permanentes	Mutáveis e Adaptáveis
Existência Própria	Impositivos na Execução da Prática Contábil
Precedem as Normas	Aplicação dos Princípios
Hierarquicamente superiores	Subordinados aos Princípios
Não podem variar segundo as circunstâncias	Variam com as condições econômico-sociais e culturais
Poucos e Definidos	Sem Restrições a Quantidade
São Parte da Doutrina	Exigíveis no exercício da profissão

Quadro 2 – Comparativo entre os princípios e normas contábeis

Fonte: adaptado de FRANCO, 1997, p. 100-101.

Se observarmos este quadro discursivamente, podemos produzir a deriva de que na primeira coluna teria a ciência e na segunda a técnica. Dizemos isso porque conforme afirmamos, os princípios representam o núcleo central da própria contabilidade, logo a ciência e as normas contábeis são derivadas da aplicação dos princípios, logo deriva da técnica.

A partir daí se pode entender que as normas contábeis são os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2018). São alguns exemplos dessas normas:

- CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa: que normatiza a forma de apresentação dessa demonstração contábil.
- CPC 04 - Ativo Intangível: que estabelece conceitos sobre os direitos intangíveis e como será mensurado e apresentado nas demonstrações contábeis.
- CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil: que estabelece regras e formas de contabilizar e apresentar essas operações nas demonstrações contábeis.

- CPC 16 - Estoques: estabelece conceitos e tipos desses ativos, como serão avaliados e apresentados nas demonstrações contábeis.
- CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro: essa norma define como a empresa deve proceder nos casos de mudanças de políticas contábeis e estimativas contábeis e de retificação de eventuais erros, após o encerramento e apresentação das DC.
- CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis: essa norma explicita e apresenta modelos de DC padronizadas.
- CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola: essa norma trata da avaliação desses ativos que estão sujeitos a variações de preço conforme o mercado de commodities.
- CPC 46 - Mensuração do Valor Justo: essa norma apresenta as regras e condições para avaliação a valor de mercado de certos ativos.
- CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos: essa norma define o conceito de PME, e estabelece normas próprias para a contabilização e apresentação das DC dessas entidades.

Essas normas são modificadas, aperfeiçoadas e até criadas novas normas a partir da evolução da economia e do desenvolvimento das organizações. Um exemplo é a IFRS 15. Os autores Ernst e Young (2014) descrevem como isso se desenvolve:

A IFRS 15 cria uma fonte única de regras que tratam de receitas, para todas as entidades, em todos os setores. A nova norma para reconhecimento de receitas representa uma mudança significativa com relação às normas IFRS existentes. A nova norma é aplicável a receitas de contratos com clientes e substitui todas as normas e interpretações do IFRS que tratam de receita. A nova norma terá pouco efeito em algumas entidades, mas exigirá mudanças significativas em outras, especialmente naquelas para as quais as normas IFRS existentes fornecem pouca orientação sobre aplicação. A IFRS 15 também especifica o tratamento contábil para determinados itens normalmente considerados como receitas – por exemplo, certos custos associados à obtenção e ao cumprimento de um contrato e à venda de certos ativos não financeiros. (ERNST & YOUNG, 2014, p. 11).

Assim, segundo Carvalho (2014), de forma geral, princípio é uma proposição direcionadora, à qual toda norma subsequente deve estar subordinada. Desse modo, os Princípios da Contabilidade são enunciados básicos que submetem todas as normas contábeis supervenientes às suas observâncias.

Os Princípios de Contabilidade constituem as premissas básicas acerca de como essa ciência trata e reflete os eventos que alteram o patrimônio das entidades. Em tese, nenhuma norma expedida (ANATEL, por exemplo) que trate de matéria contábil pode contradizer os Princípios de Contabilidade.

Cabe aqui algumas inquietações. O que são princípios e normas do ponto de vista da linguagem, em funcionamento? Que relações de sentidos podemos estabelecer entre eles pensando, por um lado certa rigidez: os princípios; e, por outro lado, certa variação: as normas? Qual a equivocidade disso? Os princípios seriam da ordem gerativa, aquilo que dá origem, já as normas, algo normatizador que remete aos sentidos de controle, fixação, etc. Seria aquilo que tem a dinâmica, o movimento, enquanto os princípios seriam aquilo que está estagnado.

Se retomarmos o início do capítulo em que observamos a terminologia como disciplina de característica teórica e prática, temos algo da ordem técnico-científica. Assim, o objeto do estudo terminológico estabelece essa relação com conhecimento especializado. Os princípios e as normas, ou seja, a ciência e a técnica só se completam relacionados às três dimensões pelas quais o termo é composto: linguística, conceitual e comunicativa.

Para dar sequência a esta discussão, tomamos como exemplo, da perspectiva da Contabilidade, o Regime de Competência (*accruals*), por ser um dos mais conhecidos e tratados no ensino da contabilidade. Nesse caso, supondo que a ANEEL emita uma norma para regulamentar o registro na contabilidade nas companhias fornecedoras de energia elétrica, que a receita de venda de energia será contabilizada (reconhecida) apenas no mês em que os consumidores pagarem a conta de energia, e não no mês que consumiram.

O contador da companhia não poderá seguir essa norma, pois o Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Segundo Carvalho (2014), conforme o princípio da competência, as receitas e despesas devem ser registradas no período ao qual pertencem, ainda que não tenham sido recebidas ou pagas. Segundo esse raciocínio, a receita de venda é realizada quando da efetiva entrega da mercadoria e a receita de serviço, quando da sua efetiva prestação.

O mesmo ocorre com as despesas, por exemplo, a folha de salários da empresa, relativa ao mês de abril, embora tenha que ser paga no quinto dia útil de maio, deve ser registrada no mês em que ocorreu a despesa: abril, e não no mês em que os salários foram pagos, apenas em maio.

Assim, os órgãos reguladores: ANVISA, ANATEL, ANEEL, BACEN, ANP, etc., não podem, ao emitir normas de divulgação dos relatórios dos hospitais, empresas de telecomunicações, elétricas, instituições financeiras e de petróleo e gás, em matéria contábil, transgredir esse princípio contábil. Isso ocorre, porque, por definição, despesa é um sacrifício patrimonial necessário à realização de receita. Portanto, o resultado deve ser formado pelas receitas realizadas, segundo o regime de competência, e pelas despesas necessárias à geração

das receitas correspondentes, vale dizer, pela confrontação das receitas e despesas correlatas. Por exemplo, realizada a receita da venda de mercadoria ou da prestação de serviços, devem ser consideradas incorridas, simultaneamente, as despesas relativas aos custos das mercadorias vendidas ou serviços prestados. Ou seja, devem ser confrontadas as receitas e despesas no período em que ocorreram, as receitas foram ganhas e as despesas consumidas (incorridas), e não no período em que foram recebidas ou pagas (caixa).



Figura 8: Regimes de Escrituração, elaborado pelo autor.

As normas internacionais, nesse aspecto, de acordo com o CPC (2011, OB17), servem como o regime de Competência dos Exercícios. E o que seria esse regime de Competência?

**Performance financeira refletida pelo regime de competência
(accruals⁵)**

OB17. O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período. CPC (2011, OB17)

Ilustrando o Regime de Competência, temos a seguinte imagem:

⁵ O termo inglês *accruals*, na tradução literal significa acúmulos, acréscimos. Na linguagem contábil significa competência, regime de competência. *accrual accounting* ou *accrual basis* são usados na contabilidade internacional para designar o regime econômico da competência.

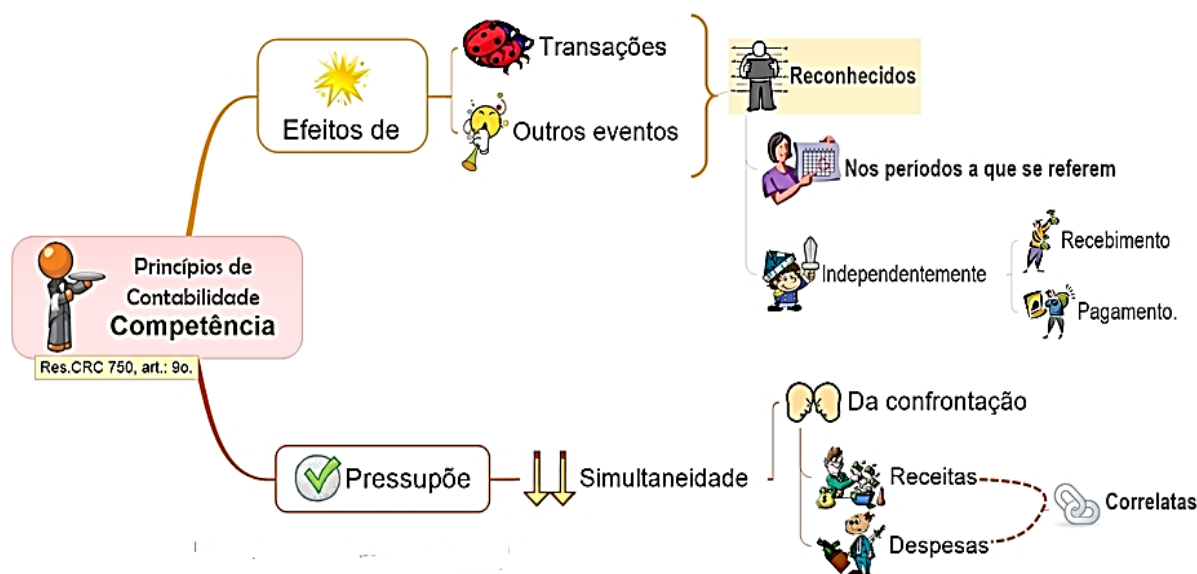


Figura 9: Princípio de Competência (MAPA MENTAL, 2018)

Discursivamente falando, poderíamos entender, no aspecto voltado aos vários sentidos que o termo competência pode abranger, algo, por exemplo, da ordem de transferência de responsabilidade. Dessa forma, no que tange ao discurso mercadológico, o sujeito de sucesso é considerado competente e o fracassado, incompetente, quase como uma prescrição. Já no discurso pedagógico, pode-se falar ainda de competências como critérios avaliativos desenvolvidos pela escola como “garantia” de aprendizado.

Já no discurso contábil, por seu turno, tem-se a contabilidade como aquilo que compete a determinado período, esse nome se dá como um efeito de sentido, cujos recursos econômicos vão ditar as reivindicações de um determinado período.

Segundo Almeida (2014), em Contabilidade, já os princípios estão em um nível superior hierarquicamente às Normas e Regras. Os contadores devem distinguir o que é fundamental ou básico para os procedimentos contábeis (princípio) do que é complementar ou meramente convencional (norma). De acordo com o CRC-RS (2008):

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade. É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos

temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. (CRC-RS, 2008, p. 20)

Como ciência aplicada, a Contabilidade precisa subordinar-se às regras de procedimentos, que até recentemente eram rotuladas por doutrinadores e profissionais, indistintamente, de princípios ou normas, porém necessário se faz distinguir as que constituem a **conceituação básica da contabilidade** daquelas que são meras regras, ou guias de orientação, para sua aplicação prática. (ALMEIDA, 2014).

As regras são definidas pelas normas. As regras são procedimentos a serem aplicados em situações, transações ou atividades específicas, sem alterar a substância das normas. (CFC, 2017).

Assim, as normas contábeis são subordinadas aos princípios de contabilidade. E as regras são procedimentos técnicos estabelecidos pelas normas.

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560, de 28 de outubro de 1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. (CFC, 2006, artigo 1º, p. 01)

Aqui retomamos a reflexão feita sobre a relação de sentidos entre princípio e norma, entramos com a questão das regras e a relação de subordinação que elas apresentam. As normas, que são mais variáveis e adaptáveis e mutáveis são as que imprimem regras. Nosso questionamento é: que mutabilidade é esta? Se dá em relação ao quê? Há um movimento de sentidos que são ditados pelos discursos de globalização. Como as regras são mutáveis, elas se moldam à realidade que se mostra necessária para a economia, para o país, enfim, para os envolvidos.

Essa reflexão sobre a mutabilidade das regras nos faz retornar à terminologia contábil, conforme já mencionamos, muitos termos técnicos-científicos são em língua estrangeira, predominando o inglês. Há um discurso internacional e mercadológico em circulação. É como se sempre houvesse o seguinte questionamento: quais aspectos são possíveis de serem alterados para atender alguns interesses? Um dos efeitos de sentido dessas observações é de que as regras ou a terminologia aplicada à área talvez não estejam tão voltadas à unificação da linguagem técnica, mas à unificação de interesses econômicos e financeiros.

Pensando então nas divergências entre princípios, normas e regras, diante de toda descrição feita até aqui, observamos uma tentativa da contabilidade em diferenciar princípios, normas e regras. Discursivamente falando, sabemos que não existe uma transparência na

linguagem, o que há são efeitos de sentidos que determinados enunciados provocam. No caso das leis, a tentativa é de sempre tentar imprimir um único sentido (ou: sentido único), o que sabemos que não passa de uma ilusão, atestando assim o funcionamento da ideologia.

O que foi posto até aqui aponta para uma ciência que age como se todos compreendessem o que é dito, como se na linguagem não houvesse ruído. É uma teoria que ignora as condições de produção, é como se tudo fosse unificado, transparente, perfeitamente compreensível por todos, em todos os lugares e em qualquer condição.

1.4 A regulamentação e normatização da contabilidade no Brasil

Segundo Iudícibus (2006), “a contabilidade desenvolveu-se em resposta a mudanças no ambiente, novas descobertas e progressos tecnológicos”. O desenvolvimento da contabilidade também, quase sempre, está associado diretamente ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades.

Até o final do século XIX, não existia regulamentação legal para a contabilidade. Apenas no século XX, nos EUA, a depressão econômica como consequência da crise de 1929 provocou a necessidade de regulamentação contábil e financeira nos EUA, e em outros países como consequência. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007). Os congressistas norte-americanos, diante da necessidade de regulamentação aprovaram as leis *Securities Act of 1933* e *Securities Exchange Act of 1934*. Essas leis, em vigor até hoje, objetivam garantir ao público informações padronizadas sobre a posição econômica e financeira divulgadas para venda de ações e proibir o engano, deturpações, e outras fraudes na venda de títulos para o público, e criou também a própria *Securities and Exchange Commission* (SEC). (SEC, 2018). Esse fato chamou a atenção de governos, investidores e contadores para a necessidade de normatização para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Nesse sentido, começaram a surgir, em muitos países, organizações governamentais ou não, para atuar no desenvolvimento e regulação da contabilidade, inclusive no Brasil.

Temos então, pela norma, uma tentativa de coibir a fraude. Há, dessa forma, a ilusão (o imaginário) de que uma língua padronizada evitaria fraude ou garantiria o sucesso de uma aplicação. Há, com isso, um descolamento daquilo que é da ordem financeira, econômica, política que extrapola a norma.

A regulamentação e o sistema de contabilidade de um país são influenciados pelo ambiente político, econômico, social e cultural existente, isso pode ser um problema para a

qualidade informativa em outros países, e muitas vezes, isso é agravado quando uma grande empresa possui unidades em vários países na consolidação das demonstrações contábeis. Niyama (2007, p. 21) elenca as principais causas de diferenças nos ambientes internacionais que podem afetar a preparação das demonstrações contábeis. O mesmo autor afirma que devido ao fato de que cada país tenha suas próprias leis, regras, filosofias e objetivos para proteção de interesses nacionais, isso leva à conclusão de que “os sistemas contábeis de cada país venham a ser impactados por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre outros”.

O quadro a seguir demonstra as causas das diferenças internacionais. Consideramos que este é um quadro fundamental para a descrição das condições de produção da escrituração na atual ordem mundial. Vejamos:

De acordo com B.Elliot e J.Elliot (2002)	De acordo com Saudagaran (2004)	De acordo com Radebaugh e Gray (1993)	De acordo com Belkaoui (2000)	De acordo com Nobes (1998)
- Características do sistema legal nacional - Forma de obtenção de recursos financeiros - Relacionamento entre o Fisco e a contabilidade - Influência e status da profissão contábil - Nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade - Acidentes de história - Linguagem	- Tipo de mercado de capitais - Critérios de estrutura e apresentação de DC - Tipo de empresas - Tipo de sistema legal - Nível de exigência - Nível de inflação - Vinculação econômica e política com outros países - Status ou amadurecimento da profissão contábil - Existência de um arcabouço teórico e conceitual - Qualidade da educação contábil	- Estrutura das empresas - Fatores internacionais - Cultura - Regulamentação da estrutura contábil - Sistema legal - Inflação - Crescimento e desenvolvimento econômico - Ambiente social - Nível de atividade empresarial - Mercado financeiro e de capitais - Tributação - Profissão contábil - Educação e pesquisa na área contábil - Sistema político	- Nível de desenvolvimento econômico - Nível de complexidade da atividade empresarial - Sistema político vigente no país - Sistema Legal	- Natureza da propriedade empresarial - Formas de financiamento - Herança de ter sido colônia de outro país - Invasão - Tributação - Inflação - Amadurecimento e tamanho da profissão contábil - Estágio de desenvolvimento econômico - Estrutura e sistema legal - Cultura - História - Geografia - Linguagem - Influência da teoria contábil - Sistema político, clima social - Religião - Acidente

QUADRO 1 - CAUSAS DAS DIFERENÇAS INTERNACIONAIS

FONTE: Niyama (2007, p. 22-24)

As diferenças entre as regras contábeis de cada país interferem na forma de interpretar e divulgar a informação, e podem se tornar um problema para os negócios por “atrapalharem a

comunicação” e “o entendimento das demonstrações contábeis” devido às diferenças internacionais implícitas, e com a evolução do sistema financeiro internacional e o crescimento econômico mundial isso se tornou um entrave para os investidores, bancos, mercados de ações e para os próprios profissionais contadores e auditores, pela diversidade de regras contábeis diferentes.

Perguntamo-nos se essas diferenças entre as regras interferem ou são as especificidades de cada sistema político que não são abarcadas pela regra? Parece o inverso, pois a norma abarca qualquer possibilidade. A regra é incapaz de impedir diferentes interpretações que, por sua vez, estão ligadas ao sistema político-econômico da qual elas fazem parte. Podemos falar aqui de um funcionamento perverso do capital, por meios dessa língua de especialidade.

Como exemplo, podemos citar o relatório das Demonstrações Contábeis apresentado pela Vale S.A. em 30.setembro.2015, ou seja, o último relatório trimestral divulgado para o mercado, um mês antes da tragédia de Mariana-MG, onde, na página 11:

5. Gestão de riscos

Não houve mudança significativa em relação às políticas de gestão de risco divulgadas nas demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2014.
(VALE, 2015, pág.11)

Nota-se que a linguagem utilizada é padrão em todos os relatórios anteriores.

E, ainda, na página 21 do mesmo relatório contábil, a provisão para pagamentos de indenizações ambientais foi reduzida de R\$80 milhões em 31 de dezembro de 2014 para R\$60 milhões em 30.setembro.2015, um mês antes da tragédia. Esse valor está infinitamente inferior aos mais de R\$7 bilhões que a Vale terá que pagar pelos danos causados.

Inclusive a própria KPMG, maior firma de auditoria contábil do mundo, emitiu para essas demonstrações contábeis um relatório sem quaisquer modificações, ou seja, sem ressalvas:

Relatório de revisão dos auditores independentes registrados no PCAOB (*)

Ao
Conselho de Administração e Acionistas da Vale S.A.
Rio de Janeiro – Brasil

Revisamos o balanço patrimonial consolidado condensado da Vale S.A. ("Companhia") e de suas controladas em 30 de setembro de 2015 e as correspondentes demonstrações consolidadas condensadas do resultado, do resultado abrangente e dos fluxos de caixa para os períodos de três e nove meses findos em 30 de setembro de 2015 e 2014 e a demonstração consolidada condensada das mutações do patrimônio líquido para o período de nove meses findo em 30 de setembro de 2015 e 2014. Estas

demonstrações contábeis consolidadas condensadas são de responsabilidade da Administração da Companhia.

Nossa revisão foi efetuada de acordo com as normas do Conselho de Supervisão de Contabilidade das Companhias Abertas nos Estados Unidos (PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board). A revisão de demonstrações contábeis de período intermediário consiste principalmente da aplicação de procedimentos de revisão analítica e indagações feitas aos responsáveis pelos assuntos contábeis e financeiros. O escopo desta revisão é substancialmente menor do que uma auditoria conduzida de acordo com as normas estabelecidas pelo Conselho de Supervisão de Contabilidade das Companhias Abertas nos Estados Unidos (PCAOB), cujo objetivo é emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis consolidadas tomadas em conjunto. Consequentemente, não emitimos tal opinião.

Baseados em nossa revisão, não temos conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas demonstrações contábeis consolidadas condensadas acima referidas, para que as mesmas estejam de acordo com os as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Auditamos anteriormente, de acordo com as normas do "*Public Company Accounting Oversight Board*" (Estados Unidos), o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 2014 e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data e, em 25 de fevereiro de 2015, **emitimos uma opinião sem ressalvas sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.**

(Relatório original em inglês assinado por)

KPMG Auditores Independentes

Rio de Janeiro, Brasil. 21 de outubro de 2015

() Conselho de Supervisão de Contabilidade das Companhias Abertas nos Estados Unidos ("PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board")*

VALE (2015, pág. 3)

Apenas agora, com a tragédia de Brumadinho, em 25.janeiro.2019, os investidores estrangeiros norte-americanos alegam que foram enganados desde a publicação dos relatórios de setembro de 2015 que omitiram o risco a que a Vale estava exposta, devido à falta de informações da realidade do risco dos prejuízos econômicos que a Vale estava exposta, como divulgado na revista, segundo Carta Capital (2019):

A Vale mentiu, acusam investidores dos EUA

Detentores de ações da companhia alegam que a empresa omitiu informações sobre a barragem rompida em Mariana três anos atrás

A Vale mentiu em relação à verdadeira situação da barragem do Fundão, da sua controlada Samarco, **rompida há três anos em Mariana, reclamaram investidores estrangeiros detentores de American Depositary Receipts (ADRs), recibos de ações emitidos nos EUA para negociar papéis de empresas de fora do país na Bolsa de Nova York.**

A empresa transcreveu a acusação nas suas demonstrações financeiras de 30 de setembro de 2018, no capítulo sobre contingências relacionadas ao evento.

“Os processos judiciais alegam que a Vale S.A. fez declarações falsas e enganosas ou deixou de fazer divulgações sobre os riscos e perigos das operações da barragem de Fundão da Samarco e a adequação de programas e procedimentos relacionados”, consta no tópico referente a ações coletivas.

Aqueles investidores questionaram também os relatórios de sustentabilidade, os planos de redução de riscos de acidentes e mesmo as declarações feitas às instituições financeiras, lê-se neste trecho: “Em 23 de março de 2017, o juiz proferiu decisão julgando extinta uma parte significativa dos pedidos contra a Vale S.A. e os réus indivíduos e determinando o prosseguimento da ação com relação a pedidos mais limitados. Os pedidos que não foram extintos se referem a certas declarações contidas nos relatórios de sustentabilidade da Vale S.A. em 2013 e 2014 sobre procedimentos, políticas e planos de mitigação de riscos e certas declarações feitas em uma conferência telefônica, em novembro de 2015, a respeito da responsabilidade da Vale S.A. pelo rompimento da barragem de Fundão”.

CARTA CAPITAL (2019)

Ainda, segundo o Estado de Minas, na página de Economia, publica que, mesmo depois de tudo, em 2019 que:

Balanço da Vale sofreu poucas mudanças após tragédia de Mariana

O desastre na barragem de Fundão, da Samarco, em Mariana, a crescente pressão sobre a operação de barragens e as restrições de seguradoras e resseguradoras contra tais riscos não foram suficientes para que a Vale adotasse uma posição mais conservadora em seus balanços. **A provisão para riscos ambientais no último informe trimestral (ITR) da mineradora, fechado em setembro, era de apenas 5% do que estava provisionado em setembro de 2015, último resultado apresentado antes do rompimento da barragem de Fundão.**

O risco de uma derrota na ação coletiva movida nos Estados Unidos contra a empresa e alguns de seus executivos também não foi provisionado nem considerado no cálculo dos passivos contingentes.

"Em função do estágio dos processos envolvendo o acidente da Samarco e descritos acima, não é possível determinar nesse momento um intervalo de possíveis desfechos ou uma estimativa confiável da exposição potencial para a Vale S.A.. **Portanto, nenhum passivo contingente foi quantificado e nenhuma provisão para os processos relacionados ao acidente está sendo reconhecida", informa a empresa no último ITR.**

Entre setembro de 2015 e setembro do ano passado, antes da tragédia da mina do Córrego do Feijão, as provisões para os litígios nas áreas civil, ambiental e trabalhista subiram apenas 8% em termos nominais. Já os passivos contingentes nas três áreas, ou seja, que não são provisionados porque o risco de perda é considerado baixo, subiram 18%, também em termos nominais.

As explicações apresentadas pela Vale mostram que as premissas que a empresa adotou para definir tais números não mudaram ao longo desse período e não consideram nenhum efeito decorrente do caso de Mariana, que foi tratado totalmente a parte. Também não há nada que indique uma preocupação adicional com riscos de acidentes em outras barragens, embora o primeiro caso tenha indicado a fragilidade de alguns sistemas.

No mesmo período, houve um incremento de 63% e 12% nas provisões na área civil e trabalhista, respectivamente. Os montantes, porém, estão longe de corresponder aos gastos que a Vale já teve com o acidente de Mariana e aos recursos que estão sendo bloqueados em decorrência do rompimento da Barragem I da Mina do Córrego do Feijão. Na área civil, a empresa tinha provisionada em setembro R\$ 473 milhões. Na trabalhista, cerca de R\$ 2 bilhões.
ESTADO DE MINAS (2019)

Diante disso, nota-se que as normas contábeis internacionais não são capazes de garantir que as informações elaboradas dentro de um sistema considerado fechado, completo e perfeito. Há, como podemos observar nos recortes do relatório um apelo à regra, à norma. Como se essas normas garantissem ou fossem capazes de produzir um sistema fechado completo e perfeito. Por isso é tão importante falar de língua nesse trabalho e observar como os efeitos de sentido remetem a um imaginário de sentido único, indiscutível e interpretável por todos.

1.4.1 Órgãos Normatizadores

Como veremos a seguir, existem órgãos responsáveis por sistematizar e normatizar a contabilidade, como se isso fosse de fato possível. Colocamos isso como um problema, uma vez que tudo que se propõe circula sob a ordem do imaginário, do político, do social e por isso está sujeito a interpretações inimagináveis. Quando se estabelece a necessidade de órgão normatizador, apaga-se qualquer tipo de diferença, ou seja, homogeneizam-se os critérios sem levar em consideração qual é a realidade de cada empresa, de cada lugar. Um órgão que normatiza é aponta para uma tentativa de padronizar o que não pode ser padronizado.

Entre as entidades internacionais responsáveis pela convergência internacional da contabilidade por meio da emissão de normas para a elaboração das demonstrações contábeis, os mais representativos são o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o *International Accounting Standards Board* (IASB). O FASB é uma instituição norte-americana, sem fins lucrativos, privada, que tem por missão “estabelecer e melhorar os padrões de contabilidade e relatórios financeiros para a orientação e educação do público, incluindo os emitentes, auditores e usuários da informação financeira” (FASB, 2010).

O IASB é uma instituição privada supranacional, também sem fins lucrativos, que tem por objetivo “desenvolver um conjunto único de normas para demonstrações contábeis, que seja de alta qualidade, compreensível, executável e globalmente aceito, baseado em claros pronunciamentos de princípios de contabilidade” (IASB, 2018).

O FASB foi criado em 1973 e assumiu a normatização contábil de todas as organizações privadas nos Estados Unidos (EUA). A SEC, órgão governamental de fiscalização

e regulamentação do mercado acionário, tem autoridade legal para estabelecer normas de contabilidade e demonstrações contábeis das empresas de capital aberto, sob o *Securities Exchange Act* de 1934, entretanto, transfere para o FASB a função de emitir normas contábeis que são reconhecidas pela SEC e do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*. (IASB, 2018).

O IASB foi criado em 2001 para suceder o *International Accounting Standards Committee* (IASC), assumindo suas responsabilidades técnicas e melhorando a formulação e validação das normas emitidas. De acordo com o IASB (2018) a *IFRS Foundation* é um organismo do setor privado, independente e sem fins lucrativos que tem como principais objetivos:

- a) desenvolver um único, de alta qualidade, compreensível e exequível conjunto de normas internacionais de contabilidade, através de seu órgão de definição de normas do IASB;
- b) promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas;
- c) considerar as necessidades de informação financeira necessidades das economias emergentes e de pequenas e médias empresas;
- d) implementar a convergência das normas contábeis nacionais e as IFRS com soluções de alta qualidade.

A gestão e a supervisão das atividades desenvolvidas pela Fundação IFRS e seu corpo de definição de normas cabe aos seus administradores, que também são responsáveis por salvaguardar a independência do IASB e assegurar o financiamento da organização.

Os pronunciamentos técnicos do IASB obedecem a três pressupostos norteadores: os princípios da prudência, da substância sobre a forma, e da relevância (materialidade). Segundo Müller e Scherer (2009), enquanto os princípios de contabilidade constituem o campo conceitual no qual a contabilidade está apoiada, isto é, a base para atendimento de objetivos, as normas e práticas contábeis representam a operacionalização prática da contabilidade. São esses princípios que alicerçam a estrutura contábil básica. Na comunidade internacional os princípios contábeis brasileiros são denominados de BR-GAAP, ou *Brazilian GAAPs (Generally Accepted Accounting Principles)*. O conjunto de princípios contábeis brasileiros assemelha-se muito aos conjuntos previstos nos referenciais conceituais do FASB e do IASB (MÜLLER; SCHERER, 2009).

Segundo Zanolla e Antunes (2018), em 2002, IASB e FASB iniciaram o processo de convergência de sua Estrutura Conceitual da Contabilidade (ECC) e normas contábeis, com a assinatura da carta de intenções intitulada *Norwalk Agreement* e, em 2004, formalizou-se o projeto de unificação da ECC de ambos os órgãos (*framework project*). A adoção de uma única

ECC pelo FASB e pelo IASB favorece todo o processo de convergência, pois torna os pronunciamentos contábeis específicos mais consistentes, alinha o entendimento individual de seus membros e, conseqüentemente, gera informações mais úteis, no sentido de trazer vantagem econômica/financeira para os membros favorecidos pelos grupos.

Até 2016, muitos países já convergiram as regras contábeis para as IFRS:

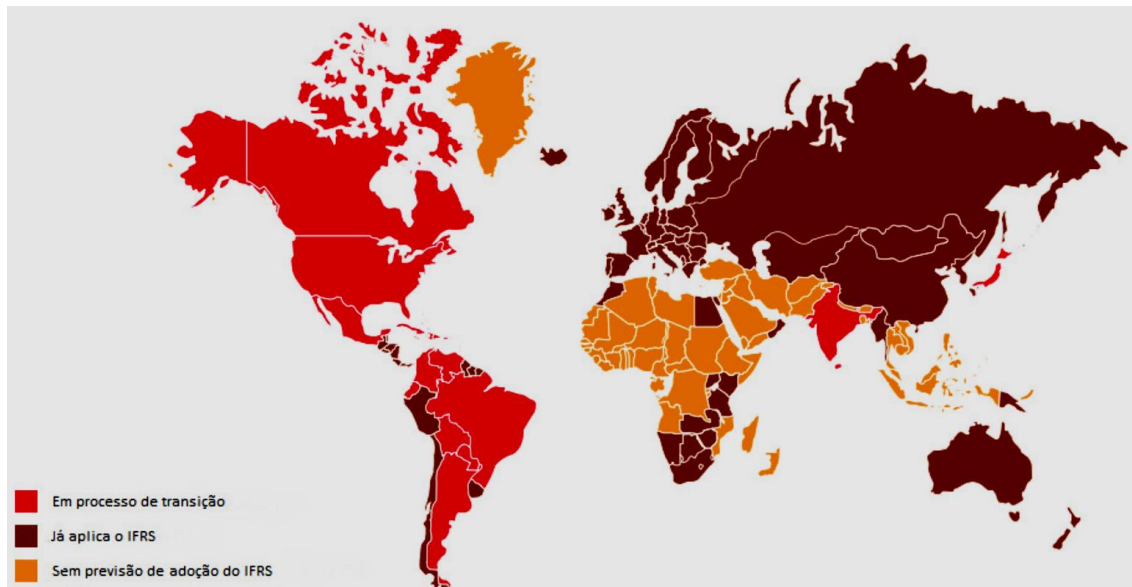


Figura 7: Fonte: Deloitte (2018)

Os dados apresentados até aqui são uma forma de exemplificar como há um cenário histórico no que se refere à Terminologia. A utilização de terminologias não é algo recente. Conforme mencionado no início deste capítulo, estudos determinam que há sempre um enfoque no uso de determinados vocabulários, seja ele intelectual, linguístico e, neste caso, com uma abordagem mais normativa e universalizante. Logo, pela descrição feita acima, o que se observa é que é pelo léxico especializado que se produz a comunicação e a expressão do conhecimento nas áreas técnicas, tecnológicas e científicas tecnológicas. As consequências disso são várias, no caso da contabilidade, uma delas é que a questão terminológica, além de outras, coloca a contabilidade no lugar de *linguagem dos negócios*. Tem-se, pois a instalação do equívoco, do político. Como a AD procura construir um método de compreensão dos objetos de linguagem, é preciso dizer que ela

Não trabalha com a linguagem enquanto dado, mas como fato [...] a AD procura compreender as formas textuais de representação do político [...] ela acaba por inaugurar uma nova percepção do político, pela sobrevivência com a materialidade da linguagem, materialidade essa ao mesmo tempo linguística e histórica [...] Essa concepção da AD encontra eco no fato de que o discurso materializa o contato entre o ideológico e o linguístico [...] (ORLANDI, 1990, p. 25)

Diante disso, podemos nos perguntar: quais são as consequências da absolutização da terminologia? Onde estaria o conflito, o equívoco, o político na linguagem de negócios? Justamente no fato de que essa é uma forma de materializar o ideológico e o linguístico. Coloca-se em circulação o discurso de que a contabilidade serve a quem tem negócios, a quem entende de negócios, ela não é para qualquer um, não é para amadores, para o cidadão comum, de modo que há, assim, uma elitização da ciência contábil.

1.5 Regulamentação da contabilidade brasileira

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) foram criados pelo Decreto Lei n.º 9.295/46. Segundo Niyama (2007), a história recente da contabilidade brasileira teve início na década de 1970 e está fortemente ligada ao desenvolvimento econômico, particularmente à promulgação da Lei 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas.

Entretanto, a contabilidade brasileira sofria forte influência da legislação tributária, ou seja, a contabilidade das empresas era usada pelas autoridades governamentais com objetivos fiscais e tributários, e os critérios e procedimentos contábeis para a elaboração das demonstrações, quase sempre se mostravam inadequados à luz da teoria contábil. Iudícibus et al. (2010) apontam que a contabilidade brasileira sempre sofreu influência fiscal na determinação de critérios e limites para as práticas contábeis e isso impedia a plena evolução dos princípios contábeis, considerando que ao elaborar sua contabilidade, as empresas priorizavam a obediência à legislação fiscal e tributária. Para fazer frente a esse quadro, o CFC, por meio da Resolução 1.055/2005, criou um organismo não governamental, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem por objetivo estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos contábeis e divulgação financeira, com vistas à convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Nesse sentido, até 2007, os procedimentos contábeis eram regulados pelo Código Civil, pelo Regulamento do Imposto de Renda, e pela Lei 6.404/76 (lei das S.A.). Em 2007, a Lei 11.638 alterou e revogou alguns dispositivos da Lei 6.404/76. Em 2008, a Medida Provisória 449 (convertida na lei 11.941/2009) reformulou alguns dispositivos alterados pela Lei 11.638. De uma maneira geral, as alterações implementadas por essas leis tiveram como objetivo o alinhamento da contabilidade brasileira ao novo cenário mundial.

Em dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638 que alterou de forma significativa os tópicos de natureza contábil da lei 11.604/76, convergindo para as normas internacionais de Contabilidade, tornando obrigatória a adesão dos conceitos instituídos pelo IFRS *Foundation* e harmonizados aqui no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Geron (2008) destaca que uma das maiores mudanças da nova lei talvez tenha sido “a nova Filosofia Contábil: a primazia da Essência Econômica sobre a Forma Jurídica, a primazia da Análise de Riscos e Benefícios sobre a Propriedade Jurídica e a adoção de normas orientadas em princípios e julgamento” (p. 26). As Normas Contábeis Internacionais adotam a filosofia de que as normas contábeis devem ser centradas em princípios e não regras. Até os dias de hoje, o CPC segue divulgando pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações sobre procedimentos contábeis, visto que as normas brasileiras e internacionais estão em constante evolução.

A terminologia, neste sentido, volta-se ao aspecto jurídico e tem como objetivo manter a regulamentação dentro de um cenário que tem como pano de fundo a globalização. Assim, as alterações ou esse “alinhamento” são uns dos indícios da servidão da regulamentação ao sistema capitalista e global. Seguem as alterações:

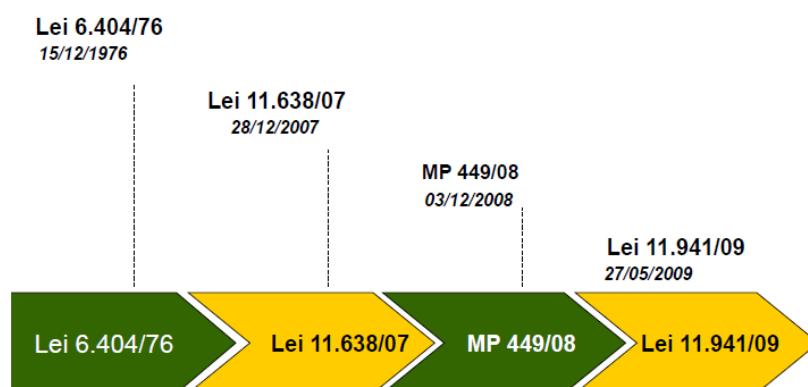


Figura 8: Evolução da legislação que implementou as IFRS no Brasil.
Fonte: elaborado pelo autor

Essas novas normas brasileiras - convergentes às normas internacionais de contabilidade – estabelecem que as empresas do país busquem maior transparência nas suas demonstrações, com base em informações compreensíveis, relevantes, confiáveis e comparáveis.

Para o Brasil, convergir para as normas internacionais de contabilidade constitui vantagem importante porque proporciona aos investidores estrangeiros informações contábeis consideradas confiáveis e comparáveis, pois são elaboradas com regras e critérios internacionais. Isso seria simplesmente inviável pelas normas brasileiras de contabilidade. Borely et al. (2006, p. 36) afirma que estas são “restritas ao contexto econômico do país, submissas à legislação, limitadas às características marcantes da estrutura societária e

absolutamente comprometidas com tradições culturais”. De acordo com Martins e Santos (2008, p. 28), a convergência “significa uma mudança de filosofia, postura e pensamento quanto a pelo menos três tópicos: primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios”. Mas, o que acontece no mundo para que se imponha essa padronização? Ou seja, isso tudo está relacionado à globalização, como um processo em funcionamento e por isso se fala em “mudança de filosofia, postura e pensamento”, “essência sobre a forma”, análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica” e em normas que são determinadas por “princípios”, aquilo que não deve mudar, ou que se deve adotar.

Para que as empresas possam atrair investimentos e conseguir crédito financeiro internacional com um custo menor era fundamental que o Brasil se alinhasse às tendências internacionais de convergência contábil. A percepção dessa necessidade mobilizou órgãos governamentais no sentido de tornar obrigatória a adoção das IFRS por meio de lei e iniciar o processo de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais. Na Europa, a adoção das normas por obrigação legal demonstrou-se eficaz na diminuição dos custos de capital para as empresas, devido à transparência das demonstrações contábeis, comparabilidade. (DEFOND et al., 2010). O processo de convergência brasileira foi definitivo e integral, pois, “com a completa convergência em 2010 às normas do IASB, o Brasil será o primeiro país do mundo a ter balanços individuais e consolidados conforme as normas internacionais.” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p. 23).

A tendência internacional de adotar as normas internacionais inspirou e moldou a regulamentação no Brasil e impactou a estrutura da contabilidade brasileira: a mudança não reside apenas na normatização de padrões meramente técnicos – mecânica para realizar lançamentos contábeis - mas em uma mudança estrutural, baseada em princípios (tratados no tópico 3.2). Assim, a convergência é uma sucessão sistemática de mudanças em direção à substituição dos padrões nacionais diferenciados por padrões internacionais. Esses novos padrões, ao formatarem as informações contábeis conforme os princípios aceitos internacionalmente, estabelecem uma tentativa de estabelecer uma “linguagem única”, sob uma visão normatizadora que preza, especialmente, pelo viés que vê a língua em uma dimensão “transparente” de sentido, dentro de um discurso que cria a ilusão de favorecer a ampliação dos negócios. É necessária, então, uma uniformidade ideológica, que se materializa na língua de especialidade (na terminologia) para o funcionamento da máquina, do mundo capitalista.

1.6 CFC – órgão responsável pela emissão das normas contábeis no Brasil: o político em questão

Segundo o CFC (2017), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma Autarquia Especial Corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público. Criado e regido por legislação específica, o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, o CFC possui estrutura, organização e funcionamento regulamentados pela Resolução CFC nº 1.370, de 8 de dezembro de 2011, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. O CFC é integrado por um representante de cada estado e mais o Distrito Federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes – Lei nº 11.160/05 -, e tem, dentre outras finalidades, nos termos da legislação em vigor, principalmente a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. Em 2010 foi sancionada pelo Presidente da República a Lei 12.249 /2010, que institui a obrigatoriedade do Exame de Suficiência na área contábil.

Segundo o CFC (2017), esse é o planejamento estratégico do CFC e CRCs:

Missão: Inovar para o desenvolvimento da profissão contábil, zelar pela ética e qualidade na prestação dos serviços, atuando com transparência na proteção do interesse público.

Visão: Ser reconhecido como uma entidade profissional partícipe no desenvolvimento sustentável do país e que contribui para o pleno exercício da profissão contábil no interesse público.

Valores: Ética; Excelência; Confiabilidade; e Transparência.

Principais funções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2017):

- 1 Registro profissional dos contadores e organizações contábeis para exercer a profissão em todas as suas modalidades: Contador, auditor e perito contábil; **e julgar, em segunda**

instância os recursos dos processos dos CRCs relativos ao registro profissional. Além da emissão do registro profissional, emite certidão de regularidade, transferência de registro.

- 2 Elaborar e aplicar o Exame de Suficiência, que constitui um dos requisitos para o registro profissional. O conteúdo da prova é composto principalmente por: Contabilidade privada e pública; Controladoria; Teoria da Contabilidade; Legislação e Ética Profissional; Auditoria e Perícia Contábil; Matemática e Estatística; e Língua Portuguesa.
- 3 Elaborar e aplicar o Exame de Qualificação Técnica (EQT) – Auditoria e Perícia Contábil. Esse exame tem por objetivo a aferição do nível de conhecimento e da competência técnico-profissional necessários ao contador na área de Auditoria Independente e Perícia Contábil. A aprovação assegura ao contador o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) ou no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) do CFC. Somente pode se inscrever para o exame o contador registrado em CRC.
- 4 Fiscalização do exercício profissional contábil e do exercício ilegal da profissão. O CFC tem como compromisso legal atuar como fator de proteção à sociedade e combater o mau profissional. **Regulamentar e fiscalizar a Educação Profissional Continuada obrigatória para contadores, auditores e peritos contábeis.**
- 5 Colaboração com órgãos governamentais de combate à sonegação e crimes de lavagem de dinheiro, obrigando os profissionais a emissão de declaração de não ocorrência de operações suspeitas de lavagem de dinheiro ou financiamento ao terrorismo por meio da “Declaração Negativa” ou “Comunicação de não ocorrência” ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf). Essa declaração é feita sem que o empresário/cliente saiba.
- 6 **Elaboração e revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), envolvendo as Normas profissionais e técnicas de contabilidade, auditoria e perícias, de adoção obrigatória para todos os profissionais.**

Segundo o CFC (2017), as Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor privado e de auditoria foram convergidas com as normas internacionais de contabilidade, enquanto que as do setor público estão em processo de convergência. Para tanto, as normas são elaboradas de diferentes maneiras, levando em consideração a sua aplicação.

As normas internacionais de contabilidade do setor privado, que têm por base as IFRS, são traduzidas e depois analisadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Os pronunciamentos contábeis, após aprovados pelo CPC, são encaminhados para o Conselho Federal de Contabilidade para a correspondente emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade, se for o caso.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público têm o objetivo de impulsionar o processo de convergência das normas contábeis do setor público aos padrões

internacionais. O planejamento do grupo prevê a convergência de 35 IPSAS até o final do ano de 2021. As normas de auditoria da Ifac são traduzidas e depois analisadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon). Posteriormente, são aprovados pelo CFC.

Assim, todo processo passa por uma construção que coloca em pauta este modo como se “costuram” e internalizam as cadeias discursivas e que colocam em destaque o caráter polissêmico da língua. Além disso, há gestos de leitura de diferentes leitores em jogo que participam do processo de construção e diferenciação das terminologias. Também não se estanca a relação que há entre os conceitos de cada área do conhecimento. Tudo isso, para nós, tem como objetivo estancar os sentidos, como se isso fosse possível. A interpretação de um termo como o efeito da ideologia tem em vista formações ideológicas que produzem o “imaginário que medeia a relação do sujeito com suas condições de existência. [...] A ideologia é, pois, constitutiva da relação do mundo com a linguagem, ou melhor, ela é condição para essa relação” (ORLANDI, 2012, p. 56).

Em termos ainda mais específicos:

A ideologia é interpretação de sentidos em certa direção, determinada pela relação da linguagem com a história, em seus mecanismos imaginários. Ela não é, pois, ocultação, mas função necessária entre linguagem e mundo. Linguagem e mundo se refletem, no sentido da refração, do efeito (imaginário) necessário de um sobre o outro. Na verdade, é o efeito da separação e da relação necessária mostradas no mesmo lugar. Há uma contradição entre mundo e linguagem, e a ideologia é trabalho desta contradição. (ORLANDI, 2012, p. 57)

Se a ideologia é constitutiva na relação com o mundo, tal funcionamento nos faz pensar em como a terminologia pode refletir os sentidos postos em jogo dentro da área da contabilidade. Esse movimento entre o que se escreve e o que se interpreta pode trazer à tona discursividades que apontam para mecanismos imaginários cujos efeitos nos fazem observar a língua em seu caráter polissêmico bem como sua opacidade.

Considerando o que foi dito acima, sobre as principais funções do CFC, procuramos problematizar o político, enquanto um conceito discursivo, para compreender a discursividade que aí é produzida. Nessa direção, uma questão que se coloca é: O que é que faz com que uma operação entre na categoria de fraude contábil? Pela norma, nós vemos que ela baseia numa resolução jurídica, mas que ela não impede a fraude. Como pode uma operação ser considerada fraude e a outra não? Como ficaria essa questão se pensarmos no que significa a “Lei de Responsabilidade Fiscal”? As famosas “pedaladas” são consideradas crimes e, no entanto, há outras que passam como operações normais, como necessárias? Então, nesse momento, entra

em jogo uma interpretação que tem a ver com o político e a política. Ou seja, o político na divisão dos sentidos: ora essa operação é significada como crime, ora essa mesma operação não é crime. O que define o crime? Quem o define? Dizemos que tem a ver com a política, considerando o Estado ou a política no sentido de quem é [o sujeito?] que interpreta essa mesma operação. Tem a ver com as relações de força na sociedade, com as relações de poder na sociedade, na história. Ao tratarmos dessas formulações de leis, estamos tratando na verdade de princípios que podem produzir diferentes sentidos a partir do lugar de interpretação (do político, da política) pelo movimento de sentidos que podemos observar.

CAPÍTULO 2

DA LINGUAGEM CONTÁBIL

Para iniciarmos este capítulo, faremos uma pequena introdução a respeito da centralidade da propriedade privada. A Contabilidade é aplicada a todos os patrimônios: públicos e privados, de entidades lucrativas e não lucrativas, entretanto, o foco deste trabalho é a contabilidade aplicada ao setor privado, às empresas privadas porque essa é a minha área de estudos e de atuação profissional. Além disso, pretendemos delimitar o campo de pesquisa uma vez que nos propusemos a buscar embasamento teórico na Análise de Discurso. Os discursos postos em circulação produzem diferentes sentidos entre os setores público e privado porque a contabilidade é uma ciência que está ligada à ordem econômica desde o seu início.

Ela é normatizada, procurando não deixar espaço para falhas ou equívocos, como se pode ver no recorte abaixo da norma: Interpretação Técnica Geral ITG 2000 (R1), CFC (2009, pág.01):

ITG 2000 (R1) – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Formalidades da escrituração contábil

[...]

4. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.
5. O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta Interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido. [...] Brasília, 5 de dezembro de 2014.

Então, este documento que tem diversos e extensos itens prescreve como devem ser feitos os registros contábeis, afirmando que há uma *escrituração* própria para isso. Temos um caminho que é o registro, a escrituração, o instrumento contábil e é todo o trabalho da linguagem que vai tecendo essa configuração para a linguagem contábil, a *linguagem dos negócios*.

Assim, nossa proposta se fecha em observar como a linguagem contábil, sob a perspectiva principalmente do setor privado, pode trazer à tona sucessivos discursos que,

consequentemente, são marcados por pela ideologia que, por sua vez, é manifestada através de tomadas de posição. Ferreira (2003, p. 90), postula que

a ideologia não é um conjunto de representações nem a ocultação da realidade, nem tampouco um “defeito” dos que não têm consciência. Discursivamente, a ideologia, como prática significante, aparece como efeito da relação necessária da língua com a história, no processo de constituição dos sujeitos e dos sentidos. Por um mecanismo ideológico, aquilo que é constitutivo aparece como já-lá, como já-dito; o efeito é, então, o da evidência do sentido e a impressão do sujeito como origem do que diz. Este é um trabalho da ideologia por essa ótica discursiva.

Em outras palavras, a ideologia é um mecanismo que produz evidência de sentido. É invisível. Logo, cabe refletir como as normas, as terminologias na Contabilidade produzem sentido. Pensar assim é perceber que tudo é ideológico. São direções na história, no cenário, no mundo técnico, no sistema contábil e assim sucessivamente. Pensar a ideologia sob o olhar discursivo é uma forma de justificar o título desse capítulo “Da linguagem Contábil” que foi pensado sob o seguinte questionamento: Como se constitui a linguagem contábil?

Observamos que não só em aspectos contábeis, mas em toda sua amplitude, a linguagem traz efeitos de sentidos variados, apesar disso, a Contabilidade tenta, através de uma terminologia específica da área, contribuir, a partir da “especificidade” de alguns termos, com a precisão de conceitos. Como analistas de discurso sabemos, porém, que esta é somente uma tentativa uma vez que o discurso não se fecha em si e muito menos é passível de uma única interpretação, de um único sentido.

Surge, assim, a primeira grande questão: a linguagem contábil preza por observar os termos sob um aspecto denotativo, dicionarizado, como propostos por determinados campos da linguística. Se observarmos a relação da contabilidade com o tempo, veremos que, historicamente, o procedimento da *contabilidade* é tão antigo quanto a preocupação do homem em controlar sua riqueza e seu patrimônio, pois à medida que ele acumulava bens, surgia a necessidade de procedimentos para controle e avaliação desses bens. Dessa forma, nosso foco de interesse é construir também uma leitura histórica do processo, para que o leitor seja capaz de ver além do evidente e com isso desconstruir o sentido literal, dicionarizado e “exato” dos termos para compreensões mais aprofundadas, em outras palavras, ser capaz de ver além do dito.

Para darmos início à nossa proposta lançamos o seguinte questionamento: o que é um *bem material* sob o olhar da Contabilidade?

Do ponto de vista da contabilidade, da gestão patrimonial e do jurídico, bem patrimonial é todo e qualquer patrimônio que pode ser convertido em dinheiro, do mesmo modo, não são considerados bens patrimoniais as propriedades e direitos que não tenham valor financeiro. Na contabilidade, especificamente, o patrimônio é considerado todo o conjunto de bens, direitos e obrigações. Assim, além dos bens tangíveis, materiais, uma patente de uma nova tecnologia, um direito de uso, que pode ser convertida em moeda também faz parte do patrimônio. Como em ambos os casos podemos converter o patrimônio em dinheiro; em ambos os exemplos acima temos um bem patrimonial.

Do ponto de vista legal, podemos definir propriedade particular ou privada como sendo todas as propriedades e bens pertencentes a um indivíduo, que pode ser pessoa física ou pessoa jurídica que tem poderes para usufruir, gerir ou vender esse patrimônio. A propriedade privada é uma “expressão” muito usada no direito e nas ciências sociais e se refere ao direito, na formação social capitalista, que as pessoas físicas e jurídicas têm de possuir e administrar seus bens e direitos sem a oposição de outras pessoas ou governo. Nessa perspectiva, a propriedade privada é um direito civil que concede às pessoas o usufruto de seus bens e direitos da melhor forma que lhe for conveniente, desde que esse direito não prejudique o direito de outras pessoas ou infrinja a lei, teoricamente.

A ideia da propriedade privada é um conceito nuclear no âmbito do capitalismo e do liberalismo, pois esse direito, o da propriedade privada, é significado como a liberdade de acumular propriedades e riquezas no capitalismo de uma forma geral.

Assim, temos que, numa visão liberal, o conceito central de propriedade privada é diretamente antagônico à ideia de propriedade pública, que por sua vez é um conceito fundamental dentro das teses socialistas. Se, no liberalismo, cada cidadão tem direito de ter a sua propriedade e de cuidar dela como bem entender, pagando um valor para poder usufruir disso e uma série de impostos, na perspectiva socialista, cabe ao governo a posse de tudo e o usufruto dessa propriedade será um direito do povo, que deve fazer dela aquilo que o governo previamente determinar.

Segundo Matias e Rocha (2016), o direito de propriedade na sociedade pós-moderna evoluiu, e a legislação brasileira prevê que a garantia da propriedade está condicionada ao atendimento da sua função social. Os mesmos autores apontam que a previsão legal específica imposta ao estado do respeito à propriedade dos agentes econômicos (pessoas físicas e jurídicas) também atribui a esses o dever de fazer com que os bens tenham uso adequado à sua função social.

Pereira (2001, p. 79) descreve a nova realidade assim:

(...) certo é que a propriedade cada vez mais perde o caráter excessivamente individualista que reinava absoluto. Cada vez mais se acentuará a sua função social, marcando a tendência crescente de subordinar o seu uso a parâmetros condizentes com o respeito aos direitos alheios e às limitações em benefício da coletividade.

A previsão legal dessa exigência do cumprimento da função social da propriedade, segundo Matias e Rocha (2016), é o artigo 1228 do Código Civil Brasileiro:

Artigo 1228 – O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la de quem quer que a possua ou detenha.

1º - O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

2º - São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

Ainda do ponto de vista da legislação brasileira, o conceito de propriedade privada foi incorporado pela primeira vez na Constituição de 1988, quando foi instituída como um **direito fundamental**. E, apenas em 2002, o direito à propriedade privada passou a ser previsto no artigo 1228 do Código Civil brasileiro, prevendo o condicionamento da propriedade à sua função social. Num âmbito global, o direito à propriedade privada está previsto no artigo 17 da Declaração Universal dos Direitos Humanos.

O conceito de propriedade privada geralmente está associado a imóveis ou nos remete a isso de alguma forma, contudo, pode-se considerar como propriedade privada qualquer coisa cuja posse possa ser confirmada legalmente. Assim, um terreno baldio ou um apartamento é uma propriedade privada daquele que tem essa posse certificada de acordo com a legislação vigente, de modo que o jurídico assegura a propriedade privada.

Às vezes acontece de construções ou terrenos aparentemente sem donos serem ocupados por pessoas que não detêm a sua propriedade. Se essas ocupações durarem muitos anos e se a propriedade do imóvel ocupado não for reclamada por ninguém, os ocupantes poderão vir a ganhar na justiça o direito à propriedade privada desses locais. Contudo, se o dono se apresentar, estes podem ser despejados, ficando novamente sem um lar.

Estas considerações sobre a propriedade privada são importantes neste trabalho, já que a contabilidade tem sua origem relacionada à necessidade prática dos gestores para gerenciar seus patrimônios. Althusser (1980) nos ajuda a compreender, neste sentido, que as relações de poder funcionam a partir da opressão, mas também há a resistência; pelas formações sociais que funcionam ideologicamente. Leiamos o autor:

Enumeramos nas formações sociais capitalistas contemporâneas, um número relativamente elevado de aparelhos ideológicos de Estado: o aparelho escolar, o aparelho religioso, o aparelho familiar, o aparelho político, o aparelho sindical, o aparelho da informação, o aparelho cultural, etc. (ALTHUSSER, 1980, p. 57)

Quando discutimos sobre propriedade privada, tomamos, pois, o discurso capitalista. Ressaltamos ainda que Althusser traz uma distinção interessante para nossa discussão quando aponta uma definição sobre pessoas jurídicas que detêm a propriedade formal desta ou daquela instituição. Essas pessoas podem ser jurídicas privadas individuais (o editor Gallimard) ou coletivas (a Ordem dos Dominicanos), podem ser pessoas jurídicas coletivas de Estado (a Educação Nacional), etc. (ALTHUSSER, 2008, p. 106)

Conforme afirma Nogueira (2017), Althusser trata das “instituições” públicas e privadas para explicar que essa distinção não causa nenhum problema para a sua definição do que são os Aparelhos Ideológicos de Estado. Ele explica a razão das instituições privadas poderem funcionar também como peças de Aparelhos ideológicos de Estado e afirma que: “como o Direito é universal e formal, sabe-se que, por essência, faz abstração do próprio conteúdo do qual é a “forma”. (ALTHUSSER, 2008, p. 107). E sobre isto Nogueira (2017) ainda afirma que:

Como o que lhe importa é justamente esse conteúdo, a objeção a essa distinção perde importância. Para o objeto com que o autor trabalha, o que interessa é outra coisa, no limite, trata-se da luta de classes e de relações de classes, o que o Direito não abrange, embora chegue a consagrar alguns de seus aspectos formais. (NOGUEIRA, 2017, p. 174)

A Contabilidade tem se apresentado como uma ciência ligada à economia desde o seu surgimento. Uma consequência negativa de se ter uma ciência tão voltada para a propriedade privada é a produção do efeito de sentido que reforça o discurso da necessidade do sistema capitalista, como se esse fosse tão importante e fundamental para a sobrevivência social que até uma ciência exclusiva ele possui. Outro efeito de sentido que é produzido é o de que a Contabilidade não é universal, ela também está segregada por classes. Quando mencionamos que a contabilidade tem sua origem relacionada à necessidade prática dos gestores para gerenciar seus patrimônios, não pensamos que o bem público pode ser o “patrimônio” do público. A noção que se tem é de que a Contabilidade está mais a serviço do banqueiro, do comerciante, do empresário etc., ou seja, daquele que possui um patrimônio privado. Podemos dizer que esta pode ser considerada, nesta conjuntura, uma ciência da/para a/uma elite.

Feita esta introdução, passemos agora a uma apresentação da história da contabilidade no que diz respeito aos aspectos das formas de registro, escrituração de patrimônio, enfim,

conceitos que nos dimensionam para a forma específica de linguagem relacionada a essa ciência.

2.1 Elementos sobre a história da contabilidade

Em relação ao mundo antigo, a contabilidade está diretamente relacionada às primeiras evidências da civilização sobre a qual a história nos relata. Quando o homem deixou de ser nômade, ou seja, abandonou a caça e passou a viver da agricultura e do pastoreio, surgiu então o abandono da vida comunitária e o direito do solo onde se praticava agricultura e evidenciou-se, assim, a separatividade, em que os indivíduos repassavam para seus herdeiros e definiram-se como patrimônio os elementos deixados para os herdeiros. Notamos a principal característica da contabilidade do mundo globalizado que o objeto da contabilidade: o patrimônio.

O surgimento e a evolução da contabilidade confundem-se com o próprio desenvolvimento da humanidade, porque está na história. Nesse contexto, os estudos sobre as civilizações da Antiguidade nos mostram que o homem primitivo já “cuidava da sua riqueza”, através, por exemplo, da contagem e do controle do seu rebanho.

Porém, alguns estudiosos fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência das contas e os primeiros exemplos completos da contabilidade, mesmo sendo uma forma de contabilidade rudimentar, a aproximadamente 4.000 anos a.C. na civilização sumério-babilônica.

A contabilidade aprimorou-se de acordo com as necessidades de cada período histórico. O aparecimento da escrita, o surgimento da moeda, a prensa de Gutemberg, o descobrimento da América, a invenção da máquina a vapor, que deu impulso à Revolução Industrial, são marcos da nossa história que fizeram desencadear o desenvolvimento da ciência contábil.

Nesse sentido, temos um discurso de praticidade, ou seja, ao que se observa, a contabilidade surge como uma forma de suprir as necessidades humanas e tornar as relações mais práticas ou mais adequadas ao momento histórico. Por outro lado, essas necessidades estão relacionadas a uma conjuntura social/econômica, e conseqüentemente para determinados interesses, o que já nos direciona, desde o início, para um discurso desenvolvimentista/capitalista.

2.2 Arqueologia da contabilidade e da “linguagem contábil”

Segundo Schmidt (2000), autor que tem se dedicado a trabalhos arqueológicos, foram encontrados vestígios da linguagem contábil identificados em sistemas contábeis na pré-história. Os principais estágios da evolução da contabilidade e sua representação simbólica na pré-história podem ser resumidos, conforme Schmidt (2000), da seguinte maneira:

I – 8.000 a.C.: quando eram utilizadas simples fichas de barro de formatos diferentes (esferas, discos, triângulos, etc.) para representar unidades de mercadorias específicas (animais, alimentos, têxteis e outras mercadorias) no controle físico de estoques de mercadorias. Essa fase coincidiu com o início da atividade humana na agricultura e pecuária.

II – 4.400 a.C.: As fichas ganharam maior complexidade, com o desenho de linhas, pontuações e perfurações coincidindo com a origem do estado organizado indicando uma necessidade de um controle contábil mais apurado.

III – 3.250 a 3.000 a.C.: Nessa fase, surgiu o esquema de garantia como o selo sobre os envelopes de barro. Esses selos eram pessoais ou institucionais, usados para evidenciar inventários e registrar dívidas, bem como o próprio patrimônio dessas pessoas e instituições, evidenciando também o aumento do controle legal e da burocracia. Ainda nessa fase foram criados os primeiros sinais pictográficos feitos em pedras moles (mas ainda predominavam as fichas de barro). Surgiu também a escrita cuneiforme arcaica, onde também eram usados muitos símbolos similares no sentido de abandonar as fichas de barro (SCHMIDT, 2000). Ainda nesse estágio, com o uso das fichas de barro, segundo o mesmo autor, foi o começo da contagem abstrata e da escrita, ainda com o uso do sistema contábil de ficha. Nessa época, também foi identificado o uso do método das partidas dobradas, que só viria a ser publicado por volta do século XIV. O Método das Partidas Dobradas, que foi descrito pela primeira vez pelo frade franciscano Frei Luca Pacioli, tem como princípio fundamental o seguinte: “Para cada débito corresponde um crédito de igual valor e ao mesmo tempo”. (PACIOLI, 1494, p. 209)

Nessa época, o sistema contábil era realizado por meio de registros em fichas de barro que continham, por exemplo, símbolos de animais, materiais têxteis, recipientes, metais, entre outros, por meio de sinais pictográficos. A pictografia (sistema primitivo de escrita em que se exprimiam as ideias por meio de cenas figuradas ou simbólicas) era usada para descrever os bens existentes.

A seguir são apresentados, na figura 1, exemplos de fichas de barro e sinais pictográficos.

Formato da ficha de barro	Pictográfico	Tradução
		1. <u>Animais</u> : cordeiro
		carneiro
		vaca
		cachorro
		2. <u>Alimentos</u> : pão
		óleo
		doce-mel
		cerveja
		leite de cabra
		3. <u>Têxteis</u> : tecido
		lã
		peça de vestuário
		corda
		tapete
		4. <u>Recipiente</u> : celeiro
		5. <u>Mercadorias</u> : perfume
		metal
		pulseira-anel

Figura 1 – Exemplos de fichas e de sinais pictográficos (SCHMIDT, 2000, p. 21).

Por volta do ano 2000 a.C., no Egito, já existia a obrigatoriedade dos livros e documentos comerciais, principalmente por exigência das autoridades tributárias egípcias para o controle e cobrança de tributos.

A administração centralizada egípcia ajudou muito na evolução da contabilidade, devido a um sistema complexo de registro para a cobrança de tributos. Paralelamente, entre 2100 e 1580 a.C., na ilha de Creta, foram identificadas tábuas de argila que o governo utilizava como meio de registrar contabilmente e controlar, de forma sistematizada, toda a produção agrícola.

O surgimento da moeda e das medidas de valor tornou mais complexo o sistema de contas. Apesar das polêmicas sobre o aparecimento da primeira moeda, o que se prova historicamente é que ela surgiu em 650 a.C. na Lídia, na Ásia Menor, e também em 600 a.C. na Grécia (SCHMIDT, 2000). O enorme desenvolvimento da Grécia provocou uma necessidade do orçamento governamental e também da prestação de contas públicas, o que estimulou o desenvolvimento da contabilidade.

Entre o Século V e o século IX d.C., os impérios da Eurásia viveram um período de obscuridade econômica mergulhado em guerras e crises, e a contabilidade, como outras ciências, não apresentou indícios de evolução nesse estágio da história.

No século X, com a recuperação econômica da Europa, segundo Schmidt (2000), a agricultura se desenvolveu. Excedentes da produção tiveram que ser estocados, estimulando o comércio. Houve um crescimento urbano e o surgimento de novas cidades, feiras e mercados. No ano 1000, Veneza, na Itália, começa a praticar o comércio ultramarino.

Nesse ponto é importante destacar, levando em conta a relação entre contabilidade e sociedade, na história, que a contabilidade como ciência sempre teve, em toda sua história, a informação econômico-financeira como seu principal objetivo. É por meio da contabilidade que se realizam estudos e que se divulgam a riqueza das organizações privadas e públicas, com ou sem fins lucrativos, bem como do comportamento e das mutações patrimoniais desde o início, na constituição da entidade e no desenvolvimento das suas operações. Nesse sentido, a contabilidade é uma ciência social aplicada, embora utilize de conhecimentos de matemática, estatística, lógica e de outros para avaliar e mensurar os patrimônios e resultados das organizações.

Os primeiros registros de técnicas contábeis similares aos que deram singularidade à linguagem contábil, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), foram encontrados no século XII.

Em Portugal, por exemplo, existiam livros contábeis que eram utilizados, um para a receita geral, outro para a despesa geral, além de diversos livros auxiliares segundo a

necessidade, tais como para a movimentação do caixa, dos estoques, das contas correntes, entre outros de acordo com a necessidade de controle.

Embora o objetivo desta escrituração era o de possibilitar, permitir, através do registro, o controle dos fatos contábeis patrimoniais, existia uma dificuldade porque o registro dos fatos era cronológico ou agrupado por elemento do patrimônio e do resultado com descrição em uma só conta, sem contrapartida (partida simples). Na época, os elementos dos lançamentos eram divididos em duas partes: o enunciado do movimento (data, descrição e valor); e comprovação do movimento (assinaturas das partes envolvidas e/ou menção do fato). Assim, o saldo da conta só viria a ser conhecido com a comparação final na apuração do resultado das receitas e das despesas. (PAIXÃO & LOURENÇO, 1994).

No século XIII, de acordo com Schmidt (2000), com o ressurgimento da atividade econômica, iniciou-se a era da Contabilidade Moderna, marcando o fim da Contabilidade Antiga.

Com a revolução industrial, vieram também as grandes organizações atuando em várias atividades econômicas empresariais, e a contabilidade despontou como instrumento capaz de controlar e fornecer informações econômicas e financeiras necessárias para a gestão dos negócios para os usuários das informações contábeis (gestores, funcionários dos diversos setores da organização que elaboram e analisam os orçamentos e previsões, os indicadores econômico-financeiros e as mutações patrimoniais, as análises de custos e a formação dos preços dos seus produtos e serviços e demais controles internos).

Nessa época, os mercados consumidores, de um modo geral, experimentavam um crescimento como nunca havia ocorrido. O comércio e o fluxo financeiro se expandiram, principalmente por via marítima. Os empresários, compradores, vendedores e bancos, passaram a necessitar de controles da movimentação patrimonial. A necessidade do estudo e do desenvolvimento da contabilidade fizeram surgir grandes obras, que foram um marco para o reconhecimento da Ciência Contábil como instrumento do controle patrimonial. (SCHMIDT, 2000).

A contabilidade teve um grande impulso com a invenção da prensa por Gutemberg em 1440, pois possibilitou a publicação de obras e pesquisas contábeis.

Em 1494 (10 de novembro), temos a publicação da obra: *La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalittá* do Frei Luca Pacioli, sendo essa sua maior obra, venerada pelos estudiosos da contabilidade por mais de cinco séculos.



Figura 2 – Capa do livro *La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalittá* do Frei Luca Pacioli. Fonte: Wikipedia.

Com o surgimento do método das partidas dobradas, publicado por Luca Pacioli em 1494, a escrituração contábil apresenta uma técnica, segundo a qual, para cada crédito haveria um débito correspondente e vice-versa.

A obra apresenta vários tratados sobre matemática financeira, álgebra, câmbio entre outros. Mas a parte que tornou Pacioli imortal foi o *Tratado XI – De computis et scripturis*, onde, pela primeira vez, foi apresentado em uma obra impressa o método das partidas dobradas, segundo o método de Veneza.

O livro foi direcionado para empresários e destacou três requisitos básicos para um bom empresário (gestor): dinheiro ou propriedades, habilidade em cálculos mercantis e conhecimento de contabilidade.

Aqui observamos o seguinte: um livro direcionado a empresários, ou seja, aquele que detém o dinheiro ou o comando. Além disso, os aspectos que se destacam podem ser divididos da em duas partes, sendo a segunda um deslizamento da primeira. Temos, pois que há uma

relação entre dinheiro/propriedade e cálculos. E, sequencialmente é como se houvesse a fala de que conhecer contabilidade é importante, pois traz benefícios relativos aos dois primeiros aspectos. Então, o que procuramos mostrar em nosso trabalho é que essa linguagem que é a da escrituração possui uma técnica ou método, ou seja, há especificidades dessa linguagem, as quais estamos tratando em nosso trabalho, no sentido de mostrar como é que se constitui essa linguagem.

Com essa publicação de Pacioli, a contabilidade experimentou uma revolução nunca vista. Schmidt (2000) afirma que esse pode ter sido o único corte epistemológico⁶ vivido pela contabilidade que mudou as condições e os limites do conhecimento contábil em termos mundiais. Posteriormente, no período de 1494 a 1840, o sistema contábil das partidas dobradas se consolidou e foi disseminado mundialmente como o melhor método contábil.

Essa revolução da contabilidade pode ser relacionada às três revoluções tratadas por Aurox (1998), em sua obra “Filosofia da Linguagem”, no campo da História das Ideias Linguísticas. Conforme leitura do autor apresentada por Dias e Nogueira (2018), o autor apresenta que, no mundo, na era moderna, nós vivenciamos três revoluções tecnolinguísticas que propiciaram, como resultado, a produção de diferentes tecnologias. A primeira é a “revolução tecnolinguística”: a invenção da escrita. Esta possibilitou um deslocamento nas relações sociais em diferentes épocas na sociedade e na história, uma vez que a comunicação, pela linguagem, tendo nesse momento como suporte o som, fica limitada a uma certa distância, enquanto que com a escrita é possível que uma mensagem ou um registro qualquer sejam enviados de lugares diferentes por meios como: uma pedra, um papiro, um pergaminho ou mesmo, na atualidade, a própria escrita, nos diversos aparelhos digitais, pode ser ressignificada em relação à primeira revolução tecnolinguística. Na contabilidade, a associação pode ser feita quando mencionamos que esta ciência teve um grande impulso com a invenção da prensa por Gutemberg em 1440, pois possibilitou a publicação de obras e pesquisas contábeis.

A segunda revolução é a “revolução tecnológica da gramatização”, que produziu duas tecnologias: a gramática e o dicionário. Quando nos referimos a gramáticas e dicionários, eles compreendidos como instrumentos linguísticos, como tecnologias que nos possibilitam descrever e instrumentalizar uma língua. Na contabilidade, essa instrumentalização pode ser relacionada ao surgimento do método das partidas dobradas, publicado por Luca Pacioli em

⁶ Epistemologia - a epistemologia estuda a origem, a estrutura, os métodos e a validade do conhecimento, motivo pelo qual também é conhecida como teoria do conhecimento. A epistemologia (conjunto de conhecimentos que têm por objeto o conhecimento científico, visando a explicar os seus condicionamentos tecnológicos, históricos, sociais, lógicos, matemáticos ou linguísticos) MEDEIROS (2017).

1494. Neste momento, conforme já mencionado, a escrituração contábil apresenta uma técnica, segundo a qual, para cada crédito haveria um débito correspondente e vice-versa.

Por fim, a terceira revolução “tecnolinguística” tem a ver com a informatização. Ela corresponde a uma mecanicização das línguas naturais ou à informatização, pelas quais, por exemplo, algumas tentativas de traduções automáticas têm sido feitas, como o Google e outras ferramentas de tradução. Ou seja, trata-se de uma automatização da linguagem. (Dias e Nogueira, 2018). Essa automatização é vista em todas as áreas do conhecimento, inclusive na contabilidade. Conforme já dito, também, desde a revolução industrial a contabilidade despontou como instrumento capaz de controlar e fornecer informações econômicas e financeiras, o que, com o auxílio da informática se tem aprimorado e desenvolvido continuamente.

O que se pode observar é que sistematizar o processo de ler, escrever, contar trouxe implicações terminológicas para a Contabilidade. O processo gradativo de finalização do barro e surgimento das letras cuneiformes atinge um patamar de escrita vista sob o ponto de vista da tecnologia. Há um discurso de normatização posto desde o início, cujo objetivo é organizar melhor um processo, trabalhando-se no imaginário de língua de eficiência na comunicação, pressupondo a univocidade lógica dos sentidos (cf. Pêcheux, 2006). Por outro lado, sabemos que a linguagem é, na perspectiva discursiva, “condição de possibilidade do discurso” (ORLANDI, 2007, p. 22)

2.3 A invasão norte-americana (a escola anglo-saxônica)

A contabilidade teve seu início na Europa. Muitas escolas do pensamento contábil surgiram na Europa (contista, personalista, veneziana, neocontista, alemã, aziendalista e patrimonialista), cada uma exercendo suas teorias, associadas ao desenvolvimento econômico e social de sua época (BORGES et al, 2012).

A escola italiana foi fundamental para a difusão da ciência contábil pelo mundo na época do renascimento. O trabalho de Luca Pacioli, que deu início ao pensamento contábil, iniciou-se com o método das partidas dobradas e evoluiu até os dias atuais.

Essa influência europeia na contabilidade mundial prevaleceu por quase cinco séculos. Segundo Agricioneide (2000, p. 4), “observa-se que a Contabilidade foi largamente influenciada pela escola europeia e em particular pela Italiana até 1940”.

A escola italiana, conforme Sá (2008), predominante na época, estava voltada para o lado filosófico e artístico da contabilidade. A decadência da escola italiana teve início por volta

de 1920. Nessa época, essa escola já estava sendo influenciada pela contabilidade norte-americana. Segundo Iudícibus (2006), mesmo na Itália, muitos trabalhos e pesquisas contábeis apresentam influência dos Estados Unidos e as principais empresas italianas já praticam a contabilidade no estilo norte-americano.

A escola europeia contribuiu muito para o estudo das teorias contábeis. E é exatamente nesse ponto que reside a maior divergência entre a escola italiana e a norte-americana. A escola italiana tem a contabilidade voltada para um aspecto filosófico e artístico, ao passo que a escola norte-americana aplica a contabilidade no campo prático, voltado para uma informação contábil com caráter objetivo dos fatos, ou seja, uma informação contábil preocupada em reportar a realidade de acordo com sua essência econômica, de forma compreensível aos demais usuários das informações contábeis (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

Já o desenvolvimento da contabilidade brasileira pode ser dividido em dois estágios: antes dos anos 1960, quando predominava o pensamento patrimonialista italiano, e após os anos 1960, com o modelo norte americano que surgiu com a nova lei das Sociedades Anônimas, a Lei nº 6.404/76 com a participação ativa dos professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA-USP.

Sá (2008), um dos maiores pesquisadores no Brasil da influência europeia, retrata com detalhes no seu livro “História Geral da Contabilidade no Brasil”, como se deu esta predominância e como estava voltada para o aspecto filosófico e artístico.

Na segunda metade do século XX, com o surgimento das grandes *corporations*, juntamente com o fabuloso desenvolvimento econômico e do mercado de capitais dos Estados Unidos levou, e ainda leva, as teorias e práticas contábeis norte-americanas a um grande avanço. Segundo Iudícibus (2010), também não se pode esquecer que os Estados Unidos receberam a herança de uma excelente tradição da Inglaterra no campo da auditoria.

A influência norte-americana na contabilidade brasileira se deu antes do fenômeno da chamada globalização. Na verdade, o início da influência norte-americana na contabilidade brasileira se deu na década de 1940, quando se observava uma tendência crescente da influência do pensamento americano:

[...] foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor. (IUDÍCIBUS, 2006, p. 41)

Ribeiro (2009) destaca que, conforme relata o Professor Edison Castilho, ao contar um pouco como ele fazia para estudar na faculdade, no início, o curso ainda não estava bem preparado e faltavam materiais brasileiros especificamente sobre Contabilidade:

Tinha alguns livros de Contabilidade americanos, tinha alguns livros de Contabilidade portugueses do Amorim, os americanos do Fin Limier, Anthony. Então tinha vários livros, mas a gente tinha que ler muito por fora. Dos livros brasileiros tinha o Francisco D'Áurea, que foi um dos primeiros professores do Departamento, ele já possuía um livro pela livraria Francisco Alves, que era um bom livro de Contabilidade. Nós tínhamos um livro de Contabilidade do Hilário Franco, me deixa ver mais outro, tinha alguns, mas livros modestos, bem modestos. E a gente não adotava, porque nós tínhamos uma Contabilidade, vou torná-la bem simples para a gente falar. É, a Contabilidade, nós não mostrávamos o bolo, mostrávamos os ingredientes. A gente ia de ingrediente em ingrediente, saía o bolo, é a nossa perspectiva, quando introduzimos a Contabilidade da nossa maneira, é qual o objetivo? O que nós devemos fazer para chegar ao objetivo? E não, nós temos um monte de coisas que eu faço e eu não sei qual o objetivo que eu vou alcançar. Então, em 1965, nós começamos a mudar a forma, porque tínhamos acabado de formar em 1964 e na formatura nossa, do curso nosso, foi um curso de como fazer, então nós fazemos uma monografia de Contabilidade e aquilo era maçante, não tinha a noção do que pretendo fazer. Então nós trabalhávamos muito nisso. O uso da Contabilidade era muito pouco, nós tínhamos muito mais Contabilidade em Atuárias. Então mais matemática em Atuária. Então, para o curso de Contabilidade nosso, era relativamente simples comparado com o de Atuárias. Mas nós precisávamos de mudar, resolvemos mudar com a saída do professor Amatuzzi, que era um excelente professor, mas tradicionalista na Contabilidade Italiana e nós estávamos revivendo uma Contabilidade mais moderna, que era uma Contabilidade Americana. A Contabilidade anterior, lá da época de Luca Pacioli, com 400, 500 anos de Contabilidade é que a gente adotava, ok?" (RIBEIRO, 2009, p. 8).

Ribeiro (2009) destaca que, a partir daí, surgiram os primeiros traços da influência norte-americana no ensino da contabilidade brasileira, e isso se deu em 1960. Com a atenção voltada para o mercado de trabalho e, também, devido à própria tendência da legislação societária e empresarial, a equipe de professores do departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP adotou, em convergência com a tendência da profissão contábil, o método didático norte-americano no ensino da contabilidade geral no Brasil. Isto ocorreu pela primeira vez em 1964.

Segundo, ainda, Ribeiro (2009), em um relato histórico da criação da FEA/USP, o professor Sérgio Iudícibus descreve o ensino dessa maneira:

Deixe-me dizer como é que a gente encontrou a faculdade: puramente em um modelo assaz europeu continental. Isto é, a influência da Economia e da Contabilidade, na época, era exercida por franceses e italianos. [...] essa cultura europeia tinha muitas coisas boas. Em matéria de cultura geral e de conhecimento mais amplo nos forneceu uma base cultural muito grande. Mas sentíamos a necessidade de mudança [...] trabalhamos para uma Contabilidade mais para o estilo norte-americano ou anglo-saxão, contudo, sem esquecer os traços de uma verdadeira escola brasileira: correção monetária, economia brasileira e assim por diante (RIBEIRO, 2009, p. 49).

Essa mudança na metodologia do ensino da contabilidade teve início, conforme relata o Professor Sérgio Iudícibus, em 1962, com a adoção do livro didático *Principles of Accounting*, de Finney & Miller, da escola norte-americana de contabilidade, provocando a “idéia de escrever um livro nosso, que começou como apostilas e depois acabou dando no famoso Contabilidade Introdutória, que foi editado pela primeira vez, como livro, em 1971”. (RIBEIRO, 2009, p. 51).

Esse livro, que foi organizado pelo Professor Sérgio de Iudícibus, contou com contribuições de vários outros professores da FEA/USP. Na figura a seguir é apresentada a capa do livro. Ele foi utilizado em quase todas as IES de Ciências Contábeis do Brasil (RIBEIRO, 2009).

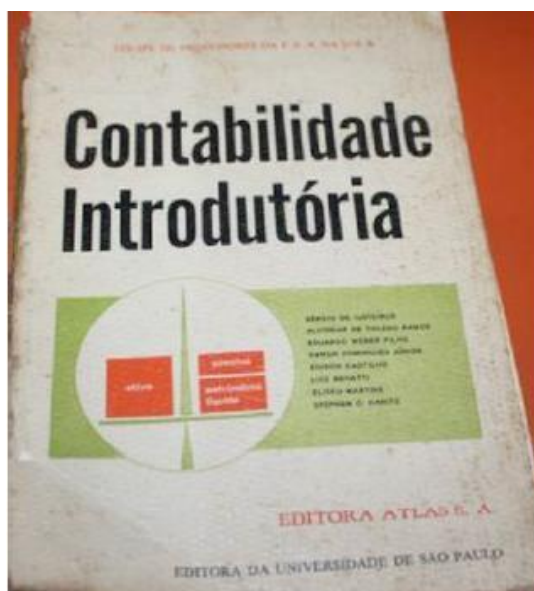


Figura 3: Capa do livro didático Contabilidade Introdutória. 2ª edição, 1972.

Segundo Ribeiro (2009, p. 74), o professor Edson Castilho conta que após o lançamento do livro, muitos professores de todo o Brasil, interessados na nova metodologia, demonstraram interesse na aplicação do seu conteúdo e metodologia.

O livro acompanha uma mudança também na própria prática didática da Escola. Mudou tudo. Da mesma maneira que nós mudamos a forma de pensar da Cadeira V. Passamos a adotar uma política diferente, em vez de usar uma contabilidade italiana, passamos a usar uma contabilidade norte-americana. Não como ciência, colocando aquilo como ela é. De forma mais prática e mostrando uma lógica contábil em vez de colocar uma ferramenta de controle. Isso mudou toda a estrutura. (RIBEIRO (2009, P.74)

Nos anos 50 e 60, a economia mundial experimentou uma grande prosperidade econômica, causada principalmente pela reconstrução dos países europeus no pós-guerra e a adesão e aplicação dos conceitos de Keynes⁷. A humanidade viveu o maior crescimento econômico de todo o século XX.

Conforme Iudícibus (2006), quando uma necessidade de mudança é identificada, os outros atores, que serão afetados, analisam os objetivos de cada um desses atores e procuram identificar uma necessidade comum. Esse autor acrescenta ainda que temos como principais atores os líderes da profissão, acadêmicos e práticos que detectaram a necessidade de mudanças e estabeleceram, como ponto obrigatório de passagem, a normatização. Dentre estes, cabe mencionar, além de Francisco D'Áuria, Milton Improta, José da Costa Boucinhas, Hilário Franco, etc.

A influência norte-americana se deu com maior força na contabilidade brasileira a partir de 1964, ano em que o professor José da Costa Boucinhas introduziu um novo método de ensino da Contabilidade. Como afirma Iudícibus (2006, p. 38),

na disciplina de Contabilidade Geral, na regência de cátedra do Professor José Boucinhas, adota-se, pela primeira vez, o método didático norte-americano, baseado no livro Finney & Miller, *Introductory Accounting*⁸, com importantes adaptações à realidade brasileira, consubstanciadas pela abordagem do problema da Contabilidade em face da inflação [...]. Desde 1964, gerações de contadores, de administradores e de economistas são influenciadas pelo novo enfoque, constituindo um centro de irradiação das novas doutrinas. Note-se que datam desta época alguns trabalhos de pesquisa elaborados por professores da Faculdade de Economia e Administração da USP, que focalizam a Contabilidade e o problema das flutuações de preços, em profundidade.

Após essa mudança de orientação didática, a influência dos autores italianos e das escolas de pensamento italianas foi sendo substituída pela dos autores norte-americanos.

Essa mudança, segundo Iudícibus e Marion (2002), está aliada à chegada de empresas multinacionais no Brasil, onde esse novo capital que estava sendo injetado levava ao usuário da contabilidade uma mudança da sua visão e perspectiva. Abaixo apresentamos alguns aspectos que influenciaram essa mudança.

⁷ O keynesianismo é uma teoria econômica do começo do século XX, baseada nas ideias do economista inglês John Maynard Keynes, que defendia a ação do estado na economia com o objetivo atingir o pleno emprego. Keynes era contrário à estatização da economia, como havia ocorrido nos países socialistas após a Revolução Russa de 1917. Ele defendia o sistema capitalista, porém acreditava que deveria haver ações e medidas de controle por parte do Estado.

⁸ O título original do livro é *Principles of Accounting: Introductory*; Finney já tinha escrito o livro, com o mesmo título *Introduction to principles of Accounting*, publicado em 1932.

Escola Italiana de Contabilidade	Escola Norte-Americana de Contabilidade
1. Excessivo Culto à Personalidade: grandes mestres e pensadores da Contabilidade ganharam tanta notoriedade que passaram a ser vistos como “oráculos” da verdade contábil.	1. Ênfase ao Usuário da Informação Contábil: a contabilidade é apresentada como algo útil para a tomada de decisões, evitando-se endeuçar demasiadamente a contabilidade; atender os usuários é o grande objetivo.
2. Ênfase a uma Contabilidade Teórica: as mentes privilegiadas produziam trabalhos excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, difundindo-se ideias com pouca aplicação prática.	2. Ênfase à Contabilidade Aplicada: principalmente à Contabilidade Gerencial. Ao contrário dos europeus, não havia uma preocupação com a teoria das contas, ou querer provar que a Contabilidade é uma ciência.
3. Pouca importância à Auditoria: principalmente na legislação italiana, o grau de confiabilidade e a importância da auditoria não eram enfatizados.	3. Bastante Importância à Auditoria: como herança dos ingleses e transparência para os investidores das Sociedades Anônimas (e outros usuários) nos relatórios contábeis, a auditoria é muito enfatizada.
4. Queda do nível das principais faculdades: principalmente as faculdades italianas. Superpovoadas de alunos.	4. Universidades em busca de qualidade: grandes quantias para as pesquisas no campo contábil, o professor em dedicação exclusiva, o aluno em período integral valorizou o ensino nos Estados Unidos.

Tabela 1: Comparação das duas escolas de contabilidade (italiana e norte-americana)

Fonte: Iudícibus & Marion (2002, p. 36)

Nos Estados Unidos, segundo Schmidt (2000), os contadores acatam sempre as diretrizes das associações profissionais. Essas associações foram as principais propulsoras do desenvolvimento doutrinário da contabilidade nos Estados Unidos. Esse autor ainda menciona o desdobramento da escola norte-americana por dois caminhos:

O interesse dos norte-americanos pela qualificação da informação contábil acabou polarizando o desenvolvimento de sua escola em dois grandes campos de atuação contábil. De um lado, o progresso doutrinário da Contabilidade financeira e dos relatórios contábeis, com intensa participação das associações profissionais no desenvolvimento prático e teórico da disciplina; de outro, a enorme expansão da Contabilidade gerencial, especialmente no que tange à qualidade da informação interna para a tomada de decisão. (SCHMIDT, 2000, p. 87)

Podemos afirmar que a escola americana de contabilidade se caracterizou pelo pragmatismo, caracterizado pela preocupação com o estabelecimento de padrões, princípios e normas para orientar os contadores no atendimento das demandas da sociedade.

Com a vinda para o Brasil de empresas multinacionais americanas impondo suas normas, procedimentos contábeis e de auditoria, os contadores, principalmente dos estados

mais industrializados do Brasil, passaram a conhecer, na prática, a filosofia americana da contabilidade.

Segundo Padovese, Benedicto e Leite (2012), foram criados princípios contábeis denominados de PCGA - Princípios contábeis geralmente aceitos. *Generally accepted accounting principles (GAAP)*, em inglês, sob a influência direta da contabilidade norte-americana.

Em 1964, a Lei nº 4.357 foi editada já sob a influência da contabilidade das empresas norte-americanas no Brasil. No ano seguinte, por meio da Lei nº 4.728, foi regulamentada a profissão de auditor independente e a Circular nº 178, em 1972, obrigou o registro dos auditores no Banco Central do Brasil.

Assim, com a tentativa de estabelecimento dos princípios contábeis por meio de organizações, fica cada vez mais evidente a dominação da Escola Norte-americana para o mundo contábil brasileiro, passando da produção de informação direcionada aos administradores e credores para o foco nos investidores e acionistas e um amplo conjunto de usuários: os *stakeholders*⁹.

Para o professor Eliseu Martins, segundo Ribeiro (2009, p. 54), “a realidade do ensino e da prática contábil é diferente nesse ‘jeitão’ americano. A ideia é usar, ensinar e pesquisar para produzir instrumento de gestão de informação. [...] O mérito dessa linha se dá pelo que ela produz, pela sua aplicação, pelo seu uso”.

Seja no aspecto terminológico, organizacional, instrumental etc. o que observamos é uma forma de “disciplinarização dos cidadãos”. Essa é uma expressão utilizada por Silva e Pfeiffer (2014) para remeter ao modo pelo qual o Estado se apropria de determinados conhecimentos e incide sobre eles como uma forma de imposição. Em outras palavras, para “estar autorizado” a aplicar determinadas práticas contábeis é preciso seguir determinadas regras, padronizações, modelos.

Pfeiffer postula que

Não basta estar na língua para se estar autorizado a falar e ser significado como autor daquilo que fala. É preciso adequar-se à posição autorizada de normatização e regulamentação dos sentidos para se produzir a visibilidade de sua ocupação: seja estar na língua autorizada, seja no espaço autorizado. (PFEIFFER, 2001, p. 32)

⁹ *Stakeholders* é um termo que designa todas as pessoas ou empresas que são influenciadas, sob algum aspecto, pelas ações de uma organização. *Stake*: interesse, participação, risco

Holder: aquele que possui. Podem ser seus funcionários, gestores, gerentes, proprietários, fornecedores, concorrentes, ONGs, clientes, o Estado, credores, sindicatos e diversas outras pessoas ou empresas que estejam relacionadas com uma determinada ação ou projeto.

Este processo de mudança na realidade contábil, contudo, não ocorreu sem resistências, e uma das formas de resistir foi a publicação de obras inspiradas na escola italiana. O maior defensor do pensamento italiano e a voz discordante da escola norte-americana foi o professor Antônio Lopes de Sá. Para ele: “Enquanto na Europa a doutrina, há muito, já tinha estrutura sólida, os Estados Unidos engatinhavam em matéria de cultura contábil.” (SÁ, 2003, p. 52-53).

Pela própria história da humanidade, os EUA, junto com toda a América, (novo mundo) tiveram seu desenvolvimento econômico a partir da independência que, naturalmente, escreveram sua própria história, como afirma Lopes de Sá:

As conquistas científicas contábeis dos europeus, todavia, não pareceram interessar à cultura dos estadunidenses e as grandes obras de doutrina, assim como preciosas publicações do velho mundo, deixaram de ser consideradas. (SÁ, 2003, p. 52-53).

E afirma ainda que:

A Europa, pois, com seriedade, desenvolveu vasta matéria teórica e lógica, arrefecendo-a apenas há algumas décadas, em razão da pressão dos Estados Unidos, estes praticamente impondo as suas normas pragmáticas, tendo como veículos de ação, basicamente, instituições financeiras e as multinacionais de auditoria, poderosas empresas de altíssimos faturamentos (segundo denúncia do senado norte-americano, tais empresas de serviços foram as responsáveis pela implantação dos sistemas que conduziram a muitas falhas e fraudes, essas que ainda continuam a ocorrer). (SÁ, 2003, p. 48).

Antônio Lopes de Sá, esse mesmo, que viria, mais tarde, a discordar da convergência às normas internacionais. Mas, apesar de sua resistência, seus esforços não foram suficientes para impedir a consolidação do novo paradigma que se impôs de forma quase que absoluta, tanto na prática profissional como na acadêmica.

O surgimento de firmas de auditoria de origem anglo-americana e de cursos e treinamentos na área contábil patrocinados por empresas estrangeiras e pela FEA-USP começam a mudar o cenário contábil brasileiro.

Segundo Schmidt (2000), o início efetivo da influência da escola americana de contabilidade surge com a Resolução nº 220/72, do Banco Central e com a Resolução nº 321/72, do Conselho Federal de Contabilidade - CFC. O CFC, por meio dessa resolução, adotou modificações nas normas e nos procedimentos de auditoria elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (atual IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes). Essas normas e procedimentos de auditoria refletem de forma nítida a influência da escola norte-americana na contabilidade brasileira.

A **consolidação da invasão norte-americana na contabilidade brasileira** foi a edição da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), que tinha por objetivo regular o mercado de capitais em franco desenvolvimento no Brasil, como aponta SCHMIDT (2000, p.123):

[...] mantendo a tradição, esta Lei incorpora normas e práticas contábeis das mais sadias, representando um dos maiores avanços para a área da Contabilidade, incorporando definitivamente as tendências da Escola Americana”. Conforme o livro *Contabilidade Introdutória*, dos professores da FEA-USP (adotado em praticamente todas as faculdades brasileiras), a Lei das Sociedades Por Ações tem sua parte contábil inspirada na doutrina norte-americana.

Considerando todo este cenário, o qual denominamos de “invasão norte-americana”, vejamos brevemente, no tópico a seguir, algumas breves considerações a respeito do processo de mundialização do capital (também entendido como “globalização”), no sentido de estabelecer relações com o que apresentamos acima, isto é, quais eram as condições sócio históricas de produção desse tipo de política financeira?

2.3.1 Mundialização/Globalização do Capital

A nova lei das Sociedades Anônimas regulamentou a contabilidade das empresas brasileiras no sentido de um alinhamento com as normas norte-americanas a partir de 1964. Esse alinhamento é um marco da primeira fase da globalização/mundialização, um encontro de línguas entre nações, culturas etc., era um prenúncio da globalização dos mercados que viria poucos anos depois. Inobstante ao conteúdo ideológico da globalização, o que se observou foi uma mundialização econômica e financeira que atingiu, e ainda atinge a contabilidade brasileira e de todo o mundo. Coutinho (1996, p. 220) afirma que a globalização possui um conteúdo ideológico, mas apresenta também um conteúdo objetivo nítido, pois a economia global passou por rápidas e importantes transformações nos anos 1980, que representam “uma etapa nova e mais avançada de processo tecnológico e de acumulação financeira de capital”, ou seja “um estágio mais profundo e intenso da internacionalização da vida econômica, social, cultural e política”, um novo padrão de organização da produção e da gestão.

Esse novo processo tecnológico trouxe com ele o chamado “usuário da informação”, da tecnologia, do digital. Em AD, porém, não consideramos que informação e conhecimento significam a mesma coisa. Orlandi (2017, p. 241) postula que a linguagem sempre está investida na produção de conhecimento. Ela não é só um instrumento, mas é parte do processo de constituição do saber, isso significa colocar o conhecimento produzido em toda conjuntura

histórico-social. Enquanto que, para o mundo globalizado, o que importa é a quantidade, para o conhecimento o que importa é o modo de produção, “e o modo de relação que estabelecemos entre linguagem, mundo e pensamento, resultando em sua compreensão. Além disso, importa muito como o conhecimento está significando nas relações que estabelecemos na sociedade” (Orlandi, 2017, p. 240).

Assim, a globalização trouxe, por exemplo, implicações terminológicas bem como a circulação delas. Uma dessas implicações foi a imposição do inglês como língua universal, veicular, possível de ser falada por todos. Uma forma de unificação, cujo objetivo não é produzir conhecimento, mas possibilitar um imaginário de comunicação linear, sobretudo a partir do pós-guerra.

Dessa mesma forma, Chesnais (1996, p.13) não refuta a globalização como uma realidade, entretanto prefere chamá-la de “mundialização do capital”¹⁰, que significa “bem mais que do que apenas outra etapa no processo de internacionalização, tal qual a conhecemos a partir de 1950”. Trata-se de uma “nova configuração do capitalismo mundial e dos mecanismos que comandam seu desempenho e regulação”. (CHESNAIS, 1996, p. 28). Para este autor, a mundialização é tratada do ponto de vista da economia política atual e ele se centra na análise da hegemonia do capital financeiro na mundialização contemporânea, se assim podemos dizer.

O que seria, nesse sentido, a escrituração digital? Há, para nós, outra língua atravessada, a máquina, os softwares, a falta de opções para selecionarmos o que nos convém. A máquina produz um sentido, a terminologia juntamente com ela, produz outro. Quem calibra a máquina na contabilidade? Que papel tem o contador nessa conjuntura? Orlandi (2017) afirma que

O digital sustenta, nesse imaginário social, a ideologia pragmática: as coisas a saber para o mercado de trabalho. Contemporaneamente, a dominante ideológica é a práxis que realiza a ideologia pragmática, seja como conhecimento, seja como produção de bens, seja como produção do real. E as tecnologias, no imaginário social que o digital oferece, são absorvidas pelo modo de produção dominante dos processos de significação e de constituição dos sujeitos. (ORLANDI, 2017, p. 254)

A chamada “Contabilidade Criativa” é, nesse sentido, uma maquiagem dos dados e serve ao mercado dominante. Tanto que durante muito tempo o que serviu ao mercado foi o técnico contábil, depois a ciência se tornou mais profissionalizada, mas nada impede que a

¹⁰ “A expressão “mundialização do capital” é a que corresponde, mais exatamente à substância do termo inglês “globalização” que traduz a capacidade estratégica de todo grande grupo oligopolista, voltado para a produção manufatureira ou para as principais atividades de serviços de adotar, por conta própria, um enfoque de conduta “globais”. (CHESNAIS, 1996, p.17)

formação tecnicista posso voltar, tudo depende do mercado que domina o momento, do poder/governo de plantão.

Em outro momento desenvolvemos um trabalho (Carvalho, 2003), que afirma que no cenário atual, situações de natureza financeira e tributária demandam, por parte dos contadores, um grau de lucidez e de julgamento apurado na preparação e divulgação das Demonstrações Contábeis. A ética profissional e o fiel cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade devem nortear os contadores no sentido de não incorrerem em *Window-dressing* ou, melhor dizendo, na popular fraude.

O termo *Window-dressing* pode ser traduzido literalmente como “cortinar uma janela”. Esse sentido é aplicado à Contabilidade quando as informações contábeis são evidenciadas para fazer uma entidade aparecer em melhor ou pior condição econômica e financeira, mais ou menos eficiente do que realmente ela é. Seria, segundo o romancista português Eça de Queiroz (AGUIAR, 2001, p. 1) um esforço para “cobrir a nudez forte da verdade com o manto diáfano da fantasia”.

Segundo Amat et al. apud Costa et al. (2001, p. 1), o termo Contabilidade Criativa é “o processo mediante o qual os contadores utilizam seus conhecimentos sobre as normas e procedimentos contábeis para manipular valores refletidos nas contas e demonstrações contábeis de uma empresa”.

Nesse sentido, os dados contábeis são manipulados, preparados e apresentados segundo diferentes interesses e opiniões, ou seja, as demonstrações contábeis apresentadas aos usuários são resultado da contabilidade criativa praticada por contadores inescrupulosos. Fundamentalmente, não existem diferenças conceituais entre os termos *Window-dressing* e Contabilidade Criativa.

Assim, no Brasil, a contabilidade como uma técnica de reportar o desempenho econômico e financeiro das empresas, na esteira dessa nova configuração do capitalismo mundial, está inserida nesse contexto, de forma cabal.

2.4 Elementos sobre a história da contabilidade brasileira

Em 1850, o Imperador D. Pedro II tentava regulamentar os procedimentos contábeis, em que as entidades eram instruídas a escriturar seus livros, mostrar sua movimentação patrimonial, conforme Lei n. 556 do Art. 290:

Art. 290. Em nenhuma associação mercantil poderá se recusar aos sócios o exame de todos os livros, documentos, escrituração e correspondência, e do estado de caixa da companhia ou sociedade, sempre que o requerer; salvo tendo-se estabelecido no contrato ou qualquer outro título da instituição da sociedade, as épocas em que o mesmo exame unicamente poderá ter lugar. (BRASIL, 1850, Lei 556).

Nessa regulamentação, ficaria estabelecida a necessidade de uma matrícula oficial dos profissionais, na Junta do Comércio, em livros, deixando claro que o profissional que não fosse incluído ao livro seria considerado inapto para exercer a função, o que impedia que este fizesse escriturações, laudos e contas. A lei que regulamentava a profissão também proibia que casas de negócios fossem contratar profissionais que não estivessem aptos.

Em 1869, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), era criada a “Associação dos Guarda-Livros da Corte”, fato que era oficialmente reconhecido pelo Decreto Imperial nº 4.475. Constituía como profissional liberal do Brasil, o primeiro, denominado Guarda-livros (CFC, 2016).

Um guarda-livros era o que se pode identificar como um profissional atuante de Contabilidade. Era ele quem era responsável por elaborar os trabalhos da empresa, como elaborar os contratos, fazer o controle da renda que saísse ou entrasse, como forma de pagamentos ou recebimentos, criava correspondência e fazia toda a parte de escrituração. Para passar a praticar tal função, era exigido que o profissional tivesse domínio de línguas, como português e francês, além de uma caligrafia perfeita.

A exigência da língua francesa se deve ao fato de que, no século XIX, predominava no Brasil o modelo de ensino francês. O domínio da língua francesa era uma exigência para o exercício de profissões de maior destaque, como é exigido hoje em relação ao inglês. Como pode ser observado nos classificados do *Jornal do Commercio*, Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 1850:

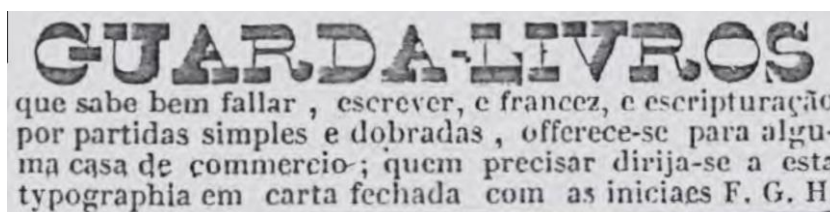


Figura 4: *Jornal do Commercio* - Guarda-Livros
Fonte: CFC (2016, p. 13)

Isso pode ser observado também nos classificados do *Jornal do Commercio*, Rio de Janeiro, 13 de outubro de 1835:

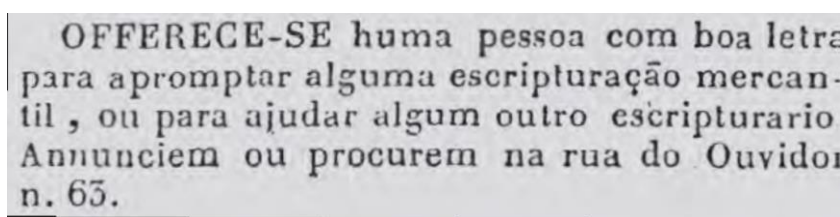


Figura 5: Jornal do Commercio - Anúncio
Fonte: CFC (2016, p. 13)

Segundo o CFC (2016, p. 13):

Ao assinar o decreto 4.475, aprovando os Estatutos da Associação de Guarda-Livros, o Imperador Dom Pedro II reconheceu a profissão contábil. A Associação dos Guarda-Livros da Corte é a mais antiga instituição profissional e cultural da Ciência Contábil no Brasil.

A partir de 1876, com o Decreto n.º 6.097, o profissional tornou-se apto a votar no Império. Com o passar do tempo, o desenvolvimento socioeconômico cresceu de forma significativa e o guarda-livros passou a ter um papel cada vez mais importante no mercado. Na mesma década, a Contadoria Pública passou a admitir somente aqueles profissionais que tivessem cursado Aulas de Comércio.

Entre os anos de 1889 e 1931, ocorreu um grande crescimento econômico causado pela produção e urbanização e isso exigiu uma maior qualificação profissional dos funcionários do setor administrativo. Segundo o CFC (2016), em 1902 foi fundada a Escola Prática de Comércio, tendo como patrocinador de destaque o Conde Álvares Penteado. Com mais de 200 alunos e trinta professores, a escola tinha como aluno o famoso Francisco D'Áuria, futuro professor da USP e autor de vários livros de contabilidade.

Ainda segundo o CFC (2016), no ano de 1905, a escola passou a se chamar Escola de Comércio de São Paulo, quando os diplomas expedidos passaram a ser oficialmente reconhecidos. A instituição passou a se chamar Escola de Comércio Álvares Penteado no ano de 1907. Em 1923, foi transformada em Fundação, como é até nos dias de hoje.

Ainda em 1905, no Rio de Janeiro, o Instituto Comercial do Rio de Janeiro foi substituído pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro, com diplomas concedidos para formação “Geral” e “Prático”, que habilitava o aluno a funções como Guarda-Livros, Perito Judicial e empregos da área da Fazenda. Oferecia também outro de nível superior, que habilitava profissionais contábeis para cargos de Agentes-Consultores, funcionários dos Ministérios de Relações Exteriores, atuários das seguradoras, chefes de contabilidade de bancos e de grandes empresas comerciais. (CFC, 2016, p. 14).

De acordo com o CFC (2016), ainda em 1907, foi fundada, em Salvador (BA), a Fundação Visconde de Cairu. Em seguida, surgiram várias outras academias de contabilidade no país, que seguiram os mesmos currículos, mas foi em 1926 que o Decreto n.º 17.329 instituiu os cursos profissionalizantes, ou de Ensino Técnico Comercial. O curso geral passou, então, a conferir o diploma de Contador, e o superior, o título de graduado em Ciências Econômicas. As mudanças do País eram intensas e, em 1931, o Decreto n.º 20.158 regulamentou a profissão de Contador e reorganizou o ensino comercial. Para encerrar as alterações nos cursos profissionalizantes, o Decreto n.º 6.141, de 1943, estabeleceu as bases de organização e de regime de atuação. (CFC, 2016).

Mas, apenas em 1945, o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais foi finalmente reconhecido por meio do Decreto-Lei n.º 7.988, assinado pelo então presidente Getúlio Vargas, no dia 22 de setembro. A partir daí a legislação passou a conceder o título de Bacharel em Ciências Contábeis. O curso contava com as disciplinas de Contabilidade Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária, Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública e Revisões e Perícia Contábil. (CFC, 2016).

Em 1946 foi criada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (FCEA), em São Paulo, e, segundo o CFC (2016), foi onde o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos.

De acordo com o CFC (2016, p. 15):

Na década de 50, o curso foi desdobrado em duas especialidades distintas: uma de Ciências Contábeis e outra de Ciências Atuariais. Entre as décadas de 60 e 70, com a criação do Conselho Federal de Educação, a Contabilidade ganhou novas diretrizes, tais como a fixação de currículos e a duração dos cursos.

No final dos anos 80 e início da década de 90, houve profundas alterações no Ensino Superior de Contabilidade, reforçando a necessidade de profissionais cada vez mais éticos e competentes perante o âmbito público e privado. Desde então, o curso de graduação em Ciências Contábeis vem abrangendo a inserção de indispensáveis atualizações, buscando a construção de currículos plenos, garantindo, assim, perfis profissionais altamente capacitados para atender às demandas econômicas, financeiras e sociais.

Assim, a contabilidade brasileira, acompanhando a evolução econômica e social entrou no terceiro milênio, impactada pela globalização dos mercados, e, logo de início, sentiu os efeitos da convergência internacional das normas contábeis.

Segundo o professor Iudícibus (2017), quando analisamos o cenário brasileiro e, por extensão, o internacional, fica claro como a convergência que ocorreu ao padrão do IASB

(*International Accounting Standards Board*) foi uma aventura tão desafiadora e exigente que demandou dos contadores, de todos os setores das empresas, do normatizador (CPC no caso brasileiro) e dos reguladores (CVM, BACEN, SUSEP, RFB e as mais diversas Agências Reguladoras no Brasil) um esforço excepcional.

Houve necessidade de se estabelecerem prioridades. A prioridade fundamental foi a de entender a nova sistemática, treinar milhares de contadores, o que exigiu uma mudança total da forma até de se pensar contabilidade. No Brasil, tal tarefa foi mais complexa ainda considerando todas as dificuldades da inserção de um modelo contábil filosoficamente anglo-saxão (*common law*) num país de sistema jurídico *code law* (o que ocorreu também em outros países, por exemplo, da Europa Continental).

Logo, há uma adequação em atender demandas internacionais e de alguns profissionais e não especificamente de atender as demandas da população. Pautado no discurso da globalização, o Brasil tinha demandas econômicas e financeiras. A utilização dos IFRS (*International Financial Reporting Standards*), por exemplo,

trouxe uma maior necessidade de exposição dos contadores aos conceitos teóricos. Os conceitos de essência sobre a forma, um “novo” conceito de ativo, a utilização do subjetivismo, o possível *true and fair override*, o fim do conservadorismo tradicional, a relevância da informação contábil para fins de tomadas de decisão contraposto ao antigo foco fiscal da contabilidade tradicional e até mesmo a separação da contabilidade societária da contabilidade fiscal acabou por ampliar a necessidade de entendimento dos conceitos que permeiam a já não tão “nova contabilidade”. (IUDÍCIBUS, 2017, aspas do autor)

Logo, ou se adaptava ao sistema ou se era excluído dele. O que se percebe, então, é que houve uma demanda mais da área profissional em sobreviver em um mercado que estava sendo “engolido” pela globalização do que atender demandas sociais.

2.5 A Lei nº 11.638/2007 de convergência das normas e suas implicações na “linguagem contábil”: inovação e língua metálica

O nosso interesse no tema da linguagem contábil nos leva ou parte de uma concepção da linguagem que considera que há incompletude, opacidade, não transparência, da linguagem. Orlandi afirma que:

A condição da linguagem é a incompletude. Nem sujeitos nem sentidos estão completos, já feitos, constituídos definitivamente. Constituem-se e funcionam sob o modo do entremeio, da relação, da falta, do movimento. Essa incompletude atesta a

abertura do simbólico, pois a falta é também o lugar do possível. (ORLANDI, 2009, p. 52).

Dessa forma, observamos a prática de linguagem, o discurso como palavra em movimento. O modo como vemos o papel da linguagem na contabilidade, de um modo geral, ou seja, o discurso da e sobre a contabilidade não está apartado do funcionamento ideológico e das relações de força a partir de uma perspectiva determinada de classe, de modo que o político deve ser analisado como constitutivo dessas relações. Afinal,

Ao dizer, o sujeito significa em condições determinadas, impelido, de um lado, pela língua e, de outro, pelo mundo, pela sua experiência, por fatos que reclamam sentidos, e também por sua memória discursiva, por um saber/poder/dever dizer, em que os fatos fazem sentido por se inscreverem em formações discursivas que representam no discurso as injunções ideológicas. (ORLANDI, 2007, p. 53).

Considerando isto que afirma Orlandi (2007) é que nos debruçamos nos textos aqui retomados, historicizados, analisados. Dito isto, vejamos agora do que se ocupa e como é formulada a Lei sobre a convergência das normas.

A contabilidade brasileira, desde 2008, com a entrada em vigor da Lei n.º 11.638 de 2007, está passando por um processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Essas normas são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que é o Conselho de Padrões da Contabilidade Internacional, com sede na Inglaterra, e tem por objetivo atualizar as regras contábeis brasileiras com os pronunciamentos emitidos por meio das *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Esse processo não se deu sem maiores consequências, se considerarmos a forte informatização das relações do trabalho com a linguagem contábil. Coincidentemente, ou não, junto com a convergência internacional da contabilidade, foi criado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que provocou uma importante transformação no cenário contábil brasileiro.

Em 2001, o Código Tributário Nacional teve em seu artigo 199, acrescido o parágrafo único, estabelecendo o seguinte:

A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (BRASIL, 2001, art. 199).

Nesse mesmo sentido, a Emenda Constitucional 42/2003 alterou o sistema tributário nacional, quando introduziu o inciso XXII, no artigo 37 da CF/88 determinando uma atuação integrada dos entes federativos, relativamente ao compartilhamento de cadastros e informações fiscais, na forma de lei ou convênio:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio". (BRASIL, 1988, art. 37)

A Emenda Constitucional 42/2003 definiu a necessidade de informações da administração tributária nos três níveis de governo: federal, estadual e municipal. Essa emenda deu início ao **Sistema Público de Escrituração Digital**. Do ponto de vista legal, o SPED foi constituído no ano de 2007, pelo Decreto 6.022, definindo o instrumento de unificação de armazenamento, validação e autenticação de documentos e registros que unem a escrituração comercial e fiscal das sociedades empresariais e dos empresários, mediante fluxo único de informações.

A escrituração pelo SPED é completamente informatizada e apresenta benefícios tais como:

- Dificultar as sonegações Fiscais;
- Reduzir o tempo despendido com a presença de auditores-fiscais dos estados, municípios e da receita federal nas instalações do contribuinte;
- Melhorar a qualidade das informações;
- Possibilitar o cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais.

Atualmente, o SPED une 11 projetos, que aos poucos estão se constituindo regularizados e inseridos no governo, a saber: Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e); Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e); Controle Fiscal Contábil e Tributário por meio da ECD; Escrituração Contábil Digital e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF); e-Social, ou folha de pagamento digital; Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída (EFD-Reinf); Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre

Produtos Industrializados (IPI) (EFD-ICMS/IPI); Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições).

O SPED é um sucesso em termos de que avançou o controle pelo Governo, visando à garantia de transparência nas informações prestadas pelas empresas, e para as empresas, transformando em automatização e modernização do controle interno e dos procedimentos.

Entretanto, esse processo de implantação do SPED exigiu dos contadores um esforço importante para o atendimento dessas novas obrigações acessórias, e, temos como uma consequência, por exemplo, que diversos profissionais contadores - principalmente aqueles proprietários de escritórios de contabilidade que prestam serviços para pequenas e microempresas - ficaram apartados desse processo de “inovação” do trabalho com a linguagem contábil e o modo como ele se reorganizou.

Vale dizer, a respeito disso ainda, que aqui temos um funcionamento da “língua metálica”, no sentido como trabalhado em artigo recente de DIAS e NOGUEIRA (2018) que afirmam que na definição de “língua metálica”, isto é, a “língua” não natural, da maquinaria, Gadet e Pêcheux ([1981] 2010), ao retomarem Barthes ([1978] 2007), vão afirmar que se existe uma língua fascista, seria a língua metálica, pois esta não funcionaria pela censura/repressão mais explicitamente e sim pela imposição de se dizer x, se fazer x. Para as autoras,

Trata-se de uma língua pela qual se produzem formas ou fórmulas linguísticas que colocam certos enunciados em evidenciamento em prol do apagamento de outros, como um *acelera-dor*, *otimiza-dor*, *pro-pagador* do *nonsense* produzido pela “língua de algodão” no processo de gestão de sentidos em uma sociedade neoliberal. Nesse sentido, cada vez mais temos a ilusão das máquinas nos abrirem a possibilidade de estabelecer relações antes não possíveis, mas também cada vez mais somos obrigados a preencher (dizer) documentos on-line de uma maneira unificada/universalizada, em que só pode ser feito daquela maneira e não de outra na máquina (por exemplo: Declaração da Receita Federal, agendamento para confecção ou renovação de documentos, atividades objetivas on-line em ambientes virtuais de aprendizagem-AVA, etc.). (DIAS e NOGUEIRA, 2018, p. 34).

É nesse sentido que pensamos também o funcionamento do SPED em termos mais discursivos. Quando observamos a inovação se apresentando como o discurso do novo, isso significa pensar esse discurso em relação à invenção e ao discurso sobre o novo, lembrando sempre que o discurso da inovação, que se coloca como atual, diferente, “novo”, atualiza redes de memória parecendo produzir uma memória outra, sentidos outros: o discurso que “aproveita fragmentos do ritual já instalado – da ideologia signifiicante, apoiando-se em retalhos dele para instalar o novo” (ORLANDI, 1993, p. 13).

Retomando nosso arquivo de leitura construído sobre o significante ‘inovação’, compreendemos que os efeitos de sentidos que circulam há algum tempo sobre inovação estão sempre ligados a mercado/demanda; comércio/finanças, custos; tecnologia; organização/estrutura, gestão, habilidades e equipe; rede/parcerias, contextos/políticas públicas, regulamentações, impostos; enfim, ligados ao retorno econômico. E é de investimento, retorno econômico, que se trata. Essa sociedade significada como sociedade de risco – risco ambiental, financeiro, econômico, etc. – precisa que se regue com significantes como (discurso da) sustentabilidade, (discurso do) empreendedorismo (“lucrar sem destruir o planeta”); e, para isso, é preciso uma nova forma de subjetivação.

De acordo com o que observamos, o SPED propõe supostos benefícios, no entanto, os efeitos mais subjetivos e ideológicos que estão em funcionamento apontam para um discurso bem mais ligado ao sistema mercadológico e econômico. O discurso da inovação, segundo Luiza Castelo Branco (2016), aparece sempre imbricado ao do empreendedorismo e aponta para um vínculo com exigências socioeconômicas, muitas das quais impostas pelo mercado externo. Assim são (re)produzidos efeitos de sentido para a inovação que giram em torno de uma nova ordem política da globalização.

Segundo Santos (2014), se no início dos anos 2000 a função principal dos profissionais era a prestação de informações de natureza econômica, financeira e fiscal/tributária para os órgãos governamentais, agora eles também auxiliam na gestão das empresas. De acordo com o presidente do Sindicato dos Contabilistas do Estado de São Paulo:

Temos um grande desafio na consolidação da convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, as IFRS. O cenário econômico mundial, afetado pela crise no Leste Europeu, pode gerar reflexos para o meio empresarial e, por consequência, para o setor contábil. (SANTOS, 2014, p.1)

Inicialmente aplicado apenas às empresas de grande porte, esse processo de convergência internacional das Normas Contábeis não demorou muito para chegar às pequenas e médias empresas, e por meio da Resolução 1.255/09, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 19.41, as *IFRS for SME* (Normas Internacionais de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas), editadas pelo IASB em julho de 2009, passou a ser exigido o padrão internacional para todas as empresas brasileiras a partir de 2010 (CFC, 2012).

Dessa forma, as IFRS passaram a ser exigidas de todos os profissionais da contabilidade. De acordo com o presidente do Conselho Regional de Contabilidade do estado de São Paulo:

Vivemos um momento único na contabilidade. O pleno andamento e a adoção das normas internacionais provocaram uma grande mudança cultural nos profissionais contábeis, as quais incluem a necessidade de relacionamento internacional com outros profissionais da área. (SANTOS, 2014, p.1)

Segundo Santos (2010), a elaboração das IFRS para Pequenas e Médias Empresas - PME visa nortear as práticas das empresas de capital fechado e, assim, reduzir os problemas relativos ao acesso a financiamento externo, em razão da confiabilidade agregada às suas informações.

Assim, muitos problemas de adaptação foram causados aos contabilistas das pequenas e médias empresas no início da implementação da convergência, principalmente de ordem prática na elaboração das demonstrações contábeis das empresas e dos novos conceitos importados, principalmente para os profissionais que ainda não haviam tido contato com as IFRS. Isso ocorreu porque os contadores de grandes empresas de classe internacional elaboravam seus demonstrativos contábeis para atender a bancos e bolsas de valores internacionais, e até hoje ainda a adaptação está sendo conduzida pelo sistema CFC/CRCs com uma certa tranquilidade, já que as grandes empresas que participavam das bolsas de valores internacionais, mesmo antes da lei 11.638/2007, já conheciam e até elaboravam suas demonstrações contábeis de acordo com as normas contábeis dos países que negociavam suas ações.

O CFC, então, preocupado com as faculdades de Ciências Contábeis, mais precisamente com os novos profissionais que entrariam no mercado de trabalho da contabilidade, em 2010, elaborou o projeto de lei do exame de suficiência contábil, que foi aprovado, e a partir de 2011, pela lei 12.249/2010, passou a ser exigido dos novos bacharéis em Ciências Contábeis, para conseguirem o registro profissional a aprovação no Exame de Suficiência.

Consequentemente, diante das novas exigências da legislação e do mercado para a área contábil, as instituições de ensino superior precisam preparar melhor seus alunos para atuar no campo profissional. O Exame de Suficiência também foi um reflexo da “convergência internacional” das normas contábeis brasileiras. Se pensarmos isto discursivamente, temos uma tentativa de “uniformidade ideológica”, uma vez que se prepara o aluno para atender uma demanda internacional e não de acordo com as próprias necessidades ou mesmo de acordo com as necessidades nacionais. O discurso da globalização surge como essa tentativa de uniformidade.

Uma outra interpretação possível é de que não se trata tão somente de uniformidade ideológica, trata-se, em especial, de uma uniformização de critérios de avaliação, mensuração

e divulgação de informações sobre patrimônios e de resultados econômicos segundo regras e padrões internacionais. O mesmo acontece em outras áreas profissionais como na engenharia, medicina, etc. No entanto, esses critérios de avaliação não estão fora dos mecanismos ideológicos de organização do capital, pensando-se especificamente aqui na contabilidade.

Para Fonteles, Oliveira e Almeida (2011, p. 2), as “mudanças na contabilidade geram, por consequência, mudanças no ensino da ciência contábil”. Em seguida, a exigência do conhecimento e aplicação das novas normas passaram a ser uma preocupação das faculdades e dos professores. Na primeira edição do exame em 2011, o índice de aprovação foi de 30,86% apenas. E a média de aprovação até o último exame em 2017 é de apenas 35,87% dos inscritos. (Fundação Brasileira de Contabilidade - FBC, 2011).

Atualmente, após sete anos de realização, o Exame de Suficiência exigido para os profissionais passou a ser uma preocupação para os alunos e faculdades de Ciências Contábeis em todo o Brasil. Do lado dos pensadores da contabilidade houve pouca resistência nacionalmente. A principal voz discordante da convergência brasileira às IFRS foi o emérito professor Antônio Lopes de Sá¹¹. Como crítico ferrenho da aceitação das normas internacionais pelo Brasil, falou do perigo da tradução dos termos em inglês:

O fato, em sua universalidade, perante o pensamento humano é objeto na ciência, mas, a representação verbal para expressar um conceito é algo particular e subordina-se aos efeitos idiomáticos, logo, podendo deixar de ser fiel face a uma deficiente tradução. A simples tradução de conceitos em inglês constantes de Normas, ditas internacionais, portanto, apresenta o grave risco da **imperfeição de expressão de pensamento**, podendo deformar julgamentos em outro idioma. (SÁ, 2018, p. 01, grifos nossos)

Temos aqui o que Lopes de Sá denomina como “grave risco de imperfeição de expressão de pensamento”, referindo-se à tradução literal das normas. O que procuramos chamar a atenção aqui, em primeiro lugar, é para a formulação destacada na citação, pois há uma concepção de linguagem funcionando aí como sendo ela a expressão do pensamento e apresentando a possibilidade de ser uma representação imperfeita, do que podemos depreender que então haveria uma representação perfeita. Adiante discutiremos um pouco mais sobre a concepção de linguagem que adotamos aqui, mas adiantamos que nada tem a ver com ser expressão (perfeita) do pensamento.

¹¹ O Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá foi contador e economista. Foi um dos mais importantes estudiosos da Ciência da Contabilidade brasileira. Possui aproximadamente 200 livros editados, a maioria deles publicados no Brasil, Portugal, Espanha e Argentina. Falecido em 07 de junho de 2010, no auge da implementação das IFRS no Brasil. <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/01/Biografia-atualizada-em-09-05-12.pdf>

Continuando então a discussão das normas, tomamos como exemplo, a NBC TA 200, item 5 que trata da auditoria das demonstrações contábeis, a qual exige que o auditor, ao expressar sua opinião, obtenha “segurança razoável” de que as demonstrações contábeis estão como um todo livre de distorções relevantes ao emitir sua opinião no relatório, na norma brasileira de auditoria contábil (NBC TA 200):

5. Como base para a opinião do auditor, as NBCs TA exigem que ele obtenha **segurança razoável** de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião, é persuasiva e não conclusiva.¹²

A norma internacional de auditoria contábil (ISA 200) afirma o seguinte:

5. As the basis for the auditor's opinion, ISAs require the auditor to obtain **reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error. Reasonable assurance is a high level of assurance. It is obtained when the auditor has obtained sufficient appropriate audit evidence to reduce audit risk (that is, the risk that the auditor expresses an inappropriate opinion when the financial statements are materially misstated)** to an acceptably low level. However, reasonable assurance is not an absolute level of assurance, because there are inherent limitations of an audit which result in most of the audit evidence on which the auditor draws conclusions and bases the auditor's opinion being persuasive rather than conclusive.¹³

O adjetivo “razoável” numa linguagem popular pode ter vários significados, inclusive o de “mais ou menos”, ou “suportável”. A linguagem popular, muitas vezes, pode ressignificar alguns termos, ou até dar significados diferentes a um mesmo termo, como é o caso do dicionário on-line de português, que afirma que, entre outros significados, “razoável” é o que “está entre o excelente e o péssimo; suficiente.”¹⁴

¹² NBC TA 200 – NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – TÉCNICA DE AUDITORIA 200 – OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA. Disponível em [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).doc](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).doc)

¹³ ISA 200 - INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 200 OVERALL OBJECTIVES OF THE INDEPENDENT AUDITOR AND THE CONDUCT OF AN AUDIT IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING. Disponível em: www.ifac.org/system/.../a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf

¹⁴ Dicionário on-line de português: <https://www.dicio.com.br/razoavel/>

No cotidiano das pessoas, o termo razoável assume um sentido de “quebra-galho”, como nessa fase do dia-a-dia, de Clarence Munn: "A diferença entre o razoável e o bom, é um pequeno esforço extra."¹⁵

Quando, na verdade, o sentido não é de acordo com a norma, com a razão. Na concepção discursiva da linguagem vamos considerar que o sentido sempre pode ser outro, mas não qualquer um, conforme Orlandi (1988). Os efeitos de sentido se constituem a partir da interpelação ideológica à qual o indivíduo é interpelado em sujeito, pela ideologia, tratando-se então do que chamamos de sujeito assujeitado. Assim, é necessário observar de que lugar se fala. Que posição sujeito ocupa. Por quais discursos se é interpelado para entender a ressignificação de cada terminologia. Por esses motivos é que se pode considerar que há derivas de sentido no significante em questão que é “razoável”.

Temos, pois, o funcionamento discursivo da compreensão incidindo sobre uma questão crucial: a constituição dos processos de significação. Nesse sentido, Orlandi vai postular que “Não é só quem escreve que significa; quem lê também produz sentidos. E o faz, não como algo que se dá abstratamente, mas em condições determinadas, cuja especificidade está em serem sócio-históricas.” (ORLANDI, 1988, p. 58). Assim, para a autora, a determinação histórica torna a leitura parte constitutiva dos processos de significação. Quem lê produz sentidos, participa deste processo a partir de um lugar social e com uma direção histórica determinada.

Lopes de Sá não teve seguidores à sua altura na discordância à convergência brasileira às IFRS, talvez porque todas as empresas de grande porte e os principais autores da contabilidade já haviam aceitado e estavam apenas esperando o momento em que a globalização das normas contábeis chegaria, inevitavelmente ao Brasil. No entanto, queremos chamar a atenção para o modo como ele compreende a língua, no excerto acima. A tradução, segundo o autor, implicaria numa “imperfeição da expressão do pensamento”, o que levaria a “deformação de julgamentos em outro idioma”. Primeiro, tem-se aí a concepção de língua como instrumento de comunicação (serve para expressar o pensamento). De início, já nos afastamos dessa compreensão sobre a língua(gem), já que, conforme afirma Orlandi (1988) a língua tem certa autonomia, não é fechada, há uma abertura do simbólico. Não é em si que interessa a língua,

¹⁵ SCRIBD. Frases e Pensamentos, disponível em <https://pt.scribd.com/payments/billing>. Acesso em: 30 junho 2018. Anônimo.

mas a forma como é praticada, produzindo sentidos, dentro da sociedade e da história. A língua não é algo transparente, em que se atravessa para procurar o sentido lá atrás. Há uma ordem nela mesma. Não se pode considerar que o sentido é um conteúdo depositado em algum lugar e basta encontrá-lo. Assim, não há uma relação direta entre linguagem-pensamento-mundo, uma vez que o sentido está na materialidade discursiva, no fato de que a língua, para significar, tem que se inscrever na história.

A concepção pragmática de linguagem apaga o espaço da interpretação e, portanto, o dizer é o próprio fato. ORLANDI, 2007, p. 20). Isso pode funcionar de modo a reforçar ou não uma “uniformidade ideológica” na Contabilidade.

O professor Lopes de Sá veio a falecer no ano de 2010, quando as IFRS ainda estavam no início da implementação, pois as pequenas e médias empresas só seriam obrigadas a seguir as novas normas a partir das demonstrações publicadas em 2011, e que ele pensava que a classe contábil iria contestar a aplicação das novas normas:

Diante do quadro de indecisão é plenamente justificável que muitas empresas ainda não tenham feito as suas “conversões” e que a imposição de obrigatoriedade possa até vir a ser contestada tendo em conta a realidade da situação mundial.

Se a lei 11.638/07 determina que “As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”, se esses “principais mercados” ainda não seguem o IASB, se a CVM copiou o IASB, tudo que foi feito até agora está indefinido. Isso é o que se infere desse singular silogismo, fundamentado no que se tem noticiado.

Enquanto a matéria não estiver pacificamente consumada será, pois, temerário operar uma convergência baseada no que ainda não se acha definido nos principais mercados de valores.

Se o pretexto é a convergência contábil e se esta não se acha feita ainda nos maiores mercados de ações do mundo, sem seguir a base do IASB, a cópia das normas egressas dessa entidade no Brasil deixa de obedecer ao texto da lei e que é afirmativo em evidenciar que o padrão é o “adotado”. (SÁ, 2008, p.1)

Lopes de Sá acreditava que as IFRS, além de não garantir a fidedignidade das informações contábeis, também a linguagem contábil utilizada no Brasil era uma “identidade cultural” que estava sendo perdida.

A perda da identidade cultural está preocupando diversas nações, e, na área contábil, dado o poder de informação que esta possui, o risco pode ser gravoso, segundo se infere do que tem sido veiculado. [...] Portanto, a questão será de tempo e da formação de uma consciência ética que venha deveras a proteger aos que necessitam de informes fidedignos.

Acredito que a classe contábil brasileira está, em sua maioria, consciente dessa associação que deve existir entre a fidelidade da informação e a qualidade das normas. (SÁ, 2005, p. 1)

Lopes de Sá, mesmo depois da publicação da nova legislação, não acreditava que a convergência da contabilidade brasileira fosse se tornar uma realidade, inclusive discordava que a nova legislação fosse capaz de obrigar as empresas e os contadores a seguirem as novas normas. Nesse sentido, SÁ (2009a, p. 1) afirmou que:

Perante a maior Bolsa de Valores do mundo a matéria ainda está sendo estudada, ao contrário das catadupas de normas que apressadamente no Brasil se editam e de mentirosas informações veiculadas sobre uma pacífica convergência. Não há, pois, ainda, a unanimidade propagada e os procedimentos que estão sendo impostos no Brasil contrariam o próprio texto da lei 11.638/07 por copiarem e simplesmente traduzirem o que apenas a IASB estabelece; a lei não fixa ostensivamente nome de qualquer entidade, mas, sim, de forma genérica determina que se siga o que é aplicado nos mercados internacionais; se essa aplicação uniformizada ainda não existe, se o propósito é a convergência, se a maior Bolsa do mundo ainda a discute é fácil concluir, sem esforço de muitos neurônios, que no momento é precipitada a adoção de qualquer modelo.

Ainda em 2009, Lopes de Sá viria a publicar em Portugal artigo sobre o descrédito das IFRS, alegando a má qualidade didática das normas denominadas internacionais associada a falta de respeito ao regime conceitual, à lógica, ao regime objetivo da ciência, ao direito individual e societário, com reflexo humano grave como o relativo ao macro desastre financeiro gerado pela crise atual da época¹⁶.

Chamava atenção ainda para o “descrédito atual atribuído às normas denominadas como “internacionais”, lançado recentemente pelos ministros da união europeia” (SÁ, 2009b, p. 1).

Após a morte de Lopes de Sá, não ocorreram manifestações nos meios acadêmicos, profissionais ou empresariais relevantes contra a convergência da contabilidade brasileira para as normas internacionais.

Todas as mudanças geram reações a favor ou contra, mas nesse caso ocorreu no Brasil uma quase unanimidade a favor da aceitação das novas normas, primeiro porque é exigência legal e segundo em função dos efeitos da globalização da contabilidade. As manifestações contrárias aqui expostas caíram no esquecimento após 2010.

Segundo Azevedo (2014), o objetivo principal dessa nova Lei foi atualizar as regras contábeis brasileiras com as IFRS, emitidas pelo IASB, que são os Padrões de Relatórios Financeiros Internacionais, compostos por 47 (quarenta e sete) normas regulamentadoras,

¹⁶ Crise financeira nos EUA em 2008, que o governo de J.W. Bush teve que cobrir um rombo de US\$ 850 bilhões, e que algumas empresas brasileiras perderam mais de R\$ 2,7 bilhões em operações envolvendo a cotação futura do dólar e a moeda americana sofreu forte valorização como efeito da crise. Quando, o então presidente Lula afirmou: *Lá (nos EUA), ela é um tsunami; aqui, se ela chegar, vai chegar uma marolinha que não dá nem para esquiar.* (O GLOBO, 2008)

dispostas sob forma de pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2018).

Em suma, a Lei 11.638/2007 obriga a adoção das IFRS no Brasil para a publicação das demonstrações contábeis por parte dos contadores e das empresas. As IFRS já são adotadas por mais de cem países e, no Brasil, a lei começou a ser exigida nas Bolsas de Valores e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de todos os contabilistas na preparação das demonstrações contábeis.

Essa nova lei trouxe conceitos legais muito utilizados nas economias mais desenvolvidas, como dos Estados Unidos e Europa, adequando as normas contábeis brasileiras que passam a ser mais embasadas em princípios e menos em regras. Assim, tanto as regras como as práticas contábeis foram bastante impactadas. (SAIKI; ANTUNES, 2010).

Foram trazidas inovações tanto para as demonstrações contábeis quanto para os princípios contábeis estabelecidos, visto que essas normas são baseadas muito mais em princípios do que em regras. Tal ato visou, entre outras coisas, melhorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações divulgadas. (SAIKI; ANTUNES, 2010, p. 34).

Entretanto, a contabilidade, sendo um produto da sociedade, reflete o ambiente social, econômico, cultural, legal e político em que opera. O sistema contábil adotado por um país, que é o conjunto de normas e práticas contábeis, é um reflexo da interação de diversos fatores ambientais. Assim, cada sistema se adapta e se molda no sentido de atender às necessidades específicas da sociedade que pertence e, dessa forma, ajudam a explicar os distintos modelos contábeis existentes entre os países (CARMO et al., 2011).

Ou seja: há aqui um conflito, próprio do político sobre as “normas internacionais” que eram tratadas como “convergência”, mas a opacidade da linguagem leva aos equívocos aí produzidos: por isso falarmos em produção de uma “uniformidade ideológica”.

CAPÍTULO 3

O MOVIMENTO DA/NA CONTABILIDADE E SUA RELAÇÃO HISTÓRICA COM A SOCIEDADE

A Contabilidade é uma ciência social aplicada¹⁷, possui um movimento que a relaciona historicamente com a sociedade e caminha na mesma medida do aumento da complexidade econômica e do desenvolvimento das organizações. Isso ocorre, principalmente, porque a contabilidade está presente na vida das pessoas, dos negócios empresariais e dos governos, e, por isso, configura-se como uma importante área de estudos para o desenvolvimento da sociedade, pois esta ciência surgiu da necessidade do ser humano em obter informações sobre o controle das suas riquezas. É o homem que interage com seu patrimônio e o modifica, utilizando práticas de controles e registros que possibilitam o entendimento e a interpretação da evolução das suas riquezas. (HENDRIKSEN, VAN BREDÁ, 1999).

Considerada como uma ferramenta indispensável para o controle econômico do patrimônio, a contabilidade desponta como uma área de conhecimento de caráter **utilitário** para o desenvolvimento da sociedade.

Nesse sentido, Iudícibus (1997, p. 44) aponta que:

A Contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos dos vários setores da economia. Portanto, entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas necessidades informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da Contabilidade.

Assim, entende-se que para compreender os objetivos da contabilidade, é preciso observar a evolução econômica e financeira das entidades jurídicas e as suas necessidades tanto quanto de suas informações.

Sá (1997, p.15) aponta que a contabilidade surge com a própria civilização, de modo que:

¹⁷ “A Contabilidade é uma ciência social aplicada que recebe as influências da cultura geral do país onde está inserida. Dentro dessa cultura geral estão presentes a cultura e a filosofia de natureza jurídica, ou seja, da forma com que se entende, se interpreta e se aplica o Direito.” (MARTINS; LISBOA, 2005). Vale observar ainda que o CNPq (Conselho Nacional de Pesquisa) classifica a contabilidade como ciência aplicada, conforme o link a seguir: <http://lattes.cnpq.br/web/dgp/ciencias-sociais-aplicadas>

A Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano.

O surgimento do sistema econômico no sistema capitalista exigiu da sociedade a busca por prestação de contas e conseqüentemente a demanda por informações contábeis adequadas a novas e diferentes necessidades.

Quanto maior o desenvolvimento econômico, financeiro e tecnológico de um povo, maior será a demanda por profissionais e sistemas contábeis. Por exemplo, nações como os Estados Unidos, a Alemanha ou Inglaterra, em seu estágio de desenvolvimento econômico social e tecnológico, seus fatores de produção e de transações comerciais e financeiras irão demandar também controles e sistemas contábeis na mesma medida para todos os profissionais da contabilidade, bem como de Auditores, *controllers*, e até mesmo de “colaboradores” dos setores de contabilidade, orçamento e finanças das empresas desses países. Ao passo que em países subdesenvolvidos, como o Haiti, Burundi ou Libéria, que se encontram em extrema pobreza, certamente não há o mesmo mercado de trabalho para contadores. Prova disso, segundo o Jornal Contábil (2018), é que os 10 países com salários mais altos para contadores, são: Alemanha, EUA, Itália, Coreia do Sul, Austrália, Inglaterra, Áustria, etc. que se destacam na área econômica e social mundial.

Dessa forma, a contabilidade se desenvolve em conformidade com as necessidades de informações demandadas pelos seus usuários. Para cumprir esse objetivo, a contabilidade, conseqüentemente, deve buscar continuamente incorporar um sistema de informações que possa atender as diversas necessidades e interesses de seus usuários. Assim, a ciência contábil tem como objetivo técnico o fornecimento de informações estruturadas através de informações de qualidade que permitam **“a redução do grau de incerteza nas decisões dos usuários”**: gestores, investidores, instituições financeiras, governos, clientes e fornecedores.

Quando retomamos o enunciado “a redução do grau de incerteza nas decisões dos usuários”, observando a própria formulação do discurso, temos alguns efeitos de sentido possíveis para compreender o termo “usuários”. Mas, o que queremos deixar sinalizado aqui é que esse mesmo discurso é que produz esse usuário, ou seja, o usuário que de certo modo não existe antes, é aquele que deve se sentir seguro. O usuário está posto depois. É como um discurso que tem uma característica prescritiva e que determina que deve haver usuários do sistema contábil.

Se elaborada de maneira adequada, tecnicamente falando, a informação contábil permite a avaliação dos fatos econômicos e possibilita a tomada de decisões de investimentos.

A informação contábil analisada e divulgada de maneira adequada (técnica), satisfazendo a necessidade do usuário, tem o poder de influenciar as expectativas dos agentes econômicos na medida que revelam benefícios econômicos futuros. Quando os cenários ficam mais competitivos, a qualidade da informação contábil se torna importante no processo decisório de qualquer negócio (ALMEIDA, 2010).

Os usuários das informações elaboradas pela contabilidade podem ser internos ou externos à organização ou instituição, qualquer que seja o ramo de atividade da organização. Os usuários internos são os gestores (administradores), os próprios funcionários dos diversos setores da organização que elaboram e analisam os orçamentos e previsões, os indicadores econômico-financeiros e as mutações patrimoniais, as análises de custos e a formação dos preços dos seus produtos e serviços e demais controles internos. Os usuários externos são os investidores, os financiadores (instituições financeiras), auditores internos e independentes, peritos contábeis, órgãos reguladores e autoridades tributárias, fornecedores e outros credores.

A informação contábil deve ser útil para seus usuários:

Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível. (CFC, 2011, p. 13)

O que seria informação em termos de linguagem? E como seria uma informação útil? No caso da contabilidade, a informação deve ser útil para tomada de decisão e a informação tem que fazer diferença na hora de decidir sobre várias questões, tais como: precificar produtos e serviços, decidir se produz uma mercadoria ou não (o valor do preço de venda tem que ser superior ao custo de produção/aquisição) se admite empregados ou não, se monta uma filial ou não, se lança novo produto no mercado ou não etc.

A informação, nesse sentido, tem um efeito de repasse de dados, números que atendam à demanda do empresário. por isso, relevante quer dizer fazer a diferença para o gestor, útil (só é útil se for relevante). E fidedigna seria confiável, correta, livre de viés. Para ser útil e relevante, tem que ser fidedigna.

De acordo com o CFC (2011, p. 8), as demonstrações contábeis são elaboradas com a finalidade de satisfazer as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;
- (b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido

- conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
 - (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
 - (e) determinar políticas tributárias;
 - (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
 - (g) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
 - (h) regulamentar as atividades das entidades.

Em suma, pode-se dizer que as demonstrações contábeis são a principal fonte de informações econômico-financeiras das entidades – empresas e entidades sem fins lucrativos – para uma grande gama de usuários em seus processos decisórios, e que a *normatização contábil* tem como principal objetivo garantir que essas informações divulgadas sejam compreensíveis, relevantes, confiáveis e comparáveis, ou seja, úteis para o processo decisório dos usuários, principalmente para aqueles que são externos à empresa.

No processo de elaboração de informações, a contabilidade obtém os dados por meio de documentos, sintetiza-os e apresenta aos seus usuários na forma de relatórios. Estes relatórios, também denominados de informes contábeis, podem ser obrigatórios, aqueles exigidos pela lei ou normas contábeis, conforme as características das organizações. E se configura como a principal fonte de informação dos usuários externos, as obrigatórias e internos, as não obrigatórias, aquelas com mais liberdade de informação e especificidades (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

Dos termos utilizados para qualificar a informação: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade, citados por Iudícibus, Marion e Faria (2009), a relevância, confiabilidade e comparabilidade estão mais ligadas à utilização da informação, entretanto a compreensibilidade tem maior apelo devido à natureza deste trabalho de pesquisa.

De acordo com o CFC (2011), a compreensibilidade é uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis e devem ser prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, da atividade econômica da empresa e de contabilidade. Estes conhecimentos devem se complementar ainda pela disposição de estudar as informações com razoável diligência, ou seja, os informes contábeis não precisam ser feitos para que qualquer leigo

entenda, mas sim visam facilitar o entendimento de pessoas com um conhecimento que o capacite a interpretar os valores.

Deve ser considerado que o valor das informações depende da capacidade que essas informações possuem de melhorar o conhecimento sobre determinada realidade, “reduzindo o grau de incertezas e dos riscos associados”, de tal forma que seus usuários se sintam menos inseguros no processo decisório. Além da compreensibilidade, existem outros atributos qualitativos, como já citados anteriormente como a relevância, a comparabilidade, a confiabilidade, e até a pontualidade (tempestividade), mas se for incompreensível, todos os outros atributos serão inúteis, e todo o esforço para elaborá-la seria inválido.

Guerreiro (1989, p. 133) aponta que, “em muitas ocasiões, os sistemas de informação são concebidos sem considerar se o destinatário da mesma se encontra em condições de compreendê-la e utilizá-la em todo o seu potencial”. Esse mesmo autor destaca também que, no momento em que o usuário não consegue compreender a informação com facilidade, tende a ignorá-la e sentindo-se estimulado a procurar e estabelecer sistemas paralelos, de caráter informal, no sentido de atender às suas necessidades informacionais.

O propósito central da contabilidade é atingir com sucesso o processo de comunicação, no sentido da compreensão de suas mensagens para iluminar o processo decisório de seus usuários. Ou seja, dessa perspectiva da contabilidade, funciona uma concepção de linguagem que se relaciona com uma determinada teoria da comunicação. Como já dissemos em outro momento, para nós, a linguagem funciona de outro modo. Consideramos a opacidade da língua nos processos de interpretação, levando em conta que a língua serve para comunicar e para não comunicar, conforme Pêcheux (1969).

Entretanto, para os teóricos da contabilidade, não se deve omitir, em nenhuma hipótese, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância no processo de tomada de decisão pelos usuários, mesmo com o pretexto de que tal informação seria de difícil entendimento para certos usuários.

Assim, as demonstrações contábeis, pela necessidade de revelar informações suficientes sobre a entidade devem obrigatoriamente, como citado acima, devem conter quatro principais características qualitativas: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade; que associadas proporcionariam aumento na qualidade da informação contábil (CPC, 2008). Segundo Paulo e Martins, também, quando ocorre falta de transparência nas evidenciações contábeis, quando os relatórios contábeis são manipulados, ou ainda, quando existe uma quantidade excessiva de itens não recorrentes, “a qualidade da informação não é boa para os usuários”. (PAULO; MARTINS, 2007).

Daí a necessidade de compreender as qualidades da informação, encontrar quem a produz e quem a possui, passando para as empresas e a sociedade decidirem a sua usabilidade. Santos (2008), destaca que:

O mundo hoje é o cenário do chamado ‘tempo real’, porque a informação se pode transmitir instantaneamente [...] as ações se concretizam não apenas no lugar escolhido, mas também na hora adequada, conferindo maior eficácia, maior produtividade e maior rentabilidade aos propósitos daqueles que as controlam. (SANTOS, 2008, p. 98)

Deste modo, cabe-nos uma problematização que envolve o termo usuário, assim, nossa proposta é colocá-lo em relação ao viés de dois discursos. Para o discurso contábil, temos que usuário seria todo aquele que detém informações sobre o sistema (gestores, empresas, contadores etc.). Já sob o olhar da análise de discurso, haveria um deslizamento (efeito metafórico: PÊCHEUX, 1969) em que usuário passa a ser igual a sujeito, ou nas palavras de Orlandi: sujeito do conhecimento (ORLANDI, 2010). Sob o viés do discurso, compreende-se que há, em toda ciência, um modo de constituição dos sentidos e dos sujeitos quando tomamos como objeto de observação o espaço específico de toda área do conhecimento. Logo, nossa proposta é dialogar sobre os deslizes que ocorrem quando se coloca de um lado o discurso técnico (do contador) e do outro o discurso do senso-comum que imprime à contabilidade uma ciência ao mesmo tempo restrita, mas acessível à aplicação prática de todo sujeito.

A qualidade da informação contábil é condição indispensável para a segurança no momento de analisar e entender a entidade. Por qualidade entendemos, no aspecto contábil, toda informação posta de forma “transparente”, ou seja, é essencial que todas as informações apresentadas nas demonstrações contábeis sejam prontamente entendidas pelos usuários.

Consequentemente, espera-se que para que isso ocorra, os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, da atividade econômica da empresa e também de contabilidade. Assim, não se espera que qualquer leigo entenda as informações, mas que elas tenham qualidade suficiente para facilitar o entendimento de quem já possui conhecimento capaz de interpretar os valores, os resultados etc. No entanto, é necessário observar que para a Análise de Discurso, há sempre a construção de um outro olhar sobre as práticas linguísticas, logo, o termo qualidade carrega em si a opacidade da língua e, dependendo das condições de produção em que está inserido, pode ser redimensionado com outros significados e gerar inúmeros efeitos de sentido.

3.1 Qualidade da informação no/do discurso contábil

Um dos principais objetivos da contabilidade é o de fornecer informações sobre as mutações ocorridas no patrimônio, possibilitando sua análise e controle, além de permitir a projeção de resultados futuros esperados. Nesse aspecto, Oliveira, Müller e Nakamura (2000) descrevem que a contabilidade tem o intuito de fornecer “informações úteis” e “pertinentes” com a demanda de seus usuários internos e/ou externos, de forma transparente e compreensível, disponibilizando elementos para subsidiar o processo de tomada de decisões. Destaca, também, que o usuário da informação contábil pode ser qualquer pessoa física ou jurídica que tenha interesse no andamento e nos resultados da entidade, independentemente de sua atividade.

A contabilidade como instrumento de informação, segundo Nardi, et al. (2009) permite a identificação, mensuração e avaliação do real desempenho econômico e financeiro da empresa.

Cabe considerar aqui, que a contabilidade posta como instrumento de informação imprime à linguagem um caráter instrumental, funcional e utilitário. Nessa perspectiva, pode-se dizer que a língua/linguagem é considerada somente como um meio para atingir um fim, ou seja, um veículo de expressão, comunicação, representação. Mas, se considerarmos a contabilidade sob o olhar do analista de discurso, vale retomar que, ver a língua somente como instrumento de comunicação não é suficiente, nem é o caminho para a compreensão da linguagem em sua forma e funcionamento. Isso porque a linguagem nem sempre comunica, há um caráter que não é transparente, assim o problema da compreensão aparece e ganha relevância em detrimento da comunicação. Logo, a linguagem significa também por meio do “não dito”, admite a pluralidade de sentidos e significados, é polissêmica. A linguagem é fonte de equívocos, ilusões, mal-entendidos, mesmo entre sujeitos que “aparentemente” entendem os mesmos assuntos.

Mesmo assim, como já destacado, consideramos, apesar dos deslizamentos, dos “não-ditos”, da não transparência da língua e do seu caráter polissêmico, que a contabilidade é uma importante forma de comunicação da situação patrimonial e financeira das entidades econômicas aos usuários dessas informações. Como não participam do dia-a-dia das organizações, eles utilizam as informações divulgadas nas demonstrações contábeis divulgadas como base para análises e eventual tomada de decisões.

Os analistas de mercado, como exemplo, se utilizam das demonstrações contábeis para fins de análise e aconselhamento de investimentos aos seus clientes-investidores. Os bancos e os fornecedores de bens e serviços, de seu lado, têm interesse nas demonstrações contábeis divulgadas para avaliar a capacidade de pagamento da empresa para fins de concessão de crédito.

O que dá a ver é que, na teoria, “a linguagem tem que ser uma só”. Os questionamentos que se levantam então são: como isso se dá? É possível haver assimetria de informações? Como essa informação é textualizada? Pode-se dizer que “usuários” é o mesmo que “interessados”?

Segundo o CFC (2011, p. 4):

As demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual.

Isso quer dizer que as demonstrações contábeis, preparadas de acordo com as normas contábeis, têm por objetivo fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

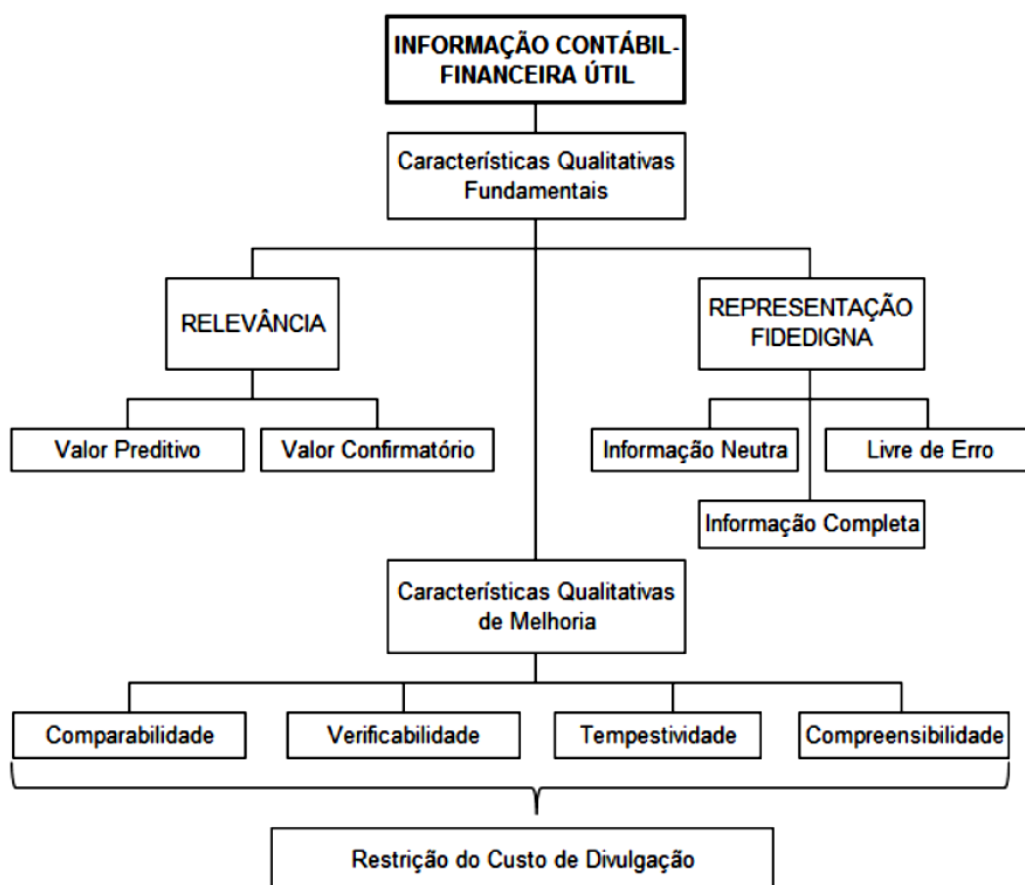
Um dos objetivos da convergência da contabilidade brasileira às IFRS foi a redução da assimetria das informações contábeis. Essa assimetria já existe entre o preparador das demonstrações contábeis, que tem acesso a todas as operações e detalhes do ambiente interno da empresa, e os usuários externos que apenas têm acesso às informações divulgadas periodicamente, e, se a linguagem for diferente, esse problema seria agravado ainda mais. A utilização de uma linguagem universal, por meio da convergência internacional da contabilidade para as IFRS, tem, também, o objetivo de facilitar a comunicação e compreensão das informações contábeis, propiciando melhorias ou implementação de relações e posicionamento internacional, promovendo o desenvolvimento de normas abrangentes e de qualidade e, proporcionando redução da assimetria informacional.

A informação contábil, segundo Yamamoto e Salotti (2006), pode ser considerada aquela que altera o estado do conhecimento de seu usuário em relação à empresa e, a partir de interpretações, a utiliza na solução de problemas. O mesmo autor esclarece que essa informação contábil pode ser de natureza econômico-financeira e de produtividade, entre outras. Dessa forma, a informação contábil se constitui em uma fonte para tomada de decisões e, segundo Nascimento e Reginato (2008), é nesse sentido que sua qualidade é essencial para usuários interessados no desempenho econômico e no potencial futuro de lucro e geração de caixa da entidade. Esses mesmos autores afirmam ainda que a informação é o componente básico das decisões e a Contabilidade é um sistema de informações especializado de base financeira que possibilita aos usuários alocações mais eficientes dos recursos sob sua responsabilidade.

Moreira (2009, p. 30) esclarece que a qualidade da informação contábil pode ser entendida como “características que representam sua utilidade frente às demandas dos diversos tipos de usuários” e funcionam “como instrumento de predição para fluxos de caixa futuro e feedback das predições passadas” (MOREIRA; 2009, p. 34). Esse autor destaca ainda que a qualidade da informação contábil é uma ferramenta relevante para a mensuração do desempenho da empresa.

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) determina que a informação contábil de qualidade tem como atributos a relevância na tomada de decisão, a verificabilidade e a confiabilidade e o *International Accounting Standards Board* (IASB) considera como principais atributos qualitativos a utilidade, a compreensibilidade, a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006).

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2011), a estrutura conceitual das características que dão qualidade à informação contábil-financeira é apresentada a seguir.



Fonte: Elaborado com base no CPC (2011)

As características qualitativas da informação contábil-financeira, segundo o CPC (2011) se referem à “informação contábil-financeira útil” apenas como “informação contábil-financeira”, inferindo a necessidade de utilidade. De acordo com o mesmo autor, se a informação contábil-financeira deve ser útil, ela deve ter duas características qualitativas consideradas fundamentais: (i) a relevância e (ii) a representação fidedigna.

O mesmo autor, ainda, esclarece que a informação contábil-financeira útil possui relevância se for capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. Acima de tudo, destaca ainda que esta traz consigo a qualidade e a capacidade de fazer diferença nas decisões caso tenha (a) valor preditivo e/ou (b) valor confirmatório. O valor preditivo da informação útil existe quando possa ser utilizada em processos orçamentários, ou seja, utilizadas pelos usuários para prever resultados futuros e o valor confirmatório existe se a referida informação retroalimentar avaliações prévias, ou seja, servir de feedback. Muitas vezes, a informação que tem valor preditivo possui também valor confirmatório (CPC, 2011).

Segundo o CPC (2011, p. 17), dentro do conceito de relevância da informação contábil-financeira útil: “a informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação”. Nesse sentido, esta característica é percebida pelo autor como um aspecto de relevância que é peculiar de cada empresa específica, e baseia-se na natureza ou importância da informação, tendo em vista ainda o contexto do relatório contábil-financeiro.

Além de relevante, a empresa deve representar de forma fidedigna o que se propõe a representar (CPC, 2011). Segundo o mesmo autor, para a representação ser fidedigna, é necessário que a realidade refletida possua três atributos a serem intensificados o quanto seja possível: deve ser (a) completa, (b) neutra e (c) livre de erro.

O CPC (2011) esclarece que a realidade econômico-financeira informada é tida como completa, caso toda a informação necessária à compreensão do fenômeno esteja incluída. A mesma norma esclarece que a realidade retratada é considerada neutra, caso não haja viés na seleção ou apresentação da informação contábil-financeira útil, em outras palavras, a apresentação da realidade não deve ser distorcida com manipulações, ainda que não precise ser isenta de propósito ou de influência no comportamento dos usuários.

Tratando do terceiro atributo, o CPC (2011) explica que a representação fidedigna é a exatidão em todos os aspectos, mas que está livre de erros ou omissões no fenômeno relatado. A norma indica que o processo utilizado para produzir a informação reportada deve ser escolhido e empregado livre de erros. Além dessas características qualitativas fundamentais

apresentadas, o CPC (2011) aponta as características qualitativas de melhoria, que são assim denominadas pois melhoram a utilidade da informação que é relevante e representada com fidedignidade. São consideradas características qualitativas de melhoria: (i) comparabilidade, (ii) verificabilidade, (iii) tempestividade, e (iv) compreensibilidade.

No tocante à comparabilidade, o CPC (2011) aponta que ela é essencial porque permite aos usuários a identificação e compreensão de similaridades dos itens e diferenças entre eles, quando as decisões requerem escolhas entre alternativas. Assim, certa informação sobre uma empresa que terá maior utilidade se puder ser comparada com informação similar a respeito de outras empresas e com informação similar acerca da mesma entidade para outro período.

Quando à verificabilidade, o CPC (2011, p. 20) afirma que “A verificabilidade ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar”. Ainda segundo o mesmo autor, esta característica de melhoria da informação proporciona uma conformidade entre diferentes observadores, ainda que não de forma completa, a respeito do relato de uma situação econômico-financeira distinta, constituir-se em uma representação fidedigna. Essa mesma norma explicita ainda que a verificação pode ser (a) direta, como por exemplo, um inventário de mercadorias em que se confere a existência dos bens por observação direta, ou (b) indireta, como por exemplo a conferência de um cálculo de preço de venda, conferindo e recalculando os resultados obtidos, utilizando a mesma metodologia.

A tempestividade, de seu lado, significa a disponibilidade da informação, para tomadores de decisão, a tempo para que possam utilizá-las em suas decisões, pois as informações ultrapassadas, reportando períodos antigos, de um modo geral tendem a ter menos utilidade (CPC, 2011).

A compreensibilidade, por fim, quer dizer classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão, de modo a torná-la compreensível (CPC, 2011).

Além de procurar abranger, ao máximo, a captação das características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil financeira, o CPC (2011) exhibe uma restrição encarada pelas entidades: o custo da informação, ou seja, o custo de se gerar e divulgar a informação contábil-financeira. A metodologia de elaboração e divulgação dos relatórios contábil-financeiros incorre em custos, e é necessário que estes custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação (CPC, 2011). Assim, o CPC (2011) enfatiza a necessidade de avaliar se os benefícios proporcionados pela elaboração e divulgação de determinada informação são justificados pelos custos incorridos para fornecimento e uso dessa informação.

Daí a necessidade de compreender as qualidades da informação, encontrar quem a produz e quem a possua, passando para as empresas e a sociedade decidirem a sua *usabilidade*.

3.2 Teoria da comunicação aplicada à contabilidade

Bedford e Baladouni (1962) posicionam a comunicação como elemento essencial ao cumprimento das funções da contabilidade e por isso propõem a utilização da Teoria da Comunicação para aprimoramento da qualidade das informações contábeis. Os autores esclarecem que conceitos dessa teoria têm sido aplicados com êxito em áreas como a linguística. Aqui vale ressaltar que nossa abordagem nessa pesquisa possui um viés discursivo e não linguístico. E por isso mesmo é que nos interessa ver como a teoria da comunicação vai para a contabilidade como uma técnica. E a terminologia funciona no sentido de tentar conter os ruídos produzidos pela linguagem.

Epstein (1988) afirma que a Teoria da Comunicação ganhou importância em diversas áreas ao se desenvolver e que seus fundamentos podem ser aplicados de forma bem sucedida para avaliação textual na perspectiva linguística tanto em relação à informação objetiva, ou seja, àquela calculada por meio de métricas aplicadas sobre o texto; quanto em relação à informação subjetiva, computada considerando-se a performance de sujeitos perante informações textuais. De forma geral, na acepção da Teoria da Comunicação desenvolvida por Shannon e Weaver (1963), o processo de comunicação se dá pela interação dos elementos emissor, mensagem, código, canal e receptor, conforme apresentado na Figura 10.

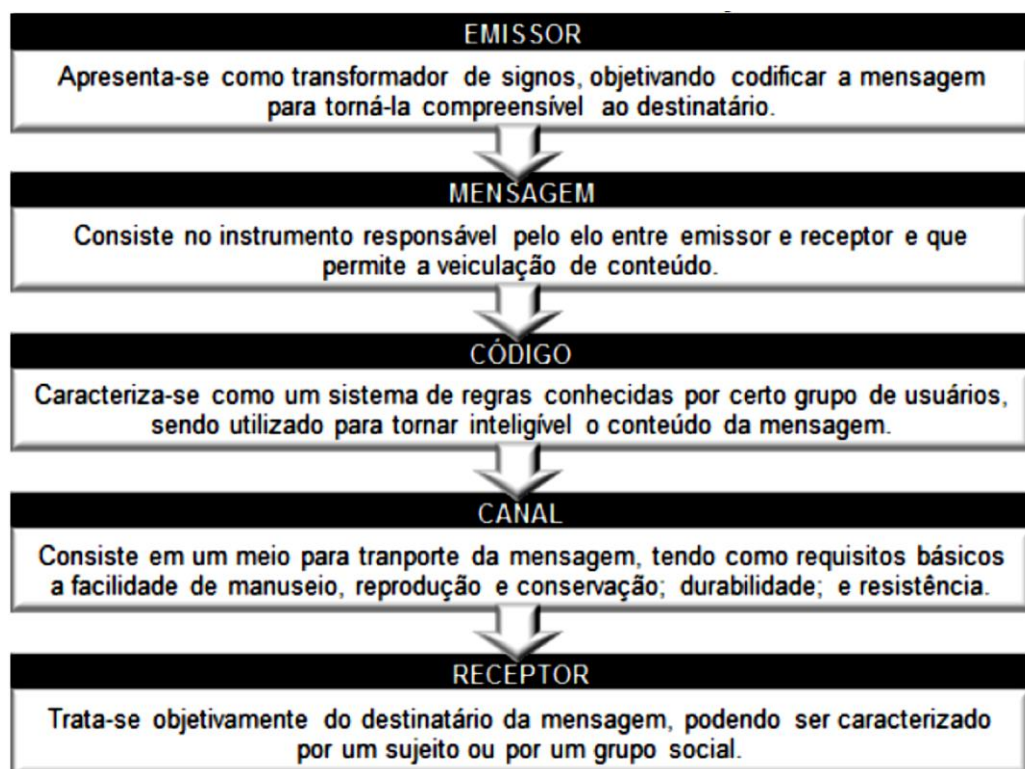


Figura 10: adaptado de Shannon e Weaver (1963, p. 2).

Quanto ao emissor, Dias Filho e Nakagawa (2001) destacam três fatores que influenciam seu comportamento, seu objetivo e seus mecanismos de codificação no ato comunicativo, além do próprio conteúdo da mensagem. São eles: (i) habilidades comunicativas; (ii) grau de conhecimento do emissor; e (iii) a posição do emissor no sistema sociocultural.

Conforme Dias Filho e Nakagawa (2001), os níveis de habilidade comunicativa determinam em parte a fidelidade da comunicação, pois influenciam a capacidade individual de analisar os próprios objetivos e intenções, bem como a capacidade de codificar a mensagem de forma a expressar o que se pretende. Em relação ao nível de conhecimento do emissor, os autores ressaltam que este influencia o grau de fidelidade da comunicação pois se refere ao conhecimento do emissor sobre o assunto a ser veiculado e também sobre o próprio processo comunicacional. Por fim, segundo Berlo (1999), não há como uma fonte se comunicar como livre agente sem que seja influenciada por sua posição no sistema sociocultural.

No sentido da estruturação do processo comunicacional de Shannon e Weaver (1963), além do emissor, a mensagem e o código também interferem na qualidade da comunicação. O conteúdo da mensagem deve ser percebido como “a substância escolhida pelo emissor para exprimir seu objetivo” (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001, p. 54). Segundo esses autores, para a elucidação de uma mensagem, deve-se possuir um determinado grau de familiaridade

com o código utilizado na mensagem e por isso é necessário identificar até que ponto o destinatário da mensagem dispõe de condições necessárias para compreender esse código.

Em relação ao canal utilizado para conduzir a mensagem, Dias Filho e Nakagawa (2001) explicam que é preciso identificar a melhor forma de alcançar o receptor e com o menor custo possível. Esses autores destacam também que a decisão sobre o tipo de canal utilizado depende da adaptação deste canal ao conteúdo da mensagem, ao código utilizado, às características do receptor, entre outros.

Quanto à eficiência do processo de comunicação, o receptor é o elemento principal e seu desempenho na decodificação da mensagem pode ser influenciado principalmente por seu conhecimento a respeito do código utilizado pelo emissor (SCHMUTTE, 1983).

Por fim, Dias Filho e Nakagawa (2001) destacam a importância de considerar todos os elementos do processo comunicacional de modo integrado.

Dentro dos domínios da contabilidade, o processo de comunicação é bidirecional e interpessoal, considerando que o estudo sistemático da mensagem contábil apresenta questionamentos sobre o significado daquilo que está sendo comunicado aos *stakeholders*. Nesse processo, o emissor da mensagem é o contador; a mensagem é elaborada por entremeio de informações qualitativas e quantitativas que são depuradas pela observação, registro e análise dos fatos e eventos econômicos e financeiros; o código compreende as sintaxes contábeis numéricas e a linguagem técnica específica da área; o canal abrange relatórios obrigatórios como as demonstrações contábeis, os relatórios gerenciais e voluntários; e os receptores são os *stakeholders*, usuários que extraem utilidade da informação contábil. (PEREIRA, FRAGOSO e RIBEIRO FILHO, 2004).

Para Dias Filho (2000, p. 40), a divulgação dos resultados representa o meio pelo qual a contabilidade alcança sua missão, isto é, “comunicar aos seus usuários informações relevantes para orientar decisões”. Colauto (2005) explica que na contabilidade a comunicação só cumpre a sua missão no momento em que as informações sobre os eventos econômicos podem ser decodificadas, e o receptor se sinta habilitado a tomar decisões acertadas, em um ambiente com um menor grau de incertezas. Esse autor afirma também que a eficiência com que os usuários podem utilizar informações contábeis e analisá-las no processo decisório é variável devido à compreensão dos conceitos e do entendimento das sintaxes utilizadas no processo de comunicação contábil. O contador, nesse sentido, almeja uma comunicação sem falhas, em que funciona o imaginário da língua como suporte de uma comunicação objetiva, sem falhas.

Moreira (2009a) destaca que, se o usuário da informação contábil não é capaz de interpretá-la, não entende que houve uma comunicação e que, se os códigos utilizados pelo

emissor da mensagem sejam compreendidos pelo receptor, então a comunicação contábil estará concretizada.

Bedford e Baladouni (1962) destacam que é preciso entender que a contabilidade é um processo de comunicação que se desenvolve em duas dimensões: (i) dimensão da observação e (ii) dimensão da produção. A dimensão da observação configura-se pela apreensão e interpretação de informações acerca dos eventos econômico-financeiros da empresa, além da escolha das informações a serem comunicadas. A dimensão da produção caracteriza-se pela codificação e transmissão da informação para o usuário.

Bedford e Beladouni (1962) avaliam o processo de comunicação na contabilidade levando-se em conta os eventos econômico-financeiros, o profissional contábil, as demonstrações contábeis e os usuários das informações contábeis. O modelo compreende o conceito de fidelidade, que manifesta a relação desejada entre o contador e o usuário da informação; e o conceito de significância (relevância), ou seja, a relação entre as demonstrações contábeis e os eventos econômico-financeiros. Assim, fidelidade se refere à correspondência que deve existir entre os significados que o usuário atribui às mensagens e aqueles que o contador pretende transmitir, e significância refere-se ao grau de relevância e adequação com que a contabilidade pode descrever os eventos econômicos.

Dias Filho (2000) explica a importância da identificação da validade das informações no processo de comunicação contábil. E ainda destaca que o nível de incerteza do usuário da informação contábil antes e depois de obter a mensagem propicia uma avaliação de desempenho do processo de comunicação contábil e da eficácia de seus componentes.

Nesse contexto, os relatórios contábeis de empresas são um canal de comunicação obrigatório para as empresas de capital aberto, que têm obrigação pública de prestar contas.

Dentro dessa discussão podemos tomar, pois, que a contabilidade é linguagem, dentro de um discurso pautado no mundo dos negócios. Aliás, é mais pertinente considerar a contabilidade como uma linguagem “universal” dos negócios. Se tomarmos, por exemplo, os últimos 40 anos, veremos que o mundo econômico, político e empresarial se aglutinou em grandes blocos mais ou menos homogêneos. Esses blocos, por sua vez, aderiram ao fenômeno econômico-organizacional da globalização, que perpassa e interpenetra todos eles. Dentro deste discurso da globalização, a convergência de uma linguagem contábil internacional e universal de negócios entra em cena. Nesse sentido, torna-se possível afirmar que a contabilidade é linguagem e, especificamente, linguagem de negócios.

Deve-se considerar nesse caso que a contabilidade se utiliza de uma linguagem técnica especializada, de uma **terminologia própria**, tal como a medicina, a engenharia, etc. A

contabilidade é uma linguagem de negócios, utilizada nas bolsas de valores, na economia e nas finanças, que serão interpretadas pelo público-leitor, também especializado (ou não).

Diante disso, poderíamos dizer que estamos pensando discursivamente, diante do compreensível. Orlandi (1999) aponta que para chegar à compreensão não basta interpretar, é preciso ir ao contexto da situação. E, ao fazê-lo, o leitor pode apreciar o lugar em que ele se constitui como tal e cumpre sua função social.

Orlandi (1999) trata da questão dos sentidos na leitura, explicitando que não apenas quem escreve significa, mas quem lê também atribui sentidos e o faz a partir de um lugar social, sendo, portanto, também, um determinado “público-leitor”. Nesse sentido, a autora retoma a seguinte formulação de Pêcheux (1988) “o que funciona nos processos discursivos é uma série de formações imaginárias que designam o lugar que A e B se atribuem cada um de si e ao outro, a imagem que eles fazem de seu próprio lugar e do lugar do outro.” (PÊCHEUX, 1988, p. 82). E junto a isso trazemos ainda a seguinte formulação de Pêcheux:

(...) as palavras, expressões, proposições, mudam de sentido segundo as posições mantidas pelos que a empregam, o que significa que elas tomam seu sentido em referência a essas posições, isto é, em referência às formações ideológicas nas quais essas posições se inscrevem (PÊCHEUX, 1975).

Considerando isso que afirma Pêcheux, para Orlandi (1999, p.117), a compreensão é:

...chegar no domínio em que se elaboram as consequências da ilusão do sujeito às quais nos referimos anteriormente: o assujeitamento e a estabilidade referencial. Isto se dá, segundo nossa perspectiva, através da teoria.
O sujeito produz uma leitura a partir de sua posição, interpreta. O sujeito-leitor que se relaciona criticamente com sua posição, que a problemática, explicitando as condições de sua leitura, compreende.
Sem Teoria não há compreensão.
No seu trato usual com a linguagem, o sujeito apreende o inteligível, e se constitui em intérprete. A Compreensão, no entanto, supõe uma relação com a cultura, com a história, com o social e com a linguagem, que é atravessada pela reflexão e pela crítica.

Assim, para chegar à compreensão não basta interpretar, é preciso ir ao contexto de situação (imediato e histórico). O sujeito que produz uma leitura a partir de sua posição, interpreta. O sujeito-leitor que se relaciona criticamente com sua posição, que a problematiza, explicitando as condições da sua leitura, compreende.

Na contabilidade, o sujeito que toma as informações que são repassadas a ele e simplesmente decodifica sem fazer relação com o todo, somente interpreta. Já aquele que analisa os dados, as informações, relaciona, chega a determinadas conclusões, previsões ou mesmo lança mão de questionamentos, este compreende.

Para compreender, o sujeito precisa observar a conjuntura, os efeitos de sentido, a divisão de sentidos. Nossa proposta, no tópico seguinte, é analisar, nos recortes com os quais nos propomos a trabalhar, algumas dimensões discursivas em torno da terminologia, que embora esteja em uma materialidade voltada à contabilidade, vai ao encontro do que temos discutido em torno da Análise de Discurso.

3.3 Das discursividades em torno de algumas terminologias contábeis: o caso da NATURA

A terminologia proposta por toda ciência é também uma tentativa de administrar os sentidos. O sujeito produz e absorve sentidos o tempo todo. Dessa forma, o que podemos observar é que a criação de terminologias específicas em cada área de conhecimento tem como efeito de sentido “cristalizar” um sentido, afinal, este sempre pode ser outro. Enquanto para determinadas teorias linguísticas basta ao sujeito dominar uma língua como se ela fosse transparente e finita, para o analista de discurso, a língua, justamente por ser não transparente, permite-nos olhar para uma palavra, um texto como um efeito que advém de um processo de administração da dispersão dos sentidos e dos sujeitos e da incompletude da linguagem. Isso nos vale, ainda, a considerar a multiplicidade das formulações possíveis dentro de um mesmo campo de significação – o que chamamos de formações discursivas. Daí surgem, inclusive, os discursos. Para Orlandi,

O discurso não é então redutível ao enunciado longo (seguido) nem ao texto. O fechamento estrutural do texto está em relação com um exterior. A historicidade, para nós, é justamente o acontecimento do texto enquanto discurso, o trabalho dos sentidos nele. Daí definirmos discurso como efeito de sentidos entre locutores. Essa exterioridade da qual falamos não tem a objetividade empírica do “fora” da linguagem. Ela é tomada tal como intervém na textualidade. É exterioridade discursiva (e não empírica). (ORLANDI, 1996, p. 31, grifo nosso)

Uma vez que o discurso é efeito de sentidos entre locutores, temos ainda que todo discurso joga com a tensão entre o mesmo e o diferente (é assim que os sujeitos e os sentidos se movimentam e se significam), entre processos parafrásticos e processos polissêmicos. Segundo Orlandi (2012), os processos parafrásticos são aqueles pelos quais em todo dizer há sempre algo que se mantém. Já os processos polissêmicos são os deslocamentos, as rupturas de processos de significação. A polissemia joga com o equívoco.

Neste sentido, sempre no que é dito, diz Charaudeau (2015), haverá o que não é dito, que também é dito, mesmo sem ser percebido. Então, o discurso político, por exemplo, é o lugar social das diversas identidades. Diz Charaudeau (2015) que toda palavra dita neste campo (na

política) deve ser apreendida ao mesmo tempo pelo que ela não significa, não devendo nunca ser tomada ao pé da letra, numa transparência elevadamente ingênua, mas como produto de uma estratégia cujo enunciador quase sempre não é soberano. Dessa forma, pode-se considerar a linguagem contábil numa perspectiva discursiva e por ser uma linguagem universal dos negócios, conforme já mencionado, também é impressa de um discurso político, econômico, globalizado.

Como objeto de análise, fizemos alguns recortes do relatório contábil da empresa NATURA.

Em que consiste esse relatório contábil? Tanto as Sociedades Anônimas, aquelas que captam recursos financeiros do público, dentro e fora do Brasil como as sociedades de grande porte, de acordo com o artigo 3º da Lei 11.638/2007, são obrigadas a elaborar um relatório para publicar suas demonstrações financeiras e demais notas explicativas sobre sua escrituração contábil. Elas também são obrigadas a submeter sua contabilidade à auditoria independente, que deve ser realizada por um auditor registrado na Comissão de Valores Imobiliários – CVM. (BRASIL, 2007).

Assim, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, algumas demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício. Algumas das demonstrações são: balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; do resultado do exercício; dos fluxos de caixa etc.

Sendo assim, os recortes com os quais trabalharemos a seguir são parte de um relatório da auditoria das demonstrações contábeis da Natura. A primeira terminologia em questão, isto é, a palavra que tomamos como recorte, é “segurança”, com a qual pretendemos demonstrar sua equivocidade. Trouxemos, também, outro Recorte (2), neste início de análise, para relacionar o que o relatório diz com aquilo que está posto no enunciado da norma brasileira de auditoria contábil. Mais à frente, outras duas palavras foram selecionadas: “incerteza” e “recursos”. Vejamos os recortes que se referem à terminologia “segurança”:

Recorte 1:

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras individuais e consolidadas. Nossos objetivos são obter **segurança razoável** de que as demonstrações financeiras, individuais e consolidadas, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. **Segurança razoável é**

um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações financeiras. (NATURA, relatório, p. 05, negritos nossos)

De início, já nos perguntamos: por que tanta demanda por segurança? Segura para quem? Para o investidor, o gestor, os bancos... Cabe ainda levantar aqui que segurança razoável, nessa conjuntura, vem das normas internacionais de auditoria, do inglês. Logo, levantamos uma primeira discussão: como as questões regionais (de cada país) são postas em observação ao se considerar “eventuais distorções”?

Na norma brasileira de auditoria contábil (NBC TA 200) temos o seguinte:

Recorte 2:

5. Como base para a opinião do auditor, **as NBCs TA exigem que ele obtenha segurança razoável** de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. **Asseguração razoável é um nível elevado de segurança.** Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, **asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança** porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião, é persuasiva e não conclusiva.¹⁸

¹⁸ NBC TA 200 – NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – TÉCNICA DE AUDITORIA 200 – OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA. Disponível em [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).doc](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).doc). Acesso em: 23 nov. de 2018.

Analisemos um efeito de sentido que constitui esse jogo parafrástico dos enunciados em questão a partir da terminologia “segurança” entre os 2 primeiros recortes.

Recorte 1: Segurança razoável é um alto nível de segurança.

Recorte 2: Asseguração razoável é um nível elevado de segurança.

Voltemos a mencionar que, para nós, a linguagem significa em sua incompletude, na/pela não transparência, assim, ao analisarmos estes enunciados, uma inquietação nos assola: essa relação parafrástica entre o enunciado do primeiro recorte e do segundo repete o mesmo sentido, ou o sentido resultante desse deslizamento explicita o diferente?

Observamos que a terminologia “segurança” desliza para “asseguração” e “um alto nível” desliza para “um nível elevado”. Se tomarmos como sentido o termo segurança em sua forma genérica, podemos dizer que segurança é estabelecer estabilidade, firmeza, é a condição de quem está livre de perigos, quem está seguro e não tem nada a temer. Já asseguração, traz nos próprios afixos que a compõem o efeito de assegurar, ou seja, de garantir segurança. Já o deslizamento e a inversão dos termos em “alto nível” e “nível elevado”, implicam também sentidos diferentes. O primeiro pode ter como efeito de sentido grandeza, enquanto o segundo sentido de qualidade.

Outro efeito de sentido está relacionado ao jogo parafrástico entre as terminologias *segurança* versus *insegurança*. Tentar dimensionar o alto grau de segurança dentro do processo contábil pode gerar como efeito o pressuposto de que a insegurança neste campo é alta, logo a segurança precisa ser em nível elevado.

Ao continuarmos a leitura do relatório, é possível analisar outros 4 recortes em cujos enunciados está a terminologia “segurança”.

Recorte 3:

Página 17: As atividades das controladas diretas e indiretas são como segue:

Natura Innovation et Technologie de Produits SAS - França: suas atividades concentravam-se em pesquisas nas áreas de testes “in vitro”, alternativos aos testes em animais, **para estudo da segurança e eficácia de princípios ativos, tratamento de pele e novos materiais de embalagens**. Esta empresa teve seu processo de liquidação concluído em 27 de dezembro de 2016.

Neste recorte, o caráter polissêmico da língua traz como efeito de sentido a questão de segurança e eficácia de um produto (princípios ativos). Por isso fazem testes em animais (mas estão substituindo por testes *in vitro*). Aqui, a terminologia tem um caráter mais de âmbito concreto e material (produtos, princípios ativos etc.) do que em seu nível abstrato ou conotativo da língua.

Recorte 4

Página 28: 2.20. Provisões para riscos tributários, cíveis e trabalhistas

Reconhecidas quando a Sociedade e suas **controladas têm uma obrigação presente ou não formalizada como resultado de eventos passados, sendo provável que uma saída de recursos seja necessária para liquidar a obrigação e o valor possa ser estimado com segurança.** As provisões são quantificadas ao valor presente do desembolso esperado para liquidar a obrigação, sendo utilizada a taxa adequada de desconto de acordo com os riscos relacionados ao passivo.

Neste recorte “segurança” refere-se a “estimativas com segurança” de saídas de dinheiro da empresa. Essa estimativa com segurança é uma previsão de valor a pagar relativo a processos na justiça: tributários, cíveis e trabalhistas. “É como adivinhar o futuro com segurança” porque a empresa é obrigada a divulgar isso.

Os recortes seguintes, por sua vez, deslizam o sentido para uma conjuntura mais jurídica. Vejamos:

Recorte 5:

Página 36: b) Provisões para riscos tributários, cíveis e trabalhistas.

A Sociedade é parte em diversos processos judiciais e administrativos como descrito na nota explicativa nº 18. **Provisões são constituídas para os riscos tributários, cíveis e trabalhistas referentes a processos judiciais que representam perdas prováveis e estimadas com certo grau de segurança.** A avaliação da probabilidade de perda inclui a avaliação das evidências disponíveis, a hierarquia das leis, as jurisprudências disponíveis, as decisões mais recentes nos tribunais e sua relevância no ordenamento jurídico, bem como a avaliação dos assessores legais. **A Administração acredita** que essas provisões para **riscos tributários, cíveis e trabalhistas** estão corretamente apresentadas nas demonstrações financeiras.

Observemos as terminologias destacadas nos enunciados:

I - “**riscos** tributários, cíveis e trabalhistas”,

II - “Com certo grau de **segurança**”,

III - “a administração acredita que essas provisões para **riscos** tributários, cíveis e trabalhistas (...)”.

Há uma relação entre os termos “riscos” e “segurança” que nos faz ver um efeito de gradação, com uma certa hierarquia dos termos que compõem a frase. Há um ritmo crescente que põe em circulação os riscos, mas dentro de um processo que está atrelado ao mesmo tempo a um certo grau de segurança, por isso, a administração acredita que vale a pena o processo, mesmo que este trabalhe com provisões de risco. Há um discurso de mercado aqui em que os riscos são necessários para que os lucros sejam alcançados. Isso nos remete aos investimentos como aplicações, bolsas de valores etc. Neles há sempre um risco, mas “irrelevantes” ou “necessários” para que benefícios e vantagens sejam alcançados.

É como se o movimento, além de gradativo, fosse também circular: os riscos necessários e inevitáveis giram em torno do lucro, assim como a segurança. Em forma de gráfico, temos:

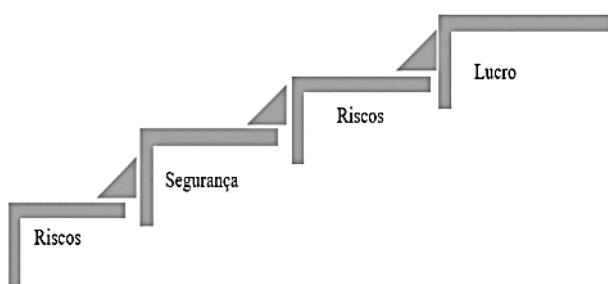


Gráfico 1: elaboração do autor

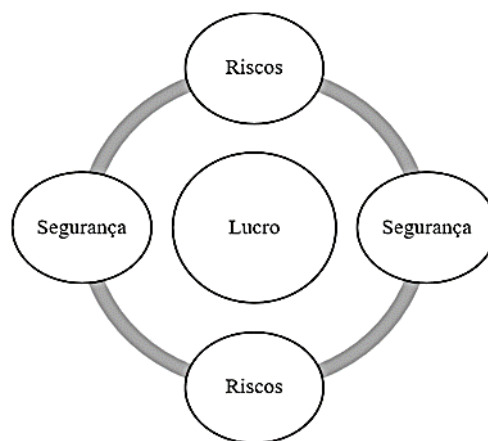


Gráfico 2: elaboração do autor

Recorte 6:**Página 70: Riscos tributários**

Os riscos tributários provisionados são compostos pelos processos a seguir relacionados:

(b) **Refere-se ao mandado de segurança** que discute a constitucionalidade da Lei nº 9.316/96, que vedou a dedutibilidade da CSLL da sua própria base de cálculo e da base de cálculo do IRPJ.

Em 25 de agosto de 2014, para aproveitamento dos benefícios do programa de parcelamento do Governo Federal, a Sociedade protocolou petição desistindo da respectiva ação.

Atualmente, aguarda-se a formalização da adesão e a conversão do depósito judicial em renda em favor da União. O valor depositado judicialmente é de R\$7.533 (R\$7.118 em 31 de dezembro de 2015), o qual inclui a classificação de risco como provável e possível.

Nessa conjuntura, o deslizamento do recorte 2 “segurança razoável”, o recorte 5 “certo grau de segurança” e o recorte 6 “mandado de segurança” produzem outros efeitos de sentido e, inclusive, remetem a discursos diferentes. O primeiro remete ao discurso contábil, os dois últimos ao discurso jurídico. Sendo que, na linguagem jurídica, temos a seguinte definição:

mandado de segurança é a ação civil de rito sumaríssimo pela qual a pessoa pode provocar o controle jurisdicional quando sofrer lesão ou ameaça de lesão a direito líquido e certo, não amparado por *Habeas Corpus* nem *Habeas Data*, em decorrência de ato de autoridade, praticado com ilegalidade ou abuso de poder (DI PIETR, 1999, p. 612).

Se tomarmos a relação entre a terminologia e os discursos postos em cada uso dela, sob a ordem do repetível histórico, da reprodução e da ruptura, temos em funcionamento, em cada formulação, deslizamentos de sentido que atuam na reorganização da memória. Assim, temos uma relação que se estabelece entre a retomada de um já-dito (efeito de memória), e o efeito de sentido que a retomada desencadeia. Nas palavras de Indursky:

Mas não é só efeito de memória que ocorre. Ao lado da retomada, da repetição que está implicada em cada formulação, podem ocorrer deslizamentos de sentido, os quais são responsáveis pela reorganização da memória. Esses movimentos, que conduzem ao retorno da memória, permitem, igualmente, estabelecer uma ruptura com a rede de formulações à qual o enunciado está relacionado e inaugurar uma nova rede de formulações. Ou seja, esse rompimento indica que o sentido derivou, tornando-se outro. (INDURSKY, 2003, p. 107).

Nesta direção, entre a retomada de um já-dito, o efeito desencadeado pela retomada e o caráter polissêmico da língua, existe a possibilidade de o sentido tornar-se outro. No tornar-se outro, apontamos para outra terminologia que também pode relacionar-se com os sentidos postos até então, o termo incerteza. Assim, tanto no movimento gradativo, quanto no circular, substituímos a segunda vez que o termo riscos parece, pelo termo incerteza. Teríamos, pois, riscos, segurança, incerteza, lucro. Temos um efeito que joga o tempo todo com riscos, incertezas, mas com certo grau de segurança, que apontam para o lucro. Vejamos:

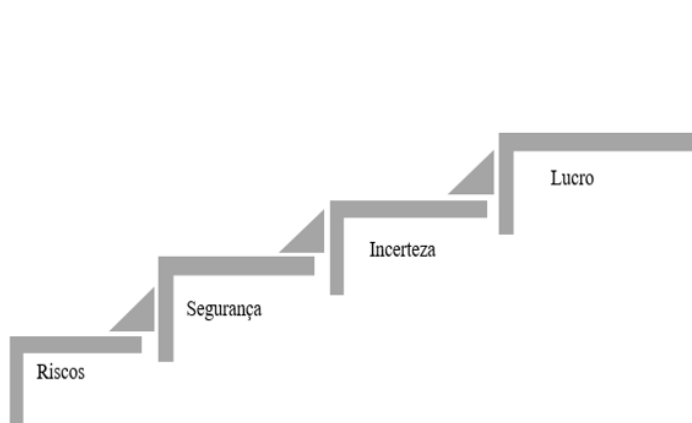


Gráfico 3: elaboração do autor

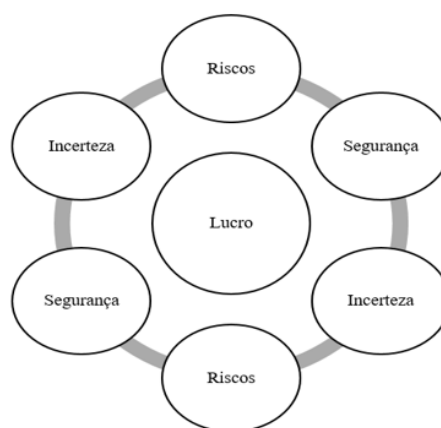


Gráfico 4: elaboração do autor

Para a análise da terminologia “Incerteza”, passemos ao seguinte recorte:

Recorte 7:

Relatório da auditoria – pág. 5

Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe **incerteza** relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Sociedade e suas controladas.

Se concluirmos que existe **incerteza** relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações financeiras individuais e consolidadas ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Sociedade e suas controladas a não mais se manterem em continuidade operacional.

Aqui os auditores afirmam que as informações contábeis desse relatório são suficientes para avaliar se existe incerteza sobre a continuidade das operações da empresa até o momento que fez o relatório. Mas, no final ele diz que diante de eventos ou condições futuras, a empresa poderá estar em risco. Há uma equivocidade produzida. A própria palavra incerteza se apresenta como constitutiva. Afinal, se as informações desse relatório são suficientes, não caberia nessa conjuntura, ter incerteza. No entanto, a relação entre o texto e as condições de produção nos aponta que a terminologia envolve a heterogeneidade concretizada pelo intertexto e pelo interdiscurso e, assim, se articulam na produção de enunciados mais gerais, constituindo-se como elos na cadeia de comunicação; produzindo sentidos e subjetivando os sujeitos, situações, levando-os a produzir discursos. Neste caso, há o discurso da isenção: “os relatórios são suficientes”, mas tudo vai depender das condições futuras. Há um não dizer aqui: o que vier não depende de nós, são condições que fogem ao nosso alcance (dependem da situação econômica, financeira, das condições sociais do país etc.). Esse não dizer tem relação com o discurso neoliberal em que o estado é o principal responsável por anomalias no funcionamento do mercado livre e constringe os agentes econômicos privados.

Recorte 8:

Página 14/15: Continuidade Operacional

2. RESUMO DAS PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS

2.1. Declaração de conformidade e base de preparação

b) Continuidade operacional

A Administração avaliou a capacidade da Sociedade em continuar operando normalmente e está convencida de que ela possui recursos para dar continuidade a seus negócios no futuro.

Adicionalmente, a Administração não tem conhecimento de nenhuma **incerteza** material que possa gerar dúvidas significativas sobre a sua capacidade de continuar operando. Assim, estas demonstrações financeiras foram preparadas com base no pressuposto de continuidade operacional dos negócios da Sociedade.

Neste recorte, o relatório afirma que não tem conhecimento de nenhuma incerteza, mas também não diz que tem certeza da continuidade operacional. Há um pressuposto de que é possível continuar com os negócios. Mais uma vez parece que é constitutiva a incerteza.

Entre o que observamos nos recortes feitos até aqui e as terminologias segurança e incerteza, a relação que fazemos é que existe um movimento que se coloca entre os paralelos segurança/insegurança – certeza/incerteza. Há um jogo posto, característico do discurso neoliberal que diz: para que haja progresso econômico e lucratividade é necessário trabalhar com esse paralelo.

Essa discursividade da contabilidade nos faz pensar que, embora esta se apresente como ciência, não garante exatidão de resultados, nem certeza e segurança para os negócios. Trabalhar com números, fazer cálculos, apresentar provisões e relatórios são situações que prezam pela “garantia” que a ciência preza em estabelecer, mas não garantem o sucesso de uma empresa, há muitos fatores externos (condições de produção) que interferem nessa conjuntura. Pensar nessa instabilidade e nesses riscos, nos faz associar a situação a uma mensagem dos fundadores da empresa, posta no relatório de administração de 2016. Vejamos:

Natura – Relatório de Administração 2016

Mensagem dos fundadores

Possibilidades em tempos líquidos

Por Antonio Luiz da Cunha Seabra, Guilherme Peirão Leal e Pedro Luiz Barreiros Passos

A incerteza e as inseguranças que dela decorrem são marcas predominantes do mundo nestes nossos tempos. Tempos líquidos – como os denominava o sociólogo polonês Zygmunt Bauman, recentemente falecido – têm como característica o processo de fragmentação civilizatória e da vida humana, que distancia as pessoas e os países. Os sentimentos fraternos e universais se fragilizam, à medida que crescem a desconfiança, o individualismo e o egocentrismo.

Vejamos que os termos “incertezas e inseguranças” estão associados à expressão “tempos líquidos”. O que são esses “tempos líquidos” para o sociólogo em questão? A expressão está posta no livro *Tempo Líquidos*¹⁹.

No primeiro capítulo - "A vida líquido-moderna e seus medos" - Bauman salienta que: *se a ideia de 'sociedade aberta' era originalmente compatível com a autodeterminação de uma sociedade livre que cultivava essa abertura, ela agora traz à mente da maioria de nós a experiência aterrorizante de uma população heterônoma, infeliz e vulnerável, confrontada e possivelmente sobrepujada por forças que não controla nem entende totalmente.* (2007, p. 13) "(...) a nova ordem, como no derretimento dos primeiros sólidos, necessita derrubar qualquer resistência que impeça o seu avanço". Sendo assim, “as pressões voltadas à perfuração e à

¹⁹ cf.: BAUMAN, Zygmunt. **Tempos líquidos**. Tradução Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007.

quebra de fronteiras, comumente chamadas de ‘globalização’, fizeram seu trabalho”. (2007, p. 12). Num planeta aberto à livre circulação de capital e mercadorias, o que acontece em determinado lugar tem um peso sobre a forma como as pessoas de todos os outros lugares vivem, esperam ou supõem viver.

Bauman afirma que nada pode ser considerado com certeza num "lado de fora" material. O bem-estar de um lugar, qualquer que seja, nunca é inocente em relação à miséria de outro. Pode-se inferir que tal vulnerabilidade produz a sensação de insegurança e de medo no indivíduo pós-moderno. Contudo, segundo Bauman “grande parte do capital comercial pode ser - e é acumulada a partir da insegurança e do medo” (2007, p. 18). Talvez estejamos diante de um enorme e resistente sólido - a ordem econômica - a qual, se assim podemos dizer, se realimenta da própria insegurança e do medo. Bauman aponta ainda para a liquefação do Estado-nação, face a sua incapacidade de responder localmente aos estímulos globais.

Segundo o autor, num planeta atravessado por “auto-estradas da informação”, nada que acontece em alguma parte dele pode de fato, ou ao menos potencialmente, permanecer do “lado de fora”. A sociedade não é mais protegida pelo Estado, ou pelo menos é pouco provável que confie na proteção oferecida por este. Ela agora está exposta à capacidade de forças que não controla e não espera, nem pretende recapturar e dominar. “Aberto” e cada vez mais indefeso de ambos os lados, o Estado-nação perde sua força, que agora se evapora no espaço global, assim como a sagacidade e a destreza políticas, cada vez mais relegadas à esfera da “vida política” individual e “subsidiadas” a homens e mulheres.

O que resta de política a cargo do Estado e de seus órgãos se reduz gradualmente a um volume talvez suficiente para guarnecer pouco mais que uma grande delegacia de polícia. Segundo o autor, o Estado reduzido dificilmente poderia conseguir ser mais que um Estado da proteção pessoal. Bauman afirma que num planeta negativamente globalizado, todos os principais problemas são globais e, sendo assim, não admitem soluções locais. Um mundo saturado de injustiças e habitado por bilhões de pessoas a quem se negou a dignidade humana vai corromper inevitavelmente os próprios valores que os indivíduos deveriam defender.

Desta forma, a democracia e a liberdade não podem mais estar plena e verdadeiramente seguras num único país, ou mesmo num grupo de países. Sendo assim, o autor assevera que o medo é reconhecidamente o mais sinistro dos demônios que se aninham nas sociedades abertas de nossa época. Contudo, é a insegurança do presente e a incerteza do futuro, adverte o autor, que produzem e alimentam o medo mais apavorante e menos tolerável. Essa insegurança e essa incerteza, por sua vez, nascem de um sentimento de impotência individual.

Percebemos que tanto nas palavras dos fundadores quanto no resumo do livro, a palavra “segurança” está fortemente aí posta. Ao que ela responde afinal? Ela responde ao fato de que para colocar o discurso neoliberal em funcionamento, é necessário que a insegurança e o medo sejam constantemente alimentados nas pessoas (medo de perder o emprego), nas empresas (medo de lucrar menos ou falir) na sociedade (medo de viver com medo). São os “tempos líquidos”, escorrem pelas mãos como água, sem que se possa aprisioná-lo.

Em um movimento parafrástico, podemos trabalhar com o seguinte jogo, embora não seja tão transparente e passível de outros efeitos de sentido:

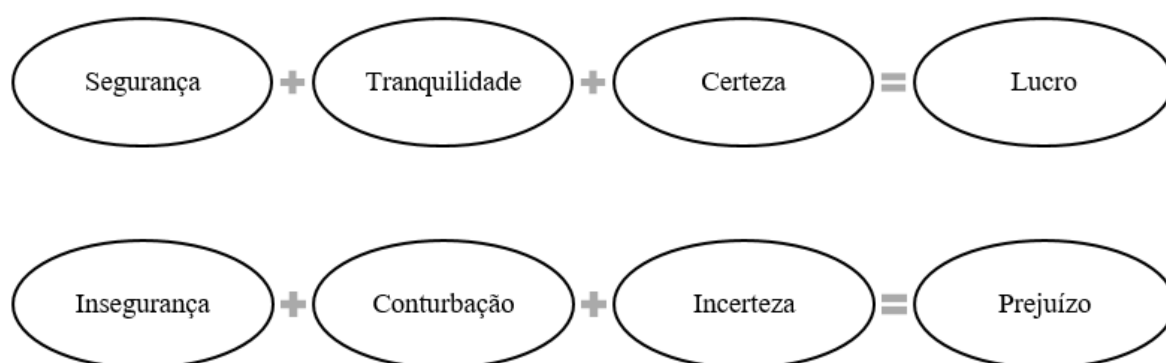


Gráfico 5: elaboração do autor

O último termo que nos propomos a analisar é “Recursos”. Recursos, sob o olhar da contabilidade, está muito associado a patrimônio, pois este pode ser maior ou menor, também de acordo com a disponibilidade daquele.

Vejamos que o termo “recurso” é constituído por equívoco e será posto com diferentes sentidos no decorrer dos recortes que selecionamos.

Recorte 9:

Pág. 15 - Continuidade operacional

A Administração avaliou a capacidade da Sociedade em continuar operando normalmente e está convencida de que ela possui **recursos** para dar continuidade a seus negócios no futuro.

Adicionalmente, a Administração não tem conhecimento de nenhuma incerteza material que possa gerar dúvidas significativas sobre a sua capacidade de continuar operando. Assim, estas demonstrações financeiras foram preparadas com base no pressuposto de continuidade operacional dos negócios da Sociedade.

Neste recorte, os recursos se referem a dinheiro e créditos para com instituições financeiras a fim de assegurar a continuidade da empresa.

Conforme Orlandi (2003, p. 2) estamos diante do discurso político, de sua constituição, formulação e circulação, produzindo seus efeitos. Para a autora, o discurso político

pode ser definido, justamente, como o discurso que, afetado pelo poder, diz das relações de forças e de sentidos que relacionam sujeitos sociais na história em função do seu poder fazer nas condições de suas existências em sua estabilidade e movimento. (ORLANDI, 2003, p. 2)

As relações de poder postas em questão dizem respeito ao poder de quem tem mais ou menos recursos, termo que poderia ser substituído por dinheiro.

Recorte 10:

Pág. 16 –

As atividades das controladas diretas e indiretas são como segue:

Natura Logística e Serviços Ltda.: suas atividades concentram-se na prestação de serviços de separação, embalagem e endereçamento de mercadorias, assessoria logística, gestão de **recursos** humanos e treinamento em **recursos** humanos.

Observamos que, neste recorte, os recursos são “humanos”, no sentido reduzido pelo uso desta expressão tal como ficou caracterizado pelo discurso administrativo, dentro do setor de RH (Recursos Humanos). Pensemos, pois, conforme Orlandi (2003, p. 4) que o sentido poderia ser outro, estaria em incluir a reflexão “sobre seres sociais históricos e simbólicos (significantes do mundo e de sua própria vida)”. Afinal, os recursos são, antes de tudo, recursos humanos. No sentido de que, enquanto seres sócio históricos, os sujeitos simbólicos se significam e significam o mundo em que vivem.

Recorte 11:

Pág. 18 –

Apresentação de informações por segmentos

As informações por segmentos operacionais são apresentadas de modo consistente com o relatório interno fornecido para o principal tomador de decisões operacionais. O principal tomador de decisões operacionais, responsável pela alocação de **recursos** e pela avaliação de desempenho dos segmentos operacionais, é representado pelo Comitê Executivo da Sociedade.

Observemos que, embora há um efeito de “recursos” no sentido de humanos, neste recorte, estes se referem à prestação de serviços que estes humanos são capazes de prestar. Nesta conjuntura, os recursos são de mão de obra, projetos, pessoas que são direcionados pela administração da empresa, de acordo com o desempenho de cada segmento de operação da empresa. Esse sentido remete ao discurso político-administrativo, em que se decide, pela qualidade do serviço quem fica, quem sai. “Este discurso explora assim menos os processos e relações e mais as consequências e resultados.” (ORLANDI, 2003, p. 3)

Recorte 12:

Pág. 27 –

2.18. Empréstimos e financiamentos

Reconhecidos pelo valor justo, no momento do recebimento dos **recursos**, líquidos dos custos de transação nos casos aplicáveis e acrescidos de encargos, juros e variações monetárias e cambiais conforme previsto contratualmente, incorridos até as datas dos balanços, conforme demonstrado na nota explicativa nº 15.

O sentido posto neste recorte é de que os recursos são empréstimos e financiamentos que a empresa deve a bancos. Há uma aproximação de sentido deste recorte com o de número 15, ambos possuem o efeito de sentido relacionado a financiamentos, só que neste, há um sentido devedor, enquanto naquele, um sentido de continuidade. Por associação, neste recorte temos o financiamento fortemente relacionado a empréstimo, a insegurança. O que pode ocorrer com a empresa caso não pague o empréstimo. Já no recorte 15, o termo está associado ao discurso de dependência, de estado condicional. O recurso é necessário para assegurar (segurança) a continuidade da empresa.

Recorte 13:

Pág. 69 –

(i) Autos de infração lavrados contra a Sociedade, em agosto de 2003, dezembro de 2006 e dezembro de 2007, pela Receita Federal do Brasil, em que se exigem créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos à dedutibilidade da remuneração das debêntures emitidas pela Sociedade, nos períodos-base 1999, 2001 e 2002, respectivamente. Os autos de infração relativos aos períodos-base 2001 e 2002 aguardam decisão definitiva da Câmara Superior de **Recursos** Fiscais (CSRF). A

opinião dos assessores legais é de que a probabilidade de perda decorrente dos referidos autos de infração é remota.

O termo “recurso”, agora, é uma defesa que a empresa faz de multas originárias de auto de infração da Receita Federal.

Vale ressaltar que o CSRF é um órgão administrativo da Receita Federal onde a empresa pode interpor recurso ainda em via administrativa. Se perder, os recursos serão junto ao poder judiciário: STJ, STF.

Assim como no recorte 9, as relações de poder também são postas em funcionamento aqui. Enquanto naquele recorte elas diziam respeito ao poder de quem tinha mais ou menos recursos, aqui o efeito é de probabilidade de perda ou ganho de acordo com os órgãos oficiais administrativos. Há “alguém” que decide pelos erros e acertos da empresa e como este “alguém” é um órgão oficial, o que está posto em jogo é um discurso também político.

Recorte 14:

Pág. 71 –

Referem-se aos honorários advocatícios para a adoção das medidas judiciais consideradas pertinentes pelos assessores legais da Sociedade, que visam anular os autos de infração lavrados pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos **Recursos** Naturais Renováveis – IBAMA contra a Sociedade em 2010 e 2011 por acessos supostamente irregulares ao patrimônio genético brasileiro ou ao conhecimento tradicional associado, bem como por suposta falta de repartição de benefícios. A Sociedade recebeu até 31 de dezembro de 2016, 70 multas do IBAMA, no total de R\$13.768 e apresentou defesa e recurso administrativo para todas, sendo que 4 autos de infração já foram cancelados.

O termo “recurso”, agora, é usado para recursos naturais, não no sentido de oposição entre o natural e o social, mas no sentido de manter o discurso da sustentabilidade e do politicamente correto. O que pode ser observado no enunciado: “acessos supostamente irregulares”. Se são supostos, subentende-se que não puderam ser comprovados. No entanto, o questionamento que se levanta é: por que, das 70 multas, somente 4 foram canceladas?

Recorte 15:**Pág. 105 –****6 Expansão para mercados desenvolvidos e em desenvolvimento**

Ambicionamos levar nossa marca e sua proposta de valor para mercados maduros da Europa, Ásia e América do Norte. Fizemos transformações em nossas operações na França e nos Estados Unidos, e temos identificado as linhas mais atraentes para países com esse perfil, a exemplo de Ekos, Chronos e Mamãe e Bebê. A experiência com a expansão da Aesop também nos fornece relevantes aprendizados.

Nossa estratégia apoia-se ainda em processos habilitadores, responsáveis por assegurar as bases para a evolução dos negócios. Em 2016, tivemos ganhos de eficiência na alocação de **recursos** financeiros e em operação e logística. Demos continuidade à transformação digital, modernizando a Venda por Relações e inaugurando o e-commerce.

A polissemia da palavra recursos é posta em funcionamento e neste recorte tem o sentido de que é dinheiro, caixa, grana. Vejamos que recursos financeiros aqui não se refere a empréstimos ou financiamentos, mas a dinheiro que se conseguir e o que foi feito com ele: transformação e modernização. Há um não dito de que esse recurso (dinheiro), ao modernizar a empresa, será capaz de trazer mais recurso (dinheiro). Isso remete ao discurso popular: dinheiro atrai dinheiro.

Recorte 16:**Pág. 119 –**

A tecnologia é um poderoso habilitador para impulsionar os negócios de nossas consultoras, fornecendo meios e informações para que a relação com as consumidoras seja mais intensa. Ultrapassamos o estágio de utilizar **recursos** tecnológicos apenas como facilitadores transacionais e buscamos ser uma empresa orientada por dados, o que impacta positivamente a tomada de decisão, a produtividade e a qualidade da relação entre Natura, consultoras e consumidoras finais.

Temos aqui o discurso da modernidade, uma vez que os recursos se referem aos aparatos tecnológicos. Há uma interrelação entre tecnologia e administração e modernização. Vejamos que os recursos (dinheiro) mencionados no recorte 15 são uma extensão dos recursos

(tecnológicos) que tornam mais fácil as transações. Logo, mais rápidas e consequentemente apresentam mais resultados (lucro). Um recurso puxa o outro, numa associação com “dinheiro atrai dinheiro”.

Recorte 17:

Pág. 11 –

2.5. outras despesas e receitas operacionais

No 4T16, tivemos receitas consolidadas de R\$ 43,6 milhões, versus R\$ 10,8 milhões no 4T15. Em 2016 tivemos receita com subsídio BNDES (CPC 07) em função de novas captações de **recursos** e venda da carteira de recebíveis no Brasil.

Voltamos neste recorte com a relação de poder posta em recortes anteriores, pois aqui, recursos está no sentido de conseguir subsídios com o BNDES. O efeito de sentido coloca em circulação, como os recortes 15 e 16 o discurso da atração. Uma vez alcançados e captados estes recursos junto ao BNDS (discurso de poder), é possível mais investimentos (discurso da tecnologia e da modernização) e consequentemente obter mais lucro (discurso capitalista). Tudo isso graças às “receitas consolidadas” (discurso neoliberal).

Recorte 18:

Recomendar em cumprimento ao disposto no artigo 196 da Lei no 6.404/76 e no artigo 20, inciso X do estatuto social da Companhia, a aprovação, pelos acionistas da Companhia a se reunirem na AGOE, da proposta de orçamento de capital para o ano de 2017 que, compreendendo ativo imobilizado e capital de giro, será de R\$317.000.000,00 (trezentos e dezessete milhões de Reais), tendo as seguintes origens: (i) R\$178.019.521,29 (cento e setenta e oito milhões, dezenove mil, quinhentos e vinte e um Reais e vinte e nove centavos) provenientes da Reserva de Retenção de lucros, e (ii) R\$138.980.478,71 (cento e trinta e oito milhões, novecentos e oitenta mil, quatrocentos e setenta e oito Reais e setenta e um centavos) provenientes de **recursos** de terceiros. Os **recursos** do orçamento de capital servirão para fazer frente aos investimentos necessários em capex para a consolidação dos planos de crescimento da Companhia, no valor total de R\$ 350.000.000,00 (trezentos e cinquenta milhões de Reais). O orçamento de capital considera a projeção positiva da geração de capital de giro no valor de R\$ 33.000.000,00 (trinta e três milhões de Reais).

Esse último recorte nos faz mencionar que as empresas possuem duas fontes de recursos: próprios e de terceiros. Recursos próprios é o capital dos acionistas, que eles colocaram na empresa, é o valor de suas ações (discurso do investimento). Retomamos aqui a discussão que fizemos em torno dos termos insegurança e riscos. Em outras palavras, passar por esse processo faz parte da vida de quem quer ganhar mais recurso (dinheiro).

Já os recursos de terceiros são originários de financiamentos, empréstimos, dívidas por compras a prazo, etc. (ou seja, de terceiros). Tais dívidas precisam ser pagas, logo, há uma corrida desenfreada para que isso ocorra. Isso gera o medo, a insegurança, a incerteza, que, se concretizadas, podem levar ao prejuízo, à falência. Retomamos o jogo parafrástico já mencionado: segurança + tranquilidade + certeza = lucro. O contrário disso: prejuízo.

Como podemos ver, um enunciado pode ter muitas versões, e nelas, os sentidos não são os mesmos. Assim como apontamos outros lugares em que se pode pensar recurso dentro de um mesmo relatório, assim também propusemos o mesmo jogo com os termos *segurança* e *incerteza*. Ao final, levantamos que estas palavras, estas “terminologias”, postas em relatórios ligados à contabilidade, colocam em funcionamento dois principais discursos: o da lucratividade e o do prejuízo, ambos fortemente ligados ao discurso maior: o discurso neoliberal que está a serviço da manutenção do sistema capitalista. Isso em gráfico pode ser posto da seguinte maneira, ainda que outras considerações possam ser levantadas, outros sentidos possam ser postos:

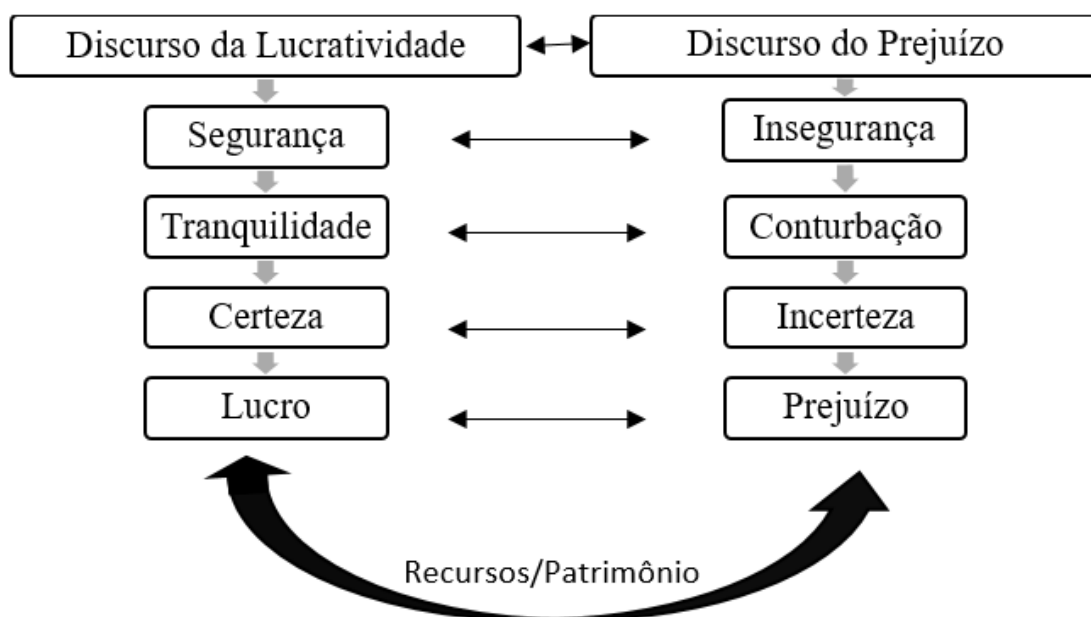


Gráfico 6: elaboração do autor

Podemos dizer, que essa aparência de paralelismo, na figura acima, não se sustenta justamente porque essas relações todas não são tão lineares como se mostram, e procuram se fazer crer, mas são efetivamente equívocas, falhas.

Conforme observamos no decorrer deste estudo, as terminologias são elementos chave de toda ciência e servem a um pressuposto de que uma vez normatizadas, o sentido único está posto, há, nesse sentido, uma concepção de transparência da língua. Junta-se a isto, o pressuposto de que por ser internacional, a contabilidade é conhecida mundialmente. Para nós, porém, essa globalização/mundialização das terminologias e da ciência em si, não garante que tais práticas internacionais sejam acessíveis a todos. Na verdade, sob à luz discursiva, esta é uma ciência também a serviço do mercado internacional e sua terminologia atende às demandas desse mercado e não de seus “usuários”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao finalizar este estudo, proponho uma volta à Introdução. Quando comecei esta tese, mencionei que a linguagem e a sociedade se constituem mutuamente e que a linguagem não é simplesmente uma ferramenta de trabalho e nem a sociedade é apenas um produto. Afirmei, baseado na Análise de Discurso, que a linguagem, ao ser interpretada, problematizada, permite a percepção de uma realidade e é ela mesma parte constitutiva da realidade. E, ao longo de todo percurso, observei que na contabilidade isso não é diferente.

Confesso, que ao término deste trabalho, o Contador que sou deu lugar, ou melhor, construiu uma formação na Análise de Discurso que me tornou irrevogavelmente mais questionador. Quando vou apresentar alguns resultados, ou repassar algumas informações a clientes, hoje, inevitavelmente me vem à mente o questionamento: qual a real dimensão do entendimento da informação contábil com a qual trabalho em meu cotidiano? Dizer hoje que a linguagem contábil tem como objetivo principal “comunicar a informação contábil com caráter objetivo dos fatos” passou a ser algo da ordem da não transparência. Digo isso, pois redireciono o papel da contabilidade vista como uma ciência preocupada em “reportar a realidade de acordo com sua essência econômica, de forma compreensível aos demais usuários” para observar que como toda ciência, a linguagem da contabilidade possui seus fenômenos da polissemia, da paráfrase, da opacidade da língua.

O objetivo discursivo dessa tese foi, a partir da problematização da terminologia, analisar como a linguagem contábil se formula, como ela circula e como ela se constitui. Para isso, observei, nos relatórios da empresa Natura, as discursividades que se constituem em torno da relação que se estabelece entre a terminologia e o que se propõe a informar, bem como os efeitos de sentido que estão em circulação.

Quando iniciei o Capítulo 1, o sujeito contador ainda falava mais alto. Tanto que este capítulo fez uma revisão da terminologia da linguagem contábil, primeiro, e só depois de muito ler, é que imprimi nele uma abordagem discursiva. Meu primeiro contato com a literatura relacionada à terminologia se deu com a obra das autoras Krieger e Finatto (2015), intitulada Introdução à terminologia. E, só depois de ler o material, é que cheguei à primeira conclusão que apresento nestas considerações finais: a terminologia produz uma tentativa de universalização, isso quer dizer que ela tem como propósito criar uma unidade, porém isso é da ordem de um imaginário de língua, pois a tentativa é de afastar uma leitura polissêmica, de abertura dos sentidos, de modo que o que existe é uma administração dos sentidos. Isso, em Análise de Discurso, é uma tentativa de universalizar os sentidos. Tanto que a necessidade de

normatização surge justamente de órgãos normatizadores, cujos objetivos estão muito centrados no sistema capitalista, internacional e unificador/totalizador.

Para entender um pouco mais o funcionamento da terminologia contábil em relação àquilo que parece ser o seu propósito, mas que ao mesmo tempo está em confronto com a opacidade da língua, busquei um pouco da história da contabilidade, no Capítulo 2. Coloquei questões que envolveram a origem dessa ciência, seus aspectos arqueológicos, não somente da ciência em si como também da linguagem contábil, bem como sua evolução no mundo e no Brasil. Na sequência, chego à segunda conclusão: ao buscar os aspectos históricos da contabilidade, bem como da linguagem contábil, observei que a globalização trouxe, entre outras situações, implicações terminológicas. E, novamente, há uma tentativa de universalização a partir do uso da língua. Isso se deu pela imposição do inglês como língua universal, veicular, possível de ser falada por todos, inclusive pela/na contabilidade. Essa forma de unificação teve como objetivo possibilitar um imaginário de comunicação linear, sobretudo a partir do pós-guerra, quando o mundo precisou ser “administrado” de forma diferente. Por outro lado, existem as especificidades de cada país, por isso, apesar de toda tentativa de unificação, é preciso atender às necessidades de cada sociedade, o que pode explicar os diversos modelos contábeis que circulam entre os países. Discursivamente falando, esses diversos modelos são uma forma de representar a falha da língua: mesmo com a tentativa de unificação feita a partir de uma terminologia específica, a falha acontece e os modelos precisam ser adaptados. E, vale dizer, toda tentativa de universalização implica em apagamentos.

Por fim, quando propus as análises no terceiro capítulo, já não era o contador que falava em mim, mas o analista do discurso no qual me transformei. Diante dos recortes, busquei analisar o imaginário do que seria a qualidade da informação no/do discurso contábil. Ao pensar a linguagem como transformadora na relação homem-natureza e como uma forma de constituição do sujeito, cheguei à terceira conclusão: mesmo a contabilidade sendo uma ciência, é impossível afirmar que sua terminologia garanta exatidão, univocidade e sentidos transparentes. O que há é um efeito que tenta garantir precisão, porém os equívocos estão em todo lugar, em qualquer relatório, em qualquer terminologia com a qual se pretende representar algo. O que se pode observar é que são vários os efeitos de sentido que um termo pode provocar e que cada efeito joga com a inscrição dos sujeitos naquilo que se representa. A língua joga o tempo todo com seu caráter polissêmico e é pela sua opacidade que se pode observar as discursividades que reproduzem as normas, a ideologia e reforçam o que está legitimado pelo sistema. Assim, a terminologia não garante a facilidade da comunicação, o êxito da comunicação, ela na verdade, nos atesta que somos atravessados pelo imaginário de que

“cristalizar” sentidos garante uma interpretação de dados, regras, resultados, balanços precisos, quando sabemos pela história que o que se faz é repetir e ressignificar discursos. A terminologia é mais uma forma de fazer com que determinados sentidos se sobreponham a outros. Logo, é justamente a tentativa de unificação do sentido de determinado termo em determinada área do conhecimento que faz com que uma determinada palavra seja considerada terminologia. Isto pode ser visto durante nosso trabalho com os termos, por exemplo, “ativo” e “passivo” que em outras áreas do conhecimento possuem sentidos diferentes do que aquele apresentado pela contabilidade. Segundo a Análise de Discurso, para que a língua faça sentido é preciso que a história intervenha. Dessa forma, compreendi que são inúmeras as dificuldades postas a partir de determinadas terminologias, um termo pode ter inúmeras representações e jogar com incontáveis efeitos de sentido e isso reforça o que antes, como contador, nem sempre eu pude ver: embora se trabalhe recorrentemente com os mesmos termos em um determinado documento, o equívoco vem à tona pelo seu caráter polissêmico. Tornar uma terminologia transparente é o mesmo que considerar que a língua é precisa, mas pela teoria pêcheuxtiana, hoje sei que alguma coisa fala antes em algum lugar independentemente e inscreve o sujeito em um repetível histórico. Então, embora haja uma tentativa de transmitir informações, a terminologia acaba por produzir sentidos que são postos quando se tenta apresentar determinadas informações e contabilizar o que não é contabilizado.

Para finalizar, acredito que esta tese pode também contribuir para a área das ciências da linguagem/AD, pois, em termos discursivos, este estudo mostrou que há, na linguagem contábil analisada, a produção de uma discursividade que aponta para alguns sentidos. Um desses sentidos é de que em algumas ciências funciona um discurso cuja característica é muito prescritiva e, portanto, controladora, administradora dos sentidos e sujeitos. Além disso, o que vale ressaltar é que no capitalismo não há só o tangível, mas algo da língua que se sobrepõe muito forte nas relações da linguagem contábil que mostramos durante todo o percurso de estudo.

REFERÊNCIAS

AAS - **Australian Accounting Standards Board. International Accounting Standards (IAS) IAS 07 - Statement of Cash Flows.** Australian Government, 2017. Disponível em: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:IVJlZnpl5hoJ:https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB107_08-15_COMPmar16_01-17.pdf+&cd=15&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br Acesso em 29/10/2018.

AGRICIONEIDE, F. **A globalização da economia e a necessidade de harmonização contábil.** Disponível em <http://intercostos.org/documentos/congreso-07/Trabajo024.pdf> Acesso em 27.dezembro.2018

AGUIAR, João. **Ensaaios.** Disponível em: <www.ipn.pt/literatura/letras/ensaio27.htm.> Acesso em: 19/11/2002.

ALMEIDA, J. E. F. **Qualidade na informação contábil em ambientes competitivos.** 2010. 174 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ALMEIDA, Elisângela dos Santos de. **Princípios Contábeis,** 2014. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,principios-contabeis,35514.html> Acesso em: 11/04/2018.

ALTHUSSER, Louis. **Ideologia e aparelhos ideológicos do estado.** Tradução de Joaquim José de Moura Ramos. Lisboa: Editorial Presença/ Martins Fontes, 1980.

_____. **Sobre a Reprodução.** 2ª edição. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

AMAT, Oriol; BLAKE, John; DOWDS; Jack. **The Ethics of Creative Accounting.** Teddington: Peter Collins Publishing, 1998.

AUROUX, S. **A filosofia da linguagem.** Trad. José Horta Nunes. Campinas: Ed. Unicamp, 1998.

AZEVEDO, Osmar Reis. **Comentários às regras Contábeis (Brasil/CPC/internacional/IFRS)** - aplicável às empresas: S.A., Ltda, de grande porte e de pequeno e médio porte. 7ed. São Paulo: IOB Folhamatic EBS – SAGE, 2014.

BAUMAN, Zygmunt. **Tempos líquidos.** Tradução Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007.

BEDFORD, Norton M. & BALADOUNI, Vahe. **A communication theory approach to accounting.** Accounting Review (1962): 650-659.

BENVENISTE E. **Problemas de linguística geral II.** 1989. Tradução de Eduardo Guimarães [et al]. Campinas/SP: Pontes.

BORELY, A. M. et al. **Business combination: análise comparativa das normas européias, norte-americanas e brasileiras**. Pensar Contábil. Rio de Janeiro, v.7, n. 30, p. 3-4, 11/2005-01/2006. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/asscom/Pensarcontabil/revistaspdf/revista%2030.pdf>>. Acesso em 08.agosto.2019.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BORGES, E.F; RODRIGUES, J.M; DANTAS, J.M.M. **Da retórica à efetiva influência da escola europeia no contexto histórico da contabilidade e da economia mundial**: O que pensam autores e professores de contabilidade brasileiros. Revista Ambiente Contábil - UFRN, Natal v.5, n.1, p.1-20, janeiro/junho 2013.

BRANCO, Luiza K. A. Castello. Inovação – significante em movimento. In: **Enciclopédia audiovisual virtual de termos, conceitos e pesquisas em Análise do Discurso e áreas afins. investigação, inovação, divulgação**. Organizadora Bethania Mariani. Rio de Janeiro: Edições Makunaima: FAPERJ, CNPq, 2016.

BRASIL. **Lei 556 de 25/06/1850**. Institui o Código Comercial do Império do Brasil. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacaooriginal-1-pl.html> Acesso em:11/03/2018

BRASIL, Lei **Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp104.htm Acesso em: 30/06/2018.

BRASIL. **Código Civil Brasileiro: Lei 10.416/2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/l10406.htm Acesso em 11.junho.2018.

BRASIL. **Plano Referencial de Contas**: Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais do Leiaute 4; <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/download/2424> Acesso em: 24/10/2018

CABRÉ, M. T. (1998) **Una nueva teoría de la terminología: de la denominación a la comunicación**. *Actas do VI Simposio Iberoamericano de Terminologia*. Cuba.Disponível em <https://www.cairn.info/revue-francaise-de-linguistique-appliquee-2009-2-page-9.htm> Acesso em 08.agosto.2019.

CARMO, Carlos Henrique Silva do; RIBEIRO, Alex Mussoi, CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; **Convergência de fato ou de direito?** A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. Rev. contab. finanç. vol.22 no.57 São Paulo set./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34338>> Acesso em: 30/06/2018.

CARTA CAPITAL: **A Vale mentiu, acusam investidores dos EUA**. Disponível em <https://www.cartacapital.com.br/economia/a-vale-mentiu-acusam-investidores-dos-eua/> Acesso em 08.agosto.2019

CARTA DE SERVIÇOS AO USUÁRIO - Brasília: CFC, 2017.

CARVALHO, Fábio Luiz de. **A contabilidade criativa e o One-Seven-One**, RAF – Revista Acadêmica da Faceca, v.1, n.3, jan/jun.2003. p.25-31

CARVALHO, Anivaldo. **Manual para o exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade**. 1ª Ed. São Paulo: Juspodivm, 2014.

CASTRO, Marcílio Moreira de, 1981- **Dicionário de direito, economia e contabilidade: português-inglês/ inglês-português**. 4. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CHARAUDEAU, P. **Discurso político**. Tradução de Fabiana Komesu e Dilson Ferreira da Cruz. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2015)

CHESNAIS, François. **A mundialização do capital**. São Paulo: Xamã, 1996.

COLAUTO, Romualdo Douglas. **A tridimensionalidade da linguagem contábil na mensuração de ativos com ênfase na avaliação do capital intelectual**, 2005. Disponível em <https://producaoonline.org.br/rpo/article/view/357/444> Acesso em 09.agosto.2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Porto Alegre: CRC RS. 2006

_____. **Resolução CFC Nº. 1.255/09** (CFC, 2009, p. 187)

_____. **Resolução CFC No 1.374/2011. NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1374.doc> Acesso em 07.setembro/2015

_____. Resolução 1.330/2011 – **Interpretação Técnica Geral ITG 2000 (R1)**. Disponível em [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2000\(R1\).doc](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2000(R1).doc) Acesso em 22/10/2018

_____. **Contabilidade para Pequenas e Médias empresas - Resolução CFC No 1.255/2012**. Disponível em <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Contabilidade-para-pequenas-e-medias-empresas.pdf>> Acesso em 30/03/2018

_____. **70 anos de contabilidade**. CFC – Brasília: CFC, 2016.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. NBCs – NBCs T 10 – NBC T 15 - NBC TSP Estrutura Conceitual – NBCs TSP - NBCs T 16 – NBCs PG. Vol. 1. Porto Alegre: CRC RS, 2017.

_____. **Interpretação Técnica Geral – ITG 1000 (R2)**, 2014. Disponível em <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/itg-2000-r1-escrituracao-contabil.htm> Acesso em: 09/07/2019

CONTABILIDADE FINANCEIRA. **História da Contabilidade**: 1967. Disponível em <http://www.contabilidade-financeira.com/2013/01/historia-da-contabilidade-1967.html> Acesso em 05/10/2018

COUTINHO, Luciano. A fragilidade do Brasil em face da globalização. In: BAUMANN, Renato (Org.). **O Brasil e a economia global**. Rio de Janeiro: Campus, 1996. p. 219-237.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro** - Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB – BV 2011 Blue Book). Correspondente ao CFC - NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos> Acesso em 22/10/2018

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2) - Demonstração dos Fluxos de Caixa.** Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 7 (IASB – BV2010). Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=34> Acesso em 29.outubro.2018^a

_____. **Pronunciamentos.** Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos> Acesso em 30.março.2018.

CR - **Constituição da República do Brasil de 1988.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 08.agosto.2019.

CRC-RS. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade.** 3^a ed. Porto Alegre:CRCRS, 2008

CTPC - Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Colômbia. **The Conceptual Framework was issued by the International Accounting Standards Board.** In September 2010. It superseded the *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. IFRS Foundation, Londres, 2014. Disponível em: <http://www.ctcp.gov.co/files/documents/1522788753-5849.pdf> Acesso em 22.outubro.2018

DEFOND, M. et al. **The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Foreign Mutual Fund Ownership: The Role of Comparability.** Journal of Accounting & Economics (JAE), Vol. 51, No. 3, 2011.

DELOITTE, **IFRS pelo mundo.** Disponível em <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs> acesso em 10.outubro.2018

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. **Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, v. 12, n. 26, p. 42-57, 2001.

DIAS FILHO. José Maria. **A linguagem utilizada na evidenciação contábil – uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação.** Caderno de Estudos, São Paulo, FIECAFI, v.I3, o. 24, p. 38 - 49, julho/dezembro 2000. Disponíveis em: <http://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5660/7191> Acesso em 08.agosto.2019.

DIAS, Juciele Pereira e NOGUEIRA, Luciana. **Práticas de Leitura, Tecnologia e Escola.** In: Enelin 2017 – Textos Completos. Pouso Alegre, MG. Univás. 2018.

DIAS, Juciele Pereira e NOGUEIRA, Luciana. **Base Nacional Comum Curricular (BNCC): Sentidos em disputa na lógica das competências.** Disponível em:

<https://periodicos.ufpe.br/revistas/INV/article/view/238170/31069>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2019.

EPSTEI, J. (1988). **Effective schools or effective students?** Dealing with diversity. In R. Hawkins and B. Macrae (Eds.), *Policies for America's public schools* (pp. 89-126). Norwood: Ablex.

ERNST & YOUNG. **Auditores Independentes S.S.** Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas, Junho de 2014. Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/\\$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf) Acesso em 11 de abril de 2018.

ERNST & YOUNG. **Aplicando as Normas IFRS - IFRS 15 - Receitas de Contratos com Clientes:** Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas. EY: São Paulo, 2014

ESTADO DE MINAS – Jornal. **Balanço da Vale sofreu poucas mudanças após tragédia de Mariana.** Disponível em https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2019/02/02/internas_economia,1027175/balanco-da-vale-sofreu-poucas-mudancas-apos-tragedia-de-mariana.shtml . Acesso em 08 de agosto de 2019.

FERREIRA, Maria Cristina Leandro. **O Caráter Singular da Língua na Análise do Discurso.** In *Discurso, língua e memória* Revista do Instituto de Letras da UFRGS. v. 17, n. 35 (2003). Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/organon/article/view/30023/18619>

FONTELES, Islane Vidal; OLIVEIRA, Marcelle Colares; ALMEIDA, Silvio Romero de. **Medidas adotadas pelas IFES brasileiras visando a qualificação docente e a adequação de conteúdos com as novas práticas contábeis.** In: 8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, 2011.

FRANCO, Hilário. **A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil.** São Paulo: Atlas, 1997.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – FBC. **Resultado do 1º Exame de Suficiência do CRC.** Disponível em <http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2017/11/Resultadofinalporexame.pdf> Acesso em 30.outubro.2018.

GELBCKE, Ernesto Rubens Gelbcke ... [et al.]. **Manual de Contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GERON, C. M. S. (2008). **Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos trinta anos:** da Lei nº 6.404/76 à Lei nº 11.638/07 (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Paulo.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade.** Tese de Livre Docência apresentada à FEA/USP, São Paulo, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRED, Michael F. **Quatro mil anos de contabilidade**. In: E. S. HENDRIKSEN; M. F. VAN BRED, **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; Van Bred, Michael F. **Teoria da Contabilidade** –5ª Edição -São Paulo: Atlas, 2009.

IASB - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **International Accounting Standards Board**. Disponível em: < <http://www.iasb.org>>. Acesso em: 10.outubro.2018.

IFRS – International Financial Report Standard, 2018. **IAS 36 Impairment of Assets** Disponível em <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> Acesso em 05.outubro.2018.

IFRSBOX. **What comprises cash and cash equivalents?** Disponível em: <https://www.ifrsbox.com/ias-7-statement-cash-flows/> Acesso em 29.outubro.2018

INDURSKY, Freda. **Lula lá: estrutura e acontecimento**. In: Organon 35, v. 17, Revista do Instituto de Letras da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/organon/article/viewFile/30020/18616>> Acesso em: 23 jan. 2019

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS. Sérgio de. Resumo Estrutural da Evolução da Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Volume 11, nº 1 (2015). Texto desenvolvido em parceria com o professor Eric Aversari Martins, 2017. Disponível em: <https://gennegociosegestao.com.br/contabilidade-linguagem-universal/>. Acesso: 26/11/2018)

IUDÍCIBUS, S. de et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J.C.; FARIA, A.C. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009

JORNAL CONTÁBIL. **Os 10 países com os salários mais altos para contadores**. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/os-10-paises-com-os-salarios-mais-altos-para-contadores/>

KRIEGER, Maria da Graça e FINATTO, Maria José Bocorny. **Introdução à Terminologia: teoria e prática**, 2ª ed., São Paulo: Contexto, 2015.

LERAT, P. (1995) **Les langues spécialisées**. Paris: Presses Universitaires de France.

LOPES DE SÁ A.; LOPES DE SÁ Ana M. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1994.

LOURENÇO, Rosenerly L., CLEMENTE, Ademir, SCHERER, Luciano M, BUFREIN, Leilah S., **Convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade: o papel da comunicação eletrônica dos conselhos da classe contábil**. Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - GeECont, v.3, n.1, Floriano-PI, Jan-Jun. 2016

MAPA MENTAL. **Princípios de Contabilidade – competência**. Disponível em: https://encrypted-tbn0.gstatic.com/images?q=tbn:ANd9GcQ22SQu9vkHq8iTe7J96MMJBvdQK_wMELKGooK_AXbFcvK3mAFhqw Acesso em 11.abril.2018.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARTINS, E.; LISBOA, L. P. Ensaio Sobre Cultura e Diversidade Contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, 152, mar./abr. 2005. Disponível em <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/532/328>> Acesso em 30.junho.2018.

MATIAS, João Luiz Nogueira; ROCHA, Afonso de Paula Pinheiro. **Repensando o direito de propriedade**. Anais do XV CONPEDI, 2016. Disponível em www.academia.edu/download/31231913/reconst_da_dogmatica_joao_luis_maias_e_afonso_rocha.pdf Acesso em 11.junho.2018.

MEDEIROS, Alexsandro M. **Teoria do Conhecimento**. Disponível em <https://www.sabedoriapolitica.com.br/products/teoria-do-conhecimento/> Janeiro/2017. Acesso em 30.abril.2018

MOREIRA, M. A. Teorias de Aprendizagem. 3. Ed. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária, 2009a

MOREIRA, R. L. **Conservadorismo Contábil e Abordagem da Informação: estudo inferencial em empresas de capital aberto**. 2009. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

MÜLLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio. **Contabilidade avançada e internacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

NARDI, P. C. C; SILVA, R. L. M.; NAKAO, S. H.; DO VALLE, M.R. **A relação entre gerenciamento de resultados contábeis e o custo de capital das companhias abertas brasileiras**. Revista Universo Contábil, v. 5, n.4, p. 06-26, 2009.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO Luciane. **Controladoria instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

NASDAQ. **Balance Sheet da empresa Apple Inc. USA**. Disponível em <https://www.nasdaq.com/symbol/aapl/financials?query=balance-sheet&data=quarterly> Acesso em 30.outubro.2018.

NATURA, **Demonstrações financeiras - Natura Cosméticos S.A.** 31 de dezembro de 2016; <http://natu.infoinvest.com.br/ptb/s-20-ptb-2016.html> Acesso em 22.setembro.2018

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

NOGUEIRA, L. **Discurso, Sujeito e Relações de Trabalho na Contemporaneidade**. Campinas: Pontes, 2017.

NUNES, José Horta. **Dicionários no Brasil: análise e história do século XVI ao XIX**. Campinas: Pontes. São Paulo: Fapesp. São José do Rio Preto: Faperp, 2006.

O GLOBO, **Lula: crise é tsunami nos EUA e, se chegar ao Brasil, será 'marolinha'**. por Ricardo Galhardo - 04/10/2008. Disponível em <https://oglobo.globo.com/economia/lula-crise-tsunami-nos-eua-se-chegar-ao-brasil-sera-marolinha-3827410> Acesso em 30.junho.2018

OLIVEIRA, A. G. de; MÜLLER, A. N.; NAKAMURA, W. T. **A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas**. Revista FAE, v. 3, n. 3, p. 1-12, 2000.

ORLANDI, Eni P. **O inteligível, o interpretável e o compreensível**. In: ZIBERMAN, Regina; Silva, Ezequiel Teodoro. **Leitura: perspectivas interdisciplinares**. São Paulo: Ática, 1988. p.58-77.

_____. **Terra à vista**. Campinas: Editora da UNICAMP, 1990, 259 p.

_____. **Vão surgindo Sentidos**. In. Orlandi, Eni, **Discurso Fundador**. Campinas: Pontes, 1993.

_____. **Paráfrase e polissemia – a fluidez nos limites do simbólico**. In: Rua: Revista do núcleo de desenvolvimento da criatividade da UNICAMP. NUDECRI, março, 1998, nº4.

_____. **Discurso e Leitura**. 4ª ed. São Paulo, Cortez; Campinas, SP: Editora da Universidade Estadual de Campinas, 1999

_____. **Discurso e leitura**. 5 ed. Campinas: Cortez Editora, 2000.

_____. **Língua e Conhecimento Linguístico: para uma História das Ideias no Brasil**. São Paulo: Cortez Editora, 2002.

_____. Uma história do conhecimento, uma história da língua. In: **Língua e conhecimento lingüístico**. São Paulo, Ed. Cortez, 2002.

_____. **Interpretação: autoria, leituras e efeitos do trabalho simbólico**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2004.

_____. **Análise de Discurso: princípios e procedimentos**. Campinas, SP: Pontes, 2007.

_____. **Discurso e Texto**. Campinas, Ed. Pontes, 2008.

_____. **Língua Brasileira e Outras Histórias – Discurso sobre a língua e ensino no Brasil**. Campinas: Editora RG, 2009.

_____. **Discurso e políticas públicas urbanas: a fabricação do consenso**. Campinas: RG Editora, 2010.

_____. **Discurso em Análise: Sujeito, Sentido, Ideologia**. Campinas, SP, Pontes, 2012.

_____. **Eu, tu, ele - discurso e real da história**. Pontes Editores, 2017

PACIOLI, Luca. **Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Propotionalita**. Venice: Paganinus de Paganino 1494. Disponível em:
<https://books.google.com.br/books?id=iqgPe49fhrcC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=snippet&q=CREDITO&f=false> Acesso em 17.nov.2018.

PADOVESE, Clóvis Luis; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de Contabilidade Internacional: IFRS: US Gaap e Br Gaap : teoria e prática**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PAIXÃO, J. C.; LOURENÇO, A. **Contos do Reino e da Casa**. Lisboa: Ed. Tribunal de Contas, 1994.

PAULO, E.; MARTINS, E. **Análise da qualidade das informações contábeis nas companhias abertas**. In: 31º Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-graduação em Administração. Anais. ENANPAD, 2007.

PÊCHEUX, Michel (1969). **Análise Automática do Discurso (AAD-69)**. In: GADET & HAK (org). **Por uma análise automática do discurso**. Campinas: Ed. Unicamp, 1990, p.61- 162.

PÊCHEUX, Michel. **Semântica e discurso: uma crítica à afirmação do óbvio**. Campinas: Pontes, 1988.

PÊCHEUX, Michel. **O discurso: estrutura ou acontecimento**. Tradução: Eni P. Orlandi. 4ª ed. Campinas: Pontes, 2006.

PEREIRA, Caio Mário. **Direito civil – alguns aspectos da sua evolução**. Rio de Janeiro: editora Forense, 2001.

PEREIRA, C. C.; RIBEIRO FILHO, J. F.; FRAGOSO, A. R. . **Comunicação em contabilidade: Estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação**. 4º Congresso Usp. 2004. Disponível em:
<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/67.pdf> . Acesso em: 22/09/2018.

PFEIFFER, Claudia. R.C. **Cidade e Sujeito Escolarizado**. In: **Cidade Atravessada: Os Sentidos Públicos no Espaço Urbano**. (ORG.) Eni Puccinelli Orlandi. Ed. Pontes, 2001.

POINCARÉ, H. **A ciência e a hipótese**. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1984.

RIBEIRO, Suzana Lopes Salgado (Org.). **Contando História: o Departamento de Contabilidade e Atuária FEA/USP – entre números e palavras**. 1 ed. São Paulo: D’Escrever. Editora, 2009. Disponível em
<https://falaescrita.files.wordpress.com/2014/04/livrocorrecao3.pdf> Acesso em 21.junho.2018

RONDEAU, G. **Introduction à la terminologie**. Quebec; Gaëtan Morin, 1984

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Bases das escolas europeia e norte-americana, perante a cultura contábil e a proposta neopatrimonialista**. Revista Brasileira de Contabilidade. Janeiro/fevereiro 2003, nº 139. p. 45 a 61

_____. **Em busca de padrões contábeis**. Disponível em http://www.crcba.org.br/boletim/edicoes/2005_03_04.htm Acesso em 31 de março de 2018.

_____. **Convergência contábil ainda não se operou – convergência da divergência**, 2008. Disponível em: <http://www2.masterdirect.com.br/448892/index.asp?opcao=7&cliente=448892&avulsa=5859> Acesso em 31 de março de 2018

_____. **História Geral da Contabilidade no Brasil**. 1. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

_____. **Discrepâncias entre “variações” e “ajustes” patrimoniais e imprecisões conceituais entre a lei e as normas internacionais**, 2009. Disponível em: <http://www2.masterdirect.com.br/448892/index.asp?opcao=7&cliente=448892&avulsa=5859> Acesso em 31 de março de 2018.

_____. **Incompatibilidade entre normas e ciência contábil**. 2009a. Disponível em: <http://antoniolopesdesa.com.br/normas-contabeis/> Acesso em 30.março.2018.

_____. **Falsidade, informação e normas de contabilidade**. **Jornal dos Negócios**, Lisboa: Portugal. 04.agosto.2009b. Disponível em <http://www.antoniolopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/05/FALSIDADE-INFORMA%C3%87%C3%83O-E-NORMAS-DE-CONTABILIDADE-JN-LISBOA.pdf> Acesso em 30.março.2018.

SAIKI, T. G.; ANTUNES, M. T. P. **Reconhecimento de ativos intangíveis em situação de business combinations: um exemplo prático da aplicação dos CPC 04 e CPC 15**. Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços, n. 46, 2010.

SANTOS, A. **IFRS para pequenas e médias empresas**. 2010. Disponível em: www.anefac.com.br/artigos/ibef30-06.pdf. Acesso em: 31 mar. 2016.

SAUSSURE, F. **Curso de Linguística Geral**. 6. ed. São Paulo: Cultrix, 1974

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHMUTTE, James Leonard. **An empirical investigation of the fidelity of accounting communication**. Unpublished Ph. D. dissertation, University of Kentucky Lexington, 1983.

SEC - Securities and Exchange Commission. **The Laws That Govern the Securities Industry**. Disponível em <https://www.sec.gov/answers/about-lawsshtml.html> Acesso em 10.outubro.2018

SILVA, Franklin Carlos Cruz da. **Contabilidade Intermediária**. Salvador: UFPA, 2017

SILVA, Mariza Vieira; PFEIFFER, Claudia Castellanos; **Pedagogização do espaço urbano**. In: RUA [online]. 2014, Edição Especial - ISSN 1413-2109. Consultada no Portal Labeurb – Revista do Laboratório de Estudos Urbanos do Núcleo de Desenvolvimento da Criatividade. <http://www.labeurb.unicamp.br/rua> Acesso em: 01 de setembro 2017.

SHANNON, C. E.; WEAVER, W. **The Mathematical Theory of Communication**. Urbana; Chicago: Illini Books Edition, 1963.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Accounting**. Edition 21. Thomson South-Western. 2005

VALE S.A. **Demonstrações Contábeis em 31.setembro.2015**. (Última publicada antes da tragédia de Mariana-MG em 05.novembro.2015) Disponível em <https://economia.estadao.com.br/fatos-relevantes/pdf/17597995.pdf>. Acesso em 08.agosto.2019.

YAMAMOTO, M. M.; SALOTTI, B. M.. **Informação Contábil**: Estudos sobre a sua Divulgação no Mercado de Capitais. São Paulo: Atlas, 2006.

ZANOLLA, Ercilio; e ANTUNES; Gustavo A. **Análise das evidências pró valor justo na nova estrutura conceitual da contabilidade**. Revista Ambiente Contábil UFRN – Natal/RN. v. 10. n. 1, p. 88 – 103, jan./jun. 2018

ZORZO, Claudio. **Contabilidade**. Brasília: OBC. 2009.