

OS CONSTRUTOS E A CRISE CONCEITUAL CONTÁBIL

“Quando um grupo é suficientemente forte para dominar um outro e tirar proveito disso, não hesitará em fazê-lo. Mesmo que o Estado se abstenha da agressão, empresas e indivíduos não aguardarão a permissão para agir. Pelo contrário, agirão no seu próprio interesse, arrastando outros com eles, inclusive o estado.”

David S. Landes, 1998

Valério Nepomuceno
Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis

O trabalho apresenta uma visão crítica dos conceitos contábeis ao longo da história e evolução do conhecimento contábil, a partir do pensamento de vários autores segundo o desenvolvimento econômico, político e social, enfocado nos trabalhos de Mattessich, Hofstede, Kapaya, Sá e de trabalhos produzidos pelo próprio autor, concluindo pela contribuição de todos para o desenvolvimento do conhecimento contábil.

INTRODUÇÃO

Desde o final da segunda fase da Revolução Industrial que correntes doutrinárias da contabilidade vêm se debatendo com a questão sistêmico-conceitual entre capital, resultado e valor. Inúmeros métodos e paradigmas foram desenvolvidos na tentativa de equacionar tais problemas. Já no início deste século, os pesquisadores (especialmente os alemães) se conscientizaram de que esses conceitos permeavam para o campo da ética.

A partir da década de 80, uma nova discussão surgiu em torno do objeto contábil: a sua relativização por causa de fatores culturais. Inúmeras outras tentativas de redefinição do objeto contábil, que agora, além de social, é também cultural, têm sido experimentadas desde então. Um pouco antes dessa época surge também, por fortes pressões político-comerciais, a tentativa de “padronizar” a contabilidade em nível internacional. Cushing citado por Mattessich (1995a, p. 140) faz a seguinte declaração:

“No século XX, as pressões governamentais e o processo de elaboração das normas contábeis uniformes, mudaram drasticamente a natureza de nossa disciplina e precipitaram uma profunda crise, a qual, por seu turno, incitou a procura dos fundamentos da contabilidade e o compromisso de uma abordagem mais científica”.

É possível que o movimento cultural, dentro da contabilidade, tenha se fortalecido em detrimento da rápida tendência de padronização contábil. No final desta década, acirra-se também a discussão sobre a contabilidade ambiental.

Os anos 90 podem ser denominados de “a década da crise conceitual” na contabilidade, movida, basicamente, por dois fatores: de um lado, conflitos paradigmáticos entre norma, valor e cultura, fenômeno sócio-econômico e tecnologia; e, de outro lado, a tentativa de normatizar – prescrever padrões – a contabilidade no mundo todo (especialmente, nos países em desenvolvimento) por meio de organismos internacionais influentes. A corrente culturalista, que vem ocupando boa parte dos debates da atualidade, tem reexaminado a contabilidade a partir de fatores culturais – admissão do *juízo de valor* e dos *construtos contábeis* – desenvolvidos por meio de pesquisas empíricas, utilizando-se a sociologia aplicada, antropologia social e psicologia. As duas, a normativista (prescritiva) e a culturalista, são antagônicas, por princípio.

As pesquisas empírico-sociais desencadeadas na contabilidade datam do início da década de 80, com os trabalhos do holandês, Geert Hofstede, cuja estrutura conceitual orientou este trabalho. Além de Hofstede, apresentamos também alguns resultados alcançados por Ahmed Belkaoui, Cohen e outros, e que seguem a mesma linha crítica no sentido de novas perspectivas contábeis.

No final, após a discussão de alguns casos de conflitos conceituais contábeis, esboçaremos, rapidamente, algumas das novas idéias apresentadas por R. Mattessich e Lopes de Sá, que já estão voltadas para a temática aqui abordada.

Portanto, o presente assunto envolve duas discussões: *construtos x normas (padrões)* contábeis. Abordaremos os aspectos determinísticos e

relativistas da cultura contábil, por meio dos construtos. Essas inferências nos possibilitarão visualizar melhor o cenário das normas internacionais de contabilidade (centro das atenções dos organismos contábeis internacionais).

“HARMONIZAÇÃO PARA ‘NÓS’ E PADRONIZAÇÃO PARA ‘ELES’?”

O sociólogo italiano, Domenico Masi, em recente visita ao Brasil para lançar seu livro “A emoção e a regra”, comentou sobre o fato de o mundo inteiro ver as mesmas imagens, ler as mesmas coisas, falar sobre os mesmos assuntos: “isso decorre da intensificação do processo de informatização do mundo moderno, cujas consequências ainda são imprevisíveis, e tem provocado um grande debate global sobre a questão do homem imerso em seu local, em sua região” (debate da comparabilidade). Masi tem razão, e é bem possível que a tecnologia tenha possibilitado hoje, melhor do que em qualquer outra época, a comparação das desigualdades, das diferenças políticas, sociais, econômicas e religiosas e não creio que sejamos conduzidos à similaridade cultural, ao contrário.

Por outro lado, é preciso perceber no conteúdo dessas aparentes “trocas” de informação o que é interesse unilateral e o que é identidade cultural de cada povo. Há de se ter o cuidado com interesse ideológico, disfarçado de “moderno” e recheado com glacê de marketing e que tem nos conduzido ao “espírito de imitação”, por razões de subserviência¹.

Embora pareça paradoxal, a atenção ao cenário contábil internacional nos auxiliará a compreender melhor as nossas dificuldades domésticas, especialmente as de natureza científico-doutrinárias. A harmonização ou a padronização contábil do mundo, pelos países desenvolvidos, é algo que merece atenção de toda a classe contábil “terceiromundista”, por causa dos inevitáveis conflitos conceituais que poderão surgir internamente nesses países.

Um exemplo concreto da preocupação com a normatização é manifestada por Abdallah (1999) quanto à introdução das normas internacionais em países como Kuwait, Egito, Arábia

¹ Recentemente, a Profa. Maria Sylvania Carvalho Franco, titular da cadeira de Filosofia da USP, em entrevista à televisão destacou que “enquanto pensarmos como colonizados não teremos futuro”.

Saudita, onde a questão religiosa está profundamente arraigada à cultura. Sobretudo, porque o Alcorão proíbe o “*riba*” (juros) (Abdallah, 1999, p. 17) e “o islamismo não é exatamente uma religião, mas um caminho de vida para o muçulmano...” (Abdallah, 1999, p. 16). Por isso, o Alcorão, como código de ética, trata também da falência, da negociação comercial, dos contratos, da responsabilidade contábil, transações bancárias, etc. E há sérios conflitos entre os princípios éticos do Alcorão e os princípios contábeis ocidentais. Acrescenta Abdallah (1999, p. 18):

“pode não ser prático pegar emprestado o sistema contábil ocidental e implementá-lo nos países em desenvolvimento, porque eles podem não ser apropriados ao ambiente do oriente médio”.

É possível que não seja prático, também para os latinos, “pegar emprestado” o sistema contábil norte-americano, pelas mesmas razões (culturais), embora não tenhamos diferenças tão radicais quanto aquelas dos muçulmanos.

Por outro lado, Kapaya (1999, p. 3), cujo curioso título “peguei emprestado” para dar nome ao presente tópico, chama atenção para o seguinte fato que deve ser motivo de reflexão:

“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 entrada ou influência no debate da harmonização, tem sido ‘encorajada’ ou, de outra maneira, ‘persuadida’ a adotar tais padrões internacionais como seus próprios padrões”.

A França, por exemplo, pelo fato de ter adotado, anteriormente, algumas regras contábeis estabelecidas pelas Diretivas Européias, não abandonou a sua estrutura contábil, fundada no

Plan Général de Comptabilité, o qual foi exaustiva e cientificamente pensado há mais de cem anos. O mesmo tem ocorrido com a Inglaterra, Estados Unidos (apesar do fiasco das *estruturas conceituais* da FASB) e outros países da Europa.

A Hungria, no entanto, no início dos anos 90, “incorporou” quase que totalmente as Diretivas Européias, quando da abertura de sua economia, sofrendo profundas deformações e choques culturais (ainda pouco estudados), e até mesmo comprometendo, ou melhor, agravando ainda mais a economia húngara². O mesmo vem ocorrendo com vários países da ex-União Soviética. A China é um caso particular, pois caminha vagarosamente no sentido da adoção de regras contábeis ocidentais, sem abrir mão de suas prerrogativas político-culturais. Sobretudo, porque ela vem estudando, pacientemente, a adequação das regras ocidentais ao cenário chinês. Tal medida visa a evitar o que ocorreu na Hungria. E é o que vem ocorrendo, inadvertidamente, com inúmeros países que têm adotado modelos produzidos pelos norte-americanos e europeus³.

EXPORTAÇÃO DE MODELOS E A INDIGESTÃO CULTURAL: “AS TECNOLOGIAS NÃO SÃO NEUTRAS EM RELAÇÃO AOS VALORES”

As pesquisas recentes têm confirmado que a adoção de novas tecnologias, trazidas dos países do centro para os periféricos, não tem, ao contrário do que se esperava, alcançado êxito, por razões culturais. Hofstede (1980) tem abordado esse assunto com muita propriedade em sua obra *Culture's Consequences...* Embora ele trate especificamente da questão da gerência (*management*), creio que podemos aproveitar suas pesquisas para o presente tópico.

Segundo ele, no campo da teoria da motivação, quem melhor tratou do assunto foi Sigmund Freud, mas

“ele, raramente, é citado na literatura gerencial norte-americana sobre ‘motivação’ [...] Em vez disso, os teóricos populares da motivação, na literatura norte-americana, são David McClelland, Abra-

2 Ver trabalho de minha autoria “Do outro lado do mundo: a mesma face da moeda”.

3 Hofstede, se estivesse elaborando o seu trabalho hoje, certamente, encontraria elementos empíricos extremamente fecundos para as suas conclusões, tendo em vista os acontecimentos recentes no leste europeu.

ham Maslow, Frederick Herzberg e Victor Vroom” (Hofstede, 1980, p. 255).

A justificativa encontrada por ele é de que a teoria freudiana é essencialmente austríaca, diferente, portanto, do perfil cultural norte-americano (menor evitação de incerteza e um elevado grau de individualização, o que os motiva muito mais para o “envolvimento calculista” nas organizações).

“Isto explica a popularidade, nos Estados Unidos, das teorias da expectativa da motivação, as quais vêem as pessoas como arrastadas pela expectativa de resultados, muito mais conscientemente (Vroom, 1964), em vez de arrastadas pela direção do inconsciente” (Hofstede, 1980, p. 255).

Os norte-americanos desenvolveram os seus próprios modelos e de acordo com a realidade cultural deles, o que é louvável. O que não é louvável é que toda essa literatura seja “repassada” para outros países despreparados cientificamente e com enormes diferenciações culturais, como é o caso do Brasil, por exemplo⁴.

Segundo os relatos de Kapaya (1999), muitas vezes, junto com os pacotes financeiros de organismos internacionais, vem também o pacote de “normas” contábeis “recomendado” ao país devedor (caso da Hungria, por exemplo). Ele denuncia ainda que:

“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” (Kapaya, 1999, p. 3) (grifo nosso).

Essa deve ser a preocupação central: as tecnologias contábeis não são neutras, quando se trata de valores culturais. Lamentavelmente, nos países da periferia, há sempre quem aceite patrocinar os interesses científicos, ditos de “primeira” linha e que, geralmente, são lesivos ao fomento e à maturidade de uma base científica própria desses países. É possível que em muitos casos haja mesmo despreparo científico desses indivíduos e instituições. Uma coisa é o debate científico do que ocorre no mundo, outra é implantar, como “norma”, o que não foi suficientemente digerido do ponto de vista científico. E temos que nos preocupar com isso. Com efeito, vejo com entusiasmo iniciativas como os “Seminários Latinos de Cultura Contábil”, que têm à frente o pesquisador Lopes de Sá.

Hofstede (1980, p. 258-260) faz a seguinte denúncia que é aplicável ao presente caso:

“As teorias americanas de liderança têm sido amplamente exportadas para todas as partes do mundo, num caminho normativo, sem restrições culturais. Elas ensinam aos estrangeiros, em escolas de negócios e empacotam kits para trainees e soldados das companhias e organizações estrangeiras. O que acontece na prática, quando as teorias norte-americanas são ensinadas aos estrangeiros – e isto é inferido da experiência e observação pessoais – é que as teorias pregadas não são praticadas. Os gerentes sensatos, entretanto, aprendem; mas eles desempenham uma posição de transposição cultural das idéias adequando-as aos valores de seus subordinados; aqueles que não conseguem isso retornam às velhas rotinas [...] Países com diferentes níveis de valores econômicos tentam encampar as mesmas novas tecnologias. Tecnologias não são neutras em relação aos valores” (grifo nosso).

Suas críticas à exportação de modelos são estendidas também ao tão decantado, no Brasil, MBO (gerenciamento por objetivos), de Peter Drucker (1993), pelas mesmas razões culturais.

4 Recentemente, um professor de uma grande universidade brasileira recomendou: “... enquanto não se transformar em realidade a criação de um órgão semelhante ao FASB, claramente propugnamos por alteração de rotina de trabalho...”. Não creio que as coisas devam ser colocadas dessa forma, muito menos que esta seja a solução correta para o nosso caso.

Os argumentos apontados acima por Hofstede, podem ser a resposta para o insucesso ou, volátil sucesso, dos modelos importados dos norte-americanos. Não temos tido discernimento suficiente para enxergar, com suficiente clareza científica, as grandes diferenças culturais que nos separam e, especialmente, quais devem ser as nossas referências culturais.

CONSTRUTOS (OU CONSTRUCTOS): VALOR E CULTURA

Nos próximos tópicos trataremos da relevância dos elementos culturais, imersos no contexto contábil. Tal abordagem nos dará condições para visualizarmos, com maior clareza, o problema das normas e dos conceitos contábeis.

A expressão construto veio do latim (*construere, construct-*: *com-*, juntos + *struere*, acumular) e significa construir; formar por partes semelhantes; criar (uma sentença, por exemplo) por meio do arranjo de idéias ou expressões, de forma sistemática. Do ponto de vista filosófico,

“dá-se este nome a um termo, ou a um grupo de termos teóricos usados na formulação de uma hipótese científica com o fim de explicar e predizer fatos. O construto não é nenhuma entidade inferida, porque supõe-se que não designa nenhuma entidade. Sua função é justamente a de evitar, ou reduzir a um mínimo, as entidades inferidas” (Mora, p. 673).

Nas ciências sociais, onde ele tem sido usado há algum tempo, sua interpretação pode ser comparada, analogamente, à de “força” na física.

Hofstede (1980, p. 14) diz que

“não podemos observar os programas mentais diretamente. O que podemos observar são somente o comportamento, as palavras e as ações. Quando observamos o comportamento, inferimos dele a pre-

sença de programas mentais estáveis. Esse tipo de inferência não é único nas ciências sociais; ele existe, por exemplo, na física, quando o conceito intangível de ‘força’ é inferido de suas manifestações no movimento dos objetos. Como a ‘força’ na física, os “programas mentais” são intangíveis, e os termos que usamos para defini-los são os construtos. Os construtos não ‘existem’ num sentido absoluto: nós os definimos na existência”.

Os construtos usados por Hofstede, em sua obra, são *valor* e *cultura*. A partir deles, Hofstede elabora um importante trabalho voltado para o gerenciamento empresarial internacional, tomando por base cerca de 117.000 questionários aplicados em 66 países, entre 1967 e 1973, produzindo um enorme banco de dados na corporação multinacional IBM (denominada por Hofstede de HERMES).

O termo construto ainda é pouco comum na contabilidade. A sua utilização, no campo contábil, pode ser registrada no início dos anos 80, com os autores Hofstede (1980, 1984), Belkaoui (1995), Harrison & McKinnon (1996), e outros⁵. Apesar de sua utilização na contabilidade ser muito recente, o termo encontrou forte adesão de inúmeros cientistas nos Estados Unidos e na Europa, os quais se dedicam, por influência de Hofstede, exclusivamente ao estudo das conseqüências da cultura na contabilidade. São trabalhos empíricos, lastreados fortemente em elementos de sociologia estatística, de elevado grau de sofisticação.

AS CONSEQÜÊNCIAS CULTURAIS NA CONTABILIDADE: O CULTURALISMO CONTÁBIL

A obra de Hofstede, creio que ainda desconhecida do grande público brasileiro, é considerada um marco no estudo das relações gerenciais das empresas multinacionais. É uma das primeiras oportunidades que se teve de estudar cientifi-

⁵ No Brasil, Lopes de Sá, há muitos anos vem chamando atenção para a existência dos construtos contábeis, sem, contudo, defini-los amplamente do ponto de vista conceitual e sob o enfoque do agente (contabilista). Em inúmeros trabalhos publicados por Lopes de Sá, ele tem insistido na tese de que o relevante é a substância e não a forma. Em meu trabalho “*Dos Quipus às Contas Multidimensionais*”, apresentado na Bahia, em jul/98 e publicado na *Revista do CRC/RS*, n. 95, dez/98, também tenho chamado atenção para a realidade dos construtos contábeis, embora partindo de um ponto teórico diferente.

camente, com base na sociologia estatística, na psicossociologia, na antropologia social, os efeitos dos valores e da cultura na formação da consciência do indivíduo, imersos na subcultura de uma organização (ou cultura interna). Sua obra fornece, sobretudo, grandes subsídios teóricos para compreendermos a dificuldade da implementação do projeto de exportação de normas internacionais de contabilidade.

Uma das conclusões a que ele chegou é de que não há nenhuma solução universal para os problemas da organização e do gerenciamento. E isso está centrado na distinção das culturas nacionais. Afirma ele:

“... nações diferentes têm diferentes heranças culturais que são amplamente invisíveis. As partes invisíveis consistem de valores mantidos coletivamente pela maioria da população (mas, possivelmente, diferenciados por classes sociais), e transferidos de geração em geração por meio da educação e da experiência de vida na família e na escola, e através da socialização nas organizações e instituições. Esses valores têm assim evoluído para normas societárias que, por seu turno, determinam uma grande extensão das soluções organizacionais e políticas, as quais são exequíveis dentro daquela cultura nacional particular. Nenhum sistema organizacional e político pode sobreviver por muito tempo sem algum grau de consenso dos membros, a menos que seja continuamente suportado por forças externas” (Hofstede, 1980, p. 253).

Hofstede (1980, p. 11) identificou quatro valores relacionados ao trabalho, os quais diferiam, sistematicamente, entre as culturas: 1) “evitação de incerteza” [ato de evitar a incerteza]; 2) individualismo-coletivismo; 3) “masculinidade-feminilidade”; 4) “distância do poder”. Mais tarde, ele e Bond (1988) identificaram um quinto valor: “longo prazo-curto prazo”.

Quando trata da desigualdade nas organizações, ele diz: dentro das organizações como unidades de sociedade, inevitavelmente, encontramos desigualdades de habilidades dos membros e desigualdade de poder. Uma distribuição desigual de poder sobre os membros é a essência da organização.

A DISTÂNCIA DO PODER

Ao trabalhar o valor “distância do poder”, baseando-se na teoria da redução da distância do poder, de Mulder (1976-1977), ele chegou a conclusão de que

“... a distância do poder entre o chefe C e um subordinado S, numa hierarquia, é a diferença entre a extensão pela qual C pode determinar o comportamento de S, e a extensão pela qual S pode determinar o comportamento de C. É essa extensão é determinada por suas culturas nacionais” (Hofstede, 1980, p. 72).

O grau de distância do poder varia, para maior ou para menor, dependendo do país onde está localizada a organização. Hofstede escolheu, para explorar as diferenças da distância do poder entre os países, a seguinte pergunta:

“como, freqüentemente, em sua experiência, o problema ocorre: empregados são constrangidos ao expressar seu desacordo com seu gerente?” (Hofstede, 1980, p. 73)

E de acordo com os dados levantados dentro da IBM, ele concluiu que a questão do “constrangimento dos empregados”, na Venezuela e na Índia, estão entre os mais altos detectados na amostra.

A tabulação dos dados o conduziu a um sumário de conotações das diferenças do índice da distância do poder. Por exemplo, países com *baixo* PDI (índice da distância do poder) possuem as seguintes características culturais, dentre outras: os pais dão menos valor à obediência das crianças; os estudantes dão alto valor à independência; atitudes autoritárias nos estudantes são matéria de personalidade; estudantes têm associações positivas com “poder” e “riqueza”; consultas informais dos empregados são possíveis, sem participação formal; gerentes vistos mostrando mais consideração. Já nos países com *alto* PDI, as características culturais são opostas: os pais dão grande valor à obediência das crianças; os estudantes dão alto valor à conformidade; estudantes mostram atitudes autoritárias como uma norma social; estudantes têm associações negativas com “poder” e “riqueza”; participação formal do empregado é possível, sem consultas informais; gerentes vistos mostrando menos consideração.

As conseqüências para os sistemas políticos são: governos pluralistas baseados no resultado da maioria dos votos (baixo PDI); governos autocráticos e oligárquicos (alto PDI); e as conseqüências para as organizações conduziram ao seguinte resultado: menor centralização (baixo PDI); grande centralização (alto PDI); menor diferenciação salarial (baixo PDI); maior diferenciação salarial (alto PDI); organização menos piramidal (baixo PDI); organização mais piramidal (alto PDI). Os países que possuem os mais elevados índices de distância do poder são: Filipinas, México, Venezuela, Índia, Singapura e Brasil; e os que possuem os menores índices são: Áustria, Israel, Dinamarca, Nova Zelândia e Irlanda.

EVITANDO A INCERTEZA

O valor "evitação de incerteza" [ato de evitar a incerteza] tem, segundo Hofstede, sua origem na herança cultural das sociedades e ele é transferido e reforçado por meio de instituições como a família, a escola e o estado.

"A incerteza sobre o futuro é um fato básico na vida humana, o qual tentamos enfrentar através do domínio da tecnologia, da lei e da religião. Nas organizações, isso toma a forma de tecnologia, regras e rituais" (Hofstede, 1984, p. 114).

Baseando-se em Pareto, ele descreve dois campos de teorias sobre como as organizações lidam com a incerteza: comportamento racional (lógico) tendem ser normativas; e as teorias que permitem o comportamento não-racional (não-lógico) tendem a ser descritivas, em vez de normativas.

A tecnologia consegue evitar, a curto prazo, a imprevisibilidade e os resultados. O uso da tecnologia é visto de forma extremamente racional, embora isso oculte várias escolhas não-racionais, implicitamente. Por meio de regras e normas, as organizações reduzem a incerteza interna, causada pela imprevisibilidade do comportamento de seus membros e sócios. Sob o enfoque das regras, Hofstede afirma que aqueles que lidam com contabilidade, planejamento e controle, tendem a esgotar a *forma* das atividades, enquanto as pessoas nos papéis operacionais, tendem a esgotar o *conteúdo*. A autoridade das regras é algo diferente da autoridade das pessoas. As primeiras

referem-se, conceitualmente, à evitação de incerteza, e a segunda à distância do poder. E ao referir-se aos rituais (que possuem características não-racionais), como: encontros de negócio, memorandos e relatórios, certas partes do sistema de contabilidade e uma considerável parte dos sistemas de planejamento e sistemas de controle visam a reduzir as incertezas. Isso significa dar relativa estabilidade às incertezas das organizações, porque as pessoas não conseguem o consenso.

As normas societárias para a evitação da incerteza, segundo Hofstede (1984, p. 140), podem ser classificadas da seguinte forma: facilidade; estresse menor (baixo UAI); ansiedade alta e estressante (alto UAI); o tempo é livre (baixo UAI); o tempo é dinheiro (alto UAI); menor grau de emoção (baixo UAI); maior grau de emoção (alto UAI); melhor aceitação do dissenso (baixo UAI); forte necessidade de consenso (alto UAI); são menos conservadores (baixo UAI); apego ao conservadorismo, à lei e à ordem (alto UAI); relativismo e empirismo (baixo UAI); ultimação de valores e de verdades absolutas (alto UAI).

Não comentaremos sobre as outras dimensões da cultura nacional (masculinidade, individualismo), detectadas pelo autor, porque não são tão relevantes para o presente trabalho.

DETERMINISMO CULTURAL

Ao longo da história da humanidade, podemos traçar o perfil cultural de inúmeras regiões. Sabemos, por exemplo, que os chineses e japoneses possuem um perfil cultural muito diferente daquele dos americanos e europeus. Uma leitura atenta sobre a história das culturas dos países nos revela tais diferenças, as quais, mesmo com toda tecnologia existente, ainda mantêm suas características religiosas, jurídicas, tecnológicas, musicais, lingüísticas e outras.

Na década de 60 (palco de inquietações de toda ordem, inclusive no campo contábil), houve fortes movimentos no sentido de compreender que as sociedades caminhavam para a similaridade. Keer at al. (1960) estabeleceram que "a lógica do industrialismo conduzirá todos, eventualmente, para uma sociedade comum, onde a ideologia não terá mais importância". Feldman & Moore (1965, p. 262), em pesquisa mais rigorosa, concluem que "elementos inconsistentes dos sistemas pré-industriais não desaparecem simples-

mente, perdidos sem vestígios. “As rápidas mudanças nas sociedades industriais [...] estão desequilibrando os países em vez de equilibrá-los”. Hofstede (1985) concorda com esse raciocínio e afirma, ao referir-se à conclusão de Keer (p. 233), que “tal demonstração golpeia-nos hoje tanto na ingenuidade quanto na crença ilusória”, e além disso, “nós não deveríamos esperar uma espécie de equilíbrio-fim, alcançado por todos os países”. E um dos fatores que mais contribuem nesse sentido é o relativismo cultural (um dos fortes obstáculos à internacionalização da norma contábil).

O RELATIVISMO CULTURAL CONTÁBIL

Belkaoui (1995, p. 53-54), baseando-se nos estudos de Hofstede, sustenta a tese de que

“grupos culturais diferentes, em contabilidade, criam cognições diferentes ou sistemas de conhecimento de comunicação intracultural e/ou comunicação intercultural. Estas [cognições], por seu turno, conduzem a uma compreensão diferente do relacionamento contábil. Isto leva à seguinte pergunta: ‘será que as percepções dos conceitos contábeis, enquanto medidas pelos pesos individuais, avaliados pelos participantes, nas dimensões de um espaço perceptual comum, são uma função do membro do grupo cultural?’”

O método empírico usado pelo autor para investigar tal questão, pode ser sintetizado nos seguintes termos: por meio de técnicas de escalas multidimensionais (TORSAL e INDSICAL), foram aplicados 87 questionários (47 em Chicago, Estados Unidos; 21 em Londres, Inglaterra; 19 em Toronto, Canadá). Todos as pessoas respondentes eram sócias ou gerentes dos escritórios da firma de auditoria (uma das seis maiores do planeta – *big six*) e todas, necessariamente, estavam diretamente ligadas a contabilidade. O questionário envolveu vinte conceitos de forma a refletir duas categorias de conceitos contábeis, relevantes na construção da teoria contábil. Os termos “continuidade”, “entidade”, “unidade monetária estável”, e “periodicidade”, representaram hipóteses internas da teoria contábil; enquanto os termos “princípio do custo”, “princípio da receita”, “princípio da confrontação”, “princípio da objetividade”, “princípio da materialidade” e “princípio do

conservadorismo”, representaram os princípios de contabilidade geralmente aceitos pela profissão.

Belkaoui (1995, p. 61), por meio da analogia do processo de formação do conceito, conseguiu identificar três dimensões e saliências das pessoas, classificando-as em: *conjuntiva*, *relacional* e *disjuntiva*. Segundo ele, “uma análise de variância aplicada às saliências individuais, detectou a tese do determinismo cultural para duas das três dimensões de um espaço cognitivo comum. Esses resultados indicaram problemas básicos de comunicação na percepção de conceitos contábeis, com um resultado de diferença na cognição ou sistema de conhecimento de cada cultura particular.

Parece então [afirma ainda Belkaoui (p. 61)],

“que as pessoas de diferentes culturas diferem nas suas percepções dos conceitos contábeis, independentemente das diferenças de idade, número de anos na firma de contabilidade, número de anos na posição presente, e do grau de familiaridade com as demonstrações contábeis. Essas diferenças são básicas, surgindo das diferenças culturais na percepção dos conceitos contábeis. [Elas] podem ser explicadas pelas diferenças nos sistemas de valores, colocando ênfase diferente no significado de cada um dos conceitos contábeis examinados no estudo. Por exemplo, diferenças na percepção do conservadorismo são consistentes com as diferenças culturais da ‘evitação a incerteza’ [ato de evitar a incerteza]”

O autor da tese chega a conclusão de que isso ocorre devido ao relativismo cultural, o qual justificaria a possível falta de consenso do significado de conceitos contábeis, advinda da diferença cognitiva ou do sistema de conhecimento nas três culturas [Estados Unidos, Inglaterra e Canadá], embora elas possuíam o mesmo *anglophone* (controle do impacto do relativismo lingüístico).

Ou seja, tentam evitar situações que possam ser imprevisíveis, e se previnem sempre com elementos factíveis (“preto no branco”). Um outro caso similar, citado por Cohen, Paint, Sharp (1993), acontece nas áreas de aparente conflito de interesse dos auditores. Quando não existe nenhuma regra precisa, considerando um compor-

tamento específico, o auditor, com forte cultura para evitar a incerteza, pode achar mais fácil aceitar o comportamento do cliente.

“A pirataria de software no terceiro-mundo”, diz Cohen, “fornece uma ilustração interessante. Considere um cliente de auditoria que pirateia um produto e, então, usa-o no processo de produção. Um auditor com forte cultura para evitar a incerteza procurará regras – neste caso, a Convenção de Berna, um Acordo Internacional sobre direitos autorais – que proíbam cópias. Entretanto, em países que não são signatários dessa Convenção, pirataria não é ilegal. Se o auditor dessa firma também auditasse a firma de software, cujo produto foi copiado, qual seria a responsabilidade desse auditor? Esse problema já existe para auditores de algumas indústrias da orla do Pacífico. Por exemplo, imitação de roupas, de brinquedos, de eletrônicos não é sempre proibida pela lei local. Uma firma de auditoria poderia encontrar-se na situação de atender aos dois clientes, o que criou o produto e o imitador asiático. Os auditores em países com forte evitação de incerteza poderiam, provavelmente, ter pouco escrúpulo acerca do trabalho e aconselhar ambas empresas. Em contraste, auditores de cultura com fraca evitação de incerteza, poderiam, provavelmente, experimentar um conflito de interesse em manter ambos clientes, ou permanecer com o cliente imitador. Cohen, Paint, Sharp (1997) apud Belkaoui (p. 74).

Os exemplos acima nos chamam atenção para o tamanho do desequilíbrio conceitual motivado por padrões culturais nacionais. Isso tem gerado posições conflituosas no campo da contabilidade.

Resta-nos mencionar a chamada “atividade missionária internacional” (liderada pelos Estados Unidos) imposta ao Japão, pelas forças aliadas, após a Segunda Guerra Mundial. A pesquisa de Harrison & McKinnon (1986), no desenvolvimento de seu método para avaliação dos efeitos da cultura sobre as regulamentações contábeis, demonstra o quanto as normas societárias subjazem nos meandros do consciente coletivo, de for-

ma a provocar retorno às “tradições”, quando lesadas em seus valores.

O Japão (país autocrático e centralizador), desde a constituição de 1889, era caracterizado pela subordinação do sistema legal ao controle burocrático. As forças aliadas, no momento da ocupação, exigiram a preparação de outra constituição (1946), na qual fizeram constar os mecanismos democráticos reinantes no Ocidente: dar ao parlamento (*Diet*) a condição única de elaboração das leis e à Suprema Corte, o poder de revisão judicial e estabelecer a justiça como “direito” do indivíduo, em lei. Seguindo os moldes dos norte-americanos, estabeleceram também a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto de Contadores Japoneses e a Comissão de Sistemas Contábeis dos Negócios, como entidades autônomas e independentes. Mas, tão logo foi possível (1951-53), o *Diet* aboliu a “CVM” japonesa e centralizou as suas funções no Ministro das Finanças; converteu o Instituto dos Contadores num conselho deliberativo ligado ao Ministro das Finanças (Conselho Deliberativo de Contabilidade dos Negócios); e o *Diet* restringiu também os direitos dos acionistas... (Harrison & McKinnon, 1996, p. 233-252). Portanto, os japoneses retomaram as suas normas societárias, arraigadas em sua cultura há milênios. Os autores denominam esse retorno de *fase da reação*, provocada por eventos intrusivos.

“Isto é a crença japonesa na base moral do governo, que retira dos preceitos confucionistas a existência natural do ‘dominador’ e do ‘dominado’”.

Com base nessa crença, inaceitável para o homem ocidental, pode-se compreender a atitude do *Diet* em trazer de volta a centralização do controle. Ela [a crença] permaneceu internalizada nas normas e nos valores dos sistemas legais e políticos, apesar da aparência de maior grau de democratização imposta pelas forças aliadas (os japoneses percebiam os sistemas legais e políticos, impostos pelos aliados, em desequilíbrio).

CONCEITO, LINGUAGEM E REALIDADE (ALGUNS CONFLITOS)

Nesse tópico, apresentamos outros casos de conflitos de interpretação contábil que têm levado ao embaraço técnico-profissional.

O conceito, neste caso, implícito nos *princípios contábeis*, e que pode ser citado aqui, é a recente divulgação, pelo IBRACON, da minuta⁶ (jan/99), sobre *Princípios Aplicáveis aos Estoques*, que no final do item 3, dá a seguinte redação:

“Dessa forma, na determinação de integrar ou não um elemento à conta de estoques no balanço patrimonial da entidade, o importante não é sua posse mas o direito à sua propriedade.” (grifo nosso).

O item 4 trata do seguinte: “Os principais bens compreendidos nesta definição são: [...] importações em andamento e adiantamentos a fornecedores de qualquer dos itens acima”. Observem que tal postura é totalmente compatível com os resultados alcançados por Hofstede, em relação ao Brasil: o alto índice de “evitação de incerteza” é acompanhado de apego ao conservadorismo, à lei e à ordem. A expressão grifada nos parece evidenciar a exacerbação do *formalismo* em detrimento do *conceito contábil*.

Mas, analisemos com maior acuidade os trechos da minuta citados acima, tendo em mente o seu conteúdo significativo, comparado com duas importantes correntes de pensamento da atualidade (o *normativismo*, de Mattessich e o *neopatrimonialismo*, Sá). Mattessich (p. 46) faz a seguinte ilustração sobre a maçã, a qual imagino ser enriquecedora, neste caso:

“a macieira em sua propriedade, ou no jardim do seu vizinho, por exemplo, pode produzir, anualmente, uma safra de frutas. O resultado desta árvore não é, ao contrário da crença comum, a safra de maçãs (nem mesmo na ausência de despesas), mas sim, o direito de propriedade sobre essa safra anual. As maçãs são, simplesmente, a manifestação física momentânea desse resultado [...] Embora um direito de propriedade não tenha o menor sentido sem um ativo correspondente, identificar os dois é um erro frequentemente cometido. A realidade física dessas maçãs é completamente independente da propriedade. Se estas maçãs permanecessem com você, com seu vizinho, ou com outra pessoa, elas permaneceriam as mesmas maçãs”.

Ele faz o seguinte esclarecimento quanto ao termo *direito de propriedade*:

“A noção de direito de propriedade não é criada por definição. Detrás do termo direito de propriedade, puramente legalístico, há um padrão de comportamento arraigado, profundamente enraizado na realidade social” (Mattessich, 1995a, p. 67).

Portanto, sob a ótica normativista de Mattessich, o trecho da minuta do IBRACON, citado acima, está perfeitamente acabado (realidade social é expressa pelo *direito de propriedade – ownership claim*). Ou seja, a realidade física, nesse caso, não se confunde com a realidade social. A minuta acima, pretende dar vestes “jurídicas” a algo que é essencialmente contábil. Sá, ao tratar do *princípio da essência sobre a forma*, faz apropriados comentários que também são muito pertinentes ao caso em exame:

“Assim, por exemplo, uma mercadoria que se comprou no exterior e que se encontra em trânsito, sobre ela já se tem direito, formalmente expresso em um documento de aquisição, reconhecido legalmente, mas, falta a disponibilidade para o uso da mesma, ou ainda, ela não tem condições de satisfazer a necessidade que gerou sua compra; nesse caso, não pode ser considerada como provisão ou estoque, embora o direito de possuir a mercadoria já exista. Trata-se, no caso, de algo que ainda se espera e que não é uma realidade como bem de venda, a menos que possa ser negociada mediante o documento que se possui (o que nem sempre ocorre).

Não é a fatura de compra que autoriza o reconhecimento contábil do bem de venda e sim a disponibilidade dele. Formalmente a empresa já é dona da mercadoria, mas, na realidade pode estar impedida de vendê-la e utilizá-la como instrumento de sua atividade. Para efeito contábil, prevalece, pois, a capacidade funcional e não a capacidade legal, ou seja, a verdade, a substância, a essência e não a forma documental ou o simples

⁶ Ressaltamos que o texto apresentado acima está, até o presente momento, apenas *minutado para comentários*. Na sua publicação final, o texto pode não permanecer o mesmo. Todavia, atende aos propósitos relativos à análise dos efeitos provocados entre conceito, linguagem e realidade, que estamos analisando.

direito adquirido de ter a posse de algo. O instrumento de compra só é convertido em estoque se a mercadoria ou produto está à disposição para ser convertido em instrumento de atividade”

Segundo Sá,

“não se objetiva consagrar a dispensa da forma, mas, sim, colocá-la em uma condição de hierarquia interpretativa de menor relevância em relação à importância maior da essência”.

Em verdade, Sá, demonstra, ao contrário de Mattessich, que a realidade física não está completamente dissociada da realidade social e que esta realidade social não está, necessariamente, atada ao direito de propriedade, mas à relação essencialmente contábil, cuja manifestação se dá pelo exercício da transformação da substância patrimonial (que para Sá, não é jurídica, mas contábil). O argumento de Mattessich, sob a ótica da hermenêutica, está correto para o campo jurídico, mas incorreto quando aplicado ao presente caso. O *direito de propriedade*, enquanto forma, expressa a relação social enquanto essência (conceito derivado). Mas, no caso contábil, o *direito de propriedade*, estático na forma, não consegue expressar a dinâmica do fenômeno contábil. O IASC, na edição de suas *Normas Internacionais de Contabilidade* (1997), no tópico “Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis”, parágrafo 35, também tem convalidado a prevalência da “substância sobre a forma”.

Outro exemplo: “O fundo de comércio é um ativo?”. Esse é o título dos comentários exarados por Johnson & Petrone (1998, p. 293), ambos da FASB, publicados recentemente no periódico *Accounting Horizons*. Segundo os autores, o tema foi provocado pela seguinte razão:

“nos Estados Unidos, a quantidade paga pelo fundo de comércio (conhecido também por Goodwill), na compra de um negócio, correntemente, deve ser amortizada num período que não exceda a 40 anos. Para evitar que o resultado se prolongue indefinidamente sobre os ganhos registrados, muitas companhias procuram considerar suas aquisições como comunhão de interesses, para que o fundo

de comércio comprado não seja registrado e amortizado. Não surpreendentemente, a vasta maioria de grandes fusões, nos Estados Unidos, são registradas como comunhão de interesses, embora esse tratamento seja muito menos comum em outras partes do mundo. Por exemplo, comunhão de interesses são proibidas pelos padrões australianos, pelos canadenses e ingleses e os padrões do IASC restringem seu uso quando o adquirente não pode ser identificado”.

Os autores nos dão conhecimento de que a FASB, embora tivesse um projeto sobre fusões, há duas décadas atrás, não completou o projeto e nem encaminhou esta questão no contexto da definição dos ativos, porque as definições estavam em processo de desenvolvimento e não tinham sido finalizadas. Essas indefinições da FASB tem gerado permanentes dissabores a inúmeros pesquisadores norte-americanos.

Schuetze citado por Johnson & Petrone (1993, p. 67), comenta que:

“As definições da FASB são tão complexas, tão abstratas, tão abertas, tão amplas, tão vagas, que não podemos usá-las para resolver problemas. Elas não exigem intercambialidade, e entretanto permitem que todas as despesas sejam consideradas como ativos. A definição não discrimina e nem nos ajuda a decidir se alguma coisa ou qualquer coisa é um ativo. Esta definição descreve uma caixa vazia. Uma grande caixa vazia. Uma grande caixa vazia com aparador. Quase todas as coisas ou quaisquer coisas podem ser estabelecidas a partir delas”.

Apesar das críticas de Schuetze, os comentaristas concluem que *goodwill* não preenche as condições de um ativo, seguindo, basicamente, os mesmos critérios adotados pelos padrões ingleses. Dizem eles: “esta abordagem geral é similar àquela adotada pelo U.K. Accounting Standard Board, na FRS n.10 e proposta pelo IASC (1997, p. 302), na E60, *Intangible Assets* (aprovada como IAS 38, mas ainda não divulgada)”. O Brasil, diferentemente desses países e do IASC, acolhe o fundo de comércio como um ativo intangível.

IMPLICAÇÕES DO RELATIVISMO CULTURAL CONTÁBIL

As inferências que podemos extrair dos inúmeros conflitos conceituais aqui apresentados, nos conduzem à reflexão sobre a inconsistência das informações fornecidas pelas auditorias, pelas análises financeiras, pela escolha de métodos contábeis, pela formulação de princípios e normas contábeis *consensualistas*, etc. A adoção indiscriminada de normas contábeis, sem o devido critério científico, tem nos conduzido ao ineficaz, sob a ótica cultural. A percepção da norma pelo profissional da contabilidade é diferente em cada cultura nacional e isso deve ser considerado como fator relevante ao se falar em normas internacionais de contabilidade.

A tese de Belkaoui, em si, comprova aquilo que temos como convicção científica: a de que a contabilidade possui elevado grau de subjetividade e imprecisão nas suas informações, embora, muitas vezes, ela seja apresentada como imparcial e neutra (distante da realidade social), por causa da utilização de cálculos numéricos, o que considero um equívoco. A contabilidade não é uma ciência neutra, especialmente, no momento em que ampliamos o espectro de sua análise, envolvendo nesse cenário, o profissional que toma decisão. E a sua decisão é o juízo de valor e isso altera o resultado da informação contábil.

As situações investigadas por Belkaoui não nos conduzem a concluir, sobretudo, quanto ao conteúdo teórico da contabilidade, posto que o autor constata tão-somente que, nos universos x, y e z, os auditores compreendem alguns aspectos teóricos da contabilidade de maneira relativa, por razões culturais. Ou seja, auditores pesquisados percebem conceitos teóricos de maneira diferente, por razões cognitivas ou pelo sistema de conhecimento de cada cultura particular.

Mas, tais situações nos conduzem, de imediato, pelo menos, a uma conclusão: de que os conceitos e princípios contábeis (incluindo-se as normas internacionais) que, em tese, deveriam possuir o mesmo conteúdo significativo para indivíduos diferentes, em ambientes diferentes, não possuem *universalidade interpretativa*, por razões cognitivas ou pelo sistema de conhecimento de cada cultura particular; ou melhor, eles são percebidos de maneira diferente, dependendo do ator e do seu ambiente cultural. No caso das

normas internacionais de contabilidade creio ser mais grave ainda porque elas tratam da “rotinização” dos procedimentos contábeis, e que, pelas razões já levantadas por Hofstede e outros, são, do ponto de vista comportamental, muito diferentes em cada cultura nacional. Referi-me à consolidação de princípios ético-culturais do indivíduo, sedimentados através do tempo pela família, escola, trabalho, religião, etc e que dificilmente podem ser mudados (o caso do Japão, por exemplo).

Nesse sentido, os princípios e os conceitos são empregados de forma relativa. E isso altera o resultado final da informação contábil de uma região para outra, ainda que as regiões adotem os mesmos princípios contábeis. Essa é uma das razões pelas quais os balanços de uma mesma multinacional, levantados nos Estados Unidos e no Canadá, (mesmo *anglophone* e princípios bem semelhantes), são muito diferentes. E, sobretudo, as pesquisas nos levam a duvidar da pretensão daqueles que argumentam que a “padronização” ou mesmo a harmonização contábil internacional seria a cura de todos os males.

As pesquisas feitas por Cohen e Belkaoui não testaram, empiricamente, conceitos já consolidados pela comunidade profissional contábil, como por exemplo, o nível de compreensão do conceito de partidas dobradas, em contraposição com os demais. Seria pouco provável que houvesse discrepâncias entre os respondentes do Brasil e da África do Sul com aqueles do Canadá e dos Estados Unidos, se perguntados sobre o conceito de partidas dobradas.

Há uma irreparável consistência científica na conceituação das partidas dobradas, que não existe nos princípios contábeis e até mesmo no ativo, no passivo, etc. Alguns poderão alegar que, no caso das partidas dobradas, trata-se de uma equação matemática, por isso ela é universal e resistente ao tempo. Equivocam-se os que pensam assim. As partidas dobradas são a expressão da relação social-negocial entre pessoas com interesses comuns. E nada há de matemático nisso, nem mesmo os números que expressam o valor monetário comum às duas pessoas.

A harmonização universal dos conceitos contábeis só se dará por meio de conteúdos teóricos sólidos e perceptíveis por qualquer um, em qualquer tempo e em qualquer parte. A idiosincrasia dos princípios contábeis se assenta exata-

mente neste ponto: a diversidade das culturas nacionais.

Na verdade, os princípios contábeis derivam de construtos sociais, criados, por razões éticas, para suportar aquilo que não conseguimos esgotar cientificamente.

Vejam um exemplo. Quando Schmalenbach estabeleceu o princípio da conservação dos recursos financeiros, ele estava convicto de que o resultado contábil era imperfeito (ainda o é) devido à impossibilidade de se determinar, com precisão, o valor a ser depreciado dos ativos fixos. Se a vida útil do ativo é incerta, então o valor da depreciação também o é, e, por consequência, o resultado de exercício também o será⁷. Daí a necessidade do termo contábil “conservação”, usado na formulação de uma hipótese científica com o fim de prever fatos (preditividade normativa). Caso a hipótese de incerteza do resultado do exercício se configurasse, então, o princípio (norma ética preditiva) seria o suporte de garantia futura (predição do fato: estimando-se, para mais, o valor da despesa de depreciação, o lucro será menor, conservando-se, dessa forma, mais recursos dentro da empresa⁸).

Os construtos têm o papel explicativo e preditivo. No caso usado por Hofstede, eles são explicativos (explicar o comportamento dos indivíduos, no contexto das organizações, por meio de seus elementos culturais); e no caso de Schmalenbach, o construto “conservação” tem a finalidade preditiva, por causa da inexatidão dos valores do resultado contábil. Se tivéssemos a certeza do valor exato da depreciação, então, nesse caso, o princípio do conservadorismo não seria aplicado. A questão ainda permanece: como eliminar a incerteza?

NOVAS IDÉIAS PARA NOVOS CENÁRIOS

Se o valor já era o grande obstáculo para se equacionar a medida contábil, os fatores culturais, imersos em juízos de valores e normas societárias, ampliaram o objeto contábil para algo mais

impreciso e mais nebuloso. Todavia, esse nos parece ser um caminho sem volta. “A contabilidade ainda está na adolescência” (Mattessich). Por essa razão, a ciência contábil nunca esteve tão ativa e tão questionada ao mesmo tempo.

A solução teórica para os novos problemas contábeis, pensada por Mattessich (1995b, p. 190), desde os anos 60, poderia ser a aplicação de hipóteses instrumentais, ou hipóteses normativo-condicionais. Segundo ele, elas criariam, sob determinadas condições, um “cenário” normativo (preditivo), dentro do qual os conceitos e demonstrações contábeis seriam desenvolvidos. De acordo com sua tese:

“Haveria a possibilidade de se incorporar os juízos de valores na própria teoria, a qual ofereceria uma série enorme de modelos alternativos de propósitos-orientados para os usuários da informação contábil [...] Sua visão final seria a criação de um considerável número de modelos contábeis, cada um com hipóteses específicas, feitas sob medida para um objetivo contábil específico ou padronizado (exatamente como carros ou camisas...)”.

A tentativa seria, em síntese, criar certas condições “positivas”, reguladas por normas, para operacionalização da contabilidade. Mas, receio que tal cenário teórico, mesmo não neutralizando o juízo de valor, seria artificial, mecânico, com pouca mobilidade e não conseguiria suportar o impacto dos fatores exógenos. Ou então, todos os fatores desencadeados fora daquele cenário não seriam validados, correndo-se o risco de o normativo se transformar em “positivo”. O *positum* é o dado (percebido diretamente), assim também se sucederia com o normativo-condicional (“cenário”).

A maior dificuldade em lidar com a problemática contábil é a infinidade de variáveis com as quais temos que trabalhar. Mas, limitá-las sob determinadas condições hipotéticas também não resolveria o problema. As hipóteses instrumentais de Mattessich lembram-me os *modelos perfei-*

7 Mattessich (1995b, p. 83) faz a seguinte observação: “tome o exemplo de ‘três’ diferentes métodos de depreciação que conduzem a diferentes interpretações do conceito de resultado e de capital. Acumulando sobre eles três diferentes métodos de avaliação, nos levaria a nove interpretações diferentes de resultado e de capital”.

8 Maiores detalhes sobre o princípio do conservadorismo, de Schmalenbach, consultar o trabalho de minha autoria: *Uma breve história da depreciação contábil*, Revista do CRC do RS.

tos utilizados pela teoria econômica neoclássica, embora os objetos de estudo sejam completamente diferentes. Todavia, elas são uma das grandes esperanças teóricas no campo da contabilidade.

Por outro lado, as suas afirmações sobre a necessidade de se tentar consolidar o conhecimento contábil em uma teoria ampla, que possa dar compreensão ao objeto de estudo da contabilidade, sob o enfoque social, nos parece plausível. A epistemologia contábil (abominada pelos pragmático-positivistas) tem despertado uma nova razão científica. E, possivelmente, um dos pesquisadores da atualidade que mais proximamente tem chegado ao objeto epistemológico-contábil é Sá. Sua teoria das funções sistemáticas, embora não possua um arcabouço metodológico claramente definido, se comparado ao de Mattessich, é a que parece dar maior abertura às pesquisas empíricas. Sobretudo, porque ele contempla a contabilidade com uma tríade epistêmica ainda inimaginada por outros pesquisadores. Ele reapresenta a contabilidade sob o triângulo: *essência, ambiente e dimensão*. Essa tríade, sob a ótica da funcionalidade sistêmica (Harrison & McKinnon, 1996; Norbert Elias, 1985), nos parece permitir novas interpretações conceituais e espaço para abordagem de uma nova linguagem contábil, especialmente, por causa de seu caráter holístico.

CONCLUSÃO

As pesquisas empíricas desenvolvidas no campo contábil, com a utilização dos construtos, têm possibilitado a reflexão sobre os conceitos, de uma forma surpreendentemente nova, incorporando instrumentos sociais qualitativos, como juízo de valor, subjetividade, cultura nacional, normas societárias, interdependência, distância do poder, evitação da incerteza, etc, inimaginados há vinte anos atrás. Se as pesquisas de Hofstede, Belkaoui, Cohen, Hopwood, e outros tantos, estão no caminho certo, então, por um lado, é possível que isso seja um pouco desconcertante para aqueles que, de uma forma quase dogmática, defendem a neutralidade positiva contábil, e, por outro, significa o avanço das pesquisas empírico-sociais e um relativo fortalecimento dos normativistas (preditivos, não os prescritivos).

Indubitavelmente, as pesquisas de Hofstede possibilitaram um salto no sentido da evidência

da relativização dos conceitos contábeis devido ao conteúdo das culturas nacionais. Os resultados das pesquisas de Belkaoui, Cohen, McKinnon, Harrison, reforçam essas evidências.

Esses resultados nos conduzem também a um quadro sombrio em relação às normas internacionais de contabilidade, devido, igualmente, ao relativismo cultural e a ausência de neutralidade da ciência contábil. As tecnologias exportadas pelos países do primeiro mundo (incluindo-se os padrões contábeis) carregam consigo os seus valores culturais que, geralmente, são incompatíveis com os valores e normas societárias de outras nações.

A consequência disto é que, quase sempre, estamos perdidos, cientificamente, sem referência, até que nova fórmula mágica nos seja repassada pelo primeiro mundo.

As abordagens apresentadas neste trabalho muito têm a ver com os países em desenvolvimento e, particularmente, com o Brasil, pois ele toca na relação de desigualdade entre pobres e ricos. Sofremos influências pouco produtivas dos países ricos. Recebemos deles modelos sobre liderança, motivação, gerência por objetivos, padrões contábeis, e muito pouco sobra de tudo isso.

É bem verdade, por outro lado, que estamos muito distantes dos centros de pesquisa avançada da Europa e da América do Norte. As poucas aproximações se dão numa área pouco fecunda para o nosso desenvolvimento científico-contábil que é a "padronização". *Não necessitamos de padronização, mas de ciência.*

Portanto, a relação *construto x padrões contábeis* revela também o forte conteúdo política existente nos padrões contábeis internacionais, os quais, mesmo inadequados para os países em desenvolvimento, ainda são receitados. E isso parece estar preocupando boa parte da comunidade científica contábil internacional.

Os construtos, como "força" social invisível que habita as normas societárias de cada região, desvelados pelo homem em seus conteúdos determinísticos e relativistas, demonstram que a exportação de valores tecnológicos (normas), pelos países do primeiro mundo, é nociva e contribui para o retardo tecnológico dos países em desenvolvimento (se não for feita a devida transposição cultural).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABDALAH, W. *The effect of cultural and religious values on accounting systems and practices of developing countries*. Critical Perspective on Accounting Conference, New York, 1999.
- BELKAOUI, A. *The cultural shaping of accounting*. London: Quorum Books, 1995.
- . *Accounting, a multiparadigmatic science*. London: Quorum Books, 1996.
- COHEN, J. R., PANT, L. W., SHARP, D. J. Culture-based ethical conflicts confronting multinational accounting firms. *Accounting Horizons*, p. 1-13, Sep. 1993. Reprinted by A. Belkaoui, in: *The Cultural Shaping of Accounting*.
- COHEN, J. R., PAINT, L. W., SHARP, D. J. *An examination of consequences of the selection-socialization process: differences in ethical decision-making between Canadian students and accounting professional*. Accounting Behavior and Organizations Research Conference, 1997.
- DRUCKER, P. *Post-capitalism society*. New York: Haper Collins, 1993.
- HARRISON, G. L., MCKINNON, J. L. Culture and accounting change: a new perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formulation. *Accounting, Organizations and Society* 11, n. 3, p. 233-252, 1996. Reprinted By A. Belkaoui, in: *The Cultural Shaping of Accounting*.
- HOFSTEDE, G. *Culture's consequences: international differences in work-related values*. (abr. ed.) California: Sage Publications, 1984.
- KAPAYA, G. *International harmonization of accounting – a case of harmonization for 'us' and standardization for 'you'? (paper synopsis)*. New York: Critical Perspective on Accounting Conference, 1999.
- IASC. *International Accounting Standards*. London: International Accounting Standards Committee, 1997.
- JOHNSON, L. T., PETRONE, K. R. Is goodwill an asset? *Accounting Horizons*, v. 12, n. 3, p. 293-303, Sep. 1998.
- KOEPPEN, D. R. Using the FASB's conceptual framework: fitting the pieces together. *Accounting Horizons*, June, 1988.
- LANDES, D. S. *A riqueza e a pobreza das nações: porque algumas são tão ricas e outras são tão pobres*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- LAWRENCE, S. *International accounting*. London: International Thomson, 1996.
- MATTESSICH, R. *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. London: Quorum Books, 1995a.
- . *Foundational research in accounting: professional memoirs and beyond*. Tokyo: Chuo University, 1995b.
- MCGOUN, E. G. *Extraterrestrial accounting and finance: a reductio ad absurdum*. New York: Critical Perspective on Accounting Conference, 1999.
- MORA, F. *Diccionario de Filosofia*. v. 1, p. 673.
- NEPOMUCENO, V. Homo aziendalis: reflexões sobre a teoria das funções. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*. Lisboa, n. 364, p. 11-12, 1996.
- NEPOMUCENO, V. Interatividade entre homo aziendalis e meios patrimoniais no processo de transformação patrimonial. *Boletim do IPAT*, Belo Horizonte, n. 14, p. 21-40, 1998.
- NEPOMUCENO, V. Dos quipus às contas multidimensionais. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 95, 1998.
- NEPOMUCENO, V. Os números negativos e a contabilidade. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 96, 1999.
- NEPOMUCENO, V. Do outro lado do mundo: a mesma face da moeda. *Boletim do IBRACON* (no prelo).
- NEPOMUCENO, V. Uma breve história da depreciação contábil. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre. (no prelo).
- SA, A. L. *Princípios fundamentais de contabilidade*. 2.ed. São Paulo: Atlas [s.d.]. Princípio da essência sobre a forma. (no prelo)
- . *Teoría general del conocimiento contable*. Madrid: ICAC, 1998.
- SCHMALENBACH, E. *Dynamic accounting*. New York: Arno, 1980.

**ATIVIDADES DE EXTENSÃO DESENVOLVIDAS
PELO DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FACE/UFMG**

O Departamento de Ciências Contábeis (CIC) da FACE/UFMG oferece ao público em geral vários cursos de curta duração nas modalidades de reciclagem, atualização, aperfeiçoamento e especialização de acordo com as diretrizes e Normas Gerais da UFMG em observância ao que determina a Congregação da Faculdade de Ciências Econômicas.

• **Curso de Especialização em Auditoria Externa**

Específico para contadores que desejam atuar no mercado como auditores independentes.

480 horas aulas – março a novembro – 2ª a 5ª feira

480 horas aulas – agosto a maio – 6ª e sábado

Inscrição e seleção em outubro/novembro

Informações: Fone/Fax (031) 201-2431 – E-mail: seccic@face.ufmg.br

• **Curso Atualização em Contabilidade Pública**

Curso destinado a profissionais que atuam em órgãos e empresas públicas da área federal, estadual e municipal.

160 horas aulas – oferecido todo semestre

Informações: CENEX – (031) 201-6422 – E-mail: cenex@face.ufmg.br

• **Curso de Controladoria e Finanças**

Curso destinado a profissionais de empresas privadas que lidam diariamente com tomadas de decisões.

240 horas aulas

Inscrições em março e agosto

Informações: CENEX – (0__31)201-6422 – E-mail: cenex@face.ufmg.br

• **Curso de Contabilidade para Não Contadores**

Curso destinado a profissionais e executivos que necessitam e utilizam da contabilidade como instrumento para tomada de decisões.

45 horas aulas – oferecido todo semestre

Informações: CENEX – (0__31) 201-6422 – E-mail: cenex@face.ufmg.br

• **Curso de Matemática Financeira e Análise de Investimentos**

Curso destinado ao público em geral.

36 horas aulas – oferecido todo semestre

Informações: CENEX – (0__31) 201-6422 – E-mail: cenex@face.ufmg.br

O CIC desenvolve projetos e propostas de consultoria e assessoria técnica contábil nas áreas de auditoria, finanças, gerencial e de custos, junto a empresas privadas e órgãos da administração pública municipal, estadual e federal, através de seus professores e alunos.

Todas as atividades do CIC são de acordo com a Resolução 10/96 do Conselho Universitário e de acordo com a Resolução 01/97 da Congregação da FACE.

Contatos pelo Fone/Fax (0__31) 201-2431 ou e-mail: seccic@face.ufmg.br
Secretaria Geral do Departamento de Ciências Contábeis
Rua Curitiba, 832/706 – Centro
Belo Horizonte/MG

Assine a revista "Contabilidade Vista & Revista" por apenas R\$ 18.00 (dezoito reais) por ano.

Fone/Fax: (0__31) 201-2431
Professor Geová Madeira – Coordenador
geova@face.ufmg.br

NOTAS AOS COLABORADORES

- A revista tem preferência por matérias inéditas tanto no país como no exterior.
- As colaborações não serão remuneradas, considerando que o objetivo maior é contribuir com a classe contábil, buscando o seu desenvolvimento e aperfeiçoamento técnico e cultural.
- Cada autor receberá, sem ônus, 3 exemplares da revista em cujo número sair publicado seu trabalho.
- O trabalho poderá ser enviado ao Conselho Editorial da seguinte forma:
 - em disquete acompanhado de uma cópia impressa, especificando o nome do editor de textos utilizado, formatado preferencialmente na fonte Courier, tamanho 12, entrelinha equivalente ao espaçamento 1,5, obedecendo as margens de 2cm de todos os lados (superior, inferior, esquerda e direita) ou por e-mail para geova@face.ufmg.br / seccic@face.ufmg.br

ou

- datilografado em papel branco, duas vias, no formato A-4 (210mm x 297mm), em uma só face, em espaço dois. A datilografia deverá ser de boa qualidade, sem rasuras ou emendas, obedecendo as margens: 3,5cm, margens superior e esquerda e 2,5cm, margem inferior e direita.
- Cada trabalho deverá vir precedido por um resumo (até 250 palavras) que permita uma visão global e antecipada do seu conteúdo.
- As ilustrações, tabelas e os gráficos que acompanharão os artigos, devem ser entregues para publicação como anexos, com as respectivas legendas numeradas e indicação da localização desejável no texto, entre dois traços horizontais, para facilitar a publicação.
- As fórmulas matemáticas devem ser claras no próprio texto, não podendo oferecer dupla interpretação.
Ex: Não confundir o algaismo *l* com a letra *l*.
- Notas de rodapé devem ser reduzidas ao mínimo e reservadas às notas explicativas.
- As citações bibliográficas deverão ser indicadas no corpo do texto, apenas pelo sobrenome do autor citado, em letras maiúsculas, pelo ano da obra e número da(s) página(s) citada(s), tudo entre parênteses.
Ex: (MASI, 1971, p. 36-37).
 - Se o autor fizer parte integrante do texto, menciona-se a(s) data(s) da(s) publicação(ões) citada(s) e páginas entre parêntese, logo após o nome do autor.
Ex: Afirma PRIETO (1989, p. 19) do DCC da Universidade de Uberlândia, em artigo recentemente publicado, com que concordamos plenamente.
 - A **bibliografia** ou **referências bibliográficas** deverão ser apresentadas no final do artigo, em ordem alfabética de acordo com a NBR 6023.

Ex: Livro: MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1973.

Periódico: ASSIS, J. L. F. A microempresa, nos âmbitos federal, estadual e municipal. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 5, n. 1, p. 34-40, fev. 1995.