



A objetividade contábil e a queda da relevância do resultado marginalista: uma análise epistemológica da realidade social

Valério Nepomuceno

Resumo Resumen

O propósito deste estudo é elaborar uma análise epistemológica da realidade social, sob a ótica contábil, partindo-se da premissa histórica de que as alterações ocorridas nos dois últimos séculos – Revolução Industrial em Sociedade pós-Industrial – têm provocado mudanças profundas na forma de manusear o capital, gerando, por consequência, um *estado de confusão* nos sistemas de informação contábil e nos seus reais objetivos científicos.

A tendência comprometedora das práticas contábeis empreendidas pelos *top business*, a partir do resultado contábil marginalista (despesa – receita) pode ser explicada pela história. E dessa explicação é possível derivar os equívocos do discurso de construção de uma nova contabilidade globalizadora. A derivação desses equívocos permitiu-nos pensar a *teoria da objetividade contábil*, como um instrumento de reflexão científico-filosófico, com o propósito de recondução da contabilidade ao seu verdadeiro papel na sociedade pós-industrial. Para tanto, ampliamos foco da análise epistemológico-contábil, geralmente confinado no objeto econômico, para as relações sociais desencadeadas entre os indivíduos no seio da realidade social. A partir da análise dessas relações, estabelecemos os três vértices fundamentais da *teoria da objetividade*, sob os quais deve repousar a epistemologia contábil: a *essência* (ações inter-ativas); o *ambiente* (ações construtivas); e a *dimensão* (ações restritivas).

Este artículo pretende hacer un análisis epistemológico de la realidad social, desde la óptica contable, partiendo de la premisa histórica de que los cambios que han ocurrido en los dos últimos siglos – Revolución Industrial en la Sociedad pos-Industrial – han provocado profundos cambios en la forma de manipular el capital, generando como consecuencia un estado de confusión en los sistemas de información contable y en sus verdaderos objetivos científicos.

La historia puede explicar las prácticas contables que han venido incorporando los *top business*, a partir del resultado contable marginalista. A partir de esta explicación resulta posible derivar los equívocos del discurso de construcción de una nueva contabilidad globalizadora. Una derivación de tales equívocos nos permite pensar una *teoría de la objetividad contable*, como un instrumento de reflexión científico-filosófico, con el propósito de reconducir la contabilidad a su verdadero papel en la sociedad pos-industrial. Para este objetivo, ampliamos el foco del análisis epistemológico-contable, generalmente limitado al objeto económico, a las relaciones sociales que se dan entre los individuos en su realidad social. A partir del análisis de dichas relaciones establecemos tres vértices fundamentales de la teoría de la objetividad, bajo los cuales debe reposar la epistemología contable: la *esencia* (acciones interactivas); el *ambiente* (acciones constructivas); y la *dimensión* (acciones restrictivas).

Palavras chave Palabras clave

Contábeis, Globalização, Teoria da Objetividade, Epistemologia Contábil.

Patrones Contables, Globalización, Teoría de la Objetividad, Epistemología Contable.



O propósito deste estudo é elaborar uma análise epistemológica da realidade social, sob a ótica contábil, partindo-se da premissa historial de que as alterações ocorridas nos dois últimos séculos – Revolução Industrial em Sociedade pós-Industrial – têm provocado mudanças profundas na forma de manusear o capital, gerando, por consequência, um *estado de confusão* nos sistemas de informação contábil e nos seus reais objetivos científicos. Se, por um lado, o *establishment* da sociedade pós-industrial encarna a lógica do discurso da a-eticidade (Bernard Mandeville, 1719), reificada pelas teses do neoliberalismo e pela tentativa de legitimação do resultado contábil enquanto algo matematicamente inquestionável, sacrossanto e *individual* (Von Mises, 1949), por outro lado, surge um movimento crítico entorno dos verdadeiros fundamentos de tais ações ideológicas e quais as suas consequências para o comportamento humano global (Tony Tinker, 1985, 1988; Chua, 1986; Hopwood, 1987; Hine, 1988 e outros). Nesse sentido, a tendência comprometedora das práticas contábeis empreendidas pelos *top business*, aparentemente ideologizadas, pode ser explicada pela história¹. E dessa explicação é possível derivar os equívocos do discurso de construção de uma nova contabilidade globalizadora, cuja cientificidade se baseia no instrumento da positividade do resultado contábil marginalista, em favor do modelo econômico neoliberal. A derivação desses equívocos permitiu-nos pensar a *teoria da objetividade contábil*, como um instrumento de reflexão científico-filosófico, com o propósito de recondução da contabilidade ao seu verdadeiro papel no contexto da sociedade pós-industrial. Para tanto, ampliamos foco da análise epistemológico-contábil, geralmente confinado no objeto econômico, para as relações societais desencadeadas entre os indivíduos no seio da realidade social, sejam elas econômicas, políticas, culturais, religiosas, científicas. A partir da análise dessas relações, e baseando-nos nas teses de Tony Tinker e outros («negação da negação contábil») e de Lopes de Sá (teoria das funções sistemáticas), estabelecemos os três vértices fundamentais da *teoria da objetividade*, sob os quais deve repousar a epistemologia contábil: a *essência* (ações inter-ativas); o *ambiente* (ações construtivas); e a *dimensão* (ações restritivas).

Mutações do capital no curso da história

Para os propósitos deste estudo, elegemos o *capital* como um dos instrumentos determinantes das transformações societais ocorridas entre a Revolução Industrial e a Sociedade pós-Industrial, cujas

¹ O *top business* é uma nova versão tecnologizada do artesanato norte-americano do século XIX, com grandes poderes de decisão e controle. Em meu livro «Contabilidade do capital: uma abordagem histórico-cultural – do valor físico ao valor justo (*fair value*)» trato, em detalhes, desse processo historial econômico-contábil, além de outros aspectos relacionados ao desenvolvimento da Teoria da Objetividade Contábil.





conseqüências foram sentidas fortemente na contabilidade. As diversas formas de utilização do capital, pelos atores econômicos, podem ser percebidas claramente ao longo da história humanidade.

No Ocidente, o processo de irrupção dos modos de capital e de sua mais-valia, desde o século XII, é conseqüência das transformações desencadeadas entre o sujeito econômico e o sujeito social, que determinaram novas relações jurídicas com o capital, novas maneiras de determinação do cálculo do lucro e novas formas de se perceber o conceito de capital. O sujeito econômico, nesse processo, transformou-se de mercador em mega-corporações multidivisionais; e o sujeito social transformou-se de vassalo em indivíduo tecno-estruturado². O capital, que era pessoal e físico, transformou-se em impessoal (anônimo) e invisível (abstrato), gerando problemas para a linguagem contábil. A partir do final do século XX, o caminho defendido pelos organismos contábeis internacionais para correção desses problemas é a padronização da linguagem por meio da normatização contábil global.

Admissibilidade do conceito de pós-Revolução industrial

Admitimos como premissa deste estudo não os padrões contábeis de *per si*, mas as fontes históricas que propiciaram suas elaborações. As duas condições apriorísticas, para percepção dessas fontes, são, de um lado, a compreensão histórica da extinção do modelo da Revolução Industrial e, de outro lado, a aceitação da atmosfera da pós-Revolução Industrial, inaugurada a partir dos anos 80, provocada pelas transformações no *modus operandi* de produção em escala, que altera profundamente a lógica do capital-trabalho (Domenico de Masi e outros, 2000), com conseqüências visíveis para a contabilidade.

Essa atmosfera, vivenciada somente pelos países desenvolvidos e, com elevado grau de intensidade, pelos EUA em particular, é conseqüência de uma dinâmica diferente de mercado cujo agente catalisador dessa diferença é a implementação e vulgarização da *tecnologia*, a qual cindiu a economia tradicional em duas fatias distintas, denominadas de «velha» e «nova» economias. Essa cisão provocou impacto nos mercados da «velha» economia, que buscou a sua adaptabilidade ao novo cenário. Pode-se distinguir duas transformações fundamentais e simultâneas nessa cisão: (1) o impacto da tecnologia no seio da «velha» economia; (2) o surgimento da «nova» economia que passa a disputar o mercado de capitais com a «velha» economia. E um dos instrumentos para legitimar tais transformações é a tentativa de globalização da contabilidade.

² Conceito defendido pelo sociólogo italiano Domenico de Masi (2000), em sua obra «A sociedade pós-industrial».



Globalização da contabilidade

A contabilidade tradicional tem sido acusada de caduquice, de letargia, e de deformações informacionais. A gritaria dos organismos contábeis, estimulada pela cobrança contumaz das corporações, é de que algo tem que ser feito, e rápido, para corrigir essas profundas aberrações contábeis. O único remédio prescrito por esses organismos, tirado do receituário empírico das conveniências, é: *globalizar também a contabilidade*. Na contra-mão dessa impossibilidade, os organismos argumentam que o compasso lento dos fundamentos arcaicos e pseudo-mantenedores da estabilidade contábil, como, o conservadorismo, o momento do reconhecimento da realização de receitas e despesas, a base histórica de mensuração, a verificabilidade e tantos outros princípios, são os vilões das deformações informacionais e que, por essa razão, eles devem ser deixados à beira do caminho da história, como entulhos.

Os fundamentos lógicos do discurso em torno da normatização contábil global

O discurso em torno dos padrões contábeis, nos EUA, e que tem servido de referência para todos os outros organismos contábeis, está fundado na concepção de *estruturas conceituais contábeis*, cuja lógica se apóia nos argumentos dos filósofos Thomas Kuhn (1962) e Imre Lakatos (1978)³. A *estrutura conceitual* é um instrumento de filosofia da ciência para a construção da realidade, imaginado por Imre Lakatos, com base em sua «metodologia de programas de pesquisa científica», conhecida por MRSP. Lakatos se baseia em Thomas Kuhn (1962) para afirmar que o crescimento do conhecimento científico está justaposto aos programas de pesquisa que conduzem a uma certa continuidade da estrutura conceitual. Esse tem sido o método científico empregado pelo FASB para tentar construir uma nova Estrutura Conceitual Contábil, em que o «cerne monolítico», protegido pela articulação de «hipóteses auxiliares», ainda não nos parece claramente definido, desde o início de sua elaboração. O projeto norte-americano de estrutura conceitual é um conjunto de conceitos e regras de procedimentos *ad hoc*, cuja conduta utilitarista, imersa em fortes conteúdos a-éticos, tem sido criticada pela maioria dos pesquisadores. Gonzalo é um dos mais contundentes em suas críticas:

«...essa estrutura conceitual nem é uma estrutura rígida [«cerne monolítico»] nem uma estrutura teórica ou conceitual, senão um conjunto

³ Thomas S. Kuhn (1962), professor de *Massachusetts Institute of Technology*-MIT e de Imre Lakatos (1978), professor da *London School of Economics*, ambos matemáticos e filósofos das ciências.





de reflexões sobre a informação financeira, mais ou menos bem trabalhada, cujo objeto é explicar porque se fazem as coisas assim hoje nas empresas e, sobretudo, aclarar qualquer intento de evolução futura. Como é uma declaração de princípios bem intencionada e sem aplicação prática imediata, sua incorporação às normas contábeis concretas pode fazer-se de muitas maneiras, nem todas elas previsíveis de antemão» (p.229).

Toda a fundamentação da estrutura conceitual do FASB, portanto, está baseada em pesquisas empíricas, cuja postura é exatamente contrária àquela vigente nos anos sessenta e setenta em que se tentou a construção de um objeto contábil normativo-dedutivo. Segundo Guiner Inchausti (2000), «um dos principais motivos dessa eclosão da literatura empírica tem sido a incapacidade de as propostas normativo-dedutivas proporcionarem uma base teórica suficiente, que permitisse justificar a eleição de matérias de política contábil, e, portanto, que pudesse orientar os normatizadores» (p. 375).

Manutenção do capital aberto e a negligência da abordagem do capital fechado

Um dos motivos de confusão em torno da real compreensão dos objetivos pretendidos pelos USGAAP, marcadamente pelos países emergentes, é que, desde os anos 80, eles têm sido adotados ampla e indiscriminadamente como base teórica da contabilidade. Nos países emergentes não se tem ainda a dimensão exata dos limites das referidas normas. É possível encontrar, por exemplo, obras (livros didáticos) onde os padrões USGAAP são apresentados como os fundamentos da teoria contábil, o que nos parece um enorme equívoco. Na verdade, essas normas deveriam ser divulgadas como «princípios geralmente aceitos pela contabilidade das *corporações*», a quem elas se destinam. Tal confusão deflue da conveniente desinformação sobre a quem realmente os padrões contábeis se destinam e, sobretudo, a sua capacidade de interferência tanto no *modus operandi* do resultado contábil quanto na substância e na forma do balanço patrimonial.

Globalização empírica dos conceitos contábeis: uma pretensão autoritária

O enfoque desse estudo admite dimensões amplas para outros ambientes além daquele puramente contábil. A ampliação desses cenários possibilita perceber o quanto a contabilidade deflui de ambientes econômicos, políticos, sociais, culturais, e o quanto a compreensão contábil está restrita às necessidades de mensuração em cada espaço cultural, por mais que ocorra a «globalização». É possível afirmar que se houver a globalização da informação contábil,



como pretendida pelos organismos internacionais, ainda assim, os valores das demonstrações contábeis não serão idênticos se os espaços culturais forem heterogêneos. É necessário ter em mente que, sob a ótica cultural, o tempo é diferente, o espaço é diferente, as causas e os efeitos são diferentes. A lucidez dessa evidência foi permitida pela tecnologia. Por essa razão, as reflexões em torno de novas estruturas conceituais para a contabilidade, pretendidas pelos norte-americanos, nos parecem tão legítimas quanto às posturas dos pesquisadores franceses, alemães e japoneses em não admiti-las em seus espaços culturais (ações reativas). As formulações contábeis não podem estar dissociadas da pluralidade sócio-cultural. E é importante que seja assim, ao contrário, seríamos todos a consequência da mesma idéia autoritária. A padronização de regras comportamentais universais, como muitos imaginam ser a globalização, conduz ao emburrecimento social e ao totalitarismo. Por essa razão, entendo que a tentativa de padronização dos conceitos contábeis é uma das ações mais estúpidas e inconseqüentes que se pode pretender. É plenamente factível um *plano contábil global*, como o fora a técnica das partidas dobradas, adotada pelo mundo todo, mas é ingênua, senão perniciosa, a idéia de concepção empírica de conceitos contábeis universais. É o mesmo que tentar padronizar os conceitos sociológicos de indivíduo, sociedade, povo, nação, cultura. Matematizar conceitos contábeis empíricos e idiossincráticos é tão fácil quanto provar a quadratura do círculo. Mas, perceber o conteúdo ideológico dessas *minutas (exposure draft)* é algo que requer abertura para o embate, para o conflito científico⁴. É impressionante o descaso com a *ciência* da contabilidade e o quanto ela tem sido somente um instrumento paliativo para tentar encobrir os graves problemas de incompetência gerencial de velhas corporações em decadência. A contabilidade para esses organismos não é um ponto de partida, mas um meio a partir do qual seus instrumentos são úteis

⁴ George Kapaya (abr/1999) afirmou que «nenhum dos países do centro que domina o IASC, e que mantém a exportação de seus padrões para outros países, confia ou usa os *IAS-International Accounting Standard* [padrões internacionais contábeis] como seus principais padrões. Portanto, nenhum deles tem implementado ou criado ambiente para suas instituições domésticas seguirem nessa direção. Ao mesmo tempo, entretanto, a maioria dos países, que tem pouca ou nenhuma penetração ou influência no debate da harmonização, tem sido 'encorajada' ou, de outra maneira, 'persuadida' a adotar tais padrões internacionais como seus próprios padrões». Acrescentou ainda Kapaya, com muita propriedade: «O argumento comum, em favor da exportação de normas internacionais de contabilidade para países em desenvolvimento, é que o efeito líquido é benéfico, porque os padrões já estão prontos, e portanto, são mais baratos em termos de experiências exigidas de especialistas (Weber, 1992, Wallace, 1990) [...] Entretanto, esse argumento tem uma falha fundamental. Ele assume que a contabilidade tem um papel neutro ou benigno na sociedade. A posição tomada nesse trabalho é que contabilidade nunca é, quase invariavelmente, neutra» (grifei) (p. 3, *paper synopsis*; «International Harmonization of Accounting – a case of harmonization for 'us' and standardization for 'you'?». *Working Paper. Critical Perspective on Accounting Conference*, N. Y. 1999).





somente no convencimento matemático de valores convenientes. Essa é a realidade.

O caminho da cientificidade contábil contemporânea: a objetividade negligenciada

A percepção da medida da objetividade contábil sempre esteve atada à idéia de mensuração empírica dos valores contábeis, cujo ponto crítico sempre foi a tentativa de uma fidelidade representacional do registro contábil, quando ela deveria ser consequência da reflexão teórica das condicionantes dessa medida. A contabilidade, assim, transformou-se em algo restrito somente aos interesses dos capitalistas, especialmente a partir da Revolução Industrial, e com forte inspiração positivista, além de atada aos instrumentais científicos das ciências naturais, numa tentativa de estabilizar o seu objeto de estudo. E isso tem criado um enorme obstáculo à visualização dos fundamentos teóricos da contabilidade no seio da realidade social (sociedade pós-industrial).

A objetividade contábil não pode ser atribuída à maior ou menor capacidade de mensuração de registros, porque isso limita o seu universo interpretativo-apreensivo, permitindo turbulências temporais e espaciais. A ciência da contabilidade deve se re-inserir no contexto da sociedade pós-industrial, dotada de capacidade reflexiva acerca do seu entorno social. Nesse sentido, é possível que a abertura do foco de visão, captando outros cenários em torno do objeto contábil, possibilite o redimensionamento dos seus objetivos, que não podem mais se restringir somente à elaboração de informações financeiras para determinados segmentos econômicos. O corporativismo contábil, capitaneado pelos norte-americanos, tem tentado esterilizar os fundamentos teóricos da ciência contábil e sua lógica objetiva. E este estudo apresenta alguns elementos reflexivos no sentido de resgatar a cientificidade contábil, maculada pela empiria de ocasião.

Abertura do foco de visão para percepção da objetividade contábil científica

A condição estabelecida neste estudo para ampliar o foco de visão do objeto teórico contábil é de que isso permita visualizar a realidade social em suas transitividades temporais e espaciais, e possibilite a sua descrição e interpretação, para os propósitos contábeis. Tal contextualização deve permitir a construção de uma nova objetividade contábil, estável o bastante para permitir a cientificidade contábil no campo da práxis⁵. Quanto mais coerentes forem os objetivos e

⁵ Para maiores informações sobre o problema da estabilidade científica do objeto de estudo



delimitações científicas, mais eficaz será a sua consequência empírica; quanto mais consistentes forem os objetivos em relação ao mundo real, mais significativo será o objeto contábil. Assim, admitimos que:

- (1) a contabilidade é uma ciência pura na medida de seus objetivos, de seus propósitos científicos, não por princípios científicos puros;
- (2) a objetividade contábil, circunscrita somente ao universo da empiria científica, não consegue estabilizar o objeto contábil, senão por hipóteses *ad hoc*.
- (3) A extensão da objetividade científica contábil está intrinsecamente vinculada ao grau de estabilidade do objeto contábil; e tão importante quanto estabelecer o objeto contábil teórico, é definir a sua objetividade científica.

A estabilidade científica não é possível às *estruturas conceituais contábeis* pretendidas pelos norte-americanos porque: (1) elas se baseiam no objeto empírico restrito, exposto à ação do tempo e do espaço (informação contábil como um fim), sem apreender a totalidade do mundo real em seu entorno; (2) por essa razão essas estruturas necessitam, incessantemente, de hipóteses *ad hoc*.

Pressupostos filosóficos da teoria da objetividade contábil

Na concepção *teórica da objetividade contábil*, partimos da premissa de que a sociedade humana é dotada de conhecimento historial e dialético. No seio desse conhecimento está a contabilidade, cujo papel interativo e transformador é relevante e indispensável. Esse conhecimento pode ser compreendido por meio da objetividade da realidade externa. Por essa razão admitimos, *a priori*, os argumentos de H. Putnam (1981) e de Mckernan & O'Donnell (2002), respectivamente, de que:

- (1) «há um esquema correto para descrever a realidade, a partir da tese epistemológica» (H. Putnam, p. 49).
- (2) «não podemos ter objetividade perfeita em contabilidade ou em outros campos; a objetividade é sempre uma matéria de grau» (Mckernan & O'Donnell, p. 22).
- (3) «as descrições e interpretações contábeis sempre refletem o ponto de vista a partir do qual elas são dadas, e o ponto de vista contábil

social, veja nosso trabalho «Qual é a massa atômica de uma unidade de custo?», publicado na Revista de Contabilidade e Informação, Editora UNIJUI.





está, inegavelmente, embebido moralmente; o normativo e o descritivo estão entrelaçados na contabilidade» (Mckernan & O'Donnell, p. 23).

Assim, não pressupomos a visão representacionista como paradigma para a construção dos fundamentos teóricos da contabilidade, mas, a objetividade da realidade externa sob o ponto de vista contábil descritivo e interpretativo. E a definição complexa dessa objetividade está fundada sob dois pilares discursivos que se complementam na compreensão da realidade externa: (1) a percepção da tese da «negação da negação contábil», concebida por Tinker e outros; (2) a «teoria das funções sistemáticas do patrimônio», do brasileiro Lopes de Sá (1992).

Condições *apriorísticas* para percepção do objeto contábil teórico, a partir da objetividade

Admitimos, *a priori*, que o objeto contábil teórico, objetivamente:

- ♦ não se confunde com qualquer outro ramo das ciências sociais (direito, administração, etc);
- ♦ não se confunde com o objeto econômico;
- ♦ não é, por nenhum meio, um subsistema das ciências econômicas;
- ♦ não é definido por conceitos contábeis empíricos;
- ♦ não é definido por normas ou padrões contábeis;
- ♦ não está vinculado a qualquer ambiente particular, como o das corporações, por exemplo;
- ♦ não está vinculado, necessariamente, à informação contábil (fidelidade representacional das demonstrações contábeis), se o objetivo teórico apriorístico é a concepção real dos ambientes sociais no qual se insere o objeto contábil.
- ♦ não sofre a ação temporal, nem espacial, mas, a ação da *autoconsciência contábil*.

Portanto, a concepção do objeto contábil teórico só é plenamente possível se estabelecido por meio de *axiomas* que suportem as instabilidades dos estudos empíricos atuais sem sofrer perdas ou mutações na sua integridade lógico-científica, e possibilite nova dimensão da objetividade empírica. A admissibilidade dos axiomas prepara a teoria contábil para os seus princípios, para as suas causas irrefutáveis. Não se trata de hipóteses monolíticas, como aquelas formuladas por Khurn e Lakatos, mas, ao contrário, trata-se da apreensão axiomática do objeto contábil puro, enquanto fundamentação lógico-objetiva, cujas consequências permitem determinar o desenvolvimento das pesquisas empíricas num caminho de construção



consistente com o mundo real, e não de conformidade com algum segmento isolado, determinante de interesses corporativos.

A lógica axiomática da *teoria da objetividade contábil* ⁶

Certamente, a lógica da *teoria da objetividade contábil*, por estar voltada para a realidade externa e não para a realidade econômica, nos impõe uma nova maneira de percebermos as relações negociais no seio da sociedade pós-industrial. Por essa razão, reinterpretemos os ambientes econômicos, sociais e naturais, baseando-nos nos axiomas de Lopes de Sá, e na argumentação de Tinker sobre os diversos mundos intercomunicantes e conectivos.

A proposta da *teoria da objetividade contábil* está baseada na convicção da existência de um esquema epistemologicamente correto para a contabilidade, imerso na realidade externa, cujo elo de ligação se dá por meio de axiomas que permitem a apreensão dessa realidade, permitindo, assim, a sua transitividade temporal e espacial. Diferentemente dos outros pesquisadores, delineamos os objetos que devem compor essa realidade externa e de que maneira eles perpassam para o universo teórico da contabilidade. É possível, com base nos argumentos de Tinker, redimensionar o universo contábil de forma mais concreta e objetiva, partindo-se da amplificação da proposta epistemológica de Lopes de Sá. Por esse caminho, é possível inferir as relações lógicas interagindo em três planos distintos:

- ♦ **Essência** (relações essenciais, Sá; posição epistêmica, Tinker)
- ♦ **Ambiente** (relações ambientais, Sá; realidade social, Tinker)
- ♦ **Dimensão** (relações dimensionais, Sá; teorias e métodos contábeis, Tinker)

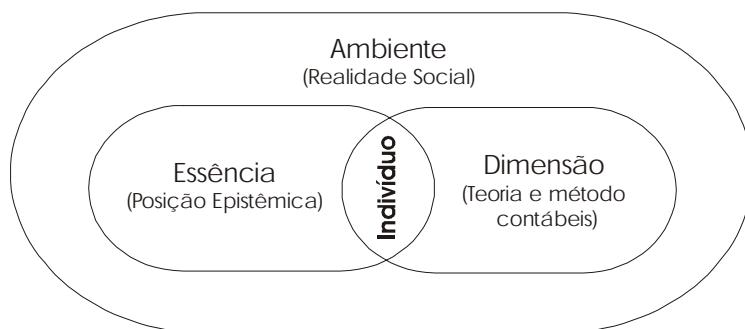
Para efeito da teoria da objetividade contábil, esses planos são desenvolvidos, teoricamente, da seguinte forma: (I) axioma da tríade lógica, como fundamento geral; (II) o plano essencial; (III) o plano ambiental; (IV) o plano dimensional; todos compostos de mundos comunicantes e interativos, cujas ações permitem à contabilidade novas dimensões.

(I) axioma da tríade lógica: planos relacionais lógicos do universo contábil intersubjetivo

Partimos do pressuposto de que a gênese do objeto contábil no mundo depende da interação de três planos, denominados de «tríade lógica da realidade objetiva» (veja abaixo Figura 01, a adaptada da Figura (2) esboçada por Tinker e outros).

⁶ O desenvolvimento detalhado de nossas idéias pode ser visto na obra «Contabilidade do Capital».



**Figura 01: A tríade lógica da realidade objetiva**

Adaptação da Teoria das Funções Sistemáticas, do Prof. Lopes de Sá e Figura 2, de Tony Tinker e outros.

Então, deduzimos que:

A inexistência de qualquer um dos três planos essencial, ambiental e dimensional, em qualquer tempo e em qualquer espaço, torna o objeto contábil impossível, pois a este compete observar, objetivamente, a transformação da riqueza permutada pelos indivíduos, sob a vigília da essência, da dimensão e do ambiente.

Lógica da tríade: a relação de troca só ocorre entre os indivíduos, numa determinada realidade social e sob determinadas regras.

Interação Lógico-dedutiva da tríade: a relação de troca somente ocorre por causa da natureza essencial do conhecimento desenvolvida entre os indivíduos (essência), sob a influência da realidade social (ambiente social) que antecipa as condições sob as quais ela deve se concretizar (dimensão social).

As nossas deduções acima não são um exercício mental em busca de *estruturas conceituais* para as demonstrações contábeis, tão pouco o raciocínio operativo em busca da fidelidade representacional, ambas mudam ao sabor do tempo e do espaço. Elas freqüentam uma outra dimensão que é a da abstração do objeto contábil no plano da apreensão objetiva, fundado nas relações interativas imutáveis, e com o propósito de perceber a transformação da riqueza individual, observando-se a transitividade temporal. Esse fundamento é o ponto nervoso para a constituição dos limites da contabilidade enquanto ciência pura, cuja *objetividade científica* toma outro curso que não aquele puramente



empírico, mas, dotado de interpretação do mundo real, no qual está inserido o objeto contábil, diferentemente daquele proposto por inúmeros pesquisadores, como, David Solomons, Brian Shapiro, R Matessich, R. Chambers, R. Sterling, Watts and Zimmerman, além de outros, na contabilidade, e Von Hayek, Von Mises, Milton Friedman e muitos outros autores, no caso da economia.

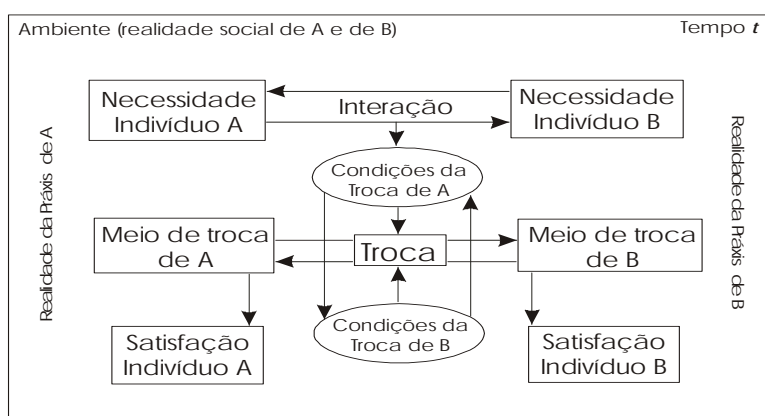
Portanto, no plano epistemológico contábil, não se trata de «representações da realidade», nem mesmo de «conceitos normativos», ou mesmo de qualquer argumento fundado nas *ciências econômicas*, mas, trata-se da realidade objetiva do mundo negocial, das relações lógicas que suportam, em qualquer tempo e espaço, as vibrações e mutações das realidades sociais operadas pelos seres humanos no manuseio de sua riqueza ou de outrem. São axiomas sobre os quais deve operar o raciocínio contábil, o qual não se confunde com qualquer outro existente. Nesse sentido, a análise das relações lógicas, pensadas por Lopes de Sá, nos possibilitaram inferir sobre a realidade relacional indissociável da tríade, de maneira transitiva, cujos argumentos podem ser re-elaborados na forma condicional:

Se inexistir o plano essencial (volição de troca), os planos ambiental e dimensional não se concretizam sozinhos, caindo no ócio; se inexistir o plano ambiental (realidade social) os outros dois (essencial/dimensional) se reduzem ao absurdo; se inexistir o plano dimensional (condições para a troca) não haverá acumulação de riqueza, mas, trocas ingênuas.

(II) axioma do plano essencial:

No *plano essencial* o indivíduo é *interação* – relação interativa em busca da satisfação de suas necessidades.

Figura 02: Epistemologia Genética da Intersubjetividade das Trocas



De: Valério Nepomuceno





1. Não existe troca se não houver interação social entre os indivíduos A e B, motivados por alguma necessidade objetiva socialmente, e subjetiva individualmente (a realidade da práxis é exercida em A em diferente caminho daquela exercida em B), daí a necessidade das condições de troca;
2. não existe troca se as condições de A não preencherem as expectativas de satisfação de B (contida na realidade da práxis de B), e a recíproca também é verdadeira;
3. não existe troca se o meio de troca de A não preencher as expectativas de satisfação de B (contida na realidade da práxis de B), e a recíproca também é verdadeira.

Todos os elementos genéticos, necessários à troca intersubjetiva, estão expressos graficamente no fluxo acima: indivíduos (desejo); meio de troca (mercadoria); condições de troca (dimensão); e a realidade da práxis de cada indivíduo (cultura). É a expressão celular do mercado construída pela sociedade dos indivíduos no curso da história humana. Foi assim na cultura suméria, egípcia, grega, romana, indiana, asiática, no mundo ocidental, e assim permanece ainda hoje, e nada nos indica que será diferente no futuro. Essa realidade objetiva é indissociável de seus elementos constitutivos e nos parece ser o esquema mais correto e estável para descrevê-la.

É necessário, contudo, compreender-se qual a importância da *realidade da práxis* e o seu significado, tendo em vista os indivíduos sociais. Para os nossos propósitos, a *realidade da práxis* é compreendida como sendo o nicho da realidade social onde se encontra o indivíduo, cuja influência interativa determina o seu comportamento social e seu grau de satisfação. Ela é, no mundo pós-industrial, muito mais ativa e mais subliminar em suas influências do que no passado e assimilada diferentemente pelos indivíduos. A sedimentação da realidade da práxis, fruto de programas mentais, ao longo do tempo, é denominada de cultura.

A concepção genética das trocas, descrita acima, demonstra o quanto as idéias de Hayek, Mises, Solomons, Brian Shapiro e muitos outros são equivocadas ao perceberem no instrumento da demonstração contábil, e não nas relações sociais, a *realidade da práxis contábil* (realidade objetiva). A *realidade da práxis* é que determina a realidade contábil e não a realidade da *informação* contábil que determina a realidade da práxis, como imaginaram alguns autores (tese da representação, a partir da teoria da verdade correspondente). Essa realidade está diretamente vinculada ao grau de acumulação de conhecimento pelas sociedades em diferentes épocas. Portanto, a



informação objetiva deflue da intersubjetividade dos indivíduos no sentido da consolidação de suas satisfações pessoais. E isso só ocorre de maneira interativa. Nenhuma necessidade de troca individual se realiza por si só, e isso é axiomático. Talvez essa seja a razão pela qual a partida dobrada, por ser a expressão da interatividade entre dois indivíduos, tenha atravessado milênios sem se conseguir substituí-la.

A interação lógica da tríade, no entanto, está sujeita a fatores de *externalidade* enquanto elementos intrusivos e socializadores das relações sociais construtivas (ambiente das trocas). Assim, a concepção mais atual de *realidade da práxis* deve conter instrumentos de regulação econômico-social que não são definidos, ou não podem ser definidos pelos indivíduos totalmente, mas pelo estado, por meio de normas. No caso do meio-ambiente, por exemplo, é necessária a regulação pelo estado e por outros organismos naquilo em que as exorbitâncias são cometidas contra a sociedade humana, ou que leve a sua extinção.

Essa interação lógica imutável faz mudar o foco da representação das demonstrações contábeis enquanto centro gravitacional para algo mais amplo e mais complexo, que são as relações sociais percebidas objetivamente e com transitividade temporal. A lógica da objetividade permeia os ambientes sociais enquanto elementos associativos das relações negociais. Portanto, essa percepção altera profundamente a convivência da ciência da contabilidade com seu eixo gravitacional empírico (demonstração contábil) para a percepção das ações humanas negociais no seio das sociedades, consubstanciando-a extensivamente numa ciência social. A ausência de percepção do mundo real, extensivamente (essência, ambiente e dimensão), tem prejudicado a visualização das reais dimensões da informação contábil.

(III) axioma do plano ambiental:

No *plano ambiental* o indivíduo é *ação construtiva* – social, política, econômica, científica, cultural, intelectual. Apreender, objetivamente, o *plano ambiental* (realidade social do ser) significa perceber o *plano essencial* enquanto inter-ação no sentido da ação construtiva e historial do conhecimento objetivo.

Para os propósitos deste estudo denominamos de *indivíduo invisível* aquele que detém o capital monetário, e de *indivíduo visível* àquele que detém o capital humano.

A ação construtiva se processa, historicamente, sob as bases de uma realidade objetiva cuja estrutura essencial é estável, qualquer que seja o tempo/espço. Essa estabilidade pressupõe a ocorrência inalterável





da estrutura ao longo do tempo, possibilitada pela objetividade da ação construtiva. A atividade de geração de riqueza possui estruturas comuns que podem ser apreendidas de maneira objetiva, diferentemente de outras ciências sociais. Os componentes indispensáveis dessa estrutura, que denominamos de ações societais construtivas, podem ser delimitados em: *capital* (próprio/terceiro); *matéria-prima*; *mão-de-obra* e *produto final*. Se visualizarmos essa estrutura composta de indivíduos, então, teríamos: *capitalista*; *fornecedor*; *empregado*; e *consumidor*. A ação construtiva depende essencialmente desses indivíduos num processo indissociável e interativo.

A acumulação do conhecimento objetivo dos indivíduos braçais (artesãos) ou dos indivíduos inteligentes (tecno-estruturado) é o ponto determinante do desenvolvimento das relações capital-trabalho, configurando, assim, o aperfeiçoamento das sociedades tecnológicas que determinam o modo de produção em cada época. Se o plano ambiental, onde estão imersos os indivíduos invisíveis e visíveis, é um componente indispensável para a consecução das trocas interessadas, então, o papel exercido pela realidade da práxis sobre esses indivíduos, ao efetivarem suas trocas, depende do grau de conhecimento tecnológico acumulado em cada sociedade e em cada época. O conhecimento tecnológico, assim, é o determinante da realidade objetiva da práxis negocial e ela jamais prescindiu da contabilidade para o seu controle e verificação. Isso nos conduz a presumir que o conhecimento objetivo contábil deve estar justaposto ao conhecimento tecnológico o suficiente para poder identificá-lo e interpretá-lo para os propósitos de mensuração e avaliação, de conformidade com a realidade da práxis de cada sociedade. Então, podemos afirmar que:

1. *A realidade objetiva das relações econômico-sociais entre o indivíduo invisível e o indivíduo visível é consequência do conhecimento tecnológico acumulado em cada sociedade. Conseqüentemente, o conhecimento objetivo contábil é influenciado pelo conhecimento tecnológico desenvolvido pelas relações negociais.*
2. *As relações negociais, independentemente de qual seja a sociedade, conduzem sempre à construção de estruturas idealmente estáveis e objetivas no que se refere às trocas interessadas. Essas relações são complexas na medida de seu grau de interatividade social: quanto maior o grau de interatividade social maior a complexidade das ações negociais.*

Por outro lado, os fatores econômicos, políticos, culturais, contábeis, inequivocamente, desencadeiam processos de transformação nos



cenários sociais e também na concepção dos objetivos contábeis, com maior ou menor grau de complexidade. Ao processo de transformação nos cenários sociais denominamos de *ações intrusivas*. As ações intrusivas desencadeiam processos ativos ou reativos que denominamos de *autoconsciência*⁷. Quando tais ações ocorrem no seio da contabilidade, denominamos de *autoconsciência contábil*. Indivíduos pertencentes a cenários distintos (realidade da práxis A e B, da Figura 02), no momento das trocas, interagem entre si, estabelecendo regras objetivas de convivência (ação construtiva). Em tese, ambos assimilam a influência dos dois cenários. Entretanto, essa assimilação depende de dois fatores: (1) do grau relativo de conhecimento objetivo; (2) do grau de flexibilidade (ou rigidez) dos seus construtos sociais (Hofstede, 1984).

Assim, os indivíduos são agentes transformadores dos cenários por serem ativos ou reativos, dependendo das condições societais desses cenários e de suas percepções objetivas em relação aos elementos intrusivos (Harrison e McKinnon, 1986; Ahmed Belkaoui, 1996; Cohen e outros 1993; Josephine Maltby, 2000). Podemos, então, inferir que:

3. *Se a regra objetiva intrusiva (interna ou externa) é anulada por ações reativas, o status quo comportamental da sociedade tende a permanecer o mesmo, portanto, estável. Se a regra objetiva intrusiva (interna ou externa) não é anulada por ações reativas, o status quo comportamental da sociedade tende a se alterar, gerando, portanto, instabilidade.*

Por analogia, pode-se enunciar que:

4. *Se a regra contábil intrusiva (interna ou externa) é anulada por ações reativas, o status quo da realidade contábil tende a permanecer o mesmo, portanto, estável. Se a regra contábil intrusiva (interna ou externa) não é anulada por ações reativas, o status quo da realidade contábil tende a se alterar, gerando, portanto, instabilidade.*

Portanto, a síntese axiomática das afirmações (1), (2), (3) e (4) pode ser assim enunciada:

5. ***O satus quo da realidade contábil depende da objetividade das ações dialéticas dos seres humanos no interior de cada sociedade.***

⁷ Para maior compreensão acerca do sentido de *autoconsciência*, vide a obra do filósofo alemão Norbert Elias «A sociedade dos indivíduos», editora Jorge Zahar Editor (1996).





O axioma acima está construído sob três fundamentos que nos parecem indissociáveis: a realidade contábil; a objetividade das ações ativas-reativas; e o interior de cada sociedade. Esses fundamentos conectivos tornam impossível a pretensão de um objeto contábil neutro e externo à realidade objetiva (fidelidade representacional), porque a realidade contábil não pode ser dissociada da realidade objetiva das ações dialéticas no interior de cada sociedade. Por essa razão é impossível à contabilidade «fotografar» a realidade, como defendeu David Solomons e outros, sem que ela própria não participe dessa fotografia. Isso faz com que a linguagem contábil, como resultado da realidade objetiva, seja um agente de transformação de cada ambiente social.

(IV) axioma do plano dimensional: a dinâmica da autoconsciência contábil

No *plano dimensional* o indivíduo é *ação restritiva*. É a ação humana que se ocupa dos métodos e técnicas contábeis, das normas, das regras ética e moral, e dos padrões contábeis, fundados, de maneira indissociável, nos planos essencial e ambiental, que é reformulada e adaptada de tempos em tempos pela autoconsciência.

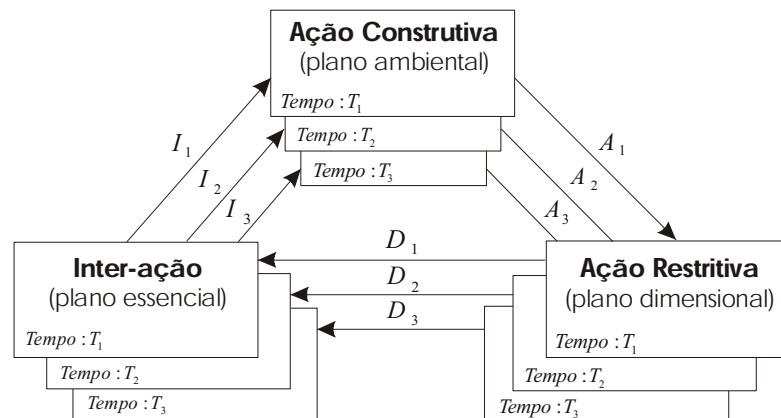
A *ação restritiva* é o ato de dar sentido estrito, dimensão, ou interpretação e delimitação dos espaços de convivência, que possibilite a inter-ação e a ação construtiva dos seres humanos, num caminho *ético autoconsciente*.

Certamente, a linguagem contábil, no contexto da sociedade pós-industrial, possui funções mais complexas do que estabelecer apenas o resultado contábil. E a complexidade dessas funções depende do grau de conhecimento objetivo que os indivíduos adquirem no ambiente social, marcadamente, fundado em aspectos descritivos e normativos. A dimensionalidade contábil, por essa razão, não é algo que se define completamente no campo das certezas universais, mas nas interpretações construtivas acerca da realidade da práxis. A ação restritiva, assim, para os efeitos contábeis, é o arcabouço ético-normativo da sociedade dos indivíduos cuja dinâmica estrutural se refaz de conformidade com cada época, cada lugar e de acordo com a lógica da autoconsciência.

Se admitimos a tese de Norbert Elias de que a sociedade dos indivíduos, periodicamente, adquire autoconsciência, e que ela não é promovida por um indivíduo somente, mas pelas sociedades como um todo, então, é possível identificar no seio da contabilidade as mesmas influências transformadoras, que denominamos de *autoconsciência contábil*, cujos níveis são identificados por A_1 , A_2 e A_3 (vide figura 03 abaixo).



Figura 03: A autoconsciência contábil na sociedade dos indivíduos



Por esse caminho, podemos deduzir que:

1. Para cada nível de autoconsciência contábil (A_1 , A_2 e A_3) alcançado há uma dimensão contábil (D_1 , D_2 e D_3) estabelecida, cujas características interpretativas são próprias de cada tempo (T_1 , T_2 e T_3), e motivadas pelas Inter-ações (I_1 , I_2 e I_3), sem, contudo, perder os seus elementos substanciais adquiridos ao longo do tempo (aumento do grau de complexidade do conhecimento contábil objetivo).

No entanto, essas características interpretativas não são totalmente homogêneas, dependendo do grau de conhecimento objetivo tanto da contabilidade quanto das ações negociais desenvolvidas em cada sociedade em particular. Assim, podemos enunciar que:

2. Quanto maior for o grau de proximidade entre o conhecimento contábil objetivo e a realidade da práxis, maior será a capacidade descritiva da contabilidade e mais exata será a sua dimensão. A desconexão entre a realidade da práxis e a dimensão contábil significa ausência de autoconsciência contábil. Tal desconexão pode ser percebida pela presença de Inter-ações I , convivendo com o nível de autoconsciência contábil A , cuja dimensão contábil permanece em D .

Quando isso ocorre, o conhecimento contábil objetivo acumulado é questionado e considerado insuficiente para interpretar o conhecimento objetivo societal, ampliado por novas ações construtivas transformadoras. A explicação para tal ocorrência está no conhecimento contábil objetivo fundado em posições societais anteriores, gerando *confusão* entre os conhecimentos societal e contábil. Nas duas últimas





décadas, incontáveis declarações de inúmeros pesquisadores contábeis e de organismos internacionais (como já vimos), têm demonstrado esse *estado de confusão*. A reação inicial, contudo, é de retorno aos elementos substanciais da contabilidade, numa tentativa de estabilizar seus conceitos. Por causa disso, as ações restritivas (*dimensionalidade contábil*) sofrem, temporariamente, crises conceituais e de aplicação prática na medida em que os conceitos novos, estruturados pela realidade da práxis, são confrontados com conceitos «antigos». Ações reativas, portanto, são desencadeadas no sentido de retornar à estabilidade dimensional anterior. Podemos, então, teorizar que:

3. *A autoconsciência contábil é a constatação de um estado de confusão entre a dimensão contábil e a realidade da práxis.*
- 3.a. *Os conflitos dimensionais da contabilidade decorrem da formação de novos níveis de interpretação da realidade social, ainda incompreensíveis contabilmente.*

É exatamente o que está ocorrendo no momento atual, quando a sociedade pós-industrial questiona seus «antigos» valores contábeis e tenta desenvolver um novo modelo dimensional para a contabilidade. E o caminho possível para superar tais dificuldades não pode ser encontrado na visão representacionista, tampouco na fidelidade representacional, ou mesmo na elaboração de estruturas conceituais idiossincráticas, mas, no reexame profundo das alterações dos planos essencial e ambiental, no sentido do redimensionamento das interpretações contábeis por meio da verificação dos elementos intrusivos provocadores de tal estado de confusão; portanto, estimulando a *autoconsciência contábil*. A visão representacionista da contabilidade, que pretende à impossível neutralidade científica, nos parece conduzir à edificação de uma estrutura que não corresponde à realidade objetiva, visto que tal realidade é algo percebido segundo um naturalismo científico inapropriado para uma ciência social, e de conformidade com as conveniências corporativas do modelo econômico. A visão representacionista é incapaz de perceber e interpretar toda a extensão da realidade social. Ao contrário, o objeto contábil é visto como algo estável, por natureza, e deve ser aprimorado na sua pretensão de fidelidade representacional de forma presumivelmente neutra, sem qualquer atenção ao plano da dimensão contábil, enquanto parte da realidade, e suas conseqüências no seio do ambiente social.

Na sociedade pós-industrial, se levarmos em conta o modelo econômico adotado, especialmente o estadunidense, a dimensão contábil do *resultado* das trocas, promovidas entre as corporações, tornou-se mais do que relevante; ela é vital para a sua continuidade. Esse



comportamento, ainda muito restrito às corporações, revela a profunda dependência entre dimensão contábil (resultado) e realidade social da corporação (necessidade de capital). Por essa razão, o fundamento operativo dos mercados de capitais ainda se baseia inteiramente na figura do *resultado contábil marginalista* (despesa – receita). E é exatamente esse *resultado* que tem viabilizado amplas margens de manobras por parte do *top business* (manipulação dos números), conduzindo ao descrédito a sua veracidade. É um momento crucial para as corporações visto que elas são financiadas, em boa parte, pela poupança dos indivíduos comuns (aplicadores), que necessitam ser convencidos de resultados sempre positivos.

Entretanto, para tentar suprir tais deficiências de exatidão das dimensões contábeis, as ações ativas implementadas pelas corporações (com a colaboração dos auditores e organismos contábeis) são direcionadas para a criação de instrumentos reguladores que permitam maior visibilidade do «going concern» (continuidade da corporação). Essas ações estão centradas, basicamente, em:

1. implementação do *fluxo de caixa futuro descontado*, cuja finalidade é tentar demonstrar a continuidade segura da corporação ao longo do tempo.
2. atualização dos valores do balanço patrimonial (ativo e passivo) por meio do conceito de *valor justo* (*fair value*).
3. o desenvolvimento de um novo *resultado contábil*, denominado pelos ingleses de *segundo resultado contábil*, baseado nas operações financeiras decorrentes de derivativos e outros instrumentos financeiros.
4. além disso, a tentativa de estabelecer um discurso coerente em torno dessas medidas a partir de um outro conceito amplo: o da *governança corporativa*, que pretende suavizar e garantir as relações negociais com o meio social.

Justificativa para tais alterações: as dimensões contábeis tradicionais não conseguem mais expressar a realidade social das corporações (*estado de confusão* entre o conhecimento objetivo da realidade e o conhecimento contábil objetivo).

A queda da relevância do resultado contábil marginalista

Se durante quase todo o século XX o resultado contábil marginalista foi a referência relevante para o cálculo do *surplus*, neste início de século tal instrumento tem perdido a relevância devido as significativas





transformações pelas quais têm passado a realidade social, incluindo-se as corporações, com maior ênfase. Os pesquisadores contábeis, há muito, refugiaram seus conceitos contábeis de riqueza e de resultado da riqueza nas idéias econômicas preconizadas por economistas, como: Hicks (1939), Von Hayek (1941), Pigou (1941), além de outros. Se, quando do desenvolvimento científico do resultado contábil, o objetivo de Schmalenbach (1919) era identificar e explicar a dinâmica econômica das empresas, hoje, esse objetivo tornou-se insuficiente em face dos novos conhecimentos objetivos agregados às ações tecnológicas e mercadológicas. Pelo menos, cinco fatores econômico-sociais básicos podem ser apontados nesse sentido: (1) o surgimento da verdadeira sociedade anônima, cuja participação dos indivíduos não se limita mais a uns poucos investidores (globalização do capital social); (2) a formação de extensas redes de mega-corporações transnacionais que nada se parecem com as empresas tradicionais; (3) o desenvolvimento do indivíduo tecno-estruturado (capital intelectual); (4) o alerta para a reformulação do processo de produção por causa das irreparáveis agressões ao meio ambiente natural; (5) a criação de novos mecanismos de expansão do crédito, por meio de derivativos e outros instrumentos financeiros (capital ficcional), tudo isso tem criado problemas para a linguagem contábil, além do vertiginoso aumento na velocidade das trocas.

Esses fatores têm desencadeado um distanciamento entre o resultado marginalista e a realidade social, cuja dimensão contábil não consegue interpretar nem descrever essa realidade a partir de seus conhecimentos objetivos estabelecidos no período da Revolução Industrial. A opacidade dos valores expressos pela contabilidade não permite alcançar a diversidade de ações construtivas processadas com enorme velocidade por todos os atores. O exemplo mais consistente e irrefutável dessa realidade desconexa e confusa pode ser extraído do próprio cenário norte-americano, onde nem sempre os elevados resultados contábeis marginalistas garantem a solidez dos investimentos ou mesmo a continuidade da corporação, porque eles são facilmente manipulados pelos gerentes. Portanto, é possível afirmar que:

4. *O resultado contábil marginalista é insuficiente para expressar a nova realidade social na qual estão inseridos os indivíduos invisíveis.*

A ética da eficácia funcional do resultado: o redimensionamento da práxis contábil

Admitimos como premissa de nossas teses que é possível descrever a realidade contábil a partir de teses epistemológicas, e todo o nosso estudo, desde o início, perseguiu essa premissa; admitimos também,



por consequência da primeira premissa, que a objetividade é uma matéria de grau, e isso produz variações na capacidade de assimilação do conhecimento contábil de conformidade com cada época, cada cenário ou sociedade enfocada (autoconsciência contábil); admitimos também que as descrições e interpretações contábeis estão entrelaçadas nos objetos normativos, o que faz da ciência contábil um instrumento sujeito a adaptações em seus tempos, e profundamente vulnerável se trabalhada sob o enfoque puramente pragmático (tese da neutralidade).

O normativo, no caso contábil, não pressupõe a regência do formalismo legal, tampouco a construção de estruturas conceituais, mas, a eticidade estabelecida por meio da conduta humana na percepção dos caminhos do razoável na construção da riqueza individual. A razoabilidade pressupõe a convergência das ações humanas no sentido da ação construtiva eficaz, a partir de um novo contrato entre *indivíduo invisível*, *estado* e *sociedade*, o qual deve ser consequência do processo da autoconsciência social. A eticidade contábil pressupõe uma lógica científica para a interpretação do processo de acumulação da riqueza, sem provocar, contudo, obstáculos aos fundamentos da manutenção do capital, pedra angular do capitalismo. Essa, talvez, seja uma das tarefas mais complexas da ciência da contabilidade: estabelecer fundamentos éticos para a conservação do capital dos indivíduos invisíveis que não se baseie somente no resultado marginalista. A lógica estabelecida pelos neoclássicos provou ser eficaz na apuração do resultado marginal das empresas, mas tem sido altamente ineficaz em relação à manutenção permanente de suas estruturas operativas (continuidade do negócio), além do desvio de suas reais finalidades quando o foco é o indivíduo comum (aplicador no mercado de capitais).

Portanto, é necessário um novo modelo de informação contábil que garanta a estabilidade e a segurança do crescimento, ambas associadas à responsabilidade social. Tal modelo deve exigir um comportamento ético e responsável dos indivíduos invisíveis e visíveis. Por essa razão, buscamos no conceito de *eficácia funcional*, pensado por Lopes de Sá, uma alternativa de eticidade contábil, cujo equilíbrio deve estar na conjugação de vários fatores autônomos e interativos, denominados de *relações dimensionais* (dimensionalidade contábil). Tal proposta nos parece ser capaz de quebrar a escalada incontrolável da voracidade dos gerentes das corporações, permitindo maior visibilidade informacional, e promover o seu crescimento equânime. De acordo com as teses de Sá, a capacidade gerencial não está nas metas de resultados contábeis marginalistas, mas, no equilíbrio das relações dimensionais, possibilitado pelo controle da informação contábil em diversas dimensões. A empresa, denominada por ele de «célula social», não é vista sob o ângulo de um resultado somente, como defenderam





os neoclássicos, mas, também sob os ângulos da liquidez, do econômico, do vulnerável, da produtividade, da estabilidade, da elasticidade⁸. O equilíbrio desses diversos ângulos viabiliza a estabilidade e a prosperidade da empresa. E esse deve ser o desafio gerencial dos indivíduos invisíveis na sociedade pós-industrial.

A eficácia funcional dos diversos resultados, em harmonia, é a capacidade de a empresa alcançar objetivos previamente estabelecidos, e de maneira responsável socialmente. Nesse sentido, a objetividade, como previmos em nossa teoria, centra-se em três vértices principais: (a) resultado das ações (econômico); (b) socialidade das ações (social); e (c) ambientalidade das ações (ambiental). A construção e a manutenção desses três vértices certamente propiciará um regime harmônico e mais transparente à empresa de capital aberto, e maior fiabilidade gerencial à empresa de capital fechado.

(a) resultado das ações

É a dimensão funcional contábil das ações empreendidas pelos indivíduos invisíveis, num determinado contexto social, cujo interesse não se concentra no resultado contábil marginalista somente, mas, em outras dimensões contábeis que permitem maior visibilidade social dos resultados das trocas interessadas.

(b) socialidade das ações

É a dimensão funcional contábil das ações empreendidas pelos indivíduos invisíveis e visíveis, num determinado contexto social, direcionada para explicar a realidade da práxis a partir das relações sociais desencadeadas pelos diversos atores participantes das trocas interessadas.

(c) ambientalidade das ações

É a dimensão funcional contábil das ações empreendidas pelos indivíduos invisíveis, num determinado contexto social, cujo interesse é explicar a realidade da práxis a partir das relações negociais que envolvem meio ambiente natural, desencadeadas pelos diversos atores participantes das trocas interessadas, permitindo maior visibilidade social de seus resultados.

A eficácia funcional não privilegia o marginalismo enquanto concepção finalista das trocas interessadas, mas, o princípio da responsabilidade

⁸ Sugeri a criação de duas novas dimensões contábeis, para maior completude das ações gerenciais: a *socialidade* e a *depletividade*.



social das trocas, baseado na multi-dimensionalidade da informação contábil. A socialidade e a ambientalidade são os novos instrumentos de equilíbrio informacional na consecução dos resultados das trocas interessadas.

Na sociedade pós-industrial, lucrar não é o único objetivo. A escassez de capital das corporações da «velha» economia, o surgimento da «nova» economia e a presença dos indivíduos comuns (aplicadores) no seio das sociedades negociais têm determinado novas exigências informacionais contábeis que devem se traduzir em uma maior visibilidade dos resultados das trocas interessadas.