



Universidade De Brasília (UnB)
Faculdade De Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis (PPGCont)

LUCIANA DA SILVA MORAES SARDEIRO

**ANÁLISE DE DISCURSO SOBRE A PRIMAZIA DOS INVESTIDORES NO
CONTEXTO DA ESTRUTURA CONCEITUAL**

BRASÍLIA
2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB

LUCIANA DA SILVA MORAES SARDEIRO

**ANÁLISE DE DISCURSO SOBRE A PRIMAZIA DOS INVESTIDORES NO
CONTEXTO DA ESTRUTURA CONCEITUAL**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont UnB), como requisito parcial para obtenção do título de doutora em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. João Abreu de Faria Bilhim

Área de Concentração: Mensuração Contábil

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade

BRASÍLIA
2024

Divisão de Serviços Técnicos
Catalogação da Publicação na Fonte. UnB/Biblioteca Oficial

(Espaço para a Ficha Catalográfica)

LUCIANA DA SILVA MORAES SARDEIRO

**ANÁLISE DE DISCURSO SOBRE A PRIMAZIA DOS INVESTIDORES
NO CONTEXTO DA ESTRUTURA CONCEITUAL**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade de
Brasília, como requisito parcial à obtenção do
título de Doutor em Ciências Contábeis.

COMISSÃO AVALIADORA

Presidente: Prof. Dr. Joao Abreu de Faria Bilhim
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília

Membro Interno: Prof^a. Dr^a. Andrea de Oliveira Gonçalves
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília

Membro Externo: Prof^a. Dr^a. Fernanda Filgueiras Sauerbronn
Programa de Pós-graduação em Contabilidade
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Membro Externo: Prof. Dr. Cláudio Parisi
Programa de Doutorado e Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças Empresariais
Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)

Aprovado em 5 de março de 2024

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, por me conduzir, pelas bênçãos alcançadas como a oportunidade de cursar o Doutorado na Universidade de Brasília e todos os momentos que Ele tem me amparado e inspirado.

Agradeço aos meus pais, Ruy Bonfim Pacheco Filho (*in memmorian*), falecido na pandemia, minha mãe, Maria dos Reis da Silva Pacheco e meus avós Modesto Eufrásio da Silva e Maria de Souza Vaz (*in memmorian*), pelo amor, ensinamentos e incentivos.

Ao meu esposo, Valdir Sardeiro da Silva, que materializa diariamente para mim que amor é cuidado, como aprendi com meus avós e com Leonardo Boff. Dedicção, paciência, compreensão no decorrer dos anos, principalmente nos momentos de maior dedicação ao Doutorado.

Agradeço ao meu orientador, professor Dr. João Abreu de Faria Bilhim, por ter acreditado na realização desse sonho. Obrigado pelo apoio intelectual e humano, sobretudo pela paciência.

Agradeço à Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA), pelo incentivo na licença que me possibilitou estudar com maior tranquilidade e entregar o que considero um bom trabalho.

Aos meus colegas de doutorado e mestrado com quem tive a oportunidade de aprender, me inspirar e compartilhar as dores do processo aqui cito: Josaias Santana dos Santos, Lavoisiene Rodrigues de Lima, Monize Ramos do Nascimento, Raíssa Aglé Moura de Sousa, João Eudes de Souza Calado, Manuela Gonçalves Barros, Robert Muzi, Lyss Paula de Oliveira e Eduarda Augusta Sales Rodrigues Gomes da Silva.

Aos professores inspiradores que tive ao longo da minha vida, como Prof. Dr. João Bosco Pavão pelos incentivos nos estudos e ensinamentos compartilhados. Prof. Dr. Antônio José de Andrade Rocha por ter me conduzido no mestrado e ter me inspirado de diversas formas. Ao Prof. Dr. Paulo Vitor de Souza, que foi meu colega de UFRA e me incentivou a ingressar no Doutorado na UnB, assim como a colega e amiga Prof^ª. Dr^ª. Jamille Carla de Oliveira Araújo que também me incentivou nesta trajetória. Agradeço aos meus amigos representados aqui pela Prof. Me Lúcia Brandão, amiga, educadora que nutriu incentivos à minha carreira desde o segundo grau.

Agradeço também a Prof. Dra. Adriana Rodrigues Silva vinculada ao Instituto Politécnico de Santarém e ao Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA/Portugal), que me incentivou e escreveu a

carta de recomendações ao PPGCont UnB. Agradeço ao Prof. Dr. Jim Haslam, *Director of Research, Professor of Accounting in the Business School* na University Durham, UK, pelo apoio em responder as dúvidas e pelos ensinamentos no curso promovido pela UFRJ.

Aos meus professores do Doutorado: Dr. João Abreu de Faria Bilhim, Dra. Andrea de Oliveira Gonçalves, Dr. Jorge Katsumi Niyama, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Dra. Mariana Guerra, Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, Prof. Dra. Fátima Freire, Prof. Dr. Herbert Kimura pelo conhecimento compartilhado. Aos Professores do Curso de Contabilidade Crítica da UFRJ e, em especial, aos docentes: Dr. Homero Junior, Dra. Fernanda Sauerbronn, Dr. Marcelo Castañeda e Ms. Thauan Carvalho. Aos Professores de Análise de Discurso Dr. Lucineudo Irineu, Dra. Viviane Resende e Dra. Viviane Cristina Vieira pela inspiração e pelos ensinamentos na área da análise de discurso crítica. Agradeço também a Prof. Dra. Sônia Maria da Silva Gomes da UFBA pelos incentivos e inspiração na área socioambiental da contabilidade.

Agradeço aos membros da Banca Examinadora, professor Dr. (orientador): Prof^a. Dr^a. Fernanda Filgueiras Sauerbronn (membro externo), Prof. Dr. Cláudio Parisi (membro externo) e Prof^a. Dr^a Andrea de Oliveira Gonçalves (membro interno), pelas diversas contribuições na realização dessa pesquisa.

Aos servidores da Secretaria do PPGCont/UnB, pelas orientações, auxílios e bons atendimentos prestados, quando solicitados e quando necessários.

Por fim, a todos que contribuíram de forma direta ou indireta e que sempre torceram por mim, meus sinceros agradecimentos.

*Sim, todo amor é sagrado
E o fruto do trabalho
É mais que sagrado
Meu amor
A massa que faz o pão
Vale a luz do seu suor
Lembra que o sono é sagrado
E alimenta de horizontes
O tempo acordado de viver...
Abelha fazendo o mel
Vale o tempo que não voou
A estrela caiu do céu
O pedido que se pensou
O destino que se cumpriu
(Guedes & Bastos, 1978)*

RESUMO

O *International Accounting Standards Board* (IASB) teve sua segunda *Conceptual Framework* aprovada no ano de 2010, ocasião em que a norma foi conduzida em comum acordo com o normatizador norte-americano *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Diversos estudos retratam a influência norte-americana na definição dos padrões internacionais, alguns deles observam que o novo padrão, aprovado pelo IASB – FASB, inseriu nos objetivos principais a figura dos usuários primários (primazia do investidor) como aqueles a quem os reportes financeiros deveriam ser dirigidos, excluindo usuários que tradicionalmente figuravam nestas estruturas conceituais. Diante disso, o objetivo da investigação foi compreender como as narrativas discursivas são mobilizadas em torno na hierarquização/marginalização da definição dos usuários da informação contábil nos objetivos da *Conceptual Framework* do IASB – FASB (2010). Utilizou-se a plataforma teórica e metodológica dos Estudos Críticos do Discurso (ECD) articuladas à Contabilidade Emancipatória para o alcance dos objetivos propostos. Além disso, foram utilizadas ferramentas tecnológicas como suporte para a mineração e análise de texto consoante à análise crítica discursiva. Por meio da análise dos resultados, verificou-se que os posicionamentos dos participantes da consulta pública foram fragmentados em alas discursivas com tendências mais ou menos democráticas. Contudo, mesmo as alas menos democráticas posicionaram-se com ressalvas em relação às incoerências e ambiguidades na argumentação sustentada pelo normatizador em prol da primazia do investidor. Encontra-se, ainda, evidências de que as posições de normatizadores, reguladores e auditores tendem a se alinhar, o que revela as influências das práticas sociais profissionais na definição das preferências sociais dos indivíduos. As estratégias mobilizadas para justificar as posições do normatizador para hierarquizar/marginalizar passam pelos processos de ativação dos atores sociais (investidores) e passivação (outros) usuários. Os efeitos socioambientais discursivos emergidos das análises discursivas são tangenciados por restrições/limitações imputadas aos atores sociais e às definições de políticas alinhadas aos interesses sociais mais amplos, como: os cortes de agência; o controle de agendas; e às restrições sobre a compreensão da função pública da contabilidade. O contexto sociocultural e histórico-econômico exerceu influências sobre a configuração dos padrões, ocorrendo processos de destradicionalização e recontextualização dos pressupostos da matriz de pensamento da econômica liberal ressignificada na norma. Estas constatações se reverberam na erosão dos processos democráticos e possuem implicações para a questão da justiça social, as quais colaboram com a manutenção das condições que estruturam os regimes de desigualdade social e limitam a compreensão da função pública da contabilidade.

Palavras-chave: *Conceptual Framework* IASB - FASB. Primazia do Investidor. Estudos Críticos do Discurso. Contabilidade Emancipatória. Função Pública da Contabilidade.

ABSTRACT

The International Accounting Standards Board (IASB) approved its second Conceptual Framework in 2010, when the standard was conducted in agreement with the North American standards body Financial Accounting Standards Board (FASB). Several studies portray North American influence in the definition of international standards, some of which observe that the new standard approved by the IASB, FASB, included in its main objectives the figure of primary users (investor primacy) as those to whom financial reports should be targeted, excluding users who traditionally figured in these conceptual structures. The objective of this investigation was to understand how discursive narratives are mobilized around the hierarchization/marginalization of the definition of users of accounting information in the objectives of the IASB Conceptual Framework (FASB, 2010). The theoretical and methodological platform of Critical Discourse Studies (ECD) articulated with Emancipatory Accounting was used to achieve the proposed objectives. Technological tools were used to support text mining and analysis through critical discursive analysis. Through the analysis of the results, it was found that the positions of the participants in the public consultation were fragmented into discursive wings with more or less democratic tendencies. However, even in the wings considered less democratic, it is possible to observe positions with reservations regarding inconsistencies and ambiguities in the arguments defended by standard-setters in favor of the primacy of investors. There is also evidence that the positions of standard-setters, regulators, and auditors tend to align, which reveals the influence of professional social practices in defining individuals' social preferences. The strategies mobilized to justify the positions of the hierarchization/marginalization standard-setters go through the processes of activating social actors (investors) and passivating (other) users. The discursive socio-environmental effects emerging from discursive analysis are influenced by restrictions/limitations attributed to social actors and policy definitions aligned with broader social interests such as agency cuts, agenda control, and restrictions on understanding the public function of accounting. The sociocultural and historical-economic context influenced the configuration of standards, with processes of detraditionalization and recontextualization of the assumptions of the liberal economic matrix of thought redefined in the norm. These findings reverberate the erosion of democratic processes and have implications for the issue of social justice, which contributes to the maintenance of conditions that structure regimes of social inequality and limit the understanding of the public function of accounting.

Keywords: *Conceptual Framework* IASB - FASB. Investor Primacy. Critical Discourse Studies. Emancipatory Accounting. Public Accounting Function.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Os Usuários e os Objetivos da Estrutura Conceitual	47
Tabela 2 - Usuários e Necessidades de Informações	48
Tabela 3. Frameworks IASB – Objetivo do relatório financeiro/demonstrações financeiras e a função de <i>stewardship</i>	50
Tabela 4. Significado Representacional, Acional e Identificacional e a Dialética – Relacional em Fairclough (2003).....	85
Tabela 5 - Detalhamento do Modelo Representação de Atores Sociais de Van Leeuwen (1997)	89
Tabela 6 - Objetivos, corpus de análise, categorias analítica e estratégias de análises do Estudo	114
Tabela 7. Categorização dos Dados	117
Tabela 8 - Classificação Hierárquica Descendente (CHD) com Qui-quadrados Associados	129
Tabela 9 - Elementos da Interdiscursividade e Intertextualidade Discursiva na Classe Interesses Sociais	130
Tabela 10 - Efeitos Socioambientais Discursivos Locucionados pela Classe Interesses Sociais	132
Tabela 11 - Elementos da Interdiscursividade e Intertextualidade na Classe Desempenho (continua).....	133
Tabela 12 - Síntese da Análise do Discurso acerca dos Usuários da Contabilidade na EC de 2010 do IASB (continua)	1533
Tabela 13 - Objetivo do relatório financeiro da Estrutura Conceitual do IASB (2001, 2010, 2018)	159
Tabela 14 - Efeitos Socioambientais Discursivos Locucionados na Norma: Consulta Pública	163
Tabela 15 - Efeitos Socioambientais Discursivos na norma: Conceptual Framework IASB – FASB (2010)	164
Tabela 16 - Dimensões Comuns dos Efeitos Socioambientais Discursivos na Norma Consulta Pública e Normatização.....	167
Tabela 17 - Imaginário Social para a Emancipação.....	177

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Usuários na Estrutura Conceitual da Contabilidade do IASC ao IASB 2018.....	36
Figura 2 - O Enfoque do Estudo na Estrutura Conceitual do IASB	40
Figura 3 - Quadro resumo do Contexto	42
Figura 4 - Conceituando a responsabilidade da entidade e a utilidade da decisão	54
Figura 5 - Enfoques Teóricos e Primazia do Investidor.....	68
Figura 6 - Linguagem como Momento da Vida Social.....	84
Figura 7 - Inventário Socio-semântico de Representação dos Atores Sociais de Van Leeuwen (1997)	88
Figura 8 - Efeitos Sociais Discursivos	93
Figura 9 - Bases Teóricas do Estudo e Teorias Levantadas	104
Figura 10 - Bússola de construção de sentido da pesquisa crítica e pontos de referência provisórios.....	109
Figura 11 - Organização da Codificação, Categorização e Confiabilidade dos Dados e Análises no Objetivo 1	119
Figura 12 - Representação gráfica da metodologia na tese.....	123
Figura 13 - Dendrograma – Classificação Hierárquica Descendente (CHD)	128
Figura 14 - Análise Fatorial Correspondente e Perfil dos Participantes	139
Figura 15 - Quadro da Frequência de palavras no corpus.....	147
Figura 16 - Gráfico de tendência das palavras no corpus	148
Figura 17 - Introdução e Objetivos da Conceptual Framework e o Contexto dos Atores Sociais	151
Figura 18 - Termos Léxicos: Passado, Presente e Futuro na Conceptual Framework de 2010	156
Figura 19 - Análise dos Efeitos Socioambientais Discursivos	168
Figura 20 - Reporting Standards & Materiality	173

LISTA DE SIGLAS

AAA	American Accounting Association
ADC	Análise do Discurso Crítica
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Accounting Principles Board
ASOBAT	A Statement of Basic Accounting Theory
ASSC	Accounting Standards Steering Committee
CAP	Committee on Accounting Procedure
CECA	Comunidade Europeia do Carvão e do Aço
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DC	Demonstrações Contábeis
DP	Discussion Paper
ECD	Estudos Críticos do Discurso
EC	Estrutura Conceitual
ED	Exposure Draft
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EUA	Estados Unidos da América
FASB	Financial Accounting Standards Board
FSF	Fórum de Estabilidade Financeira
G7	Grupo dos Sete
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAS	The Institute of Chartered Accountants of Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
MNC	Corporações Multinacionais
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OBJ	Objetivo

ONG	Organizações Não Governamentais
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PPGCont	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
SATTA	Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance
SEC	Securities and Exchange Commission
UE	União Europeia
UnB	Universidade de Brasília

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	17
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	21
1.2. OBJETIVOS	23
1.2.1 Objetivo Geral.....	23
1.2.2 Objetivos Específicos	24
1.3. MOTIVAÇÕES E JUSTIFICATIVAS	24
1.4. A CONJUNTURA CONTEXTUAL	27
2. BASES TEÓRICAS	43
2.1 A ESTRUTURA CONCEITUAL E OS USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	44
2.2 A PRIMAZIA DO INVESTIDOR E AS ABORDAGENS TEÓRICAS	58
2.3 A CONTABILIDADE EMANCIPATÓRIA E A ABORDAGEM TEÓRICA DA TESE	62
2.4. OS ESTUDOS CRÍTICOS DO DISCURSO: percursos e relações com a contabilidade	70
2.4.1 Os Estudos Críticos do Discurso e as Categorias Analíticas	83
2.4.2 Estudos Críticos do Discurso e os Efeitos Sociais Discursivos	91
2.5 RESUMO E CONSIDERAÇÕES SOBRE AS BASES TEÓRICAS	103
3. METODOLOGIA	106
3.1 ESCOLHAS ONTOLÓGICAS, EPISTÊMICAS E METODOLÓGICAS	106
3.2 A TRIANGULAÇÃO NA TESE.....	110
3.3 O <i>CORPUS</i> , CATEGORIAS ANALÍTICAS E ESTRATÉGIAS PARA ANÁLISE	111
3.3.1 O Corpus.....	112
3.3.2 As Categorias Analíticas	113
3.4 ESTRATÉGIAS DE ANÁLISE	115
3.5 ASPECTOS ÉTICOS DA REALIZAÇÃO DA PESQUISA	123
3.6. CONTRIBUIÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA	124
4. RESULTADOS	127
4.1 ANÁLISE DISCURSIVAS: CONSULTA PÚBLICA	127
4.1.1 Conclusão Parcial da Análise Discursiva da Consulta Pública	144
4.2 ANÁLISE DISCURSIVA: <i>CONCEPTUAL FRAMEWORK</i>	146
4.2.1. Conclusão da Análise Discursiva da Norma.....	161
4.3 EFEITOS SOCIOAMBIENTAIS DISCURSIVOS	162
4.3.1 Os Efeitos Socioambientais na Norma	163

4.3.2 Efeitos Socioambientais da Norma	170
4.3.3 O Imaginário Social: notas para emancipação contábil	175
5. CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	180
REFERÊNCIAS.....	183
APÊNDICE	217

1. INTRODUÇÃO

O discurso contábil, circunscrito ao discurso da economia neoclássica (Cooper 1995, Tinker, 1980), tem colaborado com a naturalização ideológica que constrói não somente significados, mas colabora com a formação de significações que influenciam nas concepções e comportamentos dos contadores. (Cooper, 1995)

As tradições de pesquisa na seara da normatização contábil contemplam desde a análise com enfoque na economia neoclássica (Demsetz, 1970; Gonedes e Dopuch, 1974; e Sunder, 1975) até a psicologia cognitiva (Libby, 1981). Contudo, grande parte dos estudos do regramento contábil são situados na abordagem política, empregando recursos teóricos informados por teorias econômicas com enfoque nas atividades de *lobby* e/ou de grupos de interesse (Robinson & Walker, 1993; Tavares, 2016).

Chiapello & Medjad (2009) alertam acerca da necessidade de avanços nos estudos da normatização contábil e destaca que poucas pesquisas analisam a estrutura geral dos arranjos regulatórios. Embora a literatura diversificada produza resultados significativos, as tradições de pesquisas limitam a compreensão da regulação e falham na tentativa de explicar um fenômeno permeado por conflitos sociais e políticos. (Booth & Coks, 1990, Tinker 1984a, Hopwood, 1987, Arnold e Hammond 1994, Ding e Graham, 2007).

Neste sentido, investigações têm sido empreendidas sob a égide dos Estudos Críticos do Discurso (ECD), ver Chiapello (2016), Cortese, Irvine & Kaidonis (2010), Homero Júnior (2017), Stenka & Jaworska (2019), Zhang & Andrew (2016), na tentativa de enriquecer as análises e os achados nesta área.

Essa investigação se debruça sobre a análise discursiva acerca da primazia do investidor na *Conceptual Framework* da contabilidade do *International Accounting Standard Board* (IASB). Para tanto, utiliza a abordagem teórica dos ECD, em especial a abordagem de Chouliaraki & Fairclough (1999) e Van Leeuwen (1997, 2009, 2014), articuladas às matrizes teóricas inspiradas na Contabilidade Social Emancipatória de vertente pragmática, informadas por Gallhofer & Haslam (2007, 2015, 2017, 2019).

Nesta tese defendemos que a primazia do investidor no contexto da Estrutura Conceitual gera efeitos discursivos que repercutem no estreitamento da compreensão acerca da função pública da contabilidade e estes efeitos são mais proeminentes em países pobres e em desenvolvimento.

Do ponto de vista metodológico, fizemos o uso de dois conjuntos de dados analíticos, sendo o primeiro as cartas enviadas à consulta pública acerca do tema central do objeto de

análise e a norma sancionada pelo IASB, o que abrange o período de 2008 a 2010. Adiante, aprofundou-se acerca da escolha do lapso temporal que, em suma, é historicamente o momento em que se muda a abordagem dos relatórios financeiros dirigidos a diversos interessados na informação contábil para se priorizar determinados usuários e, somado a isto, está o fato de que essa definição continua vigente, embora haja contestações.

Assumimos neste trabalho que a contabilidade é uma construção social multifacetada de representação da realidade em que as práticas sociais são mediadas pela linguagem. (Arnold & Hammond, 1994, Gallhofer & Haslam, 2003, Ashraf, Muhammad, & Hopper, 2019). Desse modo, o âmbito da contabilidade é compreendido enquanto espaço de lutas de significados, permeado de disputas discursivas pelas significações. As práticas normativas contábeis impactam a dinâmica social e são atravessadas por disputas políticas ideológicas, com conflitos e lutas de poder subjacentes que implicam na distribuição da renda social. (Gallhofer & Haslam, 2007, Flower 2017, Robson, Willmott, Cooper & Puxty, 1994, Tinker, Merino & Neimark 1982, Baker 2005).

No contexto da pesquisa, considera-se a linguagem como prática social, a qual, para além de representar a realidade, é concebida enquanto potenciais forças atuantes nas formas de agir, de se identificar os sujeitos, conforme indicam Chouliaraki & Fairclough (1999), Fairclough (2001, 2003, 2013), Halliday (1992).

Cabe esclarecer que as práticas sociais se reificam nos modos habituais e particulares de agir, situados no tempo e no espaço, que constituem a vida social no domínio da vida cotidiana, materializadas nos textos de Chouliaraki & Fairclough (1999, p. 21). Diante disso, assume-se que os textos se constituem como material empírico, pois os discursos evocados são partes integrantes da prática social, segundo Fairclough (2003) e, portanto, têm o potencial de representar, significar e expressar ações passíveis de identificação dos sujeitos e das práticas sociais circunscritas. (Irineu *et al.* 2020, Vieira & Resende, 2016, Ramalho 2005).

O estudo avança ao discutir o caráter público da informação contábil e da contabilidade a partir de teorizações em torno da análise discursiva da primazia do acionista na Estrutura Conceitual da Contabilidade. Gallhofer & Haslam (2007), Chiapello & Medjad (2009), Flower (2017) e Stamp (1980) postulam que o estabelecimento de normas contábeis diz respeito a uma questão de interesse público, com potenciais impactos no bem-estar social. Assim, as ferramentas teóricas e analíticas empregadas na investigação revelam estruturas ideológicas que têm perpetuado a concepção de quem seriam os usuários da informação contábil.

Para compreender o contexto normativo alvo da investigação, retoma-se ao ano de 2010 em que passou a vigorar uma nova *Conceptual Framework* da Contabilidade emitida pelo *International Financial Accounting Standards Board* (IFRS), órgão abrigado pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) que, à época, havia firmado um tratado de parceria com o normatizador norte-americano *Financial Accounting Standard Board* (FASB) para emissão de normas conjuntas. (Mala & Chand, 2015, Zeff 2016).

A *Conceptual Framework* é um documento no qual se derivam as definições de conceitos e as premissas que orientam o julgamento contábil, as bases para a escrituração e para a mensuração. (Hendriksen, 1982, 1992, Pelger, 2016).

Assim, após o processo de consulta pública e o IASB - FASB, declaram que o objetivo dos relatórios financeiros de propósito geral é prover informações úteis à tomada de decisões aos investidores e credores, nomeados como investidores primários. (IFRS, 2010, p. 7). Esta seria a segunda *Conceptual Framework* do IASB e, neste ponto, houve a definição de usuários primários, retratada por alguns autores como primazia dos investidores (Cooper & Sherer 1984, Gallhofer & Haslam, 2007, Stout 2012a, 2012b Flower 2010, 2017, Butzbach 2022, Homero Junior 2019).

A expressão primazia dos investidores é adotada, pois embora pareça sumária ela se refere aos diversos provedores de capital. Além disso, Mala & Chand (2015), Pelger (2019) e Zeff (2013) estruturam críticas sobre a decisão do regulador em abandonar a função de *stewardship/accountability* como um objetivo separado na estrutura conceitual, os quais invocam maior responsabilidade para com outras partes interessadas nos relatórios financeiros.

A definição de usuários primários já havia sido adotada na *Conceptual Framework* norte-americana desde os idos de 1973 influenciada pelo Relatório Trueblood, ver Cyert & Ijiri (1974), E. Paulo (2002), Pires da Silva (2018). O fato é que os padrões estadunidenses ignoraram a diversidade de partes interessadas. (Zeff, 2016, p. 147). Como o projeto da *Conceptual Framework* de 2010 foi fruto da tentativa de emissão de padrões conjuntos entre o IASB e o normatizador estadunidense, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e alguns estudiosos sugerem que a adoção da primazia do investidor é fruto da influência dos padrões ianques. (Gallhofer & Haslam, 2007, Williams & Ravenscroft, 2015, Zeff, 2016, Barros e Gonçalves, 2021, Botzem & Quack, 2009, Iudícibus, Niyama, Silva & Beuren, 2022).

A primeira *Conceptual Framework* das normas contábeis e os relatórios financeiros do IASB foram adotados em 2001, resultante da *Conceptual Framework* do antecessor da instituição, o *International Accounting Standards Committee* (IASC), a qual adotava o

entendimento da existência de uma ampla gama de usuários das informações financeiras nos relatórios. (Zeff 2012, 2016).

A primazia dos investidores foi normatizada em 2010 na *Conceptual Framework* do IASB, sendo conservada na Estrutura Conceitual de 2018 e períodos posteriores. A visão de que os relatórios financeiros devem atender às necessidades dos usuários primários (investidores e credores) vem sendo, portanto, incorporada aos materiais didáticos educacionais e às práticas profissionais, ver Young (2006) e Mendes, Fonseca & Sauerbronn (2020), Homero Junior (2019). Contudo, o posicionamento do regulador é apoiado por autores, como Sutton (2011) e Beaver, Eger, Ryan, & Wolfson (1989), os quais argumentam ser coerente com as dinâmicas do mercado e o conceito originado da economia neoclássica da utilidade da decisão direcionada aos investidores e credores.

As críticas quanto à instituição da categoria de usuários primários nos objetivos dos relatórios financeiros são guiadas por considerações quanto à obscuridade de seus lastros teóricos, ponderações que consideram a definição controversa, excludente, antidemocrática e/ou fragilizada nos aspectos éticos e/ou sociais. (Gallhofer & Haslam 2007, Kelly 2001; Leung 1996; Key 2010; Beaver & Demski, 1974; Gaa, 1986; Cooper & Sherer 1984; Stout 2012a, 2012b; Flower 2010; Zeff 2013, 2016; Brow, George & Dillard, 2020). O escrutínio público, quanto à primazia do investidor, pode ser alargado ao se rememorar que o IASB assume desde o documento de fundação o interesse público¹ como diretriz basilar que guia as suas ações. (Gallhofer & Haslam 2007, Danjou & Walton, 2012).

Além do escrutínio público acerca do conjunto supracitado de contestações que gravitam a primazia do investidor, inicialmente identificados nas investigações de Zeff (2016, 2019), Ravenscroft & Willimas (2009), Murphy, O'Connell, & hÓgartaigh, (2013), Mala & Chand (2015), que apontam a definição da primazia do investidor por parte do normatizador enquanto uma situação de injustiça social, o *gap* do estudo se alicerça também nas constatações de Hopwood (1994) e nas análises de Gallhofer & Haslam (2007) acerca das implicações do regramento contábil nas situações de injustiça social. Além disso, Gallhofer & Haslam (2001) recomendam a utilização da análise de discurso crítico na abordagem *faircloutiana* a fim de refinar a compreensão sobre os processos políticos que envolvem a normatização contábil.

¹ Interesse Público pronunciado na tese é afiliado a matriz crítica interpretativa que compreende este interesse enquanto pedra angular para balizar os processos democráticos e de justiça social e são referendados em pesquisadores como Gallhofer & Haslam (1991, 1997, 2007, 2019), bem como Brown (2009), Brown, Dillard & Hopper (2015), Dillard & Vinnari (2019).

Hopwood (1994) observa que a normatização supranacional, sobretudo a questão dos usuários confinados a investidores, requer o desenvolvimento de pesquisas sob outras perspectivas teóricas, metodológicas e de linguagem que aprofundem o contexto institucional e discursivo da regulação contábil. Assim, o fenômeno da normatização requer perspectivas teóricas/metodológicas mais apropriadas, que compreendam e capturem as nuances da complexidade própria das ciências sociais. (Gallhofer & Haslam, 2007)

Diante disso, a conjuntura contextual que atravessa o processo de consolidação do IASB e de aprovação da *Conceptual Framework* é resgatada para melhor compreender a materialização discursiva da primazia do investidor. As influências políticas, econômicas, teórico-metodológicas, sociais são revividas a fim de lançar luz ao entendimento da conjuntura da normatização alvo da pesquisa.

Neste sentido, o estudo se dispôs a analisar tanto o discurso da norma da Estrutura Conceitual, sancionada em 2010, quanto uma das etapas do processo de normatização da *Conceptual Framework* em que há claramente o questionamento sobre a instituição dos usuários primários. Destaco que o questionamento sobre a primazia do investidor não ocorreu na primeira Estrutura Conceitual, quando o predecessor do IASB, o *International Accounting Standards Committee* (IASC, 1989) aprovou a *Conceptual Framework* em 1989 e nem posteriormente na *Conceptual Framework* de 2018 do IFRS-IASB.

A proposta da tese está estruturada da seguinte forma: um capítulo introdutório seguido de mais quatro capítulos vinculados aos objetivos do estudo e ao final apresentou-se a conclusão. Na introdução, situa-se a problemática, a justificativa da pesquisa e a contextualização do estudo. Na etapa dois, são apresentadas as bases teóricas. No item três, apresenta-se a metodologia. Já o item quatro, explora-se os resultados inicialmente expondo as análises empíricas acerca dos posicionamentos assumidos pelos participantes da consulta pública da *Conceptual Framework* do IASB-FASB; os achados relativos à análise discursiva da norma e, por fim, os efeitos socioambientais da primazia do investidor juntamente com a elaboração de notas emancipatórias para o imaginário social. No capítulo cinco, apresenta-se a conclusão e considerações finais.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Inicialmente assinalamos que tanto os ECD quanto a Contabilidade Social Emancipatória ou simplesmente Contabilidade Emancipatória consideram as situações de

injustiça social e marginalização de atores sociais enquanto questões seminais das quais derivam as problemáticas de pesquisa. (Faiclough 2003, Gallhofer *et al* 2015, Gallhofer & Haslam, 2019).

O documento da consulta pública, o IFRS-IASB, estabeleceu que: “o objetivo do relatório financeiro externo de propósito geral é fornecer informações úteis para investidores atuais, potenciais e outros credores na realização de investimentos, crédito e recursos semelhantes e decisão de alocação”. (IASB, 2010, p.7).

Considerando que a consulta questionou se deveria haver usuários primários, levando em conta que a decisão vencedora foi pela definição destes e que em análise e leitura longitudinal das cartas do processo de consulta pública as respostas dos participantes parecem sinalizar opiniões destoantes da primazia dos investidores, questiona-se: quais as narrativas discursivas são marginalizadas ou privilegiadas no âmbito da definição dos usuários primários nos objetivos da Estrutura Conceitual do IASB – FASB 2010? Esta é a questão central da investigação, a pergunta geradora da qual se derivam outras questões, as quais guiam a condução dos objetivos da pesquisa (Agee, 2009, Marshall & Rossman, 2014). Agee (2009) expõe que, em pesquisa qualitativa, os questionamentos são continuamente revisados e atravessam toda a construção do estudo. As autoras recomendam a elaboração de desdobramentos questionadores que auxiliem na consecução dos objetivos e dê maior clareza do que se quer alcançar na investigação.

Assim, as questões geradas a partir da pergunta seminal são as seguintes: como os participantes da consulta pública do IASB-FASB (2008) posicionam-se quanto à definição de usuários primários (primazia do investidor) nos objetivos da Estrutura Conceitual? Como o normatizador mobiliza estratégias linguístico-discursivas para legitimar o privilégio da marginalização ou hierarquização dos usuários no âmbito da norma a *Conceptual Framework* de 2010? Quais reflexões podem emergir sobre os potenciais efeitos discursivos socioambientais ao se assumir a primazia dos investidores? Conforme postulado por Gallhofer & Haslam (2019), interessa à contabilidade saber que identidades e interesses são marginalizados e como a contabilidade pode melhor colaborar com as emancipações.

No mesmo sentido, Gendron (2018), ao teorizar sobre o que é a pesquisa em contabilidade crítica, afirma que resguardadas as imprecisões à definição, a área “se concentra principalmente no desenvolvimento de uma melhor compreensão dos processos de marginalização como base para o envolvimento na intervenção e na práxis social”. (Gendron, 2018, p. 1). Por práxis social, entende-se os processos dinâmicos e simultâneos de reflexão e

engajamento comprometidos com as ativas mudanças sociais. (Everett, Neu, Rahaman & Maharaj, 2015). Em outras palavras, questiona-se quais as práticas discursivas materializadas pelo normatizador que colaboram com a hierarquização/marginalização de certas posições, indivíduos e de determinadas organizações.

Embora o presente trabalho seja motivado pela controvérsia sobre a definição dos usuários primários na *Conceptual Framework*, não é uma tentativa de responder enfaticamente à questão do modelo teórico definitivo a ser abrigado no âmbito da normatização. Em que pese, ao serem abordados os modelos subjacentes à escolha dos objetivos da contabilidade, ora centrados na utilidade da decisão ou na *Accountability/stewardship*, que possuem implicações quanto aos usuários da informação contábil, ver Laughlin (2008), não é uma discussão detalhada dos prós e contras da definição das vertentes teóricas, quanto aos usuários na *Conceptual Framework*, ou sobre se a utilidade de decisão, como em Staubus (1989), Williams & Ravenscroft (2015) ou ainda uma análise explícita da utilidade nas estruturas conceituais, como em Macve (1997). Em vez disso, apresenta um retrato detalhado das práticas discursivas que gravitam em torno de definição de padrões contábeis na Estrutura Conceitual em que analiso como determinados discursos marginalizam e ou hierarquizam compreensões sobre os propósitos dos relatórios financeiros e, conseqüentemente, do entendimento da finalidade da contabilidade. (Gallhofer & Haslam 2019. Gendron, 2018, Dermarkar & Gendron, 2019).

Assim, reflete-se sobre os potenciais efeitos socioambientais discursivos da escolha centrada na primazia do investidor, a partir da visão de uma pesquisadora latino-americana, em suas limitações e potencialidades. Cabe pontuar que os efeitos sociais discursivos integram a parte final do método da análise de discurso crítica, ver Fairclough (1989, 2001, 2003) e que neste trabalho será instanciada no último capítulo da tese como uma tentativa de dialogar com os achados e a lente teórica proposta.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo da tese foi o de compreender como as narrativas discursivas são mobilizadas em torno na hierarquização/marginalização da definição dos usuários da informação contábil nos objetivos da *Conceptual Framework* do IASB – FASB (2010)

1.2.2 Objetivos Específicos

- Examinar as narrativas mobilizadas e os posicionamentos assumidos quanto à definição dos usuários nos objetivos da *Conceptual Framework* pelos participantes da consulta pública;
- Analisar as estratégias discursivas locucionadas pelo normatizador para justificar a hierarquização/marginalização na definição dos usuários da informação contábil no âmbito da *Conceptual Framework* (2010);
- Levantar os efeitos socioambientais discursivos derivados da primazia do investidor, sancionados na norma.

1.3. MOTIVAÇÕES E JUSTIFICATIVAS

Em primeiro lugar, as motivações que inspiram este estudo podem ser sintetizadas nos seguintes eventos: os fóruns do *Qualitative Research and Critical Accounting* (QRCA) e pessoas inspiradoras que passei a conhecer a partir desta comunidade; as aulas ministradas pelo Prof. Dr. João Bilhim e Prof. Andrea Gonçalves com destaque às Tertúlias, projeto de extensão e para a disciplina de Epistemologia; as aulas do Prof. César Augusto Tiburcio Silva e Jorge Katsumi Niyama na disciplina de Teoria da Contabilidade; o aprendizado nos Estudos Críticos do Discurso (ECD) com as formações possibilitadas em disciplina em programa de pós-graduação, curso de extensão, orientação de tese em formato de disciplina, realizada no âmbito da Universidade Federal do Ceará (UFCE), na Universidade Estadual do Ceará (UECE) e na Universidade de Brasília (UnB). Além disso, a formação adquirida na disciplina de Contabilidade Crítica da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Dito isso, pode-se levantar os argumentos que sustentam este projeto de pesquisa. Inicialmente destacam-se os estudos de Zeff (2013) ao informar que o regulador, ao definir usuários primários, promove o enclausuramento dos usuários com consequências perversas. (Zeff 2013, p. 263). O referido autor ainda alega que a *Conceptual Framework* que define a primazia dos investidores é incompatível com uma expressiva literatura no seio da teoria contábil, além de ser antagônica aos padrões normativos estadunidenses e europeus passados. (Zeff 2013, 2016). Assim, a proposta de estudo descortina os argumentos traçados tanto da perspectiva dos participantes da consulta pública sobre os usuários nos objetivos dos relatórios financeiros, quanto as alegações elencadas pelo normatizador para escolha regulatória que definiu a primazia dos investidores.

Mala & Chand (2015) constataam, em evidências empíricas, que a escolha do normatizador IASB na *Conceptual Framework* de 2010 limitou o foco de quem são os usuários, não oferecendo senso de justiça aos diversos usuários e privilegiando os provedores de capital.

A literatura clássica, no âmbito da teoria da contabilidade, em autores como Paton e Littleton (1940) permite observar que os autores postulam que o assunto das corporações não é somente fornecer bens e serviços, há uma ampla clientela, pois, as organizações têm responsabilidade para com o governo e o público. (Paton e Littleton 1940, p. 2). Também Monitz (1961, p. 5) declara que a **contabilidade não é monopólio de qualquer grupo**. [grifo nosso]. O autor teoriza que “qualquer um que enfatiza a ‘utilidade’ como critério, na contabilidade ou em outro lugar, deve responder às duas questões apontadas - úteis para quem e com que propósito?”. (Moonitz, 1961, 4).

Mala & Chand (2015) enfatizam a importância dos governos que figuram como um dos conjuntos de usuários das informações contábeis, destacando o risco sistêmico de cunho econômico e financeiro em endereçar as informações aos usuários primários de forma restrita. Enfatiza-se, neste sentido, que as crises e escândalos provocados por fraudes no sistema financeiro têm repercussões nas economias locais, impactando países pobres e ricos, trazendo implicações às economias e vida das pessoas.

Neste ínterim, Stiglitz, Sen & Fitoussi (2009) dialetizam sobre os efeitos das crises econômicas e a incapacidade dos agentes e sistemas contábeis identificarem e reagirem às crises, sugerindo que devem ser desenvolvidas métricas que contemplem os danos ambientais e as desigualdades sociais na regulação, mensuração e evidenciação contábil. (Stiglitz, Sen & Fitoussi, 2009). Stamp (1980, p. 34) sustenta que a prestação de contas das empresas é de natureza ampla e contempla muitos grupos, além de acionistas e detentores de capital, constituindo-se como um interesse econômico geral da nação.

Gray, Dey, Owen, Evans & Zadek (1997), Gray (1997, 2002, 2006), Pigatto, Cinquini, Dumay & Tenucci (2022) elucidam a necessidade de abordagens mais democráticas no âmbito da consideração de quem são os usuários da informação contábil e centram as suas análises sobre as repercussões da primazia do acionista na pouca evolução do *disclosure* reporte socioambiental.

Beaver (1981), Hopwood (1994), Baxter (2000), Young (2006), Ravenscroft & Williams (2009) e Zhang & Andrew (2014) assinalam a existência de outros usuários reais da contabilidade esquecidos pela regulação que traz implicações profundas para a contabilidade, as quais podem ser sumarizadas no comprometimento relativo à governança corporativa, à

própria política de definição dos padrões, à pesquisa contábil, ao disciplinamento da responsabilidade em relação às corporações e à omissão em relação ao papel de regulador e suas implicações sociais.

A essência da contabilidade é “eminente pública”. Neste sentido, há a preocupação de um modelo ético na economia de mercado que busque limitar a devastação ambiental e a injustiça social (Gray, Dillard & Spencer 2009, p. 546-547). Além disso, o IASB foi fundado tendo como justificativa a elaboração de normas de qualidade visando o interesse público, Gallhofer & Haslam (2007).

Se, conforme postulado pelos autores supracitados, a contabilidade não é monopólio de qualquer grupo, se as corporações possuem responsabilidade para um conjunto amplo de usuários que inclui governos e economias globais, se a função do normatizador é subsidiada no interesse público, se alguns estudiosos argumentam que a utilidade da decisão não é um conceito suficiente para se definir que os provedores de capital devem ser priorizados e, finalmente, se um conjunto de estudiosos sugerem que existem sérias implicações sociais quanto às escolhas normativas assinaladas, então, estudos sobre a definição dos padrões que estruturaram a primazia dos investidores e reflexões acerca dos potenciais efeitos socioambientais discursivos são relevantes para a comunidade epistêmica da contabilidade. Em especial, pesquisas que desenvolvam análises das narrativas discursivas podem contribuir com o campo da contabilidade ao trazer outras perspectivas para além do tratamento teórico e empírico utilizado tradicionalmente. (Shenkin & Coulson 2007, Malsch & Gendron, 2011, Artiach, Irvine, Mack & Ryan 2016).

Verifica-se, neste âmbito, a necessidade de descompactar as estratégias normativas discursivas engendradas por atores e instituições com o propósito de enriquecer as análises em torno dos processos regulatórios. (Boltanski e Chiapello 2005; Canning & O’Dwyer 2013; Young 1994, 1995; Chiapello 2016, 2017; Homero Junior 2017, 2019; e Ejiogu, Ambituuni & Ejiogu 2018, 2019).

Além disso, Hopwood (1989), Sauerbronn, Ayres & Lourenço (2017), Sauerbronn, Ayres, Silva & Lourenço (2021) e Gonçalves & Bilhim (2021) reforçam a necessidade de trazer novas teorizações para além do *mainstream* no seio da pesquisa contábil.

Corroborando com os autores aludidos, documentos construídos por coletivos de pesquisadores, como Arjaliès *et al* (2021) e Alawattage *et al.* (2021), posicionam-se como verdadeiros manifestos pela ampliação do papel social da contabilidade e sobre as reflexões críticas derivadas dos efeitos produzidos pelas práticas contábeis. As reflexões eclodidas nestes

documentos fazem um apelo à comunidade de profissionais da contabilidade sobre o fazer contábil e científico e suas inter-relações com as crises globais, a saber, a crise sanitária do Covid 19, a crise política, os problemas globais de ordem ambiental, climático e social (discriminação de cor, étnica, de gênero, de portadores de deficiência, combate ao crime da homofobia, inclusão dos marginalizados etc.). A contabilidade, enquanto uma construção social, urge de bases ontológicas, epistemológicas e metodológicas, que deem conta de problemas de pesquisa relevantes socialmente. (Hopwood 1989, Sauerbronn, Ayres, Silva & Lourenço 2021 e Gonçalves & Bilhim 2021, Arjaliès *et al* 2021 e Alawattage 2021).

Em que pese a existência de outros estudos que abordem a normatização dos padrões contábeis, estes concentram-se, predominantemente, no processo histórico (Zeff, 2013, 2016, 2019) e no *lobby* político e/ou grupos de interesse (Hussein e Ketz, 1980; Hope e Gray, 1982, Carmo, Ribeiro e Carvalho 2014, 2016, 2018, Tavares 2016, Tavares, Marques dos Anjos & E Paulo 2014), na teoria positiva da contabilidade (Sutton, 2011). Assim, a investigação busca contribuir com os estudos críticos no campo da contabilidade ao ampliar a compreensão sobre os processos concernentes aos fenômenos da marginalização discursiva dos usuários na normatização contábil. Este entendimento poderá servir como fonte não somente de reflexão, mas também poderá nutrir iniciativas para a mudança social na arena pública contábil (Gendron, 2018; Dermarkar & Gendron, 2019).

1.4. A CONJUNTURA CONTEXTUAL

Fairclough (1989) explana que o contexto situacional e os tipos de discursos vinculados à conjuntura social discursiva são elementos-chave na análise de discurso. Desse modo, apresentam-se recortes sócio-históricos do período em que a norma contábil central deste estudo fora aprovada. Empiricamente, o contexto procura dar conta de especificar as situações sociais em interações com os textos e falas, assim o modelo contextual admite que existem condicionantes sociais e culturais situados no tempo e espaço, que operam na interface entre sociedade, situação e discursos. (Van Dijk, 2012).

Articula-se as bases teóricas da contabilidade emancipatória, pragmática e de forças progressivas/regressivas propostas no enquadramento analítico de Gallhofer e Haslam (2015, 2019), o qual incitam a busca pelas interações complexas que atravessam a contabilidade situada no contexto. (Gallhoffer & Haslam 1991, 2003, 2015, 2019, Laughlin, 1995, 2007, Hopwood 1994). Gallhofer e Haslam (2003) observam que a abordagem do contexto se

configura como uma tentativa de melhor apreciação do panorama investigativo de modo a compreender o objeto focal do estudo em determinados momentos ao longo do tempo.

Para que a contabilidade seja enquadrada como emancipatória, há que se atrelar os seus propósitos ao bem-estar social, o que envolve, além da práxis situada no contexto, “a mobilização de uma variedade de contabilidades dentro de um contexto mais amplo”. (Gallhofer & Haslam, 2015, p. 847). Neste ponto, justifica-se a variedade de abordagens retratadas, embora as análises resultantes da tese tenham a inspiração instanciada na contabilidade emancipatória.

Cabe pontuar que as condições socioeconômicas de produção de normas de forma massiva para diversas jurisdições no globo estão vinculadas às fases de desenvolvimento do capitalismo, seja nas condições de produção e consumo, condições tecnológicas e condições culturais. A ampliação dos espaços de produção e comercialização transfronteiriças, o desenvolvimento de estruturas tecnológicas e de comunicação, a cultura do consumismo e produção ilimitados, ver Fairclough (1989), aliados ao crescimento e aumento da complexidade dos sistemas financeiros, como observado por Chiapello (2016), Morales Gendron & Guénin-Paracini (2014a, 2014b), são elementos cruciais que contextualizam o surgimento da produção internacional de normas contábeis.

A seguir, apresenta-se o contexto que ilustra os períodos históricos em que as Estruturas Conceituais do IASB são aprovadas, os documentos de consulta pública relativos à definição de usuários primários, além de dar relevo para marcos históricos, principalmente crises financeiras consideradas significativas para a investigação.

Cabe lembrar que o surgimento da normatização e regulação contábil, tal como conhecida nos atuais tempos, guarda estreita relação com os colapsos econômicos, escândalos financeiros (Sutton, Cordery & van Zijl 2015, Niyama & Silva 2021) e os ciclos e falhas do capitalismo (Chiapello 2017; Morales, Gendron & Guénin-Paracini, 2014a, 2014b; Tinker & Carter, 2003).

O contexto histórico econômico do pós-guerra presencia a ostensiva transformação tanto da natureza das relações internacionais quanto da estrutura da economia internacional, sendo a Europa deslocada do “comando da política mundial” e “também modificou as bases de funcionamento do capitalismo”, agora capitaneado pela economia americana. (Almeida, 2001).

Se nos anos que antecedem a década de setenta nas economias ocidentais capitalistas desenvolvidas houve um período de 25 anos de estabilidade política e econômica, as vulnerabilidades de gestão do modelo de políticas keynesianas de promoção e sustentação do

welfare state passam a ser contestadas especialmente pela plataforma de governo Reagan (EUA) e do governo Thatcher (UK), que levantam bandeiras liberais como opção para a saída do período recessivo. (Fairclough, 1989; Fernandes, 1995). Fairclough (2013) elabora acerca do discurso *thatcherista* afirmando que este se configura na recontextualização que rearticula discursivamente um projeto ideológico para a constituição de uma nova base política

Nos EUA, a década de 70 a 80 é marcada pelo fortalecimento dos *Think Tanks* de matriz neoliberal financiados por grandes corporações com diversos segmentos de atuação política para combater os valores dos vinculados a uma nova esquerda. (Nace, 2003, Media Transparency, 2006, Powell, 1971, Ravenscroft & Williams, 2009).

Há um projeto deliberado de fomento do pensamento liberal e um eminente ataque aos direitos civis, ambientais, direitos sindicais, aos intelectuais da academia alinhados a estas perspectivas e que colaborou com o enaltecimento de discursos da direita na década de 80 dos representantes desta linha, Ronald Reagan e Margaret Thatcher. (Ravenscroft & Williams, 2009, p. 775).

Almeida (2001) e Fernandes (1995) destacam que na década de 70 e 80 a economia mundial passa por um período de estagnação, caracterizado pela dificuldade do controle da inflação e a presença da estagnação econômica, aumento do desemprego, provocados principalmente pelo descontrole fiscal, crises do petróleo, consequências dos efeitos econômicos com envolvimento em conflitos mundiais (Guerra do Vietnã, reprimendas da Organização dos Países Exportadores de Petróleo (OPEP) aos países que apoiaram Israel em conflitos internacionais etc.).

A Grã-Bretanha, por exemplo, atravessa uma crise generalizada e retratada não somente na economia e nas lutas no meio industrial, mas também na “decadência urbana, crises nos serviços de assistência social, um surto de racismo, crise nas relações entre mulheres e homens” (Fairclough, 1989, p. 177). O autor prossegue explicando que o governo conservador e trabalhista da década de 1970 não obteve sucesso em lidar com as crises, o que culminou em episódios, como a greve dos mineiros, a semana de três dias para racionamento de energia, no “inverno do descontentamento”, os quais impulsionam a posterior ascensão do discurso neoliberal de Margareth Thatcher. (Fairclough, 1989).

As lutas discursivas travadas na linguagem se manifestam como lutas entre tipos de discursos com orientações ideológicas diferentes, seja uma orientação ideológica situada no discurso neoliberal ou na posição do estado do bem-estar social. As forças ora emancipatórias ora repressivas materializam, no exercício do poder e no contexto socioeconômico e histórico,

as novas formas de compreensão da realidade em processos de naturalização. A naturalização “é uma questão de grau e, à medida que um tipo de discurso é naturalizado, ele pode mudar de acordo com o deslocamento do ‘equilíbrio das forças’ na luta social”. (Fairclough, 1989, p. 91). Há, neste âmbito, a tendência à naturalização do discurso neoliberal neste período histórico social dos países ocidentais capitalistas desenvolvidos.

Esse conflito entre as visões voltadas ao bem-estar social e a lógica financeira do capitalismo, encabeçado pelo governo Thatcher, ganha forma ao compreender o conflito entre a aprovação do *Corporate Report*, (ASSC, 1975), na Inglaterra, o qual enfoca a informação contábil, mobilizada para os diversos stakeholders e as pressões políticas governamentais para restrição do enfoque nos investidores e outros fornecedores de capital. (Laughlin 2007). A ênfase dominante no mundo corporativo da época era pautada nos instrumentos para aprimorar a gestão, de modo que a mobilização dos relatórios de propósito geral da contabilidade para as partes interessadas era coerente contexto da época. Contudo, o governo envidou esforços para extirpar esse movimento normativo, Laughlin (2007, p. 278) descreve sobre que o:

Governo Conservador, liderado por Margaret Thatcher, banuiu essa compreensão compassiva das partes interessadas e das suas necessidades de informação, e colocou no seu lugar as necessidades de informação dos capitalistas financeiros – nomeadamente os acionistas e outros fornecedores de financiamento. (Laughlin 2007, p. 278)

Fairclough (2013, p. 165) realiza a interpretação do discurso *thatcherista* que nos permite perceber como esse discurso operava na prática social, o autor elabora: “uma rearticulação da ordem existente do discurso político que trouxe elementos tradicionais do discurso conservador, neoliberal e populista em uma nova mistura que também constituiu um discurso sem precedentes”. Segundo Fairclough (2013), o discurso *thatcherista* conseguiu rearticular novas pautas para uma renovada base política, a qual engendrou uma agenda política em torno de um projeto ideológico (Fairclough 2013, p. 165).

Laughlin, (1995) elucida as transformações ocorridas no núcleo da contabilidade na década de 70 ao assinalar a desilusão que pairava quanto ao pensamento normativo e o anseio por maior compreensão descritiva sobre as práticas contábeis emanadas de múltiplas fontes, da ala econômica, da ala comportamental da contabilidade e também dos estudos críticos, acerca desses últimos, ver Laughlin (2007), Mattessich (1978) e Hopwood (1978).

Como é de conhecimento público, prevaleceram na pesquisa contábil a influência da teoria econômica e da ala comportamental, não ao acaso, uma vez que há um contexto social, histórico e econômico subjacente que sustenta a reprodução e a manutenção perpetuada dessas

correntes. Mitchell, Sikka & Willmott (2001) exemplificam em um estudo como os guardiões do conhecimento policiam, inibem, intimidam e disciplinam outras perspectivas de conhecimento no meio acadêmico contábil, destacando “As tendências ideológicas das revistas/jornais, o patrocínio da investigação e as aspirações profissionais dos acadêmicos”. (Mitchell, Sikka & Willmott, 2001, p. 527).

Outro evento marcante que antecede o surgimento do International Accounting Standards Committee (IASC), instituição que deu origem ao IASB, foi a crise do Leste Asiático em 1997/1998. Um relatório elaborado pelas *United Nations Conference on Trade and Development*, que enfoca a crise na Ásia Oriental, expõe que o problema da instabilidade econômica sistêmica está associado às práticas contábeis não padronizadas e carentes de transparência como um dos fatores que colaboraram com a crise (Arnold, 2012).

Diante disso, ministros das finanças do Grupo dos 7 (G7) e lideranças dos bancos centrais desses países propõem uma “nova arquitetura financeira internacional” para resolver o problema da instabilidade junto ao sistema financeiro internacional (Arnold, 2012, p. 262). O Fórum de Estabilidade Financeira (FSF) foi criado por essas organizações com o propósito de assegurar maior transparência no mercado financeiro, assim foram expedidos dois conjuntos de normas internacionais tanto de relato financeiro quanto de auditoria Arnold (2012, p. 262).

É neste ambiente de recessão capitalista mundial, ocorrido no início da década de 1970, período fértil para a proliferação de um contradiscurso em favor do livre mercado, do *laissez faire* em detrimento ao estado do bem-estar social como resposta às falhas das políticas econômicas e sociais da época, as quais rompem com o consenso do pós-guerra, que o IASC é criado e posteriormente o IASB. (Gallhofer & Haslam, 2007, Ravenscroft & Williams, 2009).

Vale lembrar que desde a década de 60, os processos de fusão e aquisição se intensificaram, e a expansão das empresas ao redor do mundo somados às consideráveis diferenças entre os sistemas contábeis norte-americano, europeu, japonês e de outros países em desenvolvimento colaboraram para a internacionalização das normas contábeis. (Zeff, 2014).

Zeff historiciza que a fundação dos padrões internacionais de contabilidade ocorre a partir de Lord Benson, um sul-africano que imigrou para o Reino Unido, presidente do *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) e que era sócio sênior da firma britânica Cooper Brothers & Co., atual PwC. Benson convenceu as representações contábeis de países como Canadá, Escócia e outros países a fundar uma organização pela internacionalização das normas contábeis. (Zeff, 2014).

Cabe esclarecer que o termo neoliberalismo abarca diferentes perspectivas, desde a mais ortodoxa, que remete ao liberalismo clássico até a corrente progressiva, em que se admite a participação, ainda que limitada, do estado na economia, na produção de bens e em outras atividades que sejam tangenciadas pelos interesses do desenvolvimento nacional. (Fernandes, 1995). O ponto em comum entre as correntes é a defesa da privatização (serviços/produtos), o antiestatismo favorável ao estado mínimo, “o individualismo, elogio das regras distributivas resultantes do jogo de mercado, reforma fiscal favorável aos interesses das classes média e alta, além de proporem a reforma de programas sociais”. (Fernandes, 1995, p. 10).

No plano de fundo do surgimento do IASB e posterior consolidação do IASB como normatizador internacional está a influência da União Europeia (EU), que se consolida como bloco econômico. Conforme descreve Pires da Silva (2014), precede a formação da EU, o Tratado de Roma de 1957 firmado pela chamada Comunidade Econômica Europeia (CEE) e pela Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA) em que participavam a França, a Alemanha, a Itália, a Bélgica, a Holanda e Luxemburgo e, a partir de 1973, o Reino Unido, a Irlanda e a Dinamarca se juntam à comunidade.

Com o passar dos anos, mais países se reúnem ao bloco econômico e em 1991 é assinado o Tratado de Maastrich, que define o planejamento para instauração do que seria a União Europeia (Niyama *et al.*, 1999). A ideia subjacente era o fortalecimento das economias dos países pela integração econômica e política, mantendo a independência dos países, o que envolveu uma série de medidas para o intercâmbio de pessoas e mercadorias entre os países e um esforço na coordenação destas políticas econômicas e fiscais. (Nobes; Parker, 2010).

Em 1973, é fundado o IASC por profissionais contábeis de diversos países, como Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, EUA, Reino Unido e Irlanda, o *International Accounting Standards Committee* (IASC), antecessor do IASB, teve como objetivo desenvolver normas de alto padrão para facilitar a comunicação, a análise das informações e as transações comerciais. (Kirsch, 2006).

Desde o início da sua fundação, o IASC buscou um alinhamento com órgãos de influência no cenário regulatório econômico mundial, a exemplo do regulador norte-americano e do regulador internacional das bolsas de valores, a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), o que sinaliza a captura pelos processos de globalização e norte-americanização. (Gallhofer & Haslam, 2007).

Brown (2006) apresenta um quadro analítico com o perfil dos financiadores do IASB associados aos interesses privados e formados por grandes firmas de contabilidade, grandes

grupos financeiros, bolsas de valores, organizações financeiras internacionais, bancos centrais, em que os interesses e as consequências subjacentes ao processo de internacionalização das normas contábeis gerariam efeitos benéficos a estas instituições. Um dos exemplos favoráveis às organizações pontuados por Brown (2006) é a manutenção do controle das regulamentações nacionais e, por outro lado, estavam as consequências adversas da normatização tanto para o interesse público, quanto para os países em desenvolvimento (Brown e Shardlow 2005). Destaca-se que o interesse público é uma diretriz de base que orienta tanto o exercício da profissão contábil no Código Internacional de Ética, ver IFAC (2018), quanto as raízes argumentativas que nutrem a fundação do IASB, ver IFRS (2022) e Gallhofer & Haslam (2007)

De modo que na década de 80, a IOSCO, instituição que normatiza os princípios e padrões regulatórios em mercados de capitais globalmente, inicia um conjunto de sugestões direcionadas ao IASC para melhorias na estrutura de governança e o aprimoramento de normas, as quais posteriormente seriam chanceladas pelo órgão. (Camfferman & Zeff, 2015).

Assim, o IASC deu início à elaboração da Estrutura Conceitual, a qual foi publicada no ano de 1989, 16 anos após a sua criação do órgão. Bala (2017) questiona o lapso temporal entre a criação do normatizador e a publicação da Estrutura Conceitual, especialmente devido ao propósito desta norma, que era criar um corpo de conceitos coerentes que orientam as demais normas. Vale assinalar que a IOSCO também possuía forte influência norte-americana na composição de sua estrutura. (Gallhofer & Haslam, 2007).

Somadas as pressões exercidas pelo IOSCO, existiam as pressões sociais elegidas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), estadunidense, a qual passou a reivindicar critérios de associação ao conselho do IASC como conhecimento técnico, além de sugerir a transformação do IASC em um órgão semelhante ao norte-americano FASB. (Camfferman & Zeff, 2015; Hopwood, 1994). Membros de órgãos contábeis do Continente Europeu pressionavam pela melhoria da representação geográfica dos países e assentos no *board* por maior carga horária de trabalho semanal. (Zeff, 2014).

Outras influências relevantes em prol do processo de internacionalização das normas contábeis são atribuídas à *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD), ao *International Federation of Accountants* (IFAC) e outras representações profissionais. (Hopwood, 1994).

Vale ressaltar que este momento econômico é lastreado pelo desenvolvimento de aparatos tecnológicos de comunicação e transporte, os quais coadunados com expansão

comercial e do sistema financeiro irão criar as condições para que os discursos liberais se tornem a tônica que endereça políticas e práticas. (Fairclough, 2001, 2013).

A ocorrência da *Dot Com Bubble*, entre 2000 e 2001, crise detalhada adiante, motivou a perda da confiança nas normas norte-americanas e, conseqüentemente, colaborou com o fortalecimento do surgimento do IASB. (Camfferman & Zeff, 2015)

Em 1999, o conselho do IASC elaborou um plano de reestruturação que resultou no nascimento do IASB, como resposta às demandas pela criação de uma organização mais independente e profissionalizada para gerenciar o processo de desenvolvimento dos padrões e para facilitar os fluxos de capital entre os países. (Zhang & Andrew, 2014).

Hopwood (1994) observa outras fontes de tensão exercidas para a consolidação dos padrões contábeis supranacionais. O autor faz referência ao crescimento da internacionalização dos negócios, a integração dos mercados financeiros e a internacionalização da indústria da auditoria como influências significativas. As firmas de auditoria seriam os maiores beneficiários da harmonização dos padrões, uma vez que facilitaria o trabalho dos auditores em diferentes mercados. (Hopwood, 1994).

No mesmo ano da criação do IASB, em 2001, o órgão expede documento recepcionando a Estrutura Conceitual do IASC. As normas do IASB são chanceladas pelo IOSCO e, posteriormente, aceitas pela União Europeia em 2005. (Camfferman & Zeff, 2015). O endosso da IOSCO é considerado um fator crítico na legitimidade e na globalização das normas. (Zhang & Andrew, 2014). Além disso, o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial também irão exercer influência neste processo ao recomendar a adoção da harmonização contábil em países e empresas. (Arnold, 2005).

A constituição de um sistema que operacionaliza a padronização contábil internacional contribui com a facilitação e retirada de barreiras para o pleno fluxo financeiro global de capital, ver Zhang & Andrew (2014) e Harvey (2007). Esta dinâmica está acoplada ao crescimento da relevância do capital financeiro no sistema econômico mundial, ao crescimento das corporações, ao desenvolvimento dos sistemas burocráticos que estruturam o mercado financeiro e que alguns autores vinculam ao processo de financeirização. (Arnold 2009, Chiapello 2016, Harvey 2007).

Cabe esclarecer que a financeirização possui múltiplas vertentes e sentidos, Palludeto & Felipini (2019). Porém, neste estudo, é compreendido enquanto derivadas dos mecanismos de transformação, manutenção e acumulação do capitalismo, mais especificamente vista como as estratégias de transposição das lógicas de funcionamento dos mecanismos dos mercados,

seus cálculos e conceitos para outros espaços da vida, colonizando instituições, relações e pessoas ao seu *modus operandi*. (Zhang 2014, Chiapello 2016).

Assim, as crises pontuadas a seguir são também compreendidas e visibilizadas enquanto dinâmicas arraigadas às estruturas dos ciclos e falhas do sistema capitalista e não como eventos resultantes de fraudes ou ações individuais, o que limita a interpretação, o questionamento e o avanço sobre as implicações sociais, políticas e as práticas atreladas. (Morales, Gendron & Guénin-Paracini, 2014a, 2014b).

Analistas liberais e outros estudiosos mais convencionais normalmente localizam os problemas relacionados às crises como desencadeadas por fraudes, por exemplo, a ganância e a corrupção individual, ver Tinker & Carter (2003, p. 578). Esta perspectiva mascara as falhas do sistema capitalista e dos valores subjacentes aos mecanismos que regem os mercados, como a acirrada competição e acumulação de capital e aos seus riscos sociais e ambientais decorrentes desta dinâmica, tais como desemprego, Tinker & Carter (2003), e desequilíbrios ambientais Gray, Dillard & Spence (2009).

Nesta esteira de apresentação dos marcos históricos, destacam-se os anos de 1999 a 2000, período em que ocorre a crise nomeada de *Dot Com Bubble*, a qual se formou devido ao crescente investimento em ações em empresas ligadas às telecomunicações e à tecnologia. Uma bolha é formalmente definida como um aumento extraordinariamente veloz no preço em que o valor da transação excede em muito o valor da mercadoria. (Mills, 2002, p. 24).

A formação da *Dot Com Bubble* ocorreu quando os capitalistas de risco abandonaram suas regras tradicionais de investimento e, simultaneamente, os auditores começaram a aceitar receitas questionáveis de empresas *pontocom*, os bancos de investimento começaram a abandonar as regras tradicionais, os grandes investidores como fundos ignoraram suas próprias regras e o apetite ao risco é intensificado. Além disso, houve uma influência subjacente para a ocorrência da *Dot Com Bubble* por parte de especialistas da mídia financeira, reguladores e contadores. (Mills, 2002). Com o estouro da bolha, especialmente após reveladas fraudes nas demonstrações financeiras, a exemplo de companhias, como Enron, Tyco, WorldCom etc., os preços atingiram o pico em março de 2000 e em dezembro do mesmo ano, os índices de preço despencaram mais da metade do valor. (Figura 1). (Williams, 2022)

A Figura 1 elucida o surgimento do IASB, as estruturas conceituais subjacentes e as crises destacadas no estudo na tentativa de situar historicamente o texto em voga.

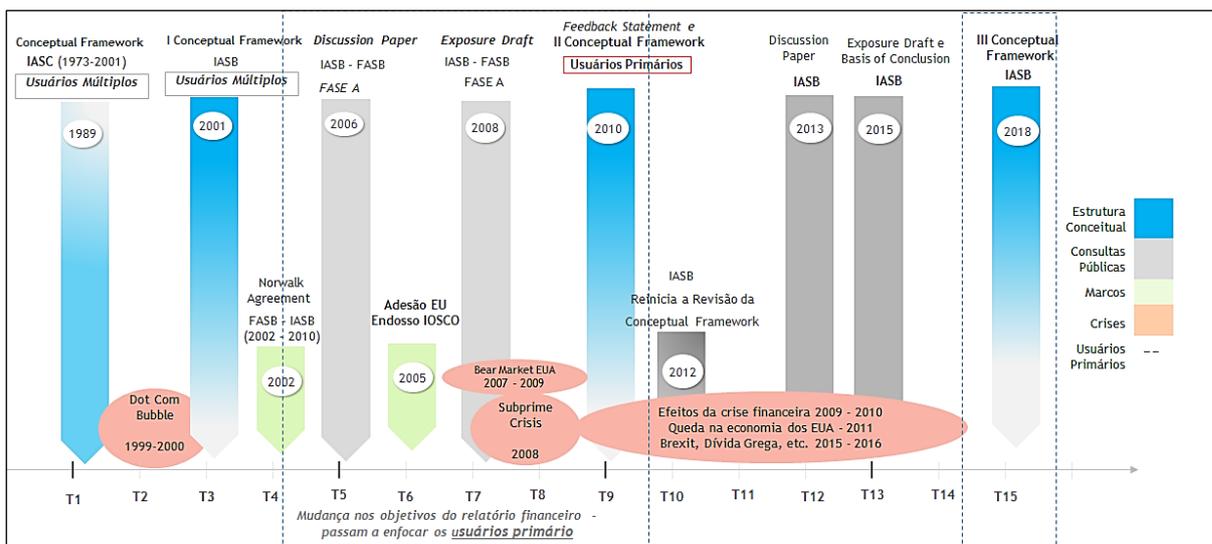


Figura 1 - Usuários na Estrutura Conceitual da Contabilidade do IASC ao IASB 2018

Fonte: Elaborado pelo autor

Os efeitos da *Dot Com Bubble* geraram um *crash* que eliminou US\$ 5 trilhões de dólares em valor de mercado de empresas de tecnologia entre março e outubro de 2002. (Williams, 2022). Como contrarresposta, o congresso estadunidense aprova a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), em 2002, com o intuito de gerar mecanismos de governança corporativa, *accountability* e *compliance* como forma de inibir os crimes relativos às fraudes e manipulações financeiras. (Morales, Gendron & Guénin-Paracini, 2014a). A primeira elipse em laranja, na figura 1, retrata o período.

Hancher & Moran (1989) relacionam a regulamentação contábil a uma forma de resposta à instauração das crises no sistema econômico-financeiro. Contudo, assumir que os controles internos e as regulamentações dão conta de criar freios contra a instauração dos processos de fraude e falhas no sistema que fomentam as crises é ignorar a complexa relação dos mecanismos sociológicos, que moldam os comportamentos dos indivíduos e seus contextos, relegando a questão à moralidade individual, como discutem (Morales, Gendron & Guénin-Paracini, 2014b).

Devido à crise estrutural e aos escândalos das fraudes instauradas, os padrões contábeis norte-americanos considerados de alta qualidade tiveram a credibilidade afetada, o que fortaleceu a ideia de consolidação de um padrão global de contabilidade baseado em princípios, ver Carnachan (2003), bem como a melhoria dos regulamentos (Mills, 2002). A SEC que, anteriormente, possuía resistência manifesta quanto aos padrões IASB, foi pressionada pelo congresso norte-americano a elaborar estudos com análises econômicas abrangentes sobre as implicações e possibilidades quanto à mudança do enfoque baseado em normas para um padrão contábil embasado em princípios. Neste contexto, o IASB fortaleceu sua posição de

normatizador internacional frente aos escândalos das corporações norte-americanas. (Carnachan, 2003; Nepomuceno, 2011).

Em 2002, o Tratado de Norwalk é assinado entre o normatizador norte-americano, FASB e o IASB, após a crise das companhias de tecnologia, *Dot Com Bubble*. Contudo, somente a partir de 2004 é que se estipula uma agenda de trabalhos da cooperação e como resultado ficou decidido que o primeiro projeto dos dois normatizadores seria a elaboração da *Conceptual Framework*. Assim, foi expedido o *Discussion Paper* coletivo em 2006, que seria a Fase A da consulta, nomeado de *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information published (Phase A)*. (Deloitte, 2012). O documento que assinala a continuidade da consulta pública foi emitido somente em 2008.

Vale assinalar que a *Conceptual Framework* norte-americana do FASB já adotava a premissa da primazia do investidor, a qual tem suas origens firmadas no contexto sócio-histórico do período, sendo a dissertação de Staubus (1999) um marco da mudança do enfoque dos objetivos da contabilidade. Os trabalhos de Staubus inauguram uma espécie de teoria da contabilidade para investidores. Staubus, (1989, 2013), em que a utilidade da decisão com enfoque nos investidores inspira a inserção da utilidade da decisão no Relatório Trueblood (1973) e, posteriormente, nos objetivos tanto da Estrutura Conceitual do FASB (1978) quanto do IASB – FASB do ano de 2010. Evidencia-se o fato de que a orientação de Staubus (1989) não recomenda o abandono da avaliação do desempenho, vinculado à função de *accountability/stewardship*, e sim a inserção da variável de orientação da utilidade de decisão para previsão dos fluxos de caixa futuros enfocando os investidores. Na *Conceptual Framework* IASB-FASB (2010) houve a retirada da função de *accountability* e *stewardship* dos objetivos centrais dos relatórios financeiros.

Há, neste ponto, o que Foucault (2008) denomina de “A Variante Chicago”, em que há uma busca deliberada e progressiva pela ampliação dos espaços de influência da teoria econômica transpondo o domínio das concepções da área a outras esferas do conhecimento e da política. De modo que os objetos de pesquisa, métodos, esquemas analíticos e esquemas de tomadas de decisão econômicas foram transpostas a outras áreas (Lemke, 2001, Pelger, 2016).

A contabilidade chegou a ser considerada como um ramo da economia, ver Staubus (2003, p. 193). A ascensão das políticas econômicas neoliberais do pós-guerra exerceu seu poder ideológico no campo de conhecimento contábil, o qual passa “de uma disciplina autônoma para uma subdisciplina da economia neoclássica”. (Ravenscroft & Williams, 2009,

p, 775). Como afirma Pelger (2016, p. 57), “a racionalidade econômica neoliberal se espalhou da academia contábil para o mundo normatizador”, acerca da incorporação da utilidade da decisão como único objetivo do relatório contábil na Estrutura Conceitual e que resulta na primazia do investidor.

Pelger (2016) e Young (2006) explicam que há um rompimento radical das práticas e das convenções contábeis da época com a história da contabilidade subsidiada na prestação de contas e que irá moldar e limitar as discussões teóricas e normativas contábeis. Murphy, O’Connell & Ó hÓgartaigh (2013) e Pelger (2016) enfatizam que o enfoque no investidor é parte da agenda neoliberal, que teve como propósito garantir que a utilidade de decisão para os fluxos de caixa futuro figurasse como o único objetivo contábil.

Neste sentido, Ravenscroft & Williams (2009), Young (2006) e Murphy *et al* (2013) teorizam que este rompimento histórico com os preceitos da *accountability* e do *stewardship* no âmbito da contabilidade causa mudanças profundas para além da normatização. Como sustentam Murphy *et al* (2013), “é uma força poderosa que tem o potencial de levar a contabilidade contemporânea a domínios muito distantes de suas origens enraizadas na responsabilidade e responsabilização da administração”. (Murphy *et al*, 2013, p. 87).

Segundo Pelger (2016) os discursos acadêmicos e normativos foram influenciados pela agenda neoliberal favorável à utilidade da decisão e que influenciou à época a extirpação da conceituação da função de *stewardship* do centro dos objetivos dos reportes contábeis na *Conceptual Framework*. Embora houvesse uma considerável influência discursiva favorável à utilidade da decisão no contexto da aprovação da *Conceptual Framework* de 2010, havia uma ala que não abriu mão da função de *accountability* nos objetivos da norma, mesmo defendendo a utilidade da decisão. (Pelger, 2016).

Um estudo da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) chega a reforçar uma imprescindibilidade em instituir os padrões financeiros contábeis em apoio ao IASB para uma suposta manutenção da estabilidade financeira. (OECD, 2003).

Em 2007, a SEC reconheceu os padrões do IASB como um conjunto de normas contábeis de alta qualidade adequado às necessidades dos investidores americanos ao permitir os padrões IFRS às empresas não americanas. (Carmona & Trombetta, 2010).

Entre 2007 e 2009, ocorre o *Bear Market* que, embora não seja considerado um colapso em larga escala, a crise desencadeou perdas financeiras significativas no mercado, como observa Williams (2022) o índice S&P 500 derreteu em mais de cinquenta por cento do seu valor. Stiglitz, Sen & Fitoussi (2009) e Ramanna (2018) sustentam que se esperava uma

produção de normas mais fortemente amparadas em estruturas confiáveis em função dos efeitos da crise, o que não ocorreu.

Em maio de 2008, o IASB – FASB, em continuidade ao processo de consulta pública, emite o *Exposure Draft: An improved Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapters 1 and 2* published (Phase A), o qual sugere a criação dos usuários primários no contexto dos objetivos dos relatórios financeiros. (Mala & Chand, 2015).

Como se observa na figura 1, no momento histórico posterior ao lançamento da consulta pública, Fase A - *Exposure Draft* do IASB-FASB de 2008, ocorre a crise do *Subprime* ou crise de 2008, envolvendo o mercado imobiliário estadunidense. A “bolha” criada no mercado financeiro foi motivada pela oferta de crédito para títulos de hipoteca a pessoas que, em geral, não estavam aptas a adquirir o financiamento. Os efeitos desencadeados pela crise de 2008 foram sentidos por anos na economia global em diversas jurisdições. (Dillalo, 2022; Williams, 2022).

A crise exerceu considerável impacto no processo de harmonização das normas, além de gerar debates acerca de questões cruciais relacionadas ao adequado tratamento contábil de determinadas práticas. Questões como “(i) como relatar informações sobre instrumentos financeiros; (ii) a adequação dos valores justos; e (iii) o perímetro de consolidação em casos de combinações de negócios com “fins especiais”, como apontam Carmona & Trombetta (2010, p.2), figuravam enquanto aspectos centrais a serem debatidos e havia pontos de concordância, mas também de divergência que antecedem a crise do *Subprime* no que se refere às opiniões do IASB e FASB. (Carmona & Trombetta, 2010).

Na Europa, os efeitos da crise do *Subprime* se aceleram e ocorrem a Crise Bancária e a Crise da Dívida dos países europeus. A crise da dívida foi evidenciada pelo déficit orçamentário, como nos casos da Grécia em 2009, seguido do déficit espanhol no mesmo ano e o desencadeamento de uma crise bancária. (Costa e Caldas, 2014). A União Europeia cria fundos especiais para preservar a estabilidade financeira e são adotadas medidas de austeridade por diversos países na tentativa de conter a crise, entretanto, alguns países pedem resgate, a exemplo de Portugal e Hungria. (Dillalo, 2022). Somadas a estes processos ocorrem as crises da migração, o Brexit e a luta contra o terrorismo, as quais ensejam preocupações em torno da economia e do projeto político europeu. (Conselho da União Europeia, 2018),

Stiglitz, Sen & Fitoussi (2009, p. 9), em um relatório encomendado pelas Nações Unidas sobre as medidas de mensuração econômica e social, alertam sobre a incapacidade dos sistemas contábeis privados e públicos ao não detectar os sinais da crise, “o desempenho de crescimento

aparentemente brilhante da economia mundial entre 2004 e 2007 pode ter sido alcançado às custas do crescimento futuro. Também está claro que parte do desempenho foi uma ‘miragem’, lucros baseados em preços inflados por uma bolha.” Os autores explanam que as correções dos sistemas de mensuração do desenvolvimento devem estar amparadas em métricas mais amplas, que incluam sistemas de regulação e de mensuração que abarquem os danos ambientais e as desigualdades sociais. (Stiglitz, Sen & Fitoussi, 2009, p. 8-9, 86 e 144). Embora as recomendações para repensar e readequar o sistema regulatórios trouxessem questões relevantes de interesse social, não se tem conhecimento que tenham sido consideradas.

Stiglitz (2010) sustenta que a crise de 2008 foi resultante da desregulação do mercado financeiro apoiado em uma ideológica ortodoxia que deveria ser inscrita em valores e ideais mais amplos. O autor sugere, ainda, que as regulações pós-crise deveriam apoiar as questões em torno da sustentabilidade e da igualdade social tendo em vista atender às necessidades dos cidadãos do mundo.

Nas figuras 1 e 2 é possível observar o enfoque da *Conceptual Framework* nos múltiplos usuários nos anos de 1989 a 2001, anteriores à realização da parceria do normatizador estadunidense com IASB. Após o ano de 2010, a primazia dos investidores nos objetivos dos relatórios financeiros adquire status dado como certo, pois não é proposto como ponto de discussão pelo normatizador na estrutura conceitual seguinte que culmina na norma de 2018.

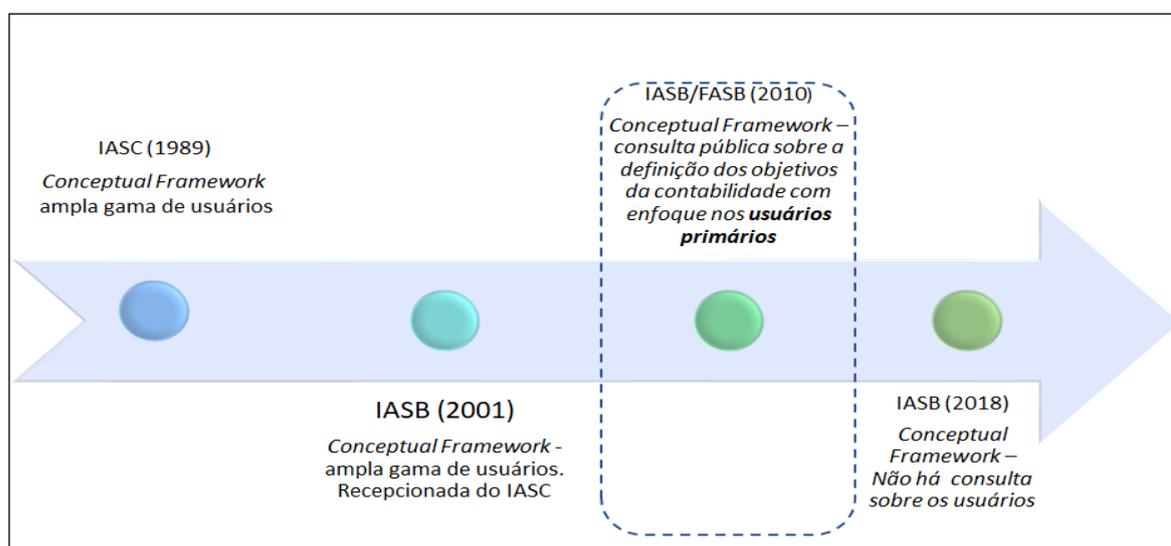


Figura 2 - O Enfoque do Estudo na Estrutura Conceitual do IASB
Fonte: Elaborado pelo autor

Na figura 2, inseri outra linha do tempo com as Estruturas Conceituais do IASB desde o seu antecessor aos dias atuais. O enfoque nos usuários primários, investidores e credores, como ilustrado na Figura 2, é positivado na norma IASB – FASB de 2010, originando-se da consulta pública de 2008. Portanto, este trabalho enfoca veementemente o período de 2008

(consulta pública) a 2010 (publicação da norma). Embora seja inevitável comparar as normas expedidas em 2001 e 2018, a maior ênfase é dada à norma de 2010. A parceria IASB – FASB foi descontinuada em 2010. (Pires Silva, 2014).

Entre os anos de 2013 e 2018, ocorreu novo processo de consulta pública que culminou na Estrutura Conceitual de 2018. Não é demasiado enfatizar que a Estrutura Conceitual de 2018 não tenha inserido em seu escopo questões relativas à mudança no enfoque dos usuários primários, embora alguns usuários tenham se posicionado quanto ao fato².

Note que para aprovação de uma norma há, no âmbito do IASB, um trâmite temporal e procedimental, o qual inclui inicialmente a publicação de um documento geral de uma consulta sobre a norma em um documento chamado de *Discussion Paper* (DP) e, em seguida, o normatizador expõe breves comentários sintetizando os posicionamentos do normatizador sobre a consulta pública e passa-se às fases seguintes. Na fase seguinte, um novo documento, intitulado de *Exposure Draft* (ED), pontua as questões que na visão do normatizador são os mais relevantes. Diante disso, se faz nova consulta pública e, após as considerações gerais sobre a consulta, o normatizador emite a norma propriamente dita. (E. Paulo 2002; Matos & Niyama, 2013; Pires da Silva, 2018). Como observado, o processo normativo contábil é regido por graus de controle acentuados tanto no tipo de texto produzido como nas regras que permeiam o processo de elaboração da norma.

Para finalizar esta etapa da análise da conjuntura, na figura 3, apresenta-se um quadro geral resumido do contexto, a fim de facilitar a visualização didática das influências contextuais históricas e socioeconômicas que interagem com os episódios de fundação do IASC, posterior IASB, e a parceria com o normatizador norte-americano FASB descritos ao longo da conjuntura contextual da pesquisa.

Mobiliza-se esta análise sócio-histórica e institucional na qual elenca-se os interesses influentes nos processos da normatização contábil e profissional incômodos ao interesse público, ver Gallhofer & Haslam (2007), os quais, de alguma forma, tentam traduzir o contexto em que está situado o nascimento do IASB e a primazia do investidor.

² Peter M. Carlson, Executive Vice President and Chief Accounting Officer pcarlson@metlife.com. https://ifrs-springapps-comment-letter-api-1.azuremicroservices.io/v2/download-file?path=50_5799_DawnmarieSparacioMetLife_0_MetLifeIASBConceptualFrameworkCommentLetter.pdf

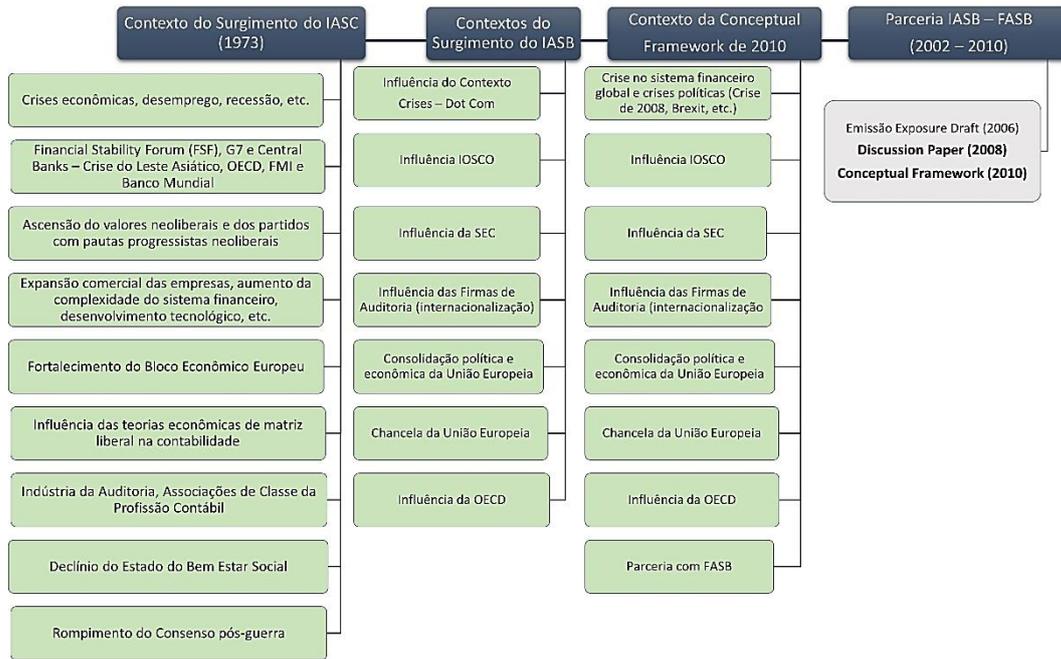


Figura 3 - Quadro resumo do Contexto
Fonte: Elaborado pela autora

2. BASES TEÓRICAS

Ao considerar a multiplicidade de aspectos que envolvem a temática de usuários da contabilidade, elenca-se para as bases teóricas um aporte de relações das *Conceptual Framework* com variados prismas conceituais. Tal estratégia teórica é justificada por duas razões, a primeira decorre do fato de a temática possuir séculos de acumulações conceituais em emaranhados relacionados à teoria contábil e às construções teóricas de outras disciplinas, especialmente da economia. E, em segundo lugar, porque ao realizar o mergulho na leitura das exposições levantadas pelos participantes da consulta pública, os mesmos se remeteram aos aspectos contemplados neste referencial teórico.

Os participantes da consulta de 2008 da *Conceptual Framework* IFRS-IASB se referiram à perspectiva da entidade e dos proprietários, vinculada à Escola Italiana, à teoria dos stakeholders, uma abordagem organizacional, às perspectivas mais democráticas, como a contabilidade dialógica, ver Brow (2009). Neste sentido, foram locucionados aspectos sediados nas tradições da Escola Italiana de Contabilidade e na Escola Anglo-saxônica ou americana, como alguns preferem chamar. (Niyama & Silva 2021).

Além dos aspectos levantados, a questão envolve a normatização contábil e, em específico, o usuário da contabilidade e isso implica em aspectos, como a mensuração, a escrituração, a evidenciação contábil e os impactos dessas informações nos fluxos e transferências de capital circulantes no mercado, portanto, na tomada de decisões em diferentes instâncias.

O propósito desta etapa é compreender elementos da contextualização da discussão teórica, com a localização geográfica e temporal, imprescindíveis aos ECD, ver (Fairclough 2001, 2003 e Van Dijk 1997, 2017), bem como dar suporte à interpretação dos resultados posteriores.

Neste sentido, a lente teórica que guia a investigação é situada na Teoria Social do Discurso, mais especificamente na Dialética-Relacional de Fairclough (2001) e Chouliarali & Fairclough (2003) e na Contabilidade Emancipatória, em especial, as teorizações edificadas por Gallhofer & Haslam (2007, 2017, 2019).

Como a Contabilidade Emancipatória de vertente pragmática e pluralista, assumidas por Gallhofer & Haslam (2015, 2019), permitem o diálogo com outros autores como na tessitura do conjunto de argumentos e no desenho da conjuntura contextual do trabalho, ver Cintra, Haslam e Sauerbronn (2021), são mobilizados autores interpretativos e críticos na construção da análise.

Brown, Dillard & Hopper (2015), por exemplo, elucidam a chamada para a função pública da contabilidade; a compreensão de Laughlin (2008) quanto ao quadro da normatização contábil em torno da visão que enfoca a *accountability* em paralelo à visão com ênfase na utilidade da decisão; autores como Arnold (2009), Morales, Gendron & Guénin-Paracini (2014) e Chiapello (2016) subsidiam as críticas à normatização contábil e aos processos de financeirização das normas contábeis; já Gray (1997, 2002, 2006) endereça os efeitos da normatização e do *modus operandi* do capitalismo sobre as questões socioambientais. Embora a análise mobilizada na tese não se paute somente nos autores em tela, estes se configuram como elementos-chave para a interpretação dos achados.

Vale salientar que Gallhofer e Haslam (2019) sugerem que alguns estudos são consistentes com as posições teóricas assumidas pela contabilidade emancipatória e citam trabalhos relacionados aos Professores Jesse Dillard, Rob Gray, Judy Brown, Jan Bebbington, Carol Adams, Marcia Annisete, dentre outros.

2.1 A ESTRUTURA CONCEITUAL E OS USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A Estrutura Conceitual (*Conceptual Framework*) na contabilidade estabelece um conjunto de conceitos e princípios com o propósito de orientar as normas contábeis. (Hendriksen, 1982, 1992, E Paulo, Pires da Silva 2018). Contudo, conforme evidenciado por Sutton, Cordery & van Zijl (2015, p. 136 - 137) ao longo do século XX, o desenvolvimento das *Conceptual Framework* tem sido largamente a-teóricos, ocorrendo sem uma derivação em relação ao aporte conceitual postulado historicamente.

Sutton, Cordery & van Zijl (2015) argumentam que a *Conceptual Framework* identifica os usuários e define os objetivos do relatório financeiro, suas qualidades, elementos e conceitos de alto nível por trás das regras de reconhecimento e mensuração. Em tese, o desenvolvimento da *Conceptual Framework* exigiria robusta base teórica para sustentar a coerência em relação às conceituações na definição dos padrões (Inanga e Schneider, 2005, Zeff, 1971, West 2003), conferindo maior precisão lógica derivada da formalização teórica. (Mattesich 1995). Johnson sumariza a definição da *Conceptual Framework* como sendo um “sistema coerente de objetivos e fundamentos inter-relacionados que prescreve a natureza, a função e as limitações dos relatórios financeiros” (Johnson, 2004, p. 4).

No entanto, a definição de padrões tem sido eminentemente permeada de conflitos políticos, os quais têm se sobreposto à coerência teórica. (Zeff 1999, 2016, 2018, Horngren 1973, West 2003).

Um caloroso debate se arrasta desde o século XX sobre a contabilidade baseada em regras ou baseada em princípios e postulados, mas tal direcionamento traz impactos em se dar maior ou menor ênfase aos usuários da informação contábil. (Dantas, Niyama, Rodrigues & Mendes 2010, Zeff 1999, 2018, Silva 2018). Vatter (1963) reflete sobre a necessidade de estabelecer as finalidades da contabilidade antes de discutir qualquer tema e considera que a base fundamental da teoria da contabilidade é constituída e fundada nos objetivos desta ciência e não nos postulados ou princípios. Isso se deve ao fato de que os princípios são meios para se atingir objetivos. E Paulo (2002), para explicar como se deu o desenvolvimento deste debate, propõe uma escala temporal sobre a relação das normas contábeis com os princípios e/ou objetivos da contabilidade. O referido autor se baseia nos estudos de Most (1982), apresenta o contexto histórico do debate e retrata a existência de três fases.

- i. A primeira fase é deflagrada antes do *crash* de 1929 da Bolsa de Nova York indo até o fim da Segunda Grande Guerra, marcada pela busca e identificação de princípios e padrões.
- ii. A segunda fase abarca o período de 1957 a 1966, a *American Accounting Association* (AAA) se interessou em estabelecer os postulados, princípios e normas e houve a priorização das “necessidades e desejos dos usuários em comparação com o ponto de vista e as opiniões dos contadores que preparavam as Demonstrações Contábeis para aplicação de princípios”. (E Paulo 2002, p. 20).
- iii. A terceira fase vai do ano de 1966 à atualidade e se caracteriza por um “abandono temporário” da busca por princípios contábeis de caráter “universal”, o desenvolvimento de conceitos básicos de Contabilidade” no âmbito da *Conceptual Framework*. (E Paulo 2002, p. 37).

O fato é que, após o suposto abandono da busca por princípios e da *Conceptual Framework*, também ocorreu a redução ou estreitamento quanto ao entendimento dos objetivos que agora estão endereçados à utilidade da informação para geração de fluxos de caixa futuros a usuários primários. As *Conceptual Framework* 's do IFRS - IASB passaram a considerar os investidores e credores como usuários principais a partir de 2010 e tal definição perpetuou-se

até a atual *Conceptual Framework* aprovada em 2018 e em vigência na atualidade. Vale lembrar que a alteração da definição de quem seriam os usuários das informações contábeis foi realizada a partir do projeto de cooperação entre os padrões contábeis estadunidenses (FASB) e padrões contábeis internacionais IFRS/IASB. Apesar do projeto ter sido abandonado, a alteração do reconhecimento dos usuários permaneceu restrito. (Zeff, 2013, Pires da Silva, 2014, 2018).

Como ilustrado na terceira fase exposta por E Paulo (2002), a mudança após a década de 1960 é centrada nas declarações dos objetivos das demonstrações financeiras, as quais são um aspecto-chave no desenvolvimento das estruturas conceituais. A influência da concepção da utilidade de decisão, propalada de forma mais proeminente em Staubus (1989), atrelada aos pressupostos da teoria econômica, já estava presente nas discussões contábeis desde a década de 1950 e passou a integrar os objetivos das *Conceptual Framework* na década de 70 no contexto estadunidense. (Zeff, 2013).

Ao cruzar as informações dos períodos históricos descritos em E Paulo (2002) com a definição dos objetivos da contabilidade adaptada dos estudos de Barbosa (2020), pode-se observar como os objetivos da contabilidade nas *Conceptual Framework* vão sendo propostos e modificados ao longo dos tempos, especialmente após 1960. Cabe esclarecer que devido à expressividade da economia e do mercado estadunidense e da influência das normas americanas nos padrões internacionais, ver Zeff (2016) e E Paulo (2002), é coerente resgatar os teóricos e padrões derivados deste contexto. (Tabela 1)

Na tabela 1, apresentada na folha posterior, à exceção de Paton (1922), com provável influência do período histórico em que o desenvolvimento da teorização sobre a separação entre propriedade e controle ainda não estava plenamente construída, os autores e documentos de referência posteriores ao período de 1940 a 1966 e no ano de 1977 endereçam os objetivos da contabilidade de modo a abranger uma ampla gama de usuários. Paton e Littleton (1940) assinalam que as companhias possuem um caráter público e que o compromisso das empresas é, portanto, necessário ter senso de equidade e alto grau de independência dos contadores. O assunto das corporações não é somente fornecer bens e serviços a uma ampla clientela, as organizações têm responsabilidade para com **o governo e o público**. (Paton e Littleton 1940, p. 2), [grifo nosso]. Os autores expressavam a preocupação das companhias para além da administração ou dos acionistas, ampliando-se à medida que se expandem os públicos afetados e a complexidade do negócio.

O documento *A Statement of Basic Accounting Theory* ASOBAT (AAA, 1966) desenvolve o mais amplo dos propósitos contábeis e revela as implicações sociais como a

salvaguarda do bem-estar social e como instrumento de controle social. (Hendriksen & Van Breda, 1999, p.79). Ao mesmo tempo, o ASOBAT foi o primeiro documento oficial vinculado a órgão profissional de contadores a considerar a utilidade da decisão no âmbito das demonstrações contábeis (Zeff, 1999).

Já o pronunciamento nº 4 do APB (1970) não tratou da natureza do processo decisório do usuário, as necessidades dos usuários são comuns, segundo este padrão. (Schattke, 1972). O documento reforça os conceitos de utilidade da decisão na informação contábil com base nas características qualitativas da informação. (Silva 2018).

Tabela 1. Os Usuários e os Objetivos da Estrutura Conceitual

Ano	Documento	Usuários e os Objetivos na Estrutura Conceitual
1922	<i>Accounting Theory</i> , Tese de Doutorado de Paton (1922)	"A função da contabilidade e das explicações de princípios e procedimentos contábeis deve ser exposta em necessidades e das finalidades dos proprietários" (Paton, 1922, p.16).
1940	Introduction to Corporate Accounting Standards. Paton e Littleton (1940)	O objetivo da contabilidade é fornecer dados financeiros relativos a uma empresa, compilados e apresentados para atender às necessidades da administração, dos investidores e do público (Paton e Littleton, 1940, p.1).
1966	<i>Statement of Basic Accounting Theory</i> (ASOBAT)	Descreve que o processo de identificação, mensuração e divulgação da informação contábil permite a realização de julgamento e decisões pelos usuários da informação (ASOBAT, 1966). Entre os objetivos presumidos da contabilidade está o de "facilitar funções e controles sociais, ou seja, facilitar as operações da sociedade organizada para o bem-estar de todos" (Hendriksen & Van Breda, 1999, p.79).
1970	<i>Basic Concepts and Accounting Underlying Financial Statements of Business Enterprises</i> (APB Statement nº 4)	A definição de Contabilidade, conforme o pronunciamento nº4 do APB (1970) é uma atividade de prestação de serviços cuja função é fornecer informações quantitativas, principalmente, de natureza financeira, sobre entidades econômicas cuja finalidade é permitir a tomada de decisões econômicas.
1973	<i>Objectives of Financial Statements</i> (Trueblood Committee Report)	Baseado nos objetivos enunciados no APB nº 4, traz a premissa de que embora existam diferentes grupos de usuários das informações contábeis, eles tomam decisões e possuem necessidades semelhantes (Trueblood, 1973).
1973	<i>Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance</i> (SATTA)	A informação contábil é vista como um bem econômico e um bem público, trazendo a discussão das necessidades de informação dos usuários heterogêneos das demonstrações financeiras, levantando a questão da responsabilização (AAA, 1977)

Nota:

Fonte: Adaptado de Barbosa (2020)

O documento, expedido pelo *Trueblood Committee Report* (1973), resgata a utilidade da decisão e passa a argumentar que este pressuposto dá suporte para endereçar as informações financeiras aos investidores e credores, considerados destacados no relatório. (Silva 2018).

No *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (SATTA), há a prevalência da perspectiva da informação como **bem público** dirigida a um público heterogêneo, permeada pelo papel de **prestação de contas e responsabilização**. (AAA, 1977), [grifo nosso].

O padrão europeu *Corporate Reporting* (1975), Moonitz e Sprouse (1962) e mais recentemente Zeff (2013), Rosenfield (2006), Mala e Chand (2015), Flower (2017), Gallhofer & Haslam (2007), Ravenscroft & Williams (2009) e Brown (2009) concebem a contabilidade enquanto dirigida a múltiplos usuários sem que seja necessário priorizar um determinado conjunto. Observa-se que na literatura e na maioria dos padrões estão presentes a preocupação com a responsabilidade fiduciária, a *accountability* e a um amplo conjunto de usuários. Conforme elencado na tabela 1, é apresentada por Barbosa (2020) uma síntese dos objetivos das Estruturas Conceituais americanas e a relação com os usuários na contabilidade, a qual ilustram os trabalhos discutidos nos parágrafos anteriores. (Tabela 1)

A *Conceptual Framework* de 1989 do IASC, posteriormente transformada na primeira *Conceptual Framework* do IASB - FASB em 2001, contempla o arcabouço teórico e normativo desenvolvido por autores e demais estruturas conceituais passadas, as quais consideram uma ampla gama de usuários da informação contábil sem que haja hierarquização estabelecida. (Tabela 2).

Tabela 2 - Usuários e Necessidades de Informações

Usuários	Necessidades de Informações
Funcionários	Informações sobre a estabilidade e lucratividade da empresa e adicionalmente informações para ajudá-los a avaliar a habilidade da entidade em prover as remunerações presentes e futura e fornecimento de benefícios.
Investidores	Informações que os ajude a determinar quando devem comprar, vender e/ou manter seus investimentos e informações que lhes permitam avaliar a capacidade para pagar dividendos.
Credores	Informações sobre a habilidade da entidade em pagar seus empréstimos e juros inerentes devidos.
Fornecedores	Informações que ajudem a determinar se os valores devidos serão pagos no vencimento.
Clientes	Informações sobre a continuidade da entidade.
Governo	Informações sobre as atividades da entidade. Também são requeridas informações para regular as atividades das entidades, determinar políticas de tributação e servir de base para as estatísticas sobre a renda nacional.
Comunidade	Informações que permitam determinar as tendências, o desenvolvimento da prosperidade da entidade e o alcance dos propósitos assumidos pela entidade.

Nota.

Fonte: Adaptado de IASC (1989, p. 7)

Embora o ASOBAT (1966) e APB 4 possuam subdivisões sofisticadas das classificações de quem são os usuários da informação contábil ao incluir usuários internos e externos (ASOBAT, 1966) ou ainda usuários diretos e indiretos (APB 4, 1970), a *Conceptual*

Framework do IASC considera uma variedade mais ampla de usuários sem hierarquizá-los, conforme expresso na Tabela 2. O SATTA (1977), e o *Corporate Reporting* (1975) assumem o mesmo direcionamento ao contemplar diversos usuários da informação sem que haja restrições. O ASOBAT e APB 4 listam usuários tais como: os analistas financeiros; os juristas; as autoridades regulatórias; a imprensa econômica; as associações de *traders*; agências de classificação de crédito; os clientes; os sindicatos dos trabalhadores e representações de funcionários; os gestores e os governos.

Como exposto ao longo da tese, houve três *Conceptual Framework* IASB - FASB, sendo a primeira datada de 1989, a segunda de 2010 e a terceira de 2018. Ao se comparar os objetivos da *Conceptual Framework* e a função de *stewardship* nos padrões estadunidenses com os europeus, verifica-se que os formuladores de políticas contábeis na Europa atribuem histórica e culturalmente um maior peso ao *stewardship* nos relatórios financeiros (Zeff, 2013, Barros e Gonçalves 2021).

Barko, Cremers & Renneboog (2021) trazem evidências empíricas do ativismo dos acionistas no Continente Europeu, os quais tencionam as corporações para a inclusão de maior responsabilidade social e ambiental para com suas estratégias e operações. O engajamento dos acionistas tem provocado mudança no comportamento de empresas e gestores de fundos de investimento, ampliando a gama de aspectos sociais e ambientais que reverberam a diversos interessados. (Uysal & Tsetsura 2015). Hendriksen e Van Breda (1999) destacam que o ambiente complexo em que as empresas estão inseridas requer atendimento a uma ampla gama de usuários e mesmo os investidores, ampliaram a compreensão sobre o uso das suas possibilidades de atuação em relação ao uso das informações contábeis.

Em que pese a conceituação do termo *stewardship* ser multifacetado e carregada de definições com enfoques específicos na literatura, a abordagem na normatização contábil remete à noção de *accountability* para interação e fornecimento de informações às partes interessadas com o propósito de avaliar o desempenho da gestão, a adequação às normas e suas perspectivas futuras (Birnberg, 1980, Gjesdal, 1981, O'Connell, 2007). O termo *accountability*, da mesma forma, carrega diversas significações, contudo, na normatização contábil prevalece o sentido concernente à prestação de contas e à responsabilização da administração (Solomons 1998, Lennard, 2007).

Na tabela 3, apresenta-se uma visão sumária das *Conceptual Framework* e seus objetivos e funções de *stewardship/accountability* adaptados do trabalho de Barros e Gonçalves (2021), no qual retirei a *Conceptual Framework* do FASB e inseri as demais *Conceptual*

Framework do IASB-FASB para efeito de melhorar a comparabilidade entre os padrões. (Tabela 3)

Tabela 3. Frameworks IASB – Objetivo do relatório financeiro/demonstrações financeiras e a função de *stewardship*

<i>Framework</i> do IASB/IASC (1989) Objetivo declarado das demonstrações contábeis:	<i>Framework</i> IASB - FASB (2010) Objetivo declarado do relatório financeiro:	<i>Framework</i> IFRS - IASB (2018a) Objetivo declarado do relatório financeiro:
“Fornecer informações sobre a posição financeira, desempenho e mudanças na posição financeira de uma entidade que sejam úteis para uma ampla gama de usuários na tomada de decisões econômicas” (IASB, 1989, parágrafo. 12).	“Fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para investidores existentes e potenciais, credores e outros credores na tomada de decisões sobre o fornecimento de recursos para a entidade.”	“Fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores , quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade.” (IASB 2018, p.7)
Referência ao <i>stewardship</i> nos frameworks		
A informação sobre <i>stewardship</i> era identificada como uma característica das demonstrações financeiras: “As demonstrações financeiras também mostram os resultados do <i>stewardship</i> da administração, ou a responsabilidade da administração pelos recursos a ela confiados. Aqueles usuários que desejam avaliar o <i>stewardship</i> ou a <i>accountability</i> da administração o fazem para poderem tomar decisões econômicas; essas decisões podem incluir, por exemplo, se deve manter ou vender seu investimento na entidade ou se deve renomear ou substituir a administração.” (IASB, 1989, parágrafo 14).	“à luz dos comentários recebido, modificamos a redação para que o capítulo agora descreve o que a mordomia encapsula”. Não usamos o termo 'administração' devido às ambiguidades introduzido ao traduzi-lo para outras línguas. (IFRS, 2010, p. 7)	...As expectativas dos investidores, credores e outros credores sobre os retornos dependem sua avaliação do valor, prazo e incerteza de (as perspectivas para) futuras entradas líquidas de caixa para a entidade e na sua avaliação da função de <i>stewardship</i> dos recursos econômicos da entidade. (IASB 2018, p.7) Informações para avaliar adequadamente as perspectivas de entrada de caixa e fluxos de caixa líquidos da entidade que relata e a administração na função de <i>stewardship</i> , na custódia de recursos da entidade (IASB 2018, p. 9)

Nota:

Fonte: Adaptado de Barros e Gonçalves (2021). [grifo nosso]

Conforme observa-se na Tabela 3, o enfoque nos usuários é mais amplo na *Conceptual Framework* de 1989, assim como a função de *stewardship/accountability*. Embora, como observa Solomons (1998), a *Conceptual Framework* não incluiu a *accountability* no objetivo principal da contabilidade, o que não ocorria em países como Austrália, Canadá, Nova Zelândia, dentre outros países europeus. Kothari *et al.* (2010) afirma ser a **gestão e a medição do desempenho** os objetivos centrais das demonstrações financeiras, argumento também defendido pelo *European Financial Reporting Advisory Group* e o *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS). (Cascino *et al.* 2013). [grifo nosso]

O *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) alega que o modelo centrado de normatização nos provedores de capital da *Conceptual Framework* corresponde à realidade econômica norte-americana e não à realidade europeia, na qual a estrutura de capital das companhias é diferente do modelo estadunidense com menor participação de acionista, em

média, e maior investimento bancário no financiamento das operações das companhias. (EFRAG - ICAS, 2013, p. 16-17). Zeff (2013, 2016, 2019), na mesma linha, sustenta que a *Conceptual Framework* de 2010 e 2018 houve o confinamento dos usuários a investidores e credores a exemplo do que prescreve o padrão estadunidense.

Mala & Chand (2015) destacam que 78% dos participantes da consulta pública apoiaram o *stewardship* como um objetivo separado do relatório financeiro na estrutura conceitual, contudo, o IASB – FASB alegaram que “o objetivo do relatório financeiro foi alterado para esclarecer que seu objetivo é ajudar os usuários a tomarem decisões sobre o fornecimento de recursos a uma entidade, o que inclui decisões sobre a prestação de contas da administração da entidade” (IFRS, 2010, p. 5). Alegaram, ainda, que o termo *stewardship* possui diversas traduções e que esta era uma das razões para não o incorporar no objetivo.

Como observa-se na tabela 3, o IASB – FASB, literalmente, driblam o coro pela incorporação do *stewardship* nos objetivos centrais do relatório financeiro na *Conceptual Framework* ao argumentar que “à luz dos comentários recebidos, modificou-se a redação para que o capítulo agora descreva o que a mordomia (*stewardship*) encapsula” (IFRS, 2010, p. 7). Alegam, ainda, que a o termo carrega ambiguidades e, portanto, seria mais adequado incorporar as funções vinculadas ao vocábulo ao invés de inseri-lo. (IASB/FASB, 2010).

Hopwood (1994) argumenta que a perspectiva do usuário nos padrões supranacionais é uma retórica construída pela indústria de auditoria ou pelos reguladores dos mercados e é considerada tão óbvia que sequer demanda corpo físico ou comprovação empírica. O autor se refere à ausência de participação efetiva dos investidores e credores nos processos regulatórios, como comprovado por Stenka & Jaworska (2019), e a escassez de pesquisa relacionada ao tema.

O posicionamento adotado pelo IASB-FASB é o de que o objetivo principal é a utilidade da decisão para informação e que, ao atender as necessidades dos usuários primários (investidores e credores), estariam sendo atendidas as necessidades da maioria dos usuários. (IASB 2008, 2010, 2018). Tal posicionamento é defendido por Lambert (2010), que alega serem secundárias as questões relativas à responsabilização dos gerentes e avaliação do desempenho gerencial, a partir das informações baseadas na tomada de decisão útil é possível avaliar a gestão.

Já Moonitz (1961) alega que a utilidade da decisão no contexto da normatização contábil é uma sentença perigosa por não se constituir enquanto justificativa plausível para fundamentar a exclusão de outros grupos e é, sobretudo, incompleta: utilidade para que e para quem. Pelger

(2016) e Robson (1994) consideram que a utilidade de decisão se caracteriza como um recurso altamente ambíguo em termos de orientações para as práticas contábeis.

Em que pese o conceito da utilidade da decisão ser adotado anteriormente na regulação contábil, a *accountability* também o era, os dois conceitos figuravam nos objetivos centrais dos relatórios contábeis. (Solomons 1998). *Accountability* nos reportes contábeis era a prestação de contas e responsabilização pelos atos empreendidos, conforme aponta Solomons (1998) e, por este motivo, guardava relações com os usuários da informação contábil, pois a responsabilização é dirigida e atribuída a pessoas e instituições, assim como a destinação dos relatórios.

Há, no âmbito da *Conceptual Framework* de 2010, um rompimento histórico radical com os preceitos seculares da contabilidade aliada à prestação de contas, responsabilização e avaliação do desempenho com o enfoque na utilidade da decisão para orientar a tomada de decisão em relação aos fluxos de caixa futuros dos investidores e credores. (Ravenscroft & Williams (2009), Pelger, 2016, Young, 2006).

Pelger (2016) explica que o conceito de *accountability* estava tradicionalmente assentado em fundamentos cristãos religiosos que exerceram influência sobre os primeiros pensadores da contabilidade e cita a parábola dos talentos, em que um proprietário de terras dá diferentes quantias a seus servos e tempos após recompensa aqueles que usaram os recursos de modo a fazê-los aumentar, ver Mateus 25, versículos 14 a 30; Lucas 19, versículos 11 a 27. (Bíblia, 2017). Tal compreensão foi incorporada ao ambiente contábil, Pelger (2016), consolidada nos processos históricos vinculados ao desenvolvimento dos financiamentos e investimentos do capitalismo e ganhou importância nos séculos seguintes.

Tower (1993), em análise acerca dos modelos de normatização contábil, um centrado na eficiência e o outro com enfoque na responsabilidade (*accountability*), conclui que a regulação contábil balizada em *accountability* é mais apropriada para a geração de bem-estar social condizente com a função pública do normatizador e da normatização.

Stamp (1981) fez uma análise comparativa entre os criadores de padrões oriundos da Europa e dos EUA, anterior à adoção das IFRS. Os resultados apontam que os criadores de padrões estadunidenses estão preocupados com as necessidades dos investidores, enquanto os padrões europeus compreendem que existe um grupo maior de usuários dos relatórios financeiros publicados. Como visto, a primazia dos investidores é um posicionamento coerente com os atuais modelos de relatórios financeiros internacionais, incluindo o padrão norte-

americano. Contudo, não se pode afirmar que seja historicamente consolidado na literatura e nos padrões contábeis anteriores.

Zeff (2013) faz a segregação de duas abordagens fundamentais sobre os objetivos dos relatórios financeiros, a visão 'funcionalista' e a visão 'representacionista'. Na abordagem funcionalista, os objetivos são direcionados para certas ações, sendo especificados os atributos de informação com o intuito de subsidiar essas ações. Em outras palavras, não são definidos os tipos de informação necessária, aceitando-se qualquer tipo de informação que produzirá as ações pretendidas. Essa abordagem funcionalista é defendida por Watts e Zimmerman (1986) e seus seguidores, que se fundamentam na utilidade da informação contábil. A maioria, mas não todos, dos estudos feitos no modo 'utilidade da decisão' foram funcionalistas” (Zeff, 2013, p. 263). Já na abordagem representacionista, os objetivos são formulados de modo a representar um fenômeno econômico, podendo ser a representação da renda ou posição financeira. Nesta abordagem, os usuários decidem se será ou não relevante e qual será a sua utilidade. Segundo Zeff (2013, p. 263 – 264), a abordagem representacionista está diretamente alinhada às diretrizes de 'medição', ou seja, mensuração na contabilidade.

Laughlin (2008), autor afiliado à contabilidade crítica, constrói um quadro que sintetiza as visões das abordagens funcionalistas e representacionistas associando a *accountability*, a teoria contábil e a *Conceptual Framework*. Inicialmente, o autor discute que no seio da teoria contábil pairam duas outras perspectivas relacionadas à forma como o proprietário se relaciona com a empresa e com os investidores e seu contexto. A perspectiva do proprietário e a perspectiva da entidade estão vinculadas ao princípio da entidade da Escola Italiana de Contabilidade (Irish, 1968; Macintosh, Shearer, Thornton & Welker, 2000).

Historicamente, as empresas que não possuem capital aberto alinham-se à primeira perspectiva do proprietário, na qual os ativos, passivos e patrimônio líquido são diretamente vinculados ao proprietário. Já a perspectiva da entidade, que surge concomitante ao desenvolvimento dos mercados internacionais e à separação entre propriedade e controle gerencial, demanda investimentos externos que passam por maior escrutínio na prestação de contas, responsabilização pelo desempenho e atos da gestão, havendo a necessidade de evidenciar suas informações contábeis e financeiras. A figura 4 sintetiza as duas perspectivas, relacionando-as aos graus de *accountability* e ao impacto das informações financeiras endereçadas a usuários primários e a uma ampla gama de stakeholders.

Apesar da ampla abrangência do termo *accountability*, Laughlin (2008) aborda o constructo vinculado à prestação de contas dos gerentes, à avaliação, ao monitoramento e à

responsabilização dos gerentes pelo desempenho da organização, sendo este ponto coerente com o conceito de *stewardship*.

A abordagem tangenciada por informações específicas a um conjunto de usuários específicos é alinhada à concepção da utilidade da decisão e aos pressupostos da econômica neoliberal. Neste modelo na figura 4, em vermelho, a *accountability* e *stewardship* não terá tanta relevância quanto à utilidade da informação com o intuito de geração de fluxos de caixa futuros. Embora possam existir padrões que contemplem as funções de *accountability* e *stewardship* simultâneos ao enfoque na utilidade da decisão, o padrão IASB -FASB de 2010 não adotou este modelo, preferindo tão somente o enfoque na utilidade da decisão.

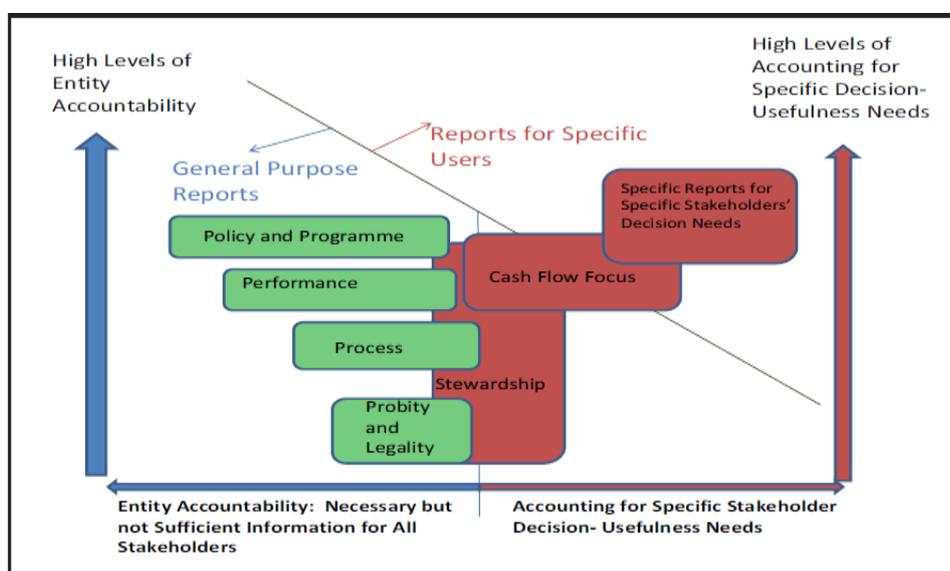


Figura 4 - Conceituando a responsabilidade da entidade e a utilidade da decisão
Fonte: Laughlin (2008, p. 249)

Já as *Conceptual Frameworks* que possuem alto grau de *accountability* tendem a demandar políticas e programas em que as companhias e gestores evidenciem o desempenho da gestão e seus processos e, em geral, requerem um escopo mais robusto em características da informação contábil com enfoque na probidade e na legalidade, expostos em verde na figura 4. Não há, necessariamente, a indicação de usuários específicos, pois compreende-se que existem diversas necessidades, sendo inútil endereçar usuários específicos. Além disso, as informações contábeis abrangem um conjunto amplo de stakeholders (Figura 4). Embora pareça que o modelo com maior enfoque na *accountability* seja o mais apropriado, essa discussão pode ser abordada em trabalhos futuros. Nesta etapa, nossa preocupação é apresentar o contexto teórico em que se situa a discussão em torno do usuário.

Diante disso, Ejiogu, Ambituuni & Ejiogu (2018), Zhang & Andrew (2014, 2016, 2022) e Chiapello (2017) afirmam que a definição do IASB - FASB em adotar a utilidade da decisão e o enfoque nos usuários primários está adstrita aos pressupostos do processo de neoliberalização e financeirização. A neoliberalização é compreendida como os ideais neoliberais em pleno exercício de ação e a financeirização como uma ramificação da neoliberalização. Neste contexto, o fenômeno pode ser caracterizado como a transposição dos discursos financeiros de mercado para outras esferas da realidade, como a normatização (Arnold, 2009; Chiapello, 2016; Morales Gendron & Guénin-Paracini, 2014a; Zhang & Andrew, 2014).

As normas contábeis frequentemente têm sido reveladas como arenas discursivas em que as posições hegemônicas, parametrizadas por narrativas neoliberais, têm realizado a marginalização de sujeitos e discursos (Dermarkar & Gendron, 2019; Homero Junior, 2017, 2019). O exercício do poder discursivo contribui não somente para a legitimidade da norma circunscrita em determinados sentidos, mas para a constituição de sujeitos, comportamentos e linhas de pensamento influenciadas pelas narrativas hegemônicas, como observado em Dermarkar & Gendron (2019).

Akmal, Syed & Shaikh (2012) e Elkhachen & Ntim (2018) sustentam que o conceito de utilidade da decisão, enquanto principal objetivo da contabilidade, não faz sentido, uma vez que o conceito é vazio. Os autores questionam a utilidade da informação, pois é desprovida de qualquer significado substantivo.

Young (2006) e Akmal, Syed & Shaikh (2012) argumentam que a utilidade da decisão possui fragilidades relacionadas à escassez de suporte empírico e teórico e, também, por ser duvidosa em termos de satisfazer as necessidades da sociedade.

Neste sentido, Ravenscroft & Williams (2009, p. 770) esclarecem que historicamente houve um “deslocamento da metáfora raiz centenária da contabilidade na responsabilidade pela metáfora da utilidade da informação neoclássica”, sendo a última surgida em solo norte-americano influenciado por correntes político-econômicas. Esse deslocamento traz profundas transformações na compreensão sobre a função do interesse público da informação contábil e da própria contabilidade (Ravenscroft & Williams, 2009). Vale lembrar que a atuação do contador também deve ser pautada no exercício do interesse público, como preconiza o Código Internacional de Ética Contábil (IFAC, 2018).

A definição da utilidade da decisão como objetivo único na *Conceptual Framework* IASB – FASB de 2010, que ascende os investidores a usuários primários no relato financeiro,

possui consequências profundas para a contabilidade e para o avanço da contabilidade social (Murphy *et al*, 2013). Isso ocorre ao instaurar o regime da primazia do investidor, restringindo as possibilidades de interação com outros atores sociais e excluindo necessidades legítimas de usuários da informação contábil no ambiente social. Outra razão está no rompimento do elo histórico da contabilidade ancorada na *accountability* e na função de *stewardship*, ligados à responsabilização, à prestação de contas, à guarda e boa gestão. Esse rompimento histórico também significa a cisão no âmbito do direito contábil como letra viva, o direito consuetudinário inscrito na tradição social da contabilidade, ver Murphy *et al* (2013), no qual a contabilidade opera enquanto uma tecnologia ritualística que manteve e criou, ao longo dos séculos, as condições para "a ordem nas organizações e na sociedade" (Ezzamel, 2009, p. 348).

O plano de fundo do raciocínio da utilidade da decisão eficiente reside nas suposições do individualismo metodológico e na função da utilidade na preferência dos indivíduos, como observado por Buchanan e Tullock (1962). Essa posição epistemológica pode ser relacionada a teorias, como a teoria da Escolha Racional e a teoria da Public Choice, a partir das quais se argumenta que as estruturas sociais e os fenômenos vinculados a estes são explicados pelas decisões individuais, o individualismo metodológico. Já a função de utilidade presume que as preferências individuais são definidas pela racionalidade capaz de alocar decisões de modo a maximizar benefícios e minimizar os custos de maneira ótima, ignorando a variedade de vies na seleção das preferências (Baert, 1997; Buchanan e Tullock, 1962; Cullis, Jones & Jones, 2009).

Sutton, Cordery & van Zijl (2015) afirmam que a normatização contábil pressupõe que a melhoria dos processos de decisões em eficiência de investimento e alocação de recursos gere maior bem-estar econômico como externalidade positiva (Hendriksen, 1982). Outra função da normatização seria reduzir a assimetria informacional entre gerentes e investidores (Hendriksen, 1982), o que requer informações sobre os estoques (recursos) e fluxos (na utilização desses recursos). Assim, os relatórios financeiros presentes e passados irão refletir o objetivo relacionado com a estabilidade e eficiência do mercado (Hendriksen, 1982. Dean, 2008).

Segundo Sutton, Cordery & van Zijl (2015), os argumentos expostos justificariam o enfoque do IASB - FASB na utilidade da decisão em detrimento de outros enfoques. Os autores apresentam um ponto de vista interessante sobre os conflitos que permeiam a relação entre as funções de *stewardship* e utilidade da decisão e outras controvérsias na *Conceptual Framework*, afirmando que não deveriam ser escolhas binárias. A crítica decorre do fato de que as funções

associadas ao *stewardship* não excluem a utilidade da decisão. Segundo os autores, existe um certo maniqueísmo nos posicionamentos defendidos pelos diversos pesquisadores na contabilidade, o que empobrece o debate.

Mala e Chand (2015), Zhang & Andrew (2022), Pelger & Erb (2015), Pelger (2016), Ravenscroft & Williams (2009) e Murphy *et al* (2013) também levantam preocupações sobre a ausência do papel da administração e sua responsabilização no objetivo do relatório financeiro, além de constatar a deficiência do padrão ao não contemplar a ampla gama de possíveis usuários dos relatórios financeiros. Além disso, consideram que as argumentações tecidas pelos normatizadores são carregadas de ambiguidades e contradições (Pelger & Erb, 2015; Pelger, 2016), com fragilidades do ponto de vista da teoria (Zeff, 2013, 2016) e das práticas contábeis (Ravenscroft & Williams, 2009; Murphy *et al.*, 2013).

Young (2006, p. 596) argumenta que a figura dos usuários nas demonstrações contábeis serve "para incorporar a contabilidade e o estabelecimento de padrões contábeis mais aprofundados dentro de um discurso econômico que sustente a eficiência e o crescimento, sendo a resposta adequada para as organizações".

Zhang & Andrew (2014, 2022) argumentam que tanto as Estruturas Conceituais de 2010 quanto as de 2018 inserem mudanças conceituais que posicionam os interesses dos mercados financeiros no centro da normatização contábil (Zhang & Andrew, 2014). Ao realizarem uma análise crítica acerca da Estrutura Conceitual de 2018 e das principais alterações, como a reinclusão da função de *stewardship* como parte dos objetivos dos relatórios financeiros e os novos critérios e concepções no reconhecimento de ativos e passivos, afirmam que os normatizadores estão comprometidos com um conjunto restrito de atores de mercado, distanciando-se do pressuposto da atuação no interesse público (Zhang & Andrew, 2022). Os autores tecem uma análise comparativa da declaração do interesse público do IASB com o relatório global de desigualdade (World Inequality Report, 2018).

Zhang & Andrew (2022) concluem que os normatizadores e a própria *Conceptual Framework* contábil, financeirizada e liberalizada criam as condições propícias para a manutenção dos regimes de desigualdade. O termo regimes de desigualdade é empregado por Piketty (2020) e diz respeito ao conjunto de discursos que se estruturam para justificar os modelos normativos ou políticos que criam as condições para a permanência e reprodução da desigualdade. Embora a contabilidade e a *Conceptual Framework* não sejam a causa das desigualdades, estas criam as condições favoráveis para a manutenção das assimetrias sociais,

de modo que a normatização é conduzida, definida e racionalizada com um conjunto restrito de atores do mercado.

2.2 A PRIMAZIA DO INVESTIDOR E AS ABORDAGENS TEÓRICAS

Vale ressaltar que, antes de adentrar no assunto deste subitem, que o investidor e o credor, tratados neste trabalho como investidores, são usuários legítimos. Contudo, a hierarquização da classe de investidores em detrimento da multiplicidade de outros usuários da informação contábil é problemática, como visto na seção anterior (Gallhofer & Haslam, 2007). Questiona-se, dentre outras coisas, se haveria a necessidade de priorizar ou indicar quem seriam os usuários nos relatórios contábeis, por exemplo, na visão representacionista da contabilidade ou em uma visão com enfoque na *accountability*, Laughlin (2008), Monitz (1961), Zeff (2013).

Embora existam, desde remotos tempos, investidores e investimentos éticos, e tais estratégias de investimento e posicionamentos tenham se sofisticado ao longo dos anos, ver Oh, Park, & Ghauri (2013), incluindo o ativismo de shareholder que oportuniza a inclusão de ONGs nestes processos de intervenção e avaliação das organizações investidas, ver Ivanova (2016), acredita-se que a primazia do investidor cria restrições políticas, econômicas e socioambientais excludentes e incompatíveis com as sociedades democráticas.

Dito isso, aponta-se a existência de variadas nuances em termos de abordagens presentes na literatura contábil e organizacional no que se refere à centralidade da primazia do investidor e às correntes antagônicas ou sincrônicas relacionadas às concepções tecidas na área. Embora não seja o ponto central deste trabalho, faz-se relevante realizar uma breve digressão sobre as abordagens teóricas e a relação com a primazia do investidor em função da matriz de argumentos lógicos vocalizados pelos participantes da consulta pública que resultaram na Estrutura Conceitual de 2010.

São abordados desde enfoques relacionados à perspectiva do proprietário, perspectiva da entidade, a Teoria da Agência, a Teoria dos Stakeholders e a Contabilidade Dialógica, dentre outras. Além disso, nossa análise utiliza a Contabilidade Emancipatória como lente para discutir as perspectivas acionadas na consulta. As perspectivas teóricas assumem diferentes premissas que irão implicar em enfoques mais estreitos ou mais amplos sobre a relação da empresa com a sociedade e sua interface maior ou menor na centralidade do acionista.

A perspectiva do proprietário, a qual implica no fornecimento de informações aos donos da empresa, está ancorada aos primórdios da contabilidade e do próprio capitalismo e nas

organizações de capital fechado. Com o crescimento das corporações houve a separação da propriedade e do controle, assim como a gestão corporativa está separada da participação acionária e do controle (Biondi, 2013), emergindo, dessa forma, a perspectiva da entidade em que a prestação de contas não se restringe aos proprietários.

As inovações resultantes da dissociação entre investimento de capital, gestão empresarial e **controle corporativo** requerem outros meios de controle [grifo nosso]. Como consequência, a governança (ordenação privada) e a regulação (ordenação pública), que constituem conjuntamente o sistema corporativo de proteção, não podem mais contar com a propriedade e o mercado como principais dispositivos de imposição. Em vez disso, a entidade empresarial deve ser entendida e tratada como uma organização e uma instituição que responde e está sujeita a uma variedade de verificações e balanços internos e externos para assegurar seu papel consistente e contínuo nos negócios e na sociedade, inclusive para cumprir a sustentabilidade corporativa, responsabilidade e prestação de contas (Schmidt, 2018; Graham & Sayre, 2018; Biondi, 2020).

O IASB – FASB assumem que os relatórios financeiros devem refletir a separação de empresas e seus proprietários, o que se alinha à perspectiva ou teoria da entidade em detrimento da perspectiva dos proprietários. Contudo, ao determinar os usuários da contabilidade, há a priorização dos investidores e credores, o que parece entrar em rota de colisão com a perspectiva da entidade endereçada a uma variedade de atores e entes (Graham & Sayre, 2018).

Embora os acionistas juridicamente não sejam configurados como donos, existem inconsistências dos conselhos (IASB-FASB) ao declarar que a perspectiva de entidade é apropriada para relatórios financeiros e, concomitante a isso, centrar os relatórios nos interesses dos acionistas e credores (Graham & Sayre, 2018, 200-201). Além disso, os dilemas éticos dos gerentes e diretores entre a maximização do valor ao acionista versus os interesses sociais podem fazer a balança pender aos acionistas tendo em vista a vinculação normativa dos reguladores, o que se configura como potencialmente prejudicial aos interesses sociais mais amplos (meio ambiente, direitos trabalhistas etc.). (Graham & Sayre, 2018, 200).

Já nas abordagens organizacionais, o enfoque no shareholder, que materializa a primazia do investidor assumida por variadas instituições nas divulgações financeiras, reforça a primazia do capitalismo de acionista sobre abordagens mais inclusivas, ver Gray, Dey, Owen, Evans & Zadek (1997), Gray (1997, 2002, 2006), Pigatto, Cinquini, Dumay & Tenucci (2022). Stout (2012b), ao discorrer sobre o assunto, classifica como um tema ideologizado e mitificado, sustentando que a maximização do valor aos acionistas dá sinais de decadência no que se refere

à abordagem centrada no investidor. Subramaniam (2018) explana que muito do enfoque positivista da teoria contábil é baseado nos princípios da teoria econômica neoclássica, incluindo a maximização da função utilidade e obtenção do equilíbrio custo-benefício. Friedman (1970) é um dos expoentes que exortam a ideia de que a responsabilidade dos gerentes e executivos é limitada a responder aos acionistas e maximizar seus lucros.

Diante disso, Gray (2002, 2006), Pigatto *et al* (2022), Tinker & Gray (2003) e Zhang & Andrew (2014, 2022) tecem contundentes críticas às abordagens teóricas contábeis ortodoxas, as quais vêm sendo colonizadas pela tradição do pensamento capitalista liberal centrado no utilitarismo individualista da primazia do acionista. Assim, o discurso contábil é informado pela ideologia da economia neoclássica, a qual exerce o poder político hegemônico sobre a contabilidade, os contadores, suas narrativas e comportamentos, como sustentado por Cooper (1995), Gallhofer & Haslam (2013, 2019).

Dumay *et al* (2019), ao discutir a função de *stewardship* e sua interface na regulação e divulgação contábil, sustentam que os argumentos e discursos normativos enraizados no capitalismo de acionistas apelam com frequência para a redução da assimetria informacional, que contemplam os problemas de agência (Dumay *et al.*, 2019). Por outro lado, Gaeremynck e Van Peteghem (2013) apontam evidências em torno dos benefícios da divulgação, como redução da incerteza sobre o real valor de uma empresa, aumento da visibilidade da empresa e da disposição dos investidores em investir nela, redução do custo de capital e melhoria da reputação. Contudo, Dumay *et al* (2019) discutem que são necessárias novas abordagens teóricas que alarguem a compreensão da relação da empresa com o seu ambiente para além dos argumentos costumeiramente levantados relacionados à Teoria da Agência.

No âmbito da Teoria dos Stakeholders, a qual possui como expoentes Freeman (1984) e Freeman & Phillips (2002), postula-se que as organizações empresariais são instituições sociais e que ao realizar os seus processos operacionais geram externalidades positivas, como empregos, e negativas, como a poluição, as quais impactam a sociedade. O raciocínio por trás da teoria é o de que para haver a continuidade das organizações, estas devem responder às expectativas da sociedade, logo, devem atender aos interesses de um conjunto de stakeholders. Os vínculos teóricos epistemológicos dessa teoria estão associados aos pressupostos do contrato social *hobbesiano*, à ética como bem social *kantiana*, à Teoria da Legitimidade e à Teoria Institucional (Hoque *et al.* 2018). As abordagens diferenciadas são relacionadas às diversas compreensões em torno da teoria, abrangendo modelos teóricos mais tradicionais e coerentes com uma visão alargada da teoria da agência, a que apresenta enfoques mais democráticos.

Contudo, Gray (1997), Dumay *et al* (2019) e Pigatto *et al* (2022) afirmam que modelos de múltiplos stakeholders e suas derivações teóricas e/ou políticas de capitalismo das partes interessadas e do multicapitalismo falham pelo fato de serem ampliações da teoria da agência acoplada ao nexos contratual entre a empresa e os interessados. Assim, existem duas razões que embasam as argumentações dos autores supracitados, a primeira é a de que os stakeholders com maiores influências e poder sobre a empresa poderão exercer significativo impacto sobre o negócio, enviesando as decisões gerenciais e podendo assim privilegiar interesses econômicos em oposição às necessidades sociais legítimas (Pigatto, Cinquini, Dumay & Tenucci, 2022). A segunda questão é que essa abordagem permanece centrada na empresa e em seus interesses, assim, as decisões que privilegiem a justiça social, a responsabilização e graus mais amplos tendem a ser desconsideradas (Tinker & Gray, 2003).

O enfoque da primazia do investidor é questionado nos estudos de Bellucci, Simoni, Acuti & Manetti (2019), Brow (2009), Brow & Dillard (2015), De Villiers, *et al* (2014) e Murphy *et al* (2013), Ravenscroft & Williams (2009), Young (2006), sendo a principal argumentação a de que a prestação de contas às partes interessadas é inerente aos objetivos e à história do surgimento, consolidação e desenvolvimento da contabilidade. Os autores postulam a democratização dos interessados nas informações financeiras e contábeis acerca de processos de ampliação da compreensão dos usuários, assim como se manifestam pela adoção de uma linguagem que possibilite a compreensão dos afetados pelas atividades econômicas das companhias. Neste sentido, contestam as ideologias arraigadas e as relações de poder naturalizadas nos relatórios contábeis e advogam por uma contabilidade dialógica, mais democrática e inclusiva.

Manetti, Bellucci e Oliva (2021), ao realizarem uma abrangente revisão sistemática acerca da contabilidade dialógica, revelam diferentes direcionamentos que percorrem variadas abordagens ao longo da sua trajetória. Os trabalhos seminais atrelados à Pedagogia do Oprimido de Paulo Freire, que desaguam na Teoria da Ação Dialógica, a qual servirá de inspiração para o termo Contabilidade Dialógica. Outras contribuições críticas são bebidas nas fontes do agonismo, situado em Mouffe (2013). A contabilidade dialógica, em suas diferentes nuances, possui desde aproximações com teorias de matriz funcionalista, como a Teoria dos Stakeholders, até abordagens mais atuais em consonância com a contabilidade emancipatória situada em Galhoffer e Haslam (2019) (Manetti, Bellucci e Oliva, 2021).

Embora se verifiquem aproximações entre as duas abordagens, dialógica e contabilidade social emancipatória ou contabilidade emancipatória, na contabilidade dialógica se enfatiza o

poder do diálogo e da colaboração como facilitadores da tomada de decisão inclusiva e democrática, enquanto a contabilidade emancipatória assume uma postura mais crítica em relação à desconstrução das estruturas de poder com vistas à transformação dos sistemas opressores. Na seção seguinte, aprofundar-se-á a perspectiva da Contabilidade Emancipatória ancorada em Gallhofer & Haslam (2007, 2015, 2019), as quais orientam a lente teórica da tese.

É interessante observar, no trabalho de Gray, Owen & Maunders (1988), que os autores sugerem que a falta de avanços da contabilidade, especialmente no que tange aos processos socioambientais, se deve à manutenção do caos político no seio da contabilidade que, de certa forma, é alimentado pela conformação dos contadores e pesquisadores quanto aos direitos dominantes dos investidores e à crença passiva destes no sistema capitalista (Gray, Owen & Maunders, 1988).

Não se quer, aqui, teorizar por posições políticas situadas na extrema esquerda ou por um sistema socialista ou similar. Portanto, concorda-se com Gray *et al* (1988) quanto à necessidade de desnaturalizar a crença passiva da primazia do investidor, que tem sido cristalizada como benéfica na norma (Zhang e Andrew, 2014), reproduzida sem maiores questionamentos nos materiais didáticos de ensino, ver Mendes, Fonseca & Sauerbronn (2020), em outros espaços e, principalmente, identificar alguma possibilidade de emancipação sob inspiração do aporte teórico e/ou das práticas sociais em contexto.

2.3 A CONTABILIDADE EMANCIPATÓRIA E A ABORDAGEM TEÓRICA DA TESE

Inicialmente, neste trabalho é delineada a apreciação da compreensão em torno do que é a contabilidade. Assim, aos moldes de Gallhofer *et al* (2015), ela é entendida enquanto representação, seja descritiva ou prescritiva, em que a prestação de contas ou responsabilização pelas contas estão situadas na 'exposição do estado e/ou funcionamento das coisas passadas/presentes/futuras' (Gallhofer *et al.*, 2015, p. 855).

Dito isso, as perspectivas de Gallhofer & Haslam, (2007, 2019) são mobilizadas por esta tese para compreender a normatização, a materialização dos processos de marginalização atrelados a esta e às potencialidades emancipatórias da contabilidade (Gallhofer & Haslam, 2015, 2017), as quais emergem da função originária da contabilidade vinculada ao bem-estar social, à democracia e à justiça, ver Brown (2009), Gallhofer, Haslam & Yonekura (2015), Chatzivgeri, Chew, Crawford, Gordon & Haslam (2020).

Coerentes com a perspectiva da Contabilidade Emancipatória (Gallhofer *et al* 2015) e da Dialética Relacional de Chouliaraki & Fairclough (1999), os quais desenvolvem a compreensão da democracia em fundamentos por vezes comuns, como os inscritos em Laclau & Mouffe (1995), a democracia é definida nesta tese enquanto a esfera pública de conflitos em que as lutas discursivas em disputa pela legitimidade e poder contrapõem e buscam possibilidades de entendimentos.

A democracia agonística assume que existem diferentes e divergentes posições e não se propõe a dissolver tais divergências, mas a negociar espaços de entendimento, embora tais espaços sejam temporários para se efetivarem os processos democráticos (Mouffe, 2005). A natureza subjacente da instabilidade é que, de certa forma, assegura um maior grau de democracia. O contrário disso seria a manutenção de formas particulares de compreensão da realidade social, perpetuadas pela hegemonia de determinados grupos, classes e suas visões ao longo do tempo (Fairclough, 2003). A busca pela justiça social, que se pauta no reconhecimento das diferenças e na necessidade de promoção de condições que equilibrem as vozes, difere da tolerância aos sujeitos e opiniões manifestadamente divergentes próprias de concepções de democracia inscrita em outras matrizes teóricas (Mouffe, 2005).

Como sustentam Brown, Dillard e Hopper (2015, p. 11), a democracia agonística 'sublinha como os discursos dominantes e devem ser justapostos aos marginalizados para melhor compreender as barreiras e o potencial de mudança'. Mouffe (2013, p.7) descreve acerca do conceito de agonismo em contraste com o antagonismo ao redigir que 'o importante é que o conflito não tome a forma de “antagonismo” (luta entre inimigos), mas “agonismo” (luta entre adversários)'.

O que se denomina de projeto crítico no âmbito da pesquisa contábil está enraizado nas tentativas de dar explicações e nutrir críticas 'sobre as implicações da contabilidade nos conflitos e sistemas de dominação que impedem o pleno desenvolvimento das potencialidades e aspirações humanas' (Gómez-Villega & Larrinaga, 2023, p.1), assim como pautado por Chua, (1986) e Dillard (1991).

Como pronunciado por Hines (1988), contadores ao comunicar o que considera realidade, constrói realidade. Diante disso, a contabilidade é percebida em suas dimensões sociais, políticas e histórica a despeito de uma visão meramente atrelada aos cálculos e métricas.

De modo que a contabilidade social emancipatória ou contabilidade emancipatória 'expõe ativamente as contradições da atual hegemonia [contábil]' e está 'preocupada com os

deslocamentos sociais e a degradação ambiental que surgem do capitalismo avançado' (Spence 2009, p. 205-206). Este pensamento é também compartilhado por Gray (2002, 2006).

Uma das origens marcantes dos primeiros usos do termo “contabilidade emancipatória” em periódicos é endereçada a Tinker (1984b, 1985), conforme Gallhofer & Haslam (2019). Tinker forneceu uma espécie de “ponto de partida apropriado” para o pensamento crítico inspirado em Marx, o qual propunha a transformação emancipatória da contabilidade (Gallhofer & Haslam, 2019, p. 3).

Embora anteriormente, no estudo de Lowe & Tinker (1977), já se discutisse como a contabilidade, enquanto prática disciplinar, estava a serviço do bem-estar das organizações individuais em contraste com uma função mais ampla de servir ao bem-estar humano. Os autores sugerem que a centralidade nas empresas é resultado de processos ideológicos situados em lutas/conflitos/disputas de poder, os quais poderiam ser mais plurais e contemplar as múltiplas interações da contabilidade com o ambiente macroeconômico e social (Lowe & Tinker, 1977).

Contudo, observa-se que, em Gallhofer & Haslam (1991), há um refinamento do constructo da contabilidade social emancipatória quando comparado aos estudos de Tinker (1984b, 1985). Tal constatação decorre, a princípio, do fato de que embora as ramificações teóricas das duas perspectivas decorram do mesmo tronco, possuem nuances diferenciadas e, além disso, há nas teorizações de Gallhofer & Haslam abertura da teoria para complementações de outras bases teóricas metodológicas ao desenvolverem um novo pragmatismo que parte de bases contextuais para a realização de inferências e reflexões.

A linha teórica atrelada a Tinker (1984b, 1985) é mais propensa às teorizações de cunho marxista, denunciando a contabilidade enquanto um conjunto de práticas a serviço do capitalismo. Assim, a contabilidade emancipatória tende a ser caracterizada pelo conjunto de reflexões, ações e pesquisas que mobilizam o esclarecimento quanto aos processos ideológicos hegemônicos subjacentes.

Já Gallhofer & Haslam (1991) bebem nas fontes da Escola de Frankfurt juntamente com a perspectiva de Walter Benjamin. A articulação teórica proposta pelos últimos é uma contabilidade social emancipatória que seja crítica, mas cujo arcabouço é derivado do contexto histórico e social em que ocorrem eventos sociais (Gallhofer & Haslam 2019).

Na perspectiva de Gallhofer & Haslam (2019), a contabilidade é multidimensional, passível de mutabilidade e, de certa forma, parece haver mais esperança na visão dos dois autores quanto às possibilidades de mudança. Tal constatação decorre do fato de que os autores

pressupõem a existência de tensões simultâneas entre os processos opressivos e emancipatórios no fenômeno social (Gallhofer & Haslam 1991, 2015, 2019).

Por exemplo, no trabalho de Gallhofer & Haslam (1991), os autores demonstram como a contabilidade não somente é utilizada para sustentar as estruturas de poder orquestradas pelo capitalismo, mas também como na situação da Primeira Guerra Mundial na Alemanha, a omissão dos lucros contábeis foi um ponto de ruptura com um modelo contábil da época, o qual possibilitava a existência de reservas secretas e métodos de depreciação questionáveis. Eles demonstram que a ocultação do lucro foi motivo de contestações em greves, manifestações de acionistas, posicionamentos em jornais, discussões políticas nas assembleias de empresas, os quais culminaram na emergência das mudanças das normas e dos reportes contábeis.

Os autores utilizam o conceito trasladado de Aura da Arte, utilizado em estudos da Escola de Frankfurt, adaptado ao que chamaram de aura contábil. A Aura Contábil é compreendida como uma espécie de status conferido à contabilidade comumente vinculado à neutralidade, à independência, à objetividade, ao processo justo e até a justiça, e que se deriva do entrelaçar das relações entre os processos sociais, históricos-econômicos, com o Estado, a lei, a academia contábil e a contabilidade em seu exercício (Gallhofer & Haslam 1991).

Um emaranhado de relações em que o poder econômico exerce significativa influência sobre os estados, estes conferem legitimidade à contabilidade e às práticas contábeis por força da lei, a academia reproduz seus efeitos, conferindo grau de legitimidade e confiança na propagação das normas, e as práticas contábeis tentam, às suas maneiras, mimetizar as normas. As conclusões do estudo revelam que a Aura é mutável e que em situações de crise podem impactar na forma com que se percebe e se compreende o fenômeno contábil. As propriedades auráticas, que são representações sociais de um fenômeno, estão estreitamente ligadas ao contexto sócio-histórico e podem ser úteis para a compreensão dos fenômenos sócio-políticos.

Assim, o fenômeno social contábil é estudado em sua inserção contextual e essa inspiração é proveniente da Escola de Frankfurt, conforme apontam Gallhofer & Haslam (1991), bem como de autores como Laughlin (1987) e Laughlin & Lowe (1988), os quais já haviam enfatizado a relevância da abordagem contextual nos estudos contábeis.

A perspectiva crítica da contabilidade emancipatória pós-marxista e pós-estruturalista está situada em um novo pragmatismo, o que significa estar comprometida com a teoria-prática-reflexão (práxis) para colaborar com a emancipação humana, engajada com o bem-estar humano e a justiça social (Chatzivgeri *et al.*, 2020).

Ao estudar a normatização contábil pela perspectiva da contabilidade social emancipatória, Gallhofer & Haslam (1996) elucidam que se deve estar aberto para reconhecer o caráter sociopolítico na produção das normas. Ao dar foco sobre a contabilidade emancipatória, deve-se estar atento com “a forma, conteúdo e contexto contábil” (Gallhofer & Haslam, 1996, p. 36).

Gallhofer & Haslam (2007) realizam um estudo com o objetivo de discutir o caráter do interesse público do IASB na produção de normas ao longo de sua história de constituição, financiamento e elaboração de padrões. Eles demonstram o contraste entre a sustentação do interesse público, que legitima o normatizador em seu discurso, em conflito com a atuação e o direcionamento estreito da tomada de decisão, com sérios efeitos sobre os processos democráticos das economias, dos países e da vida das pessoas. Alertam sobre a influência de órgãos como normatizadores americanos e a IOSCO sobre a normatização contábil. Apesar de reconhecerem os avanços empreendidos pelo IASB e vislumbrarem potencialidades emancipatórias na produção coletiva de normas com efeitos sociais no bem-estar das pessoas.

A ambivalência multifacetada da contabilidade entre processos opressivos e emancipatórios contínuos, observada por Gallhofer & Haslam (2015, 2019) no contexto normativo contábil, pode ser empiricamente e teoricamente observada no trabalho de Chatzivgeri *et al* (2020). Os autores mobilizam a contabilidade emancipatória na análise do Capítulo 10 da Diretiva Contabilística da União Europeia no Reino Unido ao adotar o *Reports on Payments to Governments*, que é basicamente um relatório em que as empresas mineradoras divulgam a destinação dos tributos país a país, constituindo momentos possíveis em que a *accountability* e a transparência operam os processos emancipatórios. A demanda por relatórios país a país foi, sobretudo, influenciada por Organizações Não Governamentais (ONGs), como a *Transparency International* e Oxfam, para que o reporte das empresas tivesse um efeito pressionador sobre as empresas e os governos, objetivando mais responsabilidade e transparência quanto aos recursos destinados, o que poderia coibir a corrupção ou, pelo menos, impor desafios ao compartilhamento das informações (Chatzivgeri *et al.*, 2020).

Conforme orientam Chatzivgeri *et al* (2020, p.3), “a sua 'teorização do contínuo', a contabilidade (e os fenômenos relacionados) são vistos como complexos e multifacetados”, sinalizando a dinâmica dos movimentos “mais ou menos emancipatórios/progressivos ao longo do tempo” (Chatzivgeri *et al.*, 2020, p.3).

No novo pragmatismo, ver Gallhofer & Haslam (2017) e Chatzivgeri *et al* (2020), os pesquisadores se referem à lógica interventiva que gravita sob a perspectiva da contabilidade

social emancipatória e que possui um “caráter complexo e multifacetado de seus impactos” (Chatzivgeri *et al.*, 2020, p. 2).

Gallhofer & Haslam (1991, 2015, 2019) propuseram a articulação da perspectiva teórica crítica pós-estruturalista, pós-moderna e pós-marxista para teorizar sobre a “contabilidade emancipatória” como um constructo que serve a uma ampliada esfera de “interesses, identidades e projetos progressistas, afastando-se da localização da construção numa espécie de marxismo revolucionário” (Chatzivgeri *et al.*, 2020). Esse posicionamento engajado e mais progressista é observado em Brown (2017) e em Gray (2006, 2012).

Diferentes posições das identidades dos sujeitos são reconhecidas e há um esforço pela construção de um pluralismo pragmático que dialoga e busca compreender e construir coletivamente o imaginário social emancipatório. O imaginário social se afilia aos projetos alternativos em que a práxis (ação transformadora engajada) articula o particular rumo a tecitura de um universal diferenciado (Gallhofer *et al.*, 2015).

Gallhofer e Haslam, (2019) e Cintra, Haslam e Sauerbronn (2021) sintetizam a noção da contabilidade emancipatória pós-marxista de Gallhofer e Haslam, como aberta ao campo e engajada ao abrigar e se envolver com variadas correntes teóricas nas ciências sociais e humanas; como não dogmática, ao possibilitar diversos métodos, projetos e fontes; subjetivista ao se propor a compreender as diferentes dimensões dos contextos da práxis contábil e da interpretação aprofundada da subjetividade e da agência humana; e crítica de modo cauteloso e pragmático refinando e problematizando a emancipação para que esta venha a “auxiliar no desenvolvimento e promoção de uma práxis emancipatória na e pela contabilidade”. (Gallhofer e Haslam, 2003, p. 10).

Na Figura 5, apresenta-se uma representação sumarizada desse ponto de discussão do texto. Embora existam outras teorias que poderiam ser alocadas na representação, a figura ilustra, na representação pontilhada, argumentos teóricos levantados pelos participantes da consulta pública. Enquanto no quadrante transparente azul, elucida a abordagem teórica assumida por esta pesquisa.

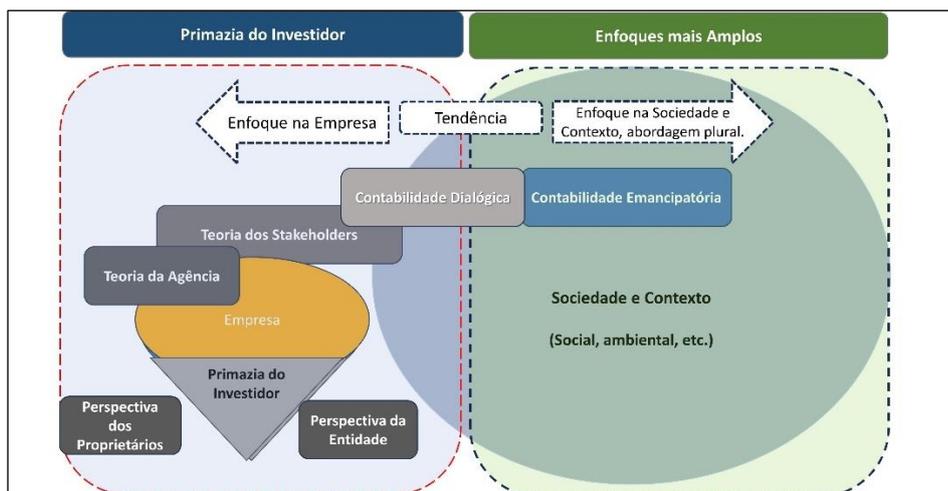


Figura 5 - Enfoques Teóricos e Primazia do Investidor.
Fonte: Elaborado pela autora (2023)

Como apresentado na figura 5, as abordagens que tendem ao enfoque nos investidores se aproximam mais da centralidade teórica situada na empresa, enquanto as abordagens a jusante dos interesses sociais e do contexto, incluindo a dimensão humana e ambiental, tenderiam a focar mais amplamente a relação empresa/sociedade-contexto.

A sociedade e o contexto são entrelaçados na ilustração para representar outras dimensões, necessidades e lógicas para além do domínio monocrático da empresa. Assim, o contexto social, cultural, ambiental, ecológico, político, econômico etc., e a coordenação de diversos interesses (Gallhofer e Haslam, 2006) constituem camadas mais amplas na compreensão e na relação de responsabilidade da empresa para com o seu meio. (Gallhofer e Haslam, 1997).

Para finalizar esta etapa, adentra-se na discussão acerca do engajamento da contabilidade social. Entre os investigadores da Contabilidade Social, a questão do engajamento não é pacífica, havendo aqueles que assinalam o engajamento como potencialmente prejudicial, ver a análise realizada em Correa, Laine e Larrinaga (2023). Esta linha argumenta acerca da necessidade de tratar adequadamente os obstáculos e as armadilhas que as práticas de engajamento podem gerar, ver Correa *et al* (2023), a exemplo das questões referentes à assimetria de poder entre os atores no processo de engajamento e os riscos da captura dos investigadores pelas lógicas de mercado (Brown e Dillard, 2013, Molisa, 2011).

Nesta tese, compreende-se que o envolvimento com o mundo social é visto enquanto condição para a práxis emancipatória que “leva a sério a democracia e as diferenças” (Gallhofer *et al*, 2015, p. 867). O engajamento requer um certo grau de liberdade para o desabrochar da imaginação aberta, capaz de pensar em novas formas de incitar a justiça social e ambiental, a

cidadania ativa, a mudança, ver Gray (2002). Neste sentido, Gallhofer *et al* (2015) teorizam sobre o imaginário social, enquanto o momento de reimaginar democraticamente as configurações de novos arranjos sociais que considerem as diferentes cosmovisões, Bebbington *et al* (2007).

A contabilidade social pragmática e engajada pode soar como ingênua e possuir espaços para ampliar suas teorizações e aprofundar a práxis do engajamento; contudo, é necessário reimaginar as práticas sociais diante dos desafios socioambientais comuns (Gray, 2002). Neste sentido, Gray (2002, p. 701) postula que “murmurar sobre o engajamento e a pureza da alma alternativa/crítica é brincar enquanto Roma queima, e 'Roma' certamente está queimando”, então, faz-se urgente que contadores sociais construam uma agenda para mudança e se ponham a também teorizar acerca dessa mudança. Seja no engajamento direto nas instâncias profissionais, acadêmicas e políticas ou indiretos, por meio da produção científica crítica (Gray, 2002, 2006).

O engajamento, movimento para a práxis emancipatória, ocorre ao se ter coerência entre os discursos, a ação e a reflexão e visa *esperançar*, imaginar um outro futuro, ver Freire (2014), Bebbington *et al* (2007). Acolher outros discursos não contemplados pelas práticas hegemônicas e que se alinham aos processos democráticos de justiça social, Bebbington *et al* (2007).

Neste contexto, a redução sociológica, desenvolvida por Ramos (1957, 1981), a qual abriga os sentidos da hipercorreção e do pragmatismo crítico, abriga entendimentos valiosos para a compreensão do ambiente profissional, acadêmico e discursivo que gravita em torno da normatização contábil. A hipercorreção é caracterizada como uma tendência dos estudiosos brasileiros nos estudos organizacionais absorver de forma inautêntica as teorias, métodos e modelos de gestão externos, como se observa nos trabalhos de Paes de Paula (2007), Ramos (1957, 1981), pode ser útil para pensar a normatização contábil e os problemas que esta desencadeia aos níveis locais. (Paes de Paula, 2007, Ramos 1957, 1981). Deste modo, exemplifica Paes de Paula: “às condições contextuais do meio em que vivem, de questionarem a exemplaridade abstrata das ideias e teorias importadas, servindo- se oportunisticamente delas”. (Paes de Paula, 2007, p. 172). Ramos (1970) também teorizou acerca do pragmatismo crítico como uma necessidade veemente de articular teoria, realidades e práticas para a transformação social engajada. As teorias e métodos oriundas de outros contextos, devem servir de subsídio e não ser apropriada como dogma normativo. (Paes de Paula, 2007)

Se a hipercorreção se materializa pelo emprego acrítico de teorias e métodos dos centros de produção de conhecimento do norte global, com destaque para a Europa e América do Norte, o Pragmatismo crítico é uma tentativa de transcender de modo crítico, criativo e dinâmico aos padrões de assimilação organizacional. Assim, o homem parentético, proposto em Ramos é um indivíduo que investido da atitude do distanciamento reflexivo para pensar o fato social a partir dos contextos locais. Portugal (2020), teoriza que a atitude parentética em Guerreiro Ramos se inscreve em um “saber rebelde que faculte a concepção de novas formas de organização”. (Portugal, 2020, p. 98).

Embora a mudança social seja lenta e muitas vezes incremental, ver Brown & Dillard (2013), parte-se das considerações assentadas em Bebbington *et al* (2007) para dar ciência às diversas limitações dos pesquisadores junto aos processos de engajamento. Bebbington *et al* (2007) propõem que as formas de envolvimento são tão importantes quanto a matéria que se escolhe envolver, sugerindo instâncias de atuação no ambiente profissional de representação de classe, na pesquisa acadêmica, na educação contábil (ensino, intervenções em eventos etc.), nas atividades relacionadas às auditorias sociais, aos contra-relatos (*Counter-accounting*), nas alianças com organizações não governamentais, como sindicatos e organizações socioambientais. (Bebbington *et al*, 2007, p. 361-363).

2.4. OS ESTUDOS CRÍTICOS DO DISCURSO: percursos e relações com a contabilidade

Existem abordagens de matizes variadas quando se trata da análise do discurso. Dentre os estudos contábeis que empregam análise de discurso destacam-se aqueles que utilizam estratégias teóricas e metodológicas parametrizadas pelas contribuições de Laclau & Mouffe (1985), ver Tregidga, Milne & Kearins (2014), na abordagem foucaultiana, ver Evans, Lusher & Day (2021), e pelos Estudos Críticos do Discurso, como vistos em Cortese, Irvine & Kaidonis (2010), Merkl-Davies & Koller (2012) e Beattie (2014).

A escolha pela abordagem dos ECD decorre das seguintes razões: a Teoria do Discurso Pós-Estruturalista de Laclau & Mouffe vê o mundo social como sendo totalmente constituído pelo discurso, enquanto os ECD concebem a existência de práticas sociais discursivas e não discursivas, Jacobs (2019), Rear (2013, p.11). Além disso, os ECD compreendem o discurso como parte da prática social e não como a sua inteireza (Fairclough & Chouliaraki, 1999, Fairclough, 2003). Já a análise de discurso foucaultiana postula uma concepção de que as relações de poder operam nas relações discursivas de forma dispersa, Hook (2007), Graham

(2005). Embora plausível e também sirva de base para parte dos fundamentos dos ECD, não parecem coerentes com as observações empíricas do *corpus* textual em voga.

Outra questão é a estrutura metodológica enquanto suporte a futuros pesquisadores, considerada passível de contribuições significativas, como a análise de discurso de Laclau & Mouffe (Walton & Boon, 2014, Howarth & Torfing, 2005, Townshend, 2003). Há a ausência de um delineamento metodológico de pesquisa também verificado na análise de discurso de Michel Foucault (Harwood, 2000, Tamboukou, 1999).

Fairclough (1993, 2001) conceitua o discurso como uma forma particular de representar, regular e constituir o mundo e suas dimensões, sejam elas físicas, sociais ou psicológicas. Embora nem todo texto seja um discurso, Fairclough (2003) afirma que quando se fala em discurso “estamos insinuando um grau de repetição, comunalidade no sentido de que são compartilhados por grupos de pessoas, e estabilizados ao longo do tempo” (Fairclough, 2003, p. 124). Além de os discursos representarem formas relativamente estáveis de representação e semioses compartilhadas, são sobretudo “pontos nodais” de interação entre a linguagem e a vida social e, portanto, passíveis de serem modificados (Fairclough, 2003, p. 126).

A linguagem não se constitui como um construto autônomo, sistema de sentenças ou, como Saussure (2008) postula, um sistema fechado sobre si em que as estruturas da língua são compreendidas pelas relações dentro dessa mesma estrutura (Melo, 2009). Segundo Melo (2009), a perspectiva da análise de discurso crítica tem suas bases nas tradições da teoria social e se diferencia da lógica estruturalista de Saussure de 1916, na qual “a noção de discurso é a de conglomerado de palavras ou sentenças; o sujeito do discurso é um reproduzidor de um sistema linguístico e um decodificador de uma mensagem, e a língua é uma estrutura invariável. Nesse caso, discurso se confunde com texto” (Melo, 2009, p. 3).

Assim, os ECD complexificam a compreensão da linguagem situando-a no seio da vida social como produto das estruturas e instituições sociais e como produtora, em parte, da formação dos papéis e das instituições. A linguagem é socialmente condicionada e, ao mesmo tempo, é ação em movimento social e histórico, atravessada pelas relações de poder e ideologia que operam sobre as práticas sociais (Fairclough, 2016). Dessa forma, depreende-se que a linguagem possui uma relação dialética com a realidade social que, embora condicionada, possui potencialmente a chance de condicionar a realidade.

Na Teoria Social do Discurso, sediada em Fairclough (1989), assumem-se três premissas: a primeira é a de que a linguagem é “uma forma de prática social” e isso implica em admitir que é “uma parte da sociedade e não externa a ela” (Fairclough, 1989, p.22); a segunda

é a de que a “linguagem é também um processo social”, na medida em que os discursos interagem no âmbito das relações sociais e se materializam nos textos; e a terceira é a de que a linguagem é também “socialmente determinada”, os discursos são produtos das estruturas sociais e também produtores das estruturas sociais (Fairclough, 1989, p. 22-24). Assim, o texto é um produto e o discurso é um processo que carrega a “interação social da qual o texto faz parte” (Fairclough, 1989, p. 22).

Fairclough (2016) sugere que as mudanças no uso linguístico se configuram como parte relevante das mudanças sociais e, para explicar essa relação, cita diversos teóricos, dentre os quais estão Thompson (1984), ao argumentar que a teoria social recente situa a linguagem em um “lugar mais central da vida social” (Fairclough 2016, p. 24). Nesta esteira, o autor explicita como o aporte teórico de estudiosos encorpa a teoria social do discurso, citando primeiro a “teoria marxista, Gramsci (1971) e Althusser (1971), os quais enfatizam o significado da ideologia na reprodução da vida social moderna” (Fairclough 2016, p. 24). Em seguida, Fairclough elenca Pecheux (1982), ao identificar “o discurso como forma material linguística preeminente” (Fairclough 2016, p. 24).

Dessa forma, Fairclough (2016) reforça a sustentação do texto enquanto material empírico, pois este é circunscrito em um contexto social e pode revelar posições ideologizadas uma vez que materializam parte da realidade social. Fairclough destaca a contribuição de “Foucault (1979), ressaltando a importância das tecnologias em formas modernas de poder e está claro que estas são exemplificadas centralmente na linguagem” (Fairclough 2016, p. 24). Finalmente, cita Habermas (1984) ao enfatizar “a colonização do mundo da vida”, os quais são informados por meio dos “sistemas da economia e do Estado, que considera em termos de deslocamento de usos comunicativos da linguagem - orientados para produzir a compreensão - por usos estratégicos da linguagem – orientados para o sucesso”, especialmente na área da gestão. (Fairclough, 2016, p. 24).

Além disso, a semiótica social de Hallyday, em que Fairclough se baseia, postula a linguagem como permeada dos significados sociais e culturais que constituem esta linguagem, e este conceito também corrobora com a formação da teoria social do discurso nos ECD (Novodvorski, 2013).

A linguagem e o discurso estão situados em arenas discursivas nas quais são travadas lutas por posicionamentos ideológicos na sociedade. As interações entre poder econômico e expansão dos territórios de domínio dos sistemas financeiros e econômicos, impulsionados pelo

desenvolvimento de tecnologias, constituem uma configuração de dominação para além das relações de classe.

O poder econômico irá dominar material e discursivamente as ordens de discurso em diversos âmbitos, reduzindo a realidade social aos contextos ideológicos econômicos (Fairclough, 2001). As ordens do discurso moldam os sistemas de práticas, informam os padrões de ação, de representação e identificação (Fairclough, 2003). Assim, a prática social é disciplinarmente inscrita em crenças, valores e práticas subjacentes. O poder capitalista, que subordina as demais esferas de poder, exerce relação de controle sobre o Estado.

O poder ideológico é complementado pelo poder econômico e poder político. Para que o desenvolvimento social ocorra, a luta social se faz necessária, ainda que não ocorra explicitamente, e a linguagem é uma das formas de resistência complementar a outras formas de ação (Chouliaraki & Fairclough, 1999; Fairclough, 2003, Fairclough, 2016).

Assim, o constructo legitimidade é um processo resultante da validação consensual do poder ideológico, uma justificação argumentativa amplamente aceita e está situada nos costumes, nas tradições, nos valores, no conhecimento acumulado e até mesmo nas narrativas (Fairclough, 2003; Wodak & van Leeuwen, 2003).

Llewellyn (2007) e Llewellyn & Milne (2007) identificam a contabilidade enquanto um discurso ou conjunto de discursos, os quais representam o mundo financeiro, englobando aspectos físicos, materiais e construções sociais em torno destas dimensões. 'A contabilidade é uma prática linguística, uma espécie de discurso codificado' (Llewellyn & Milne, 2007, p. 806).

Já Belkaoui (1980) ilustra os variados repertórios linguísticos ou códigos para comunicações intragrupo e/ou comunicações intergrupais entre os profissionais contábeis, remetendo à compreensão da contabilidade no contexto das suas relações sociais. O autor sugere o uso de abordagens sediadas na linguística nos estudos do discurso para compreensão do comportamento no âmbito da contabilidade, chegando a sugerir a sociolinguística como uma das vertentes promissoras.

Ao se falar em Estudos Críticos do Discurso (ECD) no Brasil, a Professora Izabel Magalhães, da Universidade de Brasília (UnB), é considerada a precursora desta abordagem, tendo publicado o primeiro artigo na Revista D.E.L.T.A, ver Magalhães (1986, 2005), Magalhães & Rajagopalan (2005) e Rodrigues Junior (2009). Vale assinalar que antes de 1986 já havia publicações sobre outras tradições em análise do discurso no Brasil, como exemplo de Orlandi (1983).

Internacionalmente, os ECD datam da década de 1970 a 1980, e as origens apontam as Universidades de East Anglia e de Lancaster na Grã-Bretanha como esteios desta vertente (Magalhães, 2005, p. 1-2). Os estudos seminais foram publicados no livro dos autores Fowler, Kress, Hodge & Trew (1979), intitulado *'Language and Control'*, o qual inaugura uma perspectiva para além da linguística tradicional (Fairclough 2016; Magalhães, 2005). O livro atribui à linguagem o caráter de matéria viva das práticas sociais que não só representam, mas também constituem e ajudam a regular as relações sociais e ideologias subjacentes aos diferentes grupos, instituições, classes, situações em variadas formas de comunicação (Fowler, Kress, Hodge & Trew, 1979).

Segundo Fairclough (2016, p. 49), houve o casamento entre a 'linguística textual com a teoria social do funcionamento da linguagem em processos políticos e ideológicos, recorrendo à teoria linguística funcionalista associada com Michael Halliday (1978, 1985)', também conhecida como linguística sistêmica.

O artigo veiculado pelo Journal of Pragmatics, de autoria de Fairclough (1985), irá nomear a abordagem como Análise do Discurso Crítica (ADC) ou, como alguns pesquisadores preferem chamar no Brasil, Análise Crítica do Discurso. Atualmente, também nomeados de Estudos Críticos do Discurso (ECD), essa abordagem é definida como uma teoria e, ao mesmo tempo, um método que objetiva compreender como o discurso reproduz a sociedade e a cultura e como sociedade e a cultura são reproduzidos no discurso (Fairclough, Wodak & Van Dijk, 1997). As noções teóricas e interpretativas dos ECD, como poder e ideologia, são articuladas a categorias analíticas, como intertextualidade, interdiscursividade, coesão e coerência, sendo a análise nutrida pela materialização dos textos, das práticas discursivas e das práticas sociais (Resende e Ramalho, 2006; Krzyżanowski, 2016).

A ontologia social estratificada do Realismo Crítico de Bhaskar, Collier, Lawson & Norrie (1998) é o alicerce da ontologia e epistemologia da Análise Crítica do Discurso (Fairclough, 2001). Neste sentido, a ontologia social estratificada compreende que a realidade exterior é independente das concepções humanas, pressupondo ser possível sustentar ontologias, epistemologias e metodologias diferenciadas (Bhaskar, Collier, Lawson & Norrie, 1998; Modell, 2015). Tavares & Resende (2021) e Wetherell (1998) reforçam que os ECD estão situados no paradigma interpretativista, úteis para compreender as complexas relações e processos sociais.

Fairclough (1992a, 1992b, 1993, 2003, 2013), Chouliaraki & Fairclough (1999), Van Dijk (1985, 1987, 2017), Van Leeuwen (1997, 2009, 2014), Resende e Ramalho (2004) e

Magalhães (2005) postulam que os ECD oferecem uma valiosa plataforma de contribuições para as análises sociais, contribuindo com o aprofundamento do debate de questões ligadas ao controle e à manipulação institucional, ao racismo, à discriminação baseada no sexo, à violência, à identidade nacional, à autoidentidade e à identidade de gênero, à exclusão social e a como as desigualdades e as injustiças são perpetuadas e/ou transformadas nas múltiplas dimensões econômicas, políticas e sociais. Magalhães (2005, p. 2) indica que os ECD se constituem como “um campo disciplinar reconhecido internacionalmente pelo trabalho sistemático de diversos estudiosos”.

Apesar da existência de múltiplas abordagens para realização da análise do discurso e suas supostas fragmentações teóricas e metodológicas, na área contábil, em periódicos de maior impacto, predomina a linha congruente com os ECD, nomeada por alguns teóricos como abordagem/linha inglesa. Tal constatação pautou-se na análise de duas bases de dados, Scopus e WOS. Embora haja a predominância da análise crítica do discurso, outras tradições teóricas são mencionadas, como lentes teóricas subjacentes às análises discursivas, a análise de discurso foucaultiana e a análise do discurso de Laclau e Mouffe (1985).

Um dos primeiros estudos relacionando a contabilidade com a análise de discurso em periódicos de alto impacto é o trabalho de Laughlin (1995), o qual reivindicou aos pesquisadores contábeis que estes desenvolvessem maior consciência teórica e metodológica para o desenvolvimento do campo. O autor afirma que pode ser inspirado por pesquisas sobre narrativas empresariais e financeiras realizadas por pesquisadores não contábeis e encoraja o aprofundamento dos estudos do discurso para iluminar a pesquisa contábil. Laughlin (1995) aponta ainda que existem sinais de estrangulamento da pesquisa contábil positiva na América do Norte.

Para compreender a produção científica relacionada à análise do discurso e à contabilidade, resumiu-se os estudos agrupados em temáticas mais recorrentes. Embora a classificação não seja exaustiva, ela auxilia no entendimento do campo de estudo:

- o *disclosure* contábil, especialmente a evidenciação socioambiental, ver Laine (2005), Archel, Husillos, Larrinaga & Spence (2009) e Burchell & Cook (2006), o *disclosure* centrado na análise de discurso gerencial observado em Beattie (2014) ou no desempenho financeiro Merkl-Davies & Koller (2012); outra linha de investigação a *counter-accounting*, embora tenha como um dos insumos o *disclosure*

contábil, pode se dizer que atravessa os reportes contábeis para confrontá-los com outros relatos e visões de mundo instigando a ação pública, Vinnari e Laine (2017);

- a educação e pesquisa contábil, observa-se nas pesquisas de Ferguson, Collison, Power & Stevenson (2005, 2006), Ferguson, Collison, Power & Stevenson (2009) e Mendes, Fonseca & Sauerbronn (2020) como as forças ideológicas que moldam as dinâmicas de produção e reprodução de materiais didáticos e as implicações sobre a formação do contador;
- discurso político, na investigação de Nascimento, Sauerbronn, Campos & Bernardo (2020), os pesquisadores analisam a argumentação prática no discurso político na audiência pública relacionada ao julgamento das contas da presidenta Dilma Rousseff no Brasil. Embora a análise do discurso político seja menos frequente na literatura contábil, na produção científica de análise do discurso é uma das mais recorrentes;
- a normatização, com temas amplos que cobrem desde a influência de grupos políticos/econômicos na normatização, como ilustra a pesquisa de Cortese, Irvine & Kaidonis (2010) sobre IFRS 6; a neoliberalização e financeirização nas normas contábeis e de auditoria (Arnold, 2009; Zhang & Andrew 2014; Dermarkar & Gendron 2019); a convergência às normas internacionais, os processos de harmonização das normas e a profissão contábil, observados nos estudos de Homero Júnior no Brasil (2019) e Jansson (2020) na Suécia; a análise discursiva de consultas públicas das normas contábeis, vistos nas produções de Stenka & Jaworska (2019), Stenka (2021); a análise das características qualitativas no âmbito da norma contábil como publicado por Evans, Lusher & Day (2021);
- os sistemas de gestão e a ideologia capitalista, enfoque na linguagem do capitalismo e seus desdobramentos nos discursos/semioses e implicações nas redes de práticas sociais, a exemplo do trabalho de Chiapello & Fairclough (2016).

A seguir, apresentam-se alguns dos estudos supracitados como forma de compreender de forma pormenorizada seus objetivos e resultados.

Na linha de pesquisa vinculada ao disclosure, a investigação de Archel, Husillos, Larrinaga & Spence (2009) situa-se entre os artigos mais referenciados envolvendo a contabilidade e a análise do discurso. Os autores realizaram uma análise de discurso sobre a divulgação social e ambiental em uma companhia multinacional do setor automobilístico na Espanha, analisando a dinâmica relacional entre empresa/sociedade/Estado. Para tanto, usaram

os aportes teóricos dos ECD articulados à Teoria da Legitimidade e buscaram, por meio de diferentes canais de informação, captar tanto o discurso oficial representado nos relatórios anuais quanto o discurso dos funcionários e do Estado representado na mídia. Os resultados do estudo apontam para o uso de estratégias discursivas alinhadas ideologicamente ao processo de legitimação junto ao Estado, em vez de ceder às pressões sociais da população ou dos funcionários.

Laine (2005) realiza a análise do discurso com base nos ECD faircloughnianos do termo desenvolvimento sustentável, frequentes nas comunicações corporativas das 103 companhias listadas na bolsa de Helsinque em 2003. As análises apontam para a multiplicidade de facetas do emprego do termo e subjacente à retórica, verificam-se poucas evidências do cumprimento prático dos discursos.

Já Beattie (2014) investiga as narrativas contábeis na prática da pesquisa envolvendo relatórios e comunicações financeiras corporativas. O autor narra, em perspectiva pessoal, sobre a tradição positivista de pesquisa de divulgação e o engajamento com a tradição interpretativa/crítica de narrativas socialmente construídas. Os resultados apontam para a crescente dos estudos linguísticos adentrando a literatura positivista estadunidense, apoiados pelo processamento computadorizado de linguagem natural. Conta o testemunho da 'virada narrativa' na contabilidade, que se assemelha a outras disciplinas das ciências sociais e assinala a importância de múltiplas linhas de pesquisa.

Os estudos de Merkl-Davies & Koller (2012) apresentam uma crítica ao processo político que envolve o desempenho financeiro organizacional pautado nos ECD, aplicando a abordagem Dialético-Relacional de Fairclough (2003, 2006). A análise é situada na declaração de um presidente de uma empresa de defesa do Reino Unido. O estudo enfoca os dispositivos gramaticais usados para representar atividades e resultados organizacionais e as formas de ofuscar a agência social em um processo de despersonalização, assim como os processos de avaliação para legitimar os discursos proferidos e normalizar a violência e a destruição, retratando-as de maneira abstrata e higienizada.

Burchell & Cook (2006) demonstram, por meio da aplicação dos ECD pautados em Fairclough, que o discurso em torno da responsabilidade social corporativa tem implicações mais amplas. Os achados apontam a maneira como os diferentes saberes posicionados são apresentados, justificados ou descartados e o contexto em que esses saberes posicionados emergem, representados na luta dialética no discurso.

Na investigação de Vinnari e Laine (2017), os autores discutem sobre as possibilidades de avançar na compreensão teórica do potencial de transformação da counter-accounting ou contra-relatos, os quais se propõem a examinar a mediação do sofrimento de grupos oprimidos com os reportes contábeis, tendo como propósito levar à ação pública. A lente conceitual, que combina estudos de mídia e análise de discurso, investiga os contra-relatos da produção animal na Finlândia. Os resultados suportam o potencial transformador dos contra-relatos associados à sua capacidade de impactar na educação moral e política do público do estudo, gerando o engajamento moral das audiências. A base teórica é tangenciada pela discussão de Laclau e Mouffe (1985) e teoria do discurso no conceito de hegemonia, Tregidga *et al.* (2014) argumentam que as corporações conseguiram construir uma identidade transformada, resistindo simultaneamente às demandas de mudança de negócios, como de costume, e obscurecendo noções de responsabilidade. A autora constata empiricamente a compreensão de que os usuários das informações financeiras vão além de investidores e credores, atingindo também outros grupos interessados, como fornecedores, clientes, funcionários, governos e o público.

No agrupamento de análise do discurso envolvendo a educação contábil, os trabalhos realizados por Ferguson, Collison, Power & Stevenson (2005) revelam a deficiência da educação contábil ao negligenciar outras perspectivas teóricas e marginalizar os grupos sociais, inibindo o desenvolvimento ético e a consciência crítica dos estudantes. Os autores realizam a análise do prefácio e capítulos preliminares de 21 livros introdutórios de contabilidade, os quais foram recomendados em 12 instituições de graduação em contabilidade na Escócia. Os resultados sugerem que a educação contábil é fortemente influenciada pela teoria econômica neoclássica e inculca nos alunos a noção de que a primazia deve ser dada aos acionistas acima de todos os outros grupos de stakeholders.

Em seguida, Ferguson, Collison, Power & Stevenson (2006) exploram posteriormente a produção de livros didáticos introdutórios de contabilidade financeira no Reino Unido e revelam o potencial de reforçar a homogeneidade cultural. O estudo é baseado em 12 entrevistas semiestruturadas com autores de livros didáticos e editores comissionados. Os resultados apontam que os conteúdos dos livros didáticos são produtos de relações sociais e culturais complexas que envolvem relações com órgãos profissionais de contabilidade, requisitos de credenciamento de cursos em processos de conflito, negociação e legitimação social.

Já o estudo de Ferguson (2007) traz uma abordagem tripartite de John B. Thompson para a análise da comunicação de mídia de massa. O autor evidencia como a estrutura metodológica pode ajudar a resolver algumas das deficiências em estudos existentes na

contabilidade relacionada à análise do discurso. O estudo é, sobretudo, uma resposta ao artigo escrito por Galhoffer e seus coautores, criticando o suposto internalismo da pesquisa envolvendo a análise do discurso. Ferguson (2007) rebate duramente a crítica e fundamenta suas argumentações em diversos estudos e informa teoricamente a sua pesquisa nos conceitos de Fairclough. Além disso, o autor realiza uma análise das cartas de apresentação de dois grupos de lobby empresarial sobre propostas de legislação de aquisições na Nova Zelândia. O autor apresenta uma explicação das condições hermenêuticas da investigação sócio-histórica da contabilidade e análises de textos de modo a delinear um quadro metodológico coerente e flexível direcionado a orientar pesquisadores na contabilidade.

Em Ferguson, Collison, Power & Stevenson (2009), fornecem uma análise dos modos típicos de ideologia no mercado financeiro da contabilidade nos livros didáticos e materiais de treinamento. Pautados em Thompson, no estudo sobre ideologia e cultura moderna, a pesquisa sugere as estratégias de operacionalização da ideologia no contexto da educação contábil. Os autores encontram estratégias de universalização, narrativização, racionalização e naturalização nos livros didáticos de finanças introdutórias e contabilidade e evidenciam os modos de ideologia presentes nos textos e permeados de expressões e pressupostos implícitos ou dados como certos.

No Brasil, Mendes, Fonseca & Sauerbronn (2020) identificam aspectos da ideologia neoliberal no livro didático Contabilidade Introdutória da FEA USP no Brasil e no CPC00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relato Financeiro. Também utilizam os conceitos de Thompson (2011) para tratamento teórico e estruturação de categorias empíricas de análise articulados aos estudos decoloniais. Os autores constataam os modos ideológicos que operam os processos de legitimação, naturalização e universalização dos conceitos sob influência expressiva dos valores da sociedade capitalista neoliberal.

Na vertente das análises discursivas envolvendo o discurso político, a investigação de Nascimento, Sauerbronn, Campos & Bernardo (2020) faz uso do modelo de análise e avaliação da argumentação prática no discurso político de Fairclough e Fairclough (2012). Para tanto, realizam a análise da argumentação na audiência pública conjunta das Comissões de Finanças e Tributação (CFT), de Fiscalização Financeira e Controle (CFFC) e Mista de Planos, Orçamentos Público e Fiscalização (CMO), no ano de 2015, sobre as “pedaladas fiscais” nas contas de 2014 do Governo Federal, que implicaram no impeachment da presidenta Dilma Rousseff. Com base na análise, os autores concluem que o processo argumentativo se desdobrou em torno dos aspectos técnicos e políticos da prestação de contas de 2014. Verificou-

se a influência de posicionamentos prévios assumidos por agentes políticos tangenciados por filiações partidárias, valores e ideologias sendo utilizadas com o intuito de criar adesões congruentes às suas pautas na audiência pública.

Na análise do discurso envolvendo o tema da normatização, os estudos de Cortese, Irvine & Kaidonis (2010) trazem evidências de atores influentes e poderosos no processo de normatização contábil no cenário da IFRS 6, para as indústrias extrativas. O estudo é informado pelos ECD e revela alguns dos principais atores, analisa os discursos proeminentes e suas implicações, realiza um corte transversal na análise das cartas-comentários submetidas ao normatizador pelas firmas de auditoria internacional. São reveladas coalizões ocultas entre atores poderosos e a indústria da mineração.

Já Zhang & Andrew (2016) investigam as contradições das ambições econômicas capitalistas da China e a retórica socialista no processo político chinês. Os autores capturam as tensões entre a orientação do livre mercado e a orientação para o bem-estar, buscando explorar o papel da contabilidade na mediação da relação entre socialismo e capitalismo e seus aportes ideológicos. Recorrem aos ECD para examinar a convergência das normas IFRS – IASB e a aceitação do Valor Justo. A análise aponta para o uso dos discursos contábeis permeados pela lógica de mercado, utilizados para progredir nas ambições capitalistas na lógica dos processos de neoliberalização, os quais coexistem com os ideais socialistas.

Dermarkar & Gendron (2019) associam o processo de neoliberalização a uma tendência na sociedade contemporânea. Para compreender melhor um aspecto desse fenômeno, investigam os processos de definição de padrões no campo da auditoria. Para tanto, examinam as respostas recebidas dos participantes de consulta pública realizada pelo *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) para colher os pontos de vista das partes interessadas acerca da adoção do rodízio obrigatório da firma de auditoria. As evidências apontam um posicionamento contrário à proposta. A abordagem analítica da investigação foi guiada por três dimensões "clássicas" do pensamento neoliberal (análise de custo-benefício), o desejo de dar vazão à acumulação de capital e a promoção do mercado competitivo. A análise constata três dimensões nos comentários feitos pelos opositores à proposta de rodízio de empresas. Além disso, evidencia a forte adesão à lógica neoliberal e a influência do neoliberalismo no campo da auditoria.

Stenka & Jaworska (2019) investigam a existência de usuários fictícios das demonstrações financeiras confirmadas em pesquisas anteriores. Informados pela teorização de Bourdieu sobre o discurso dominante como uma forma de poder, os investigadores realizam

uma análise comparativa das escolhas linguísticas recorrentes em torno do termo 'usuário' em cartas de comentários enviadas em resposta a propostas regulatórias selecionadas do IASB. O estudo fornece evidências empíricas para a existência de semelhanças e diferenças sutis nas maneiras pelas quais os usuários fictícios são operacionalizados discursivamente por quatro grupos constituintes: o da profissão contábil (outros que não os preparadores), o dos preparadores, o dos reguladores e o dos usuários 'reais' de demonstrações financeiras. No plano teórico e metodológico, demonstra o poder explicativo do conceito e seu papel na identificação de padrões implícitos do discurso dominante no sentido de Bourdieu. A pesquisa também mostra os modos de funcionamento do discurso dominante dos usuários fictícios na geração de uma série de novos porquês sobre o papel dos usuários 'reais' na contabilidade e configuração das normas contábeis. Os autores comparam a noção dóxica de usuário fictício e evidenciam que esta é construída e operacionalizada discursivamente nos principais grupos de stakeholders contábeis. Adotam uma abordagem do discurso baseada em *corpus* linguístico, subutilizada na área contábil, ao analisar 2.300 respostas enviadas sobre as propostas do IASB sobre contabilidade de grupo e arrendamentos, constatando que a maioria substancial, 1.627, veio de preparadores, seguido por 358 submissões da profissão contábil e 159 e 156 cartas de comentários enviadas por reguladores e usuários, respectivamente.

Jansson (2020) integra a teoria institucional e a economia política para realizar uma análise do discurso sobre por qual motivo a profissão contábil sueca aceitou adotar as IFRS. A análise abrange os debates profissionais de aproximadamente duas décadas em que as IFRS foram incorporadas aos mercados globais. Os resultados indicam que os discursos que sustentam a adoção das normas alinham-se à importância dos mercados financeiros, a um certo senso de inevitabilidade da adoção dos padrões e a uma crença de que a adoção das normas é estruturada enquanto estratégia relacionada à mudança, à modernização e à profissionalização da classe. O estudo conclui que o endosso das mudanças decorreu da convergência dos interesses financeiros, das forças da financeirização dos mercados globais alinhados aos discursos propalados entre os profissionais pela modernização.

Stenka (2021) utiliza os ECD como suporte metodológico e teórico assentado na sociolinguística de Van Dijk, combinado às conceituações derivadas de Bourdieu e categorizações dos atores sociais desenvolvidas por Van Leeuwen, para realizar a análise do discurso no processo de definição de padrões do IASB. Os resultados explicitam que as racionalizações discursivas são naturalizadas e tidas como certas em textos normativos. As reflexões sugerem que os padrões de raciocínio subjacente às normas são institucionalizados

pelos normatizadores, associados à sua posição social, indicando a necessidade de reflexões críticas sobre os processos normativos.

Evans, Lusher & Day (2021) analisam as características qualitativas para sugerir uma revisão da Estrutura Conceitual. Para tanto, utilizam a análise de discurso foucaultiana para focar as relações de poder, governabilidade e subjetivação materializadas na linguagem mesclada à análise de conteúdo. As descobertas revelaram potenciais omissões das restrições da “materialidade”, da "transparência" e da “estrutura regulatória/supervisora”.

Homero Junior (2017) realiza investigação sobre os discursos teóricos e metodológicos do positivismo no campo científico brasileiro da normatização contábil. Realiza a análise de 20 artigos sobre as normas IFRS com uso das diretrizes teórico-metodológicos da Análise Crítica do Discurso (ACD), utilizando as proposições de Fairclough (2003, 2010) da ordem do discurso associada à prática social da pesquisa contábil no Brasil. Os resultados da análise explicitam a subordinação aos interesses da profissão contábil como principal característica do discurso da comunidade acadêmica nacional associado ao positivismo massivamente presente na pesquisa contábil brasileira.

Homero Junior (2019) realiza a análise do discurso com o objetivo de elucidar a construção de uma narrativa hegemônica a respeito da adoção das IFRS no Brasil, guiada pela análise tridimensional de Fairclough (2001) e tangenciada pela teoria de Pierre Bourdieu sobre as disputas políticas e poder no campo científico. O *corpus* da pesquisa foi composto por um capítulo de livro intitulado de “Convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafios para o futuro”, de autoria de Salotti, Carvalho e Murcia (2015). (Homero Junior 2019, p. 338). Os achados incluem evidências quanto às estratégias utilizadas para o silenciamento de vozes dissonantes, a omissão de agência e a colonialidade. Além disso, o autor traz resultados empíricos que constata a presença do capital simbólico dos autores como forças de construção de uma suposta universalidade aos entendimentos assumidos pelos organismos normatizadores. Ao final, o autor desafia os leitores a avançar a análise com o uso da categoria intertextualidade a fim de elucidar como outros discursos textuais se relacionam ou se contrapõem à adoção da IFRS e concluem destacando que a pesquisa ilumina a crítica em torno da racionalidade instrumental educacional na contabilidade.

2.4.1 Os Estudos Críticos do Discurso e as Categorias Analíticas

Diferentes abordagens teóricas/metodológicas são encontradas nos trabalhos de Fairclough (2013), desde a análise tridimensional do discurso (Fairclough, 1992c), a análise do discurso político (Fairclough & Fairclough, 2013) e a Dialética Relacional reformulada em 2001 no trabalho de Chouliaraki & Fairclough (1999, 2001) e Fairclough (2003). Para efeito dessa investigação, conforme abordado na metodologia adiante, o modelo dialético-relacional de 2001 é utilizado como eixo central que guia o processo teórico e metodológico.

Nesta esteira, as categorias analíticas são os instrumentos utilizados na geração do conhecimento a partir dos textos, como observado por Irineu *et al.* (2020), estando atreladas ao procedimento requerido pela Dialética-Relacional de Chouliaraki & Fairclough (2001) e Fairclough (2003). Fairclough (2003) esclarece que a proposição das categorias analíticas em um enquadramento da dialética-relacional articula, de forma dinâmica, os significados representacionais, identificacionais e acionais possíveis no texto, aprimorados a partir das macrofunções da linguística sistêmico-funcional de Halliday (1994).

As semioses no modelo dialético-relacional orientam a identificação das categorias analíticas, em que Fairclough & Chouliaraki (1999) e Chouliaraki e Fairclough (2022) teorizaram a existência de uma relação dialética entre as estruturas e mecanismos sociais subscritos às práticas. Na proposta de Fairclough (2003), a análise discursiva textualmente orientada pode ser dividida, para efeitos didáticos, nas seguintes segmentações:

- ao nível social da estrutura social vinculado e ao nível da linguagem em sistema semiótico, camada mais abstrata;
- ao nível social intermediário das práticas sociais e nível da linguagem na ordem do discurso em que os gêneros, discursos e estilos representam aspectos das práticas sociais;
- ao nível social dos eventos sociais em que há relação com o nível de linguagem consubstanciado ao texto, parte mais concreta da análise discursiva.

Há o entendimento de que a análise dialético-relacional é realizada no âmbito dos níveis sociais articulados aos níveis de linguagem de forma interativa. Embora o material empírico seja o texto como base de análise e as estruturas sociais contribuam para explicar o fenômeno social, as práticas sociais (ordens do discurso – gêneros, discursos e estilos) são compreendidas como o ponto nevrálgico sobre o funcionamento social da linguagem neste modelo teórico-metodológico (Vieira & Resende, 2016, p. 43). (Figura 6).

Nível Social	Nível da Linguagem	
Estrutura Social →	Sistema semiótico	Rede de opções léxico gramaticais
Práticas Sociais →	Ordem do discurso	Combinações de gêneros, discursos e estilos
Eventos Sociais →	Textos	Material empírico

Figura 6 - Linguagem como Momento da Vida Social

Fonte: Com base em Vieira & Resende (2016, p 42-43, Fairclough 2003).

Ramalho (2005) detalha no referente as ordens do discurso, que os gêneros correspondem aos modos de agir e interagir discursivamente, os discursos figuram as práticas sociais, enquanto a representação do mundo material e de outras práticas sociais e representações. As posições dos indivíduos, suas práticas e representações variam e se realizam em discursos. Já os estilos se relacionam aos traços linguísticos em que o enunciador se identifica e identifica outras pessoas. Ramalho (2005) destaca ainda que o “o discurso figura como *identificação* em práticas sociais, ou seja, na constituição de modos particulares de ser, que se relacionam a estilo”. (Ramalho 2005, p. 292).

A ordem do discurso, conceito originado em Foucault, pode ser resumido como os modos que regulam os sistemas de práticas, como o controle de agendas, constroem as ações individuais e geram resistências que confrontam a normatividade estabelecida. (Fairclough, 2001, 2003; Resende e Ramalho, 2006).

É importante destacar que o discurso assume duas acepções nos ECD, uma mais abstrata relacionada às estruturas sociais e outra mais concreta ligada às ordens do discurso. A primeira considera a linguagem e suas semioses como um momento irreduzível da vida social, entendendo o discurso como um momento semiótico articulado com outros aspectos dos fenômenos mentais, práticas materiais e sociais (Vieira & Resende, 2016, p. 43-44). Já a face mais concreta do discurso ocorre na interação dos momentos semióticos presentes em práticas sociais específicas, delimitadas pelos modos particulares de representar o mundo (ordem do discurso: gêneros, discursos e estilos) (Vieira & Resende, 2016, p. 43-44). Por exemplo, o gênero contábil normativo situa-se no nível mais concreto do significado do discurso, enquanto os discursos subjacentes às estruturas sociais, como o discurso neoliberal, que fomenta o processo de financeirização, estão inseridos em um nível mais abstrato na acepção de discurso.

Note que a tabela 4 esquematiza boa parte da discussão traçada até aqui, pois destaca as semioses e suas faces do significado representacional, acional e identificacional como sendo as formas de representar o discurso como parte da vida social. Vê-se, na tabela 4, os exemplos de categorias analíticas propostas no modelo de dialética-relacional (discurso e sociedade) em Fairclough (2003) informados pelas funções e ordens do discurso que expressam os modos de

agir, representar e ser, articulados a uma rede de práticas estruturados em discursos, gêneros e estilos.

Ramalho & Resende (2011) explicam que a composição das estratégias metodológicas nos ECD requer a definição de categorias analíticas que servem como base estrutural para a análise do discurso. Há um conjunto de categorias analíticas e, nesse sentido, a seleção adequada das ferramentas que auxiliam na análise é imprescindível. Essas categorias podem incluir desde intertextualidade, interdiscursividade, coesão e coerência, ethos, até a operacionalização da ideologia, entre outras. Dentre as diversas perspectivas analíticas, destaca-se a intertextualidade, interdiscursividade, a representação dos atores sociais e os modos de operação da ideologia.

Tabela 4. Significado Representacional, Acional e Identificacional e a Dialética – Relacional em Fairclough (2003)

Semioses →	Significado Representacional	Significado Acional	Significado Identificacional
Modos →	Maneiras de Representar	Maneiras de Agir	Maneiras de ser e se identificar
Funções →	Representações do mundo físico, social e mental	Relacional, incorpora à dimensão relacional e textual	Identificacional, incorpora as identidades e discursos
Ordens do Discurso →	Discursos	Gêneros	Estilos
Exemplo das Categorias Analíticas →	Interdiscursividade Ideologia Representação dos Atores	Intertextualidade Gêneros Discursivos	Modalidade Avaliação

Nota.

Fonte: Elaborado pela Autora (2022)

A intertextualidade pode ser classificada em intertextualidade explícita, também conhecida como intertextualidade manifesta, e intertextualidade implícita/constitutiva ou interdiscursividade (Fairclough, 1995). Um texto pode carregar significados, representações e modos de ação de outras cadeias textuais, sendo assim, a intertextualidade é o modo como um texto dialoga e estabelece conexões com outros materiais textuais. Quando ocorre a intertextualidade explícita/manifesta, significa que o texto faz referência a outros textos por meio de citações, por exemplo. Já na intertextualidade implícita/constitutiva ou interdiscursividade, as relações com outros textos são mediadas por configurações complexas e interdependentes de formações discursivas (Fairclough, 1995).

A interdiscursividade, um tipo de intertextualidade, é influenciada por convenções e por ordens do discurso que regulam a produção do texto. Nessa categoria, é possível mapear os valores, as crenças e os modos de atuação presentes no discurso. Assim, a interdiscursividade

refere-se aos modos como um texto se relaciona com um ou vários outros discursos, o que é dito e o que não é dito (Fairclough, 2001). Essa categoria evidencia os textos, as vozes propagadas ou ainda os aspectos, dimensões, indivíduos ou instituições omitidas, bem como o significado dessas ações na construção dos sentidos, na construção da realidade social e no próprio texto (Ramalho & Resende, 2011; Fairclough, 2001).

A representação social é definida nos ECD como uma categoria que evidencia o significado representacional e os discursos particulares (Batista Jr, Sato & Melo 1980; Fairclough, 2003). A categoria representação de atores sociais é utilizada para revelar os papéis dos atores sociais, perceber seus enquadramentos e posicionamentos presentes e ausentes, as agências legitimadas e suprimidas nos textos. Em outras palavras, a categoria analítica permite observar em que medida os atores sociais são incluídos ou excluídos das representações discursivas, (re)contextualizando e situando analiticamente os textos (Van Leeuwen, 1997; Batista Jr, Sato & Melo, 1980; Fairclough, 2003).

Van Leeuwen, associado aos ECD, entende o discurso como uma forma de representar a realidade social e como uma forma de agir, com foco analítico em revelar a opacidade das relações de poder e controle inscritas nos discursos e como estratégias de construção social da realidade (Van Leeuwen, 1997; Novodvorski, 2013). Na figura 7, nas páginas seguintes, é ilustrado o quadro semântico desenvolvido pelo autor. As setas indicam as tipologias desdobradas dos processos de inclusão e exclusão, enquanto as setas em arcos indicam categorias em que podem existir mais de uma tipologia simultaneamente em funcionamento (Van Leeuwen, 1997, p. 2019).

Bernstein *et al.* (1971) e autores associados forneceram resultados empíricos sobre como as microestruturas da linguagem são sustentadas pelas macroestruturas sociais. As investigações desse núcleo de pesquisa inglês demonstraram possibilidades de observação empírica da estratificação socioeconômica presente na fala e nos textos (Collins, 1978). A sociologia da educação ancorada na linguística de Bernstein (1981, 1986) propôs a existência de codificações textuais capazes de revelar amplas estratificações socioeconômicas. A linguagem materializa não apenas crenças, valores e conhecimentos, mas também guarda variadas formas de dominação e de perpetuação do poder nas sociedades industriais. Essas formas de dominação são recontextualizadas no campo pedagógico (Bernstein, 1981, 1986).

Assim, Van Leeuwen (1993), Wodak & Van Leeuwen (1999) e Chouliaraki e Fairclough (1999) expandiram as possibilidades de (re)contextualização para outras dimensões

da vida social, e Van Leeuwen (2008) refinou o conceito ao enfatizar que todos os discursos são formas de recontextualização de práticas sociais.

Outro fundamento epistemológico ao qual Van Leeuwen recorre para a construção do modelo semântico de representação dos atores sociais é um dos conceitos fundamentais da linguística sistêmico-funcional de Halliday (1985). A gramática, para além de um conjunto de regras, é um "potencial de significados" (Van Leeuwen, 1997, p. 169).

Uma das premissas-chave do modelo representacional é que os significados são construídos "culturalmente, e não linguisticamente, construídos, e, portanto, não podem estar ligados a uma semiótica específica (como a linguagem verbal, por exemplo)" (Florêncio, 2018, p. 141). As práticas sociais podem ser interpretadas e analisadas ao se recorrer a indícios que situam essas práticas, tais como os indicadores de contexto, de representação de lugar, de tempo, de critério de elegibilidade dos participantes, de função, nomeação ou não, de identificação ou associação, entre outros. Tais pistas podem contribuir para a formação de uma análise linguística/sociológica que aponte se os atores sociais são incluídos, excluídos, como o são e que vieses ideológicos informam as classificações a partir do quadro de referência de Van Leeuwen. É importante contextualizar que as primeiras construções do modelo de representação de Van Leeuwen tiveram início em seu doutorado em 1993 (Novodvorski, 2013).

A agência no modelo representacional de Van Leeuwen (1997, 1998) é inscrita na sociologia. Nesse sentido, pode-se associar o modelo de representação dos atores sociais de Van Leeuwen à noção de agência desenvolvida por Antony Giddens (1979). Giddens é um intelectual que inspira uma das colunas dos ECD na abordagem de Fairclough (2003). Giddens, (1979) ao reelaborar a noção de agência, resgatado de Max Weber, ver Hubner (2021), amplia a noção de subjetividade e instancia a agência enquanto capacidade de ação e mobilização para a mudança que os agentes podem acionar nas relações sociais, ainda que as estruturas sociais limitem a ação dos indivíduos. (Giddens, 1997, Peters 2011).

Para Giddens (1996, p. 120), "a linguagem é o principal meio das atividades humanas práticas" e se configura enquanto lugar de produção e reprodução da vida social. De modo que o discurso e a linguagem oferecem possibilidades de estudar a vida social "não porque a sociedade seja como a linguagem, mas, pelo contrário, porque a linguagem enquanto atividade prática é tão importante para a vida social", ver Giddens (1996, p. 145), o autor complementa que a linguagem e o discurso podem exemplificar processos sociais, embora não capturem todos os processos.

Neste sentido, Fairclough (2003) descreve que determinadas características do texto e as categorias de análise podem revelar situações que há a mistificação e ofuscação da agência e da responsabilidade. Van Leeuwen (1997) assinala que inexistente correferência entre as categorias sociológicas e as categorias linguísticas para o estudo da agência dos atores sociais, assim o autor oferece um conjunto de categorias relevantes com potencial de ampliação da análise de discurso para além da linguística inscrita na análise social. (Van Leeuwen, 1997).

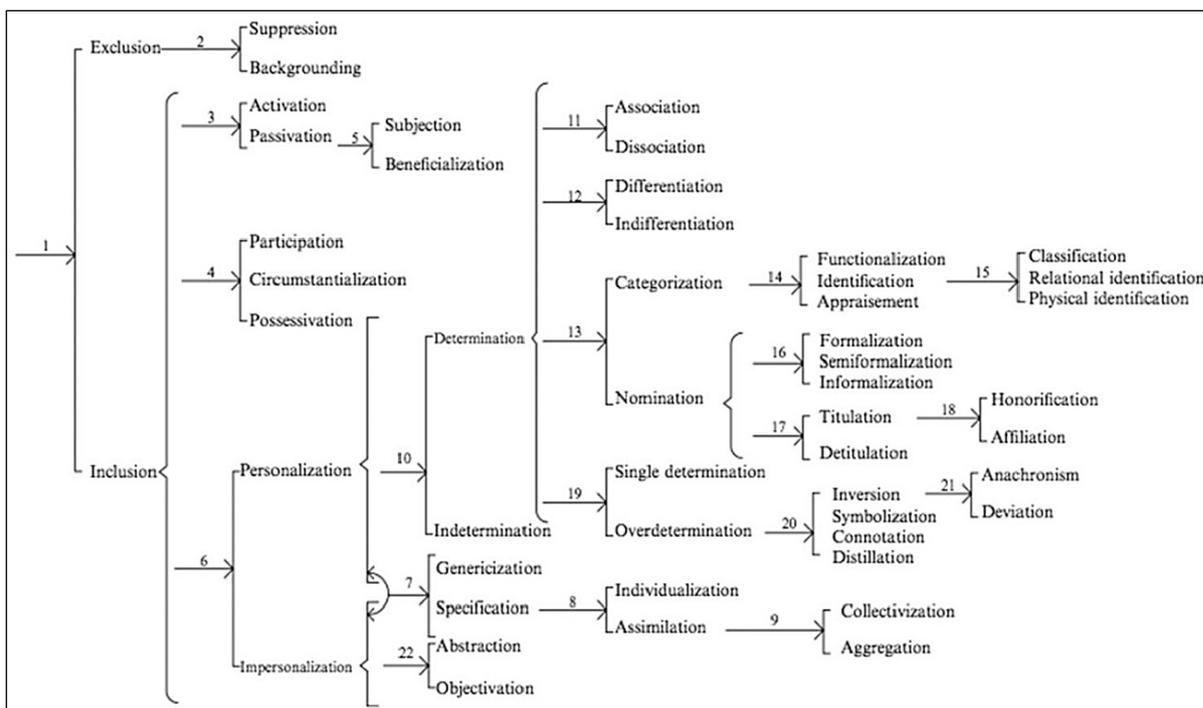


Figura 7 - Inventário Socio-semântico de Representação dos Atores Sociais de Van Leeuwen (1997)
Fonte: Van Leeuwen (1997, p. 237)

Van Leeuwen (1997) interpela sobre quais os atores sociais e em que contextos estes atores podem ser representados, são representados como agentes (agem) ou como pacientes (se subordinam)? São ativos ou passivos? Neste sentido, são incluídos ou excluídos? Os indivíduos representados socialmente podem ser expressos no texto, nas falas, nos filmes, na propaganda, no discurso e em diferenciados contextos (tempo, espaço, modos etc.). (Van Leeuwen, 1997, p. 169). Na figura 7, acima, apresenta-se o inventário socio-semântico de Representação de Atores Sociais em Van Leeuwen (1997).

Na tabela 5 estão sumarizadas as diversas categorias em conformidade com a Figura 7 do Inventário socio-semântico de Van Leeuwen (1997, 1998). As categorias de análise sócio semânticos expressam a relevância sociológica e crítica a partir da linguagem em aspectos situados na inclusão e exclusão (supressão ou encobrimento da agência/atores sociais) dos

atores sociais no discurso. (Vieira & Resende, 2016). Já as variáveis se desdobram das categorias, aprofundando e sofisticando os resultados empíricos.

Embora o inventário socio-semântico, apresentado na Figura 7 e sumarizado na Tabela 5, apresente diversas nuances de classificações e desdobramentos, não significa que o resultado empírico do estudo que empresta o modelo proposto pelo autor tenha que encontrar ou cobrir todas as categorias. As categorias mais salientes no *corpus* de análise sinalizará até que níveis o pesquisador deve afunilar a investigação. (Evayani & Rido, 2019, Van Leeuwen 1997). Novodvoski, Otoni & Lima (2014) ancorados na obra de Van Leeuwen (1997) evidenciam que a escolha das categorias, níveis e variáveis tem como motivação o atendimento dos objetivos propostos no estudo.

Tabela 5 - Detalhamento do Modelo Representação de Atores Sociais de Van Leeuwen (1997)

Exclusão	
A estratégia de exclusão é o processo de omissão de atores por alguns mecanismos linguísticos. Tem duas subdivisões principais: supressão e o encobrimento.	
Supressão	Não se observam referências a um ator social em qualquer parte do enunciado
Encobrimento	Ocorre ao se colocar um ator social em segundo plano, uma exclusão sutilizada em que se minimiza a radicalidade do afastamento do outro. A presença dos atores é menos evidente, aparecem em alguns momentos ao longo do discurso. Não há uma completa exclusão, embora notadamente sejam sub-representados ou diminuídos.
Inclusão.	
Estratégia de inclusão é o processo de mostrar ou apresentar o ator de uma determinada ação dentro do discurso. A inclusão é dividida em várias subcategorias com base na estrutura de van Leeuwen (2008). Ainda, nesta estratégia, este estudo se concentrará em cinco subcategorias, são eles; ativação e passivação; participação, circunstanciação e possessivação; personalização e impersonalização, além de outras subcategorias	
- Ativação	A ativação ocorre quando os atores sociais são representados como forças ativas e dinâmicas em uma atividade.
- Passivação	A passivação é caracterizada quando os atores sociais são representados como submetidos, representados como objetos sujeitando-os. O ator social passivado pode ser Sujeição ou Beneficiação. <ul style="list-style-type: none"> • Sujeição - atores sociais subjugados são tratados como objetos, como mercadoria de troca na representação, • Beneficiação – ocorre pela beneficiação de um ator social em detrimento da sujeição de outro ator social.
Participação Circunstanciação Possessivação	<ul style="list-style-type: none"> • A Participação ocorre quando o ator apassivado tem papel social ativo no texto, por exemplo, por meio do uso da primeira pessoa. • Já a Circunstanciação se realiza pela adição de circunstâncias preposicionais de uma determinada situação e pode se referir a aspectos situacionais relativos ao lugar, origens, etnicidade, etc. • A Possessivação pode ser evidenciada em situações em que se evidencie a posse como os pronomes possessivos.
Personalização	<ul style="list-style-type: none"> • Personalização se realiza quanto da ocorrência de características semânticas humanas atribuídas de diversas formas. Pode ocorrer por Determinação ou Indeterminação dos sujeitos. Na Determinação podem ser atribuídos sentidos específicos aos atores sociais ao associá-los ou dissociá-los a determinados contextos ou grupos (Associação e Dissociação); ocorre também por Diferenciação ou Indiferenciação dos atores no texto. A Categorização é identificada ao se verificar a determinadas caracterizações atribuídas aos indivíduos ou circunstâncias pela função que exercem (Funcionalização), por uma característica que o identifique (Identificação) ou por meio da Avaliação - classificação dos sujeitos. Estas características podem ser mobilizadas para classificar pessoas,

	<p>identificar e avaliar relações (Identificação relacional) ou ainda mediante a identificação de características físicas evidenciadas no texto. (Identificação física). A Nomeação é identificada por tratamentos formais, semiformais ou informais a depender dos sujeitos representados e pode ocorrer por honorificação, afiliação ou destituição dos indivíduos representados.</p>
<p>Impersonalização</p>	<ul style="list-style-type: none"> • As duas categorias Personalização e Impersonalização podem ocorrer por Genericização quando os atores são generalizados ou por Especificação quando são enfatizadas determinadas características. A Especificação ocorre quando atores sociais são representados como indivíduos específicos. Pode ser realizada pela Individualização ao se referir a indivíduo em específico ou ainda por Assimilação ao representar grupos. Na Assimilação; Atores sociais podem ser referidos como grupos que são realizados por pluralidade, por um substantivo de massa ou um substantivo que denota um grupo de pessoas, como "esta nação" e "a comunidade".

Nota.

Fonte: Adaptado de Florêncio (2018), Lima (2015), Novodvorski (2013), Van Leeuwen (1997, 1998)

A inclusão por ativação é relativa ao alto grau de referenciação ao ator social no evento discursivo, já a passivação é relativa ao baixo grau de participação no evento social ou sujeição, inferiorizando o ator social no evento em análise (Van Leeuwen, 1997). As concepções do modelo de representação dos atores sociais e suas categorias agregadas são utilizadas por diferentes campos do conhecimento, como educação, linguística, estudos jurídicos, estudos de gênero, sexismo, xenofobia, etarismo, política, entre outros (Bortoluzzi, 2010; Candido Junior, 2016; Karimaghahi & Kasmani, 2013; Teixeira e Sales Pereira, 2020).

O traço comum entre os estudos está na evidenciação de formas sutis de inclusão e exclusão dos indivíduos presentes no texto, cinema, imagens e outras multimodalidades (Kress & Van Leeuwen, 1996; Bezerra, 2020; Rashidi & Ghaedsharafi, 2015). Por meio das categorias de inclusão e exclusão, é possível revelar as forças ideológicas e mecanismos de legitimação e dominação subjacentes à linguagem. Os discursos assumem formas que legitimam determinadas posições hierárquicas hegemônicas, passivando e naturalizando os processos de marginalização.

Quanto aos modos de operação da ideologia, esta assume linhas diferenciadas conforme o autor que orienta o conceito. Uma das abordagens concebe a ideologia como neutra, enquanto outra perspectiva assume uma posição mais crítica em relação ao conceito. A vertente das concepções neutras de ideologia não postula um caráter negativo ou pejorativo ao termo, logo, não caberia crítica ou combate. Os estudos de Destutt de Tracy, Lenin e Lukács estão alinhados a essa afirmação (Perez, 2011, p. 179-182; Thompson, 1984).

Thompson (1984) teoriza e propõe uma perspectiva crítica da ideologia, opondo-se à visão neutra da mesma. A vertente da concepção crítica está alinhada aos trabalhos de Marx e Mannheim, e a ideologia assume um sentido negativo atrelado às formas de operacionalização

do poder e da dominação construídos, mantidos e transformados social e historicamente. Portanto, é compreendida como objeto de crítica e análise (Thompson, 1984).

Assim, o que Van Leeuwen (1997, 2000, 2008) propõe conceitualmente em termos de legitimação está alinhado com as concepções de Thompson (1984). Os marcadores sociais e linguísticos podem denotar aspectos ideológicos que legitimam o processo de dominação nos modos de representação dos atores sociais no texto (Van Leeuwen, 2000, 2008). O texto poderá conter marcas que ilustrem tais traços ideológicos à medida em que são visibilizadas as estratégias que legitimam os processos de inclusão e exclusão dos sujeitos (Van Leeuwen, 1997).

Fairclough (2001), ao teorizar sobre a concepção de ideologia, a situa como modos de significações, de construção da realidade expressas em diversas “dimensões das formas/sentidos das práticas discursivas e que contribuem para a produção, reprodução ou a transformação das relações de dominação” (Fairclough, 2001, p. 117). O caráter ideológico de dominação e da construção de consensos, especialmente manifestado no poder em sua dimensão relacional, pode estar assentado em tipos relevantes de conhecimento, como o conhecimento técnico, revestido desta autoridade argumentativa para a construção ideológica da realidade social, conforme postula Giddens (1996).

Dessa forma, a ideologia, como fio condutor que sustenta, produz e reproduz as relações de poder resultantes na hegemonia, é conceituada como a predominância do poder, embora instável, pode ser obtida por consentimento, em vez de força. Uma determinada classe ou grupo exerce o poder consensual sobre outras classes ou grupos (Gramsci, 2017). A hegemonia é a face mais importante do poder, na qual se normaliza o controle e o conflito de classes não é apenas canalizado pelas normas geralmente aceitas: é efetivamente neutralizado (Femia, 1975). A hegemonia, materializada nas práticas sociais, pode ter orientações situadas nas dimensões econômicas, políticas, ideológicas e culturais (Fairclough, 1997).

2.4.2 Estudos Críticos do Discurso e os Efeitos Sociais Discursivos

Os efeitos sociais discursivos representam a etapa final da análise de discurso crítica na estratégia recomendada por Fairclough (2001, 2003, 1989). Fairclough (2001, 2003) sustenta que o primeiro passo para realização da análise de discurso é a identificação de um problema social. O autor também argumenta que existem fases da análise discursiva que podem ser sumarizadas, como a descrição, a interpretação e a explicação.

A primeira fase de descrição é ancorada no suporte formal de descrição do texto. A segunda fase, de interpretação, visa perceber as interações dialéticas do texto com as relações sociais, requerendo o diálogo interpretativo dos contextos e condições institucionais discursivas. Na interpretação, procura-se elucidar os indicadores das estruturas sociais que tangenciam as práticas e papéis sociais dos sujeitos e das instituições nos discursos. O desafio reservado à interpretação reside em analisar se existem práticas projetadas como universais, assumindo a forma de senso comum, mas que sustentam relações de poder ideologicamente construídas. A última fase é a explicação, etapa na qual os efeitos sociais discursivos são instanciados na preocupação em analisar em que medida as práticas discursivas e práticas sociais derivadas produzem efeitos sobre as formas de agir, de representar e ser (Fairclough, 1989). Assim, os efeitos discursivos das práticas sociais produzem potencialmente modos habituais de ação, de representação e de identificação, os quais colaboram com as determinações sociais em interações com as tensões entre as resistências para a mudança (Resende e Ramalho, 2009).

Para além da revelação das forças que condicionam ideologicamente as práticas discursivas obscurecidas pelo senso comum, é intuito dos ECD visibilizar as resistências emancipatórias, questionar as assimetrias de poder e engendrar proposições para a mudança emancipatória.

Os textos guardam potenciais consequências e efeitos sociais, políticos, cognitivos, morais e materiais, e é vital compreender esses efeitos ao pretender levantar questões políticas e morais a respeito das sociedades contemporâneas'. (Fairclough, 2013, p. 14).

A contabilidade produz efeitos sobre a economia e sobre a sociedade (Cooper e Morgan, 2013). Desde os efeitos mais evidentes, como os impactos sobre as transferências de renda e os fluxos monetários, até a produção de vetores políticos que impactam a socioeconomia de variadas jurisdições, as quais, em sua maioria, não detêm articulação política suficiente para se organizar contra políticas locais efetivas (Biondi e Suzuki, 2007). Uma luta de perdedores, em termos de força política, como mencionado por Biondi e Suzuki (2007), e tal situação se intensifica ao considerar os efeitos perversos das externalidades trazidas pelas normas nas políticas dos países em desenvolvimento. O posicionamento assumido pelo normatizador é pela defesa dos investidores em prol do mercado eficiente e estes acreditam que, agindo desta maneira, 'estão a trabalhar para o público' (Biondi e Suzuki, 2007, p. 594).

Nesse sentido, há um apelo pela teorização acerca dos potenciais efeitos sociais da contabilidade sobre o bem-estar humano. (Gallhofer & Haslam, 2007).

Pontua-se que as relações de causa e efeito na análise de discurso são instanciadas na lógica relacional/dialética da análise crítica de discurso e são ‘orientadas para mostrar como o momento discursivo trabalha na prática social, do ponto de vista de seus efeitos em lutas hegemônicas e relações de dominação’. (Chouliaraki & Fairclough, 1999, p. 67).

Os efeitos constitutivos do discurso contribuem, em primeiro lugar, para a construção de como as identidades sociais e posições do sujeito se situam (Henriques *et al.*, 1984; Weedon, 1987). Em segundo lugar, colaboram para construir as relações sociais entre as pessoas, e, por fim, os efeitos constitutivos do discurso contribuem para a construção de sistemas de conhecimento e crenças. Esses efeitos constitutivos do discurso correspondem às funções da linguagem identitária, relacional e ideacional. Abaixo, na Figura 8, em que se apresenta a representação gráfica.



Figura 8 - Efeitos Sociais Discursivos
Fonte: Elaborado pela Autora

Para subsidiar os potenciais efeitos sociais discursivos da normatização da estrutura conceitual ao assumir a primazia do investidor, sugere-se que os efeitos do discurso são refletidos em aspectos socioambientais. O caráter socioambiental decorre, em primeiro lugar, da forma como a dimensão social é contígua à dimensão ambiental e como estão inter-relacionadas (Quinche-Martín & Cabrera-Narváez, 2020). Quanto maior a vulnerabilidade social de uma população, mais exposta ela está à susceptibilidade dos riscos ambientais (Sachs, 1993; IPCC, 2022; Santos, 2015; Cabral, Gaspar Filho e Santos, 2023).

Existem marcadores geográficos para a pobreza expressos nos territórios, pois a socioeconomia é revelada na construção dinâmica da paisagem (Santos, 2008). Assim, não há que se falar em efeitos sociais desmembrados da dimensão ambiental (Sachs, 1993). Nesse sentido, na América do Sul, em especial no Brasil, as estimativas elaboradas pelo sexto relatório do IPCC revelam uma acentuada exposição aos riscos climáticos, entrelaçados às vulnerabilidades socioeconômicas, incluindo a intensificação dos eventos extremos com

consequências diretas nos fluxos migratórios de pessoas, redução na capacidade de produção agrícola etc. (Cabral, Gaspar Filho e Santos, 2023; IPCC, 2022).

O Brasil possui a maior biodiversidade planetária. Essa biodiversidade é o que mantém o funcionamento dos serviços ecossistêmicos que sustentam as condições de manutenção da vida no planeta (Gomes *et al.*, 2022). Além disso, mais da metade da produção econômica global possui alta dependência dos recursos naturais. (Almond, Grooten & Peterson, 2020, Mrema & Craig, 2022). Há uma relação íntima entre as mudanças do clima e a afetação da biodiversidade, as quais são intensificadas nos países com maiores vulnerabilidades sociais e econômicas (Gupta *et al.*, 2022). O país ainda possui uma das maiores desigualdades sociais do mundo, o que intensifica a posição de vulnerabilidade social brasileira (OECD, 2018).

Em segundo lugar, consideram-se as narrativas que emergem dos dados empíricos no *corpus* de análise da consulta pública do IASB – FASB (2008), na qual os normatizadores indagam acerca da definição do enfoque de usuários primários (primazia do investidor) nos objetivos da *Conceptual Framework*. Isso se deve à constatação de que participantes da consulta pública reivindicam aspectos sociais que também estão ligados à exploração ambiental e humana.

Dessa forma, as contribuições de Gallhofer & Haslam (2007) e Chatzivigeri *et al.* (2020) sustentam a defesa do interesse público, o qual constitui a razão de existir do IASB, e ilustram como a formulação de normas impacta a transparência em relação ao pagamento de tributos país a país por parte de corporações que exploram a mineração em países pobres com forte dependência dessa arrecadação fiscal e impactam a corrupção. McGreal e Glaister (2006) relatam que o governo da África Subsaariana tinha pelo menos 68% de sua receita oriunda do petróleo no ano de 2001. O comércio da África está vinculado à exploração direta da natureza, especialmente atrelados à mineração e ao petróleo (Oxfam America, 2001; McGreal e Glaister, 2006).

Como visto nas seções anteriores da tese, a *Conceptual Framework* (2010) teve uma considerável influência da matriz do pensamento contábil norte-americano (Zeff, 2013, 2019; Iudícibus *et al.*, 2022). Somando-se a isso, o perfil do mercado americano e do investidor americano são representativos da cultura e do estágio de desenvolvimento tecnológico, educacional e econômico daquela nação. Tal dado é importante pelas seguintes razões: as bolsas de valores americanas concentram boa parte das operações comerciais globais; pelo menos 68% da sua população realiza algum tipo de investimento; além disso, o perfil médio desses investidores é, em sua maioria, formado por homens brancos, acima de 35 anos, e quanto

maiores as rendas familiares, maiores são as probabilidades de investimento (Pew Research Center, 2020; Board of Governors of the Federal Reserve Board, 2022). O EFRAG – ICAS (2013) criticou a *Conceptual Framework* de 2010 por concluir que a centralidade nos provedores de capital é uma suposição adequada à realidade da economia estadunidense, incompatível com os mercados europeus (EFRAG - ICAS, 2013).

Uma vez adotados os moldes norte-americanos para todas as economias jurisdicionais sob influência do IASB, acentuam-se as circunstâncias da produção e reprodução dos regimes de desigualdade, conforme apontado por Stiglitz (2010), Zhang & Andrew (2022) e Piketty (2020). Tais escolhas regulatórias podem assim acentuar os processos de racialização, discriminação e exclusão, conforme apontados por Annisette & Prasad (2017) e Acker (2006) ao teorizar sobre os regimes de desigualdade instanciados na violência de gênero.

O World Inequality Report, produzido pelo World Inequality Lab, que reúne pesquisadores de diversas instituições, incluindo universidades, governos e órgãos de pesquisa, revelou que os 10% mais ricos em todo o globo concentram 76% da riqueza e 52% da renda mundial, enquanto a outra metade da população retém 2% da riqueza e 8,5% da renda (Chancel, Piketty, Saez & Zucman, 2022). As análises do levantamento incluem a constatação da acentuação das desigualdades sociais, ambientais, incluindo fatores climáticos, de renda e concentração de riqueza ao longo das décadas, mesmo após as sucessivas crises cíclicas do capitalismo. Além disso, trazem evidências empíricas da redução da riqueza líquida dos governos e aumento da riqueza líquida do setor privado (Chancel *et al.*, 2022).

Assim, Piketty (2020) nomeia regimes de desigualdade pela permanência e agravamento dessa situação ao longo do tempo e sua relativa estabilidade nos espaços geográficos, tais como América Latina, África e Oriente Médio, que guardam os maiores contrastes sociais, de renda e de riqueza (Chancel *et al.*, 2022). Piketty (2020) caracteriza tais regimes como 'um conjunto de discursos e dispositivos institucionais que visam justificar e estruturar as desigualdades econômicas, sociais e políticas de uma determinada sociedade' (Piketty, 2020, p.12). As pesquisas de Piketty (2020), Chancel *et al.* (2022) desconstroem os discursos de que a desigualdade extrema seria uma inevitável fatalidade e a situam enquanto escolhas políticas que intensificam essas desigualdades (desregulamentações, liberalização etc.), mas que poderiam instituir mecanismos de governação capazes de atenuar seus efeitos no mundo, a exemplo de sistemas regulatórios e normativos que definissem políticas balizadas pelo bem-estar social global, como políticas fiscais de correção das grandes riquezas.

Geiselberger (2019), Menezes & Kraychete (2022) associam o fortalecimento das plataformas políticas da extrema direita na América Latina, nos Estados Unidos, parcialmente na Europa, à insatisfação do eleitorado diante da estagnação e declínio das condições socioeconômicas.

A ascensão da globalização econômica neoliberal desenvolve as condições para a colonização de seus valores, práticas e premissas para outras esferas de organização social em um processo de hibridização, como a normatização contábil. Os efeitos sociais dessa colonização econômica neoliberal podem ser observados na erosão da esfera pública e no declínio dos processos democráticos, com escolhas políticas limitadas, seletivas e que servem a determinados agentes de poder (Fairclough, 2003).

Dessa forma, parte-se da premissa de que existem potenciais efeitos socioambientais nos processos de normatização contábil balizados pelos discursos subjacentes às escolhas políticas, os quais guardam implicações para o bem-estar social (Gallhofer & Haslam, 2007; Chatzivgeri *et al.*, 2020). Cabe esclarecer que discutir e refletir sobre os potenciais efeitos, tanto na abordagem de Fairclough (2001, 2003, 1989), quanto na perspectiva de Gallhofer & Haslam (2015, 2019), significa revelar um contínuo de forças opressivas e emancipatórias. Neste âmbito, simultâneo aos processos que constroem a emancipação e reforçam a alienação, no sentido de estar alheio ao contexto, existem forças que criam brechas aos processos emancipatórios.

Stiglitz (2010), Gallhofer, Haslam & Yonekura (2015) realçam a necessidade de delimitação da contabilidade incluindo a norma contábil consubstanciada nos interesses coletivos que abriguem a questão da sustentabilidade e das desigualdades sociais.

O corpo sistêmico de instituições, práticas e eventos que envolvem o funcionamento da contabilidade pode facilitar os processos de degradação da democracia e afetar a vida e a renda das pessoas (Sikka, 2001). Isso ocorre à medida que as estruturas regulatórias são capturadas ideologicamente, e os reguladores ou normatizadores desenvolvem medidas processuais para justificar, ignorar e até criar um mercado de desculpas favoráveis aos interesses privados, contrariando o interesse social geral da população.

Além disso, os reportes financeiros corporativos têm silenciado injustiças; as estratégias se justificam em termos de aumento dos lucros (Chwastiak e Young, 2002). Todo esse movimento de seletividade nas informações a serem evidenciadas (Gallhofer & Haslam, 1997; Gray, 2003, 2006) ocorre sem que os normatizadores assumam pautas globais consagradas, como os direitos humanos fundamentais, reiterados em tratados, convenções, como os

Princípios Orientadores sobre Empresas e Direitos Humanos de 2011 e os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS), ambos endossados pelas Nações Unidas (McPhail & Ferguson, 2016).

As grandes corporações têm lentamente reestruturado o discurso em relação aos direitos humanos e à forma como afetam os mais vulneráveis na sociedade. Contudo, essa mudança discursiva indica uma alteração, sobretudo, nas relações entre o Estado, os negócios e a sociedade, o que requer novos modelos de governança nas instituições (Muchlinski, 2012; McPhail & Adams, 2016).

Neste ponto, existem duas vertentes de potencial impacto dos efeitos socioambientais discursivos. O primeiro são os efeitos sociais pronunciados pelos participantes da consulta pública no processo de normatização; o segundo são os efeitos sociais emergidos da norma, como a discussão do enfoque no investidor, ocorrida desde 2020, quando o IASB decide se enveredar pelo terreno da normatização da sustentabilidade (Adams & Abhayawansa, 2022; Abhayawansa, 2022; Maechler, 2022).

Pode-se dizer, então, que os efeitos socioambientais são pronunciados pelas dimensões das funções metalinguísticas ideacionais, relacionais e identitárias, como ilustrado na figura 8. No entanto, os efeitos podem ser mais visíveis no exemplo que deriva dos dados empíricos: os efeitos socioambientais na norma – processo de normatização; e os efeitos socioambientais da norma, expressos no exemplo após o processo de normatização, que geram efeitos transcendentais no tempo e espaço em que foram aprovados. Naturalmente, essas não são, nem serão, as únicas formas de representar os efeitos socioambientais potenciais da norma, mas são formas de evidenciar a materialidade de seus efeitos, podendo ser ampliadas em trabalhos futuros [grifo nosso].

Assim, a terceira argumentação se baseia nos efeitos da norma. Sugere-se que entre os efeitos socioambientais discursivos potenciais derivados do enfoque na primazia do investidor, estão os conflitos dessa abordagem com os enfoques mais amplos, os quais estão no centro da normatização da sustentabilidade empreendida pelos reguladores contábeis.

O enfoque do IASB advoga pelo reporte dos efeitos ambientais e climáticos externos que afetam os fluxos de caixa da empresa, opções de investimento e financiamento. Já a abordagem da União Europeia e do *Global Reporting Initiative* (GRI) tendem a adotar uma visão bidirecional, abrangendo desde os impactos econômico-financeiros socioambientais que exercem efeitos sobre a empresa até os impactos socioambientais impingidos pela empresa (Abhayawansa, 2022; Cristofaro & Raucci, 2022; Maechler, 2022). A este respeito, Gray (2002,

2006) já preconizava a limitação da centralidade dos objetivos contábeis no investidor e na geração de valor para o investidor, considerando-os incompatíveis com a sustentabilidade.

É importante salientar que o padrão de reporte da sustentabilidade GRI é o mais adotado em todos os continentes e jurisdições que adotam padrões de sustentabilidade (KPMG, 2023). A instituição foi fundada em 1997 e adota diretrizes e compromissos globais, como convenções dos direitos humanos, respeito aos direitos indígenas e povos tradicionais, direito internacional do trabalho, tratados de biodiversidade e mudanças climáticas (GRI, 2023a, 2023b).

O IASB aprovou, em 2020, a criação do *International Sustainability Standard Board* (ISSB), encarregado de formular os padrões contábeis de sustentabilidade global (IFRS, 2020). O documento da consulta pública para criação do ISSB sugere que o comitê adote o enfoque da materialidade financeira, também chamada de materialidade única, como diretriz para endereçar a definição dos padrões desenvolvidos pelo board (IFRS, 2020). No entanto, houve uma contundente enxurrada de respostas que questionam a materialidade única quando se trata da questão ambiental e climática. A comunidade acadêmica se posicionou, em sua maioria, contrariamente à sugestão do ISSB, sugerindo que a materialidade financeira é insuficiente na questão ambiental, especialmente por não capturar os impactos que as operações promovem nos ecossistemas e nas vidas das pessoas que moram nas proximidades de empreendimentos de alto impacto (Adams *et al.*, 2021; Adams & Mueller, 2022).

Ressalta-se que na fundação do ISSB foram incorporadas instituições, como a *Task Force on Climate-related Financial Disclosures* (TCFD), o *Climate Disclosure Standards Board* (CDSB) e o *Value Reporting Foundation* (IFRS, 2023a, 2023b). O *International Integrated Reporting Council* (IIRC) e o *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) fundiram-se no *Value Reporting Foundation* (SASB, 2023). Essas instituições têm suas diretrizes de *disclosure* alinhadas aos preceitos de fornecimento de informações úteis aos investidores, incluindo o fato de que o TCFD foi fundado por sugestão do G20 (Maechler, 2022).

A materialidade é um conceito controverso, como observam Abhayawansa (2022) e Maechler (2022), extraído da contabilidade e vinculado à sua história, que orienta o julgamento contábil. Sua definição foi demarcada normativamente na *Conceptual Framework* como uma característica qualitativa fundamental da informação que se vincula à relevância da informação para a tomada de decisão. Assim, 'a informação é material se a sua omissão ou declaração incorreta puder influenciar as decisões que os utilizadores tomam com base na informação financeira sobre uma entidade que reporta específica' (IASB, 2010, p. 17).

Uma acalorada discussão envolvendo a materialidade no âmbito socioambiental da normatização de padrões tem evidenciado compreensões diferenciadas acerca do entendimento do conceito. Enquanto o ISSB adota a materialidade única, impactos financeiros, ambientais e climáticos sobre a empresa, e o EFRAG na EU, inserem a materialidade financeira e a materialidade de impacto, o qual reporta o impacto da empresa sobre o meio ambiente e a sociedade (Turner & Weirich, 2023).

No caso da norte-americana SEC, já previa algum *disclosure* climático no formulário 10K desde 2010, conforme Sardeiro & Bilhim (2021). Sua nova normativa prevê a adoção de materialidade financeira com a inclusão de linhas de base no balanço para estimar tal materialidade. Além disso, incorporou a asseguuração razoável no futuro (Turner & Weirich, 2023).

Abhayawansa (2022) alerta que a materialidade deveria ter como fio condutor a *accountability* e o dever de fidúcia como questão chave para a resolução do problema da materialidade única ou dupla, adotando uma abordagem de materialidade para responsabilização e prestação de contas. Esse posicionamento é similar ao quadro construído por Laughlin (2008), que explora como a abordagem centrada no investidor e na decisão única se afasta da *accountability* e do dever de fidúcia.

Em Adams & Abhayawansa (2022), há uma discussão crítica sobre como o IASB propaga mitos acerca da produção das normas de sustentabilidade e ignora as necessidades das partes interessadas que não se enquadram como investidores.

A incompatibilidade dos enfoques no investidor e na sociedade também é abordada em Maechler (2022), que sustenta a ocorrência dos processos de financeirização do *disclosure* socioambiental por parte do ISSB. Jørgensen, Mjøs & Pedersen (2022) discutem as tensões entre os conceitos de materialidade única (financeira) e materialidade dupla (financeira e de impacto). Epstein *et al.* (2014) esclarecem que o conceito de tensões está associado a 'dois fenômenos numa relação dinâmica que envolvem tanto competição como complementaridade' (Epstein *et al.*, 2014, p. 3). Jørgensen *et al.* (2022), ao realizar um estudo teórico e empírico com a realização de entrevistas com representantes do governo, da indústria e de organismos não governamentais, concluem que as tensões entre a visão do setor privado e visões voltadas aos interesses coletivos são características do segmento da sustentabilidade. Os autores concluem na análise que seria melhor adotar a materialidade dinâmica, conforme Kuh, Shepley, Bala & Flowers (2020), a qual contempla o contexto histórico evolutivo da empresa e seu entorno.

Embora a tese não se propusesse a realizar um estudo aprofundado sobre a materialidade, a ilustração da ocorrência problemática do conflito episódico em torno da materialidade financeira e dupla materialidade junto ao ISSB exemplifica como a *Conceptual Framework*, enquanto diretrizes orientadoras dos relatórios financeiros, pode produzir efeitos que reverberam em diferentes dimensões e transcendem o tempo e o espaço.

Gallhofer & Haslam (1997) realizam um debate acerca da possibilidade das normas contábeis com foco na sustentabilidade (contabilidade verde) serem regulamentadas pela profissão. O estudo conclui que, diante do contexto sociopolítico da profissão contábil, é possível prever que a profissão 'não chegará a recomendar uma regulamentação intervencionista substantiva, como uma regulamentação que envolva prescrição legislativa significativa, segundo a qual as empresas e outros teriam de cumprir requisitos extensivos de divulgação e auditoria profissional' (Gallhofer & Haslam, 1997, p. 148). Na mesma linha de pensamento de Gray, Bebbington & Walters (1993) e Owen (1992) observam que a probabilidade é a adoção de uma 'postura voluntarista' (Gallhofer & Haslam, 1997, p. 148).

Cooper & Robson (2006) postulam que as instituições contábeis e contadores são uma poderosa força social e, por esse motivo, são importantes para a compreensão da sociedade moderna. Neste sentido, as normas contabilísticas e as práticas contábeis irão impactar não somente as formas de produção e distribuição econômicas, mas afetam as estruturas organizacionais das empresas e estruturas de funcionamento da sociedade. A profissão contábil ao selecionar um regramento, escolhe o que é socialmente racional ou irrelevante, legítimo ou não legítimo afetando as oportunidades de controle democrático em detrimento de outros grupos sociais e representações. (Cooper & Robson, 2006).

Neste sentido, estudiosos como Chiapello (2017) e Ejiogu, Ambituuni & Ejiogu (2018) evidenciam que as suposições assumidas pelo normatizador são ideologizadas pelos pressupostos neoliberais em pleno exercício nos processos de financeirização e neoliberalização associados aos valores da Escola de Chicago. Chiapello (2017, p.71) afirma que o processo de financeirização possui dois sentidos, sendo um atribuído ao conceito de financeirização enquanto um mecanismo de transformação *morfológica do capitalismo*, e o segundo como estratégia de colonização gradual exercido pelo uso de técnicas e métodos de cálculos específicos “financeirizados”. Já o conceito de neoliberalização é extraído da geografia política que adota uma visão processual do neoliberalismo em movimento e o intitula de neoliberalização. (Ward e England, 2007, Tickell e Peck, 2003). Esse movimento é associado ao poder das grandes corporações sobre as economias, à desregulamentação, à privatização, à

introdução de práticas de gestão do setor privado no setor público e o desmantelamento do estado de bem-estar (Chiapello 2016, 2017, Jupe e Funnell, 2015, Morales Gendron & Guénin-Paracini 2014a).

Chiapello (2016) considera que as normas IFRS - IASB podem ser compreendidas como padrões 'financeirizados', que sofrem transformações em suas regras atreladas à morfologia do capitalismo, com implicações na distribuição de riqueza e poder. Os pressupostos neoliberais, abraçados por profissionais, agentes de mercado e ampliados às demais instâncias, exercem poder sobre a estrutura jurídica, econômica e financeira e 'têm sido usados como justificativa ideológica, respaldo científico e instrumentação prática, para estabelecer uma organização do mundo e favorecer o mundo das finanças' (Chiapello 2016, p. 73).

Singer reflete sobre os padrões contábeis como sistemas de crenças em coalizão de discursos (Singer, 2016). Nessa direção, Arnold (2009), Chiapello (2017) e Van der Zwan (2014) sugerem a existência de uma transposição dos pressupostos da economia liberal incorporados à normatização contábil. Tal raciocínio implicaria assumir que o bem-estar social é uma externalidade do desenvolvimento econômico. Arnold (2009) é um dos primeiros estudos a levantar a questão da financeirização das normas contábeis internacionais do IASB.

Ressalta-se o fato de que o constructo financeirização é polissêmico e abrange diferentes linhas de pesquisa, conforme Palludeto & Felipini (2019). Contudo, é provável que derivem da aceção de Epstein (2005), que remete à maximização da relevância dos mercados, dos sistemas financeiros, das motivações sediadas nas finanças, das instituições e das elites vinculadas aos mercados financeiros em âmbito local e global. Adota-se, neste trabalho, a conceituação que remete à colonização de espaços institucionais regulatórios com os pressupostos transplantados da lógica da economia de mercado para a normatização contábil (Gallhofer & Haslam, 2007; Arnold, 2009; Chiapello, 2016).

Chouliaraki & Fairclough (1999) expõem que uma das características da modernidade tardia, expressão emprestada de Giddens (1997), é a colonização e apropriação discursivas de domínios de poder sobre diferentes espaços. Neste sentido, Fairclough (2003) sustenta que existem lutas em curso para dar status universais a discursos e representações particulares e que as mudanças impetradas pela globalização hegemônica alteram as relações de tempo e espaço. Os discursos e os gêneros de uma prática social são deslocados para outras em movimentos de hibridização de práticas e discursos, reificando as estruturas sociais (Magalhães, Martins & Resende, 2017).

A modernidade tardia, ou simplesmente pós-modernidade a qual Fairclough se refere, ao tratar da atualidade, carrega consigo novos desafios não presentes nas sociedades que nos antecedem, como a modificação dos sistemas sociais com repercussões nas relações de poder em função das novas configurações de tempo/espaço, interação e distanciamento social. Tudo isso permeado pela colonização do mundo do trabalho. Parece que as relações sociais estão 'esticadas' no tempo e espaço, e 'massivamente movimentos de capitais podem desestabilizar economias e governos numa questão de dias' (Fairclough 2013, p. 169). Há nas modificações de como compreender a mediação do tempo e espaço um desencaixe das pessoas e suas práticas em contextos locais que 'enfraquece as tradições – implica um processo de “destraditionalização” e um aumento correspondente da reflexividade da vida social...cada vez mais mediadas por discursos que constroem trabalho, família, gênero...' (Fairclough 2013, p. 169).

Fairclough adiciona à compreensão interpretativa da normatização o conceito de colonização unilinear, considerando-o 'um modelo de prática discursiva' que busca uniformizar a interpretação, construindo a ordem do discurso estável e naturalizada na qual 'a prática social é simplesmente seguir as normas' (Fairclough, 2016, p. 284). A análise de discurso visa entender os efeitos sociais discursivos que moldam as formas de ação, representação e identificação dos indivíduos. As estruturas sociais que condicionam as práticas sociais e os eventos estão em uma relação dialética onde coexistem conformidade e, por outro lado, tensão, contradição e luta.

Situando os efeitos discursivos da normatização sobre as práticas socioambientais, que se refletem nas economias locais e nas formas de conceber e compreender a contabilidade e seu papel na sociedade, inicia-se o processo de mudança social. Archel, Husillos, Larrinaga & Spence (2009) afirmam que os efeitos sociais discursivos são o centro da análise de discurso, já que a aceitação de uma determinada situação dificulta os processos de mudança social. As possibilidades de mudança entre as conformações das práticas sociais e tensões contra-hegemônicas emergem à medida que são reveladas situações de injustiça social e novas práticas sociais com potencial para modificá-las são instauradas (Fairclough, 2001, 2016).

Stiglitz (2020) propõe uma reescrita dos pressupostos que governam as políticas econômicas, afirmando que se precisa de políticas monetárias que se empenhem em garantir pleno emprego, em vez de focar apenas a inflação. As leis de falência e os sistemas regulatórios são favoráveis aos credores, imputando pouca responsabilidade aos banqueiros e sistemas de empréstimo predatórios. O autor critica ainda os sistemas de normas de governança

por não reconhecerem as demais partes interessadas, além dos acionistas, e afirma que as regras que regem a globalização precisam servir não apenas aos interesses corporativos, mas também aos dos trabalhadores e do meio ambiente.

Assim, neste trabalho, assume-se, inicialmente, que no campo da normatização contábil existem evidências suficientes que sustentam que a primazia do investidor limita a abrangência socioambiental da norma contábil (Beaver & Demski, 1974; Brown, George & Dillard, 2020; Cooper & Sherer, 1984; Flower, 2010; Gaa, 1986; Gallhofer & Haslam, 2007; Hopwood, 1994; Keay, 2010; Kelly, 2001; Leung, 1996; Murphy *et al.*, 2013; Ravenscroft & Williams, 2009; Stout, 2012a, 2012b; Zhang & Andrew, 2014, 2022; Zeff, 2013).

A restrição da definição de quem são os usuários dos relatórios contábeis, atualmente denominados relatórios financeiros, pode obscurecer a agência humana, como apontado por Merkl-Davies & Koller (2012), no contexto da norma. A negligência em relação aos aspectos socioambientais na normatização contábil ignora dimensões relativas à escrituração, mensuração e evidenciação (Firoz & Ansari, 2010; Freire *et al.*, 2022; Negash, 2012; Sardeiro & Souza, 2021).

2.5 RESUMO E CONSIDERAÇÕES SOBRE AS BASES TEÓRICAS

Conforme indicado na introdução deste capítulo, são abordadas as contribuições de uma ampla variedade de correntes teóricas que vão desde a Escola Italiana até a Contabilidade Emancipatória. É importante ressaltar que essa estratégia é fundamentada em dois motivos principais. O primeiro está na diversidade de posições adotadas pelos participantes da consulta pública do IASB-FASB. O segundo motivo decorre do enfoque teórico e metodológico adotado pela tese, que requer uma análise histórica e contextual do tema.

Como destacado na ilustração 6, a Escola Italiana é representada como a contabilidade clássica a partir do século XVI, em que a perspectiva do proprietário se expande para incluir a perspectiva da entidade que presta contas e assume a responsabilidade pela confiança nos recursos de terceiros entregues à entidade, evidenciando assim seus resultados em relatórios financeiros.

Em seguida, há a Escola Anglo-saxônica ou Anglo-Americana, que aborda a função de *stewardship/accountability*. Essa abordagem foi inicialmente descartada do contexto normativo dos objetivos da *Conceptual Framework* aprovada em 2010 e, devido às contestações dessa definição, foi reintegrada na norma *Conceptual Framework* de 2018 (Pelger, 2020; Zhang &

Andrew, 2014, 2022; Mala & Chand, 2015; Murphy *et al.*, 2013). A Escola Anglo-Americana, na ilustração, insere nos objetivos da *Conceptual Framework* a utilidade das decisões dos relatórios financeiros para os usuários primários, tendo um destaque mais proeminente historicamente entre os séculos XX e XXI.

Posteriormente, representa-se a abordagem organizacional (Teorias da Agência e Stakeholders), desenvolvida no século XX. A primeira abordagem foca em contratos para reduzir a assimetria da informação e resolver conflitos de agência na relação controle e propriedade, com ênfase nos acionistas (Shareholder). Já a segunda abordagem, embora tenha raízes contratualistas, reconhece que as organizações mantêm relações de interdependência com várias partes e, portanto, sua responsabilidade se estende além dos acionistas, concentrando-se nos stakeholders.

A abordagem Europeia se relaciona ao século XVIII e ao desenvolvimento dos mercados internacionais. Nessa vertente, há maior ênfase nas funções de *stewardship/accountability* como um dos principais objetivos dos relatórios financeiros, reportando o desempenho da gestão e prestando contas sobre a confiança nos ativos sob responsabilidade dos gestores.

Finalmente, ilustra-se a lente teórica sob a qual a tese é desenvolvida, representada pelos ECD e pela Contabilidade Emancipatória.

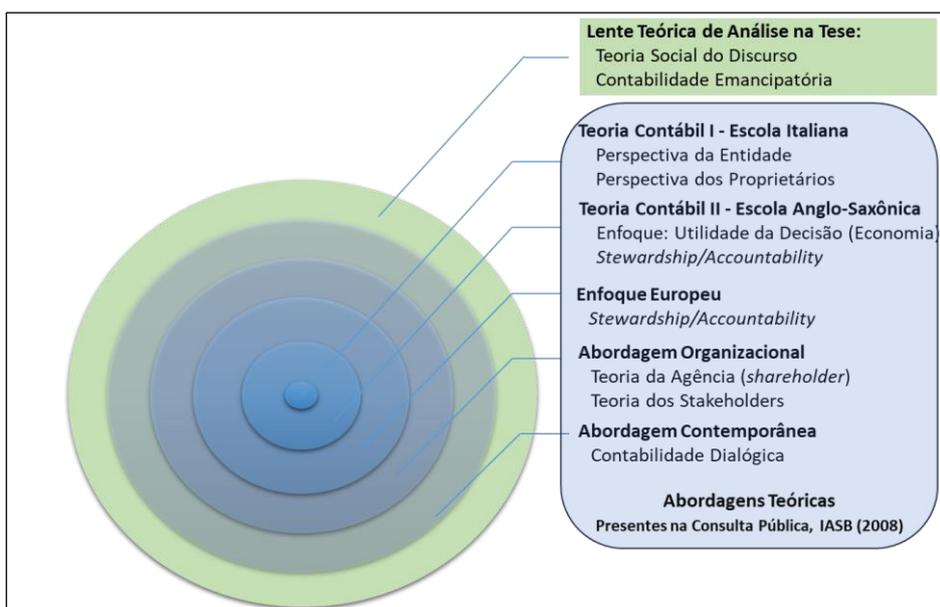


Figura 9 - Bases Teóricas do Estudo e Teorias Levantadas
Fonte: Elaborado pela Autora (2022)

Na Contabilidade Emancipatória destacam-se os estudos de Gallhofer e Haslam (1991, 2007, 2019), Gallhofer *et al* (2015) e Chatzivigeri *et al* (2020), especialmente por se vincularem

à normatização e aos efeitos das normas sobre o bem-estar social. As questões socioambientais foram pautadas em diversos autores, dentre os quais as investigações de Brown, George & Dillard (2020), Gray *et al* (1997), Gray (1997, 2002, 2006); Dumay *et al* (2019), Pigatto *et al* (2022) serviram de base neste estudo. O conceito de aura contábil como elemento capaz de elucidar as representações sociais contábeis de uma época, Gallhofer e Haslam (1991). A função pública da contabilidade é enunciada em Gray, Dillard & Spence (2009) e Brown, Dillard & Hopper (2015). Os efeitos das normas contábeis na sociedade são inscritos sobretudo nos estudos de Chancel *et al* (2022), Piketty (2020), Zhang & Andrew (2022) e a vinculação com justiça social e manutenção dos regimes de desigualdade.

Embora o enfoque do estudo não seja os modelos de normatização em si, mas os discursos subjacentes aos posicionamentos assumidos por diferentes atores sociais, não se pode olvidar acerca da importância do estudo de Laughlin (2008). O autor literalmente desenha o panorama do modelo de normatização mediada pelas questões da *accountability/stewardship* e a utilidade da decisão, o que auxilia a situar a função centenária da contabilidade em relação ao interesse público. Tendo em vista os aspectos multifacetados que envolvem a questão da definição do usuário da informação contábil, como apresenta-se na Figura 9, sinaliza o leque de teorias relacionadas à contabilidade em sua relação com os usuários. O trabalho de Ravenscroft & Willims (2009), ao situar o deslocamento da retórica da contabilidade centrado na *accountability* para o enfoque na metáfora da utilidade da decisão, a qual serve a um pequeno grupo com interesses particulares.

Como amplamente exposto na tese, Chouliaraki & Fairclough (1999) e Fairclough (2003) subsidiam a dialética-relacional, estrutura social e agência em interação ao longo da investigação. Quanto aos ECD na área contábil, destacam-se as investigações de Stenka & Jaworska (2019), em que os autores realizam a análise do discurso mediada pela linguística de *corpus* na abordagem teórica dos ECD. A linguística de *corpus* permite a análise de grande volume de dados com uso de tecnologias que subsidiam a análise discursiva. (Mautner & Rainer (2017), 2017).

3. METODOLOGIA

3.1 ESCOLHAS ONTOLÓGICAS, EPISTÊMICAS E METODOLÓGICAS

As pesquisas desenvolvidas no território da sociolinguística têm-se enriquecido da combinação de dados e metodologias. Assim, tal fato lança luz sobre diferentes níveis de significados, aprofundando os achados. (Holmes, 2007). Estudos sugerem que a perspectiva da análise do discurso oferece suporte útil aos estudos contábeis, especialmente ao se adotar os métodos mistos e o pluralismo epistemológico. (Stenka & Jaworska, 2019; Baker *et al.*, 2008; Covaleski & Dirsmith, 2012).

Considerando as recomendações metodológicas de Vieira & Resende (2016) para o desenho de projetos de pesquisa em pesquisas envolvendo os ECD, apresentam-se, a seguir, aspectos informados por posições ontológicas, epistemológicas e metodológicas. Neste contexto, os desafios endereçados ao pluralismo requerem reflexões sobre as dimensões ontológicas, epistemológicas e metodológicas que informam os estudos, como apresentados em Hoque, Covaleski, & Gooneratne (2015), Bilhim & Gonçalves (2021).

Esta investigação é uma pesquisa qualitativa, embora utilize bases quantitativas em alguns momentos e se insere na matriz dos ECD na vertente da dialética-relacional de Chouliaraki & Fairclough (1999) e Fairclough (2001, 2003), ancorada no Realismo Crítico. Dito isso, a abordagem dialético-relacional, sediada em Fairclough (2003), escapa à discussão da incomensurabilidade entre os paradigmas, ver Modell (2015), admitindo a falibilidade das teorias e a possibilidade de complementaridade por outros aportes teóricos.

O exercício do pluralismo é facilitado pelos pressupostos não binários do enquadramento da dimensão objetiva ou subjetiva, ou das perspectivas ontológicas (nominalista ou objetivista), epistemológicas (anti-positivismo ou positivismo, metodológicas (ideográfico ou nomotético), da natureza humana (voluntarismo e determinismo) ou ainda da natureza da sociedade (sociologia da mudança ou sociologia da regulação) como apresentados em Burrell & Morgan (1979).

Contudo, a combinação de teorias com pressupostos ontológicos e metodológicos requer, no mínimo, maior reflexividade sobre a escolha dos investigadores para que a audiência possa compreender as formas de mitigação das fragilidades e obstáculos, como observado em Bilhim & Gonçalves (2021) e Modell (2015). Nesse sentido, a tese mobiliza os aportes teóricos da Dialética – Relacional de Norman Fairclough (2003) em consonância com a Contabilidade Emancipatória informada por Gallhofer & Haslam (2015, 2019).

Cintra, Haslam & Sauerbronn (2022) situam os pressupostos ontológicos, epistemológicos e metodológicos que informam a Contabilidade Emancipatória em Gallhofer & Haslam (2019). Os autores refletem acerca da influência do esquema de classificação de Burrell & Morgan (1979) e, sobretudo, o peso do Middle-Range Thinking de Laughlin (1995) sobre os trabalhos de Gallhofer e Haslam (2019).

Assim, considera-se que, para compreender a contabilidade emancipatória sob a égide metodológica em Haslam & Gallhofer (2015, 2019), é necessário um mergulho nas suposições ontológicas, epistemológicas e metodológicas assumidas em Laughlin (1995) e Laughlin (2007). Os trabalhos do autor teorizam sobre uma posição intermediária não extrema em um continuum que mescla influências *kantianas* e *hegelianas* simultâneas na perspectiva da mudança (médio alcance). Ao postular um médio alcance da mudança, o autor sugere que, além de não ocupar os extremos do espaço na pesquisa, entende que existem limitações na capacidade que a pesquisa/pesquisador possuem para empreender as mudanças, embora suas reflexões e práxis possam criar brechas para a ocorrência das águas da mudança. (Laughlin, 1995, 2007).

A relevância prévia da teoria, ao invés de ser abrangente e completa, como no modelo *conteano* (baixa mudança), neste esquema cognitivo, possui papel intermediário e se distancia também da abordagem *kantiana/fitcheana* (baixa mudança), em que a teoria não tem um papel definido.

Do ponto de vista geral assumido em relação aos dados empíricos, a abordagem de Laughlin (2007) é parcial, ou seja, os dados possuem relevância, mas não dominam ou se sobrepõem à teoria. Novamente opondo-se à visão imputada na abordagem *conteana*, em que os dados possuem muita relevância, e afastando-se da abordagem *kantiana/fitcheana*, em que os dados não assumem nenhuma significância. Laughlin (2007) também postula acerca do papel do observador e sua subjetividade em intercâmbio com os dados empíricos que, em sua abordagem, possui um papel chamado de estruturado, isso porque reúne a subjetividade do pesquisador com os dados empíricos de forma integrada.

Ao exemplificar a abordagem metodológica apropriada ao Middle-Range Thinking, Laughlin (2007) cita a análise crítica discursiva, com uso de narrativas qualitativas e quando consubstanciadas em análises documentais podem também se valer de dados quantitativos. (Laughlin, 2007). O autor explica que a representação dos esquemas/perspectivas ilustradas em seu modelo tem um caráter elucidativo para o alcance do entendimento das posições assumidas pelo autor.

Cintra, Haslam & Sauerbronn (2022) acrescentam que a “a perspectiva pós-marxista sobre a contabilidade emancipatória não é apenas mais subjetivista e mais crítica, mas também “aberta” em relação à terceira dimensão de Laughlin (1995). (Cintra *et al*, 2022, p. 3). Os autores sustentam que Gallhofer e Haslam (2019) para além de situar a posição intermediária, inter-teórica acredita-se, irão incitar a abertura que foge aos dogmatismos:

... uma abordagem que resiste ao dogmatismo e se preocupa em estar aberto ao campo e em descobrir as coisas...enfatizam a interpretação, incluindo a interpretação das interpretações (a dupla hermenêutica) e a crítica. Há uma preocupação de estar aberto à investigação empírica que possa moldar e desenvolver a posição teórica anterior. (Cintra *et al* 2022, p. 3-4)

Dito isso, as suposições assumidas pelos ECD e pela Contabilidade Emancipatória são compatíveis neste processo de triangulação teórica, devido às perspectivas ontológicas, epistemológicas e metodológicas serem abertas às contribuições externas e possuírem visões acerca do ser, do conhecimento e das formas de conhecer coerentes e articuláveis.

Segundo Denzin (2015), a triangulação teórica se caracteriza pela utilização “de mais de um esquema teórico na interpretação de um fenômeno”. (Denzin, 2015, p. 2). Tendo em vista que a realidade não consegue ser capturada pelas abordagens teóricas por serem parciais, a triangulação de teorias é uma tentativa para melhorar o esquema interpretativo.

Ao analisar a natureza da pesquisa crítica, pode-se referir ao trabalho de Gendron (2018), o qual elabora uma espécie de bússola epistemológica da construção, ainda que provisória, do sentido da pesquisa crítica, com relevantes postos-chaves que servem de referência para pensar a abordagem. Gendron (2018) se inspira em diversos autores, dentre os quais destaca Boxenbaum & Rouleau (2011) em sua noção de bricolagem de teorias e Haggerty e Ericson (2000) ao pensar a teoria como ponto de partida e não como um processo em que o pesquisador é subalternizado pelo modelo teórico.

Assim, na figura 10, observa-se que o propósito da abordagem crítica é ancorado no desenvolvimento da melhor compreensão dos processos de marginalização sociais, incluindo as dimensões discursivas, tendo em vista o engajamento social. Observe que o objetivo e os pressupostos dos ECD também revelam, questionam e propõem mudanças em relação aos processos de marginalização que ampliam o fosso das desigualdades sociais. Chouliaraki & Fairclough (2001).

Critical research sense-making compass and provisional reference points.

Dimension	Reference point
Purpose	Developing a better understanding of marginalization processes in society – as a basis to engage in social praxis
Characterization of the “opponent”	Dominant institutions, discourses and practices that marginalize certain viewpoints, parties, and ways of thinking and doing in society
Ontological beliefs	Social reality is socially constructed – yet once constructed, it produces real, tangible effects, particularly marginalizing ones
Methodological stance	Openness to any kind of research method (qualitative or quantitative) that allows the researcher to develop a better understanding of marginalization processes (as a basis to engage in social praxis)
Prescriptive stance	If social reality is socially constructed, it can be deconstructed
Intervention setting	Academic journals and public arenas (including the classroom)

Figura 10 - Bússola de construção de sentido da pesquisa crítica e pontos de referência provisórios.

Fonte: Gendron (2018)

Na ontologia da pesquisa crítica, apresentada por Gendron (2018), concebe-se a realidade como socialmente construída e suas materializações são institucionalizadas socialmente, produzindo efeitos sociais na marginalização de determinados sujeitos e discursos. Ao alinhar a abordagem dos ECD com a Contabilidade Emancipatória, observam-se similaridades que podem ser harmonizadas no estudo. Embora haja a compreensão de uma ontologia estratificada dos ECD, em que existem diferentes dimensões da realidade, dado o entendimento humano limitado em sua condição, também se compreende esta realidade como uma construção social. (Fairclough 2003, Viera & Resende 2016). Dessa forma, a abordagem contextual dos ECD e da Contabilidade Emancipatória verbalizam a necessidade de elucidar o ambiente social, político, histórico e econômico, que molda a construção do fenômeno em estudo.

Na dimensão metodológica, ambas as abordagens admitem a abertura para o emprego de vários métodos, desde que colaborem com a compreensão dos processos de marginalização. (Gendron 2018, Mautner & Rainer (2017), 2017). Na postura prescritiva, tanto os ECD como a contabilidade crítica requerem a desconstrução da realidade, culminando no último item da figura 10, a configuração da intervenção, sugerida em um amplo leque de opções que abarcam a vida social e, também, a vida acadêmica. (Fairclough 2001, 2003, 2013, Viera & Resende 2016).

Urge, neste momento, situar porque a abordagem discursiva adota o termo 'crítico', uma vez que os modelos teóricos e metodológicos de outras vertentes da análise de discurso também são críticos. A característica mais marcante, nesse sentido, é o chamamento ao engajamento do investigador. Assim, a articulação da linguística crítica e as Ciências Sociais Críticas, em especial a sociologia, comprometidos com aspectos políticos e morais, são chamados à ação na vida social (Fairclough 2003, Viera & Resende 2016). Chouliaraki e Fairclough (1999, p. 67) explicam que a lógica subjacente à abordagem crítica/relacional é 'orientada para mostrar como o momento discursivo trabalha na prática social, do ponto de vista de seus efeitos em lutas hegemônicas e relações de dominação'. Assim, a dialética/relacional se propõe a fazer emergir

as conexões e relações causais ocultadas nas relações assimétricas de poder e consequente dominação para, a partir disso, propor a emancipação, a mudança. (Fairclough, 2003).

Portanto, os ECD afinam-se aos preceitos e pressupostos da vertente Contabilidade Emancipatória (Gallhofer & Haslam, 1991, 2015, 2019, Cintra *et al.* 2022). A Contabilidade Emancipatória contribui como fonte teórica para o refinamento e encadeamento da reflexividade e, por vezes, da plausibilidade proposta nos estudos qualitativos, conforme postulado em Lukka & Modell (2010).

3.2 A TRIANGULAÇÃO NA TESE

Denzin (2015) nos explica que a triangulação se refere ao uso, aplicação e conciliação de várias metodologias de pesquisa ao estudar um fenômeno. Historicamente, o termo triangulação está ligado à localização geográfica, ao triângulo de áreas utilizado para orientação na navegação e na pesquisa em ciências sociais, remontando ao estabelecimento de pontes entre abordagens qualitativas e quantitativas. Contudo, atualmente, a triangulação pode assumir formas diversas, seja na triangulação de métodos, pesquisadores, teorias e dados, o que permite maior fiabilidade ao estudo (Denzin, 1970; Denzin & Lincoln, 2008).

Neste sentido, Zappellini & Feuerschütte (2015) realizam uma revisão teórica e um estudo empírico no campo da Administração sobre o uso da triangulação e encontram evidências de distorção dos significados e da utilização dos tipos de triangulação. Flick (2018) explica que a triangulação pode ocorrer pela combinação de diferentes métodos, grupos de estudo, ambientes, períodos de tempo e perspectivas teóricas para lidar com um fenômeno.

Denzin (2015) acrescenta uma reflexão relevante sobre a relação entre triangulação e validação da pesquisa. Segundo o autor, a triangulação não tem como fim a validade da investigação na pesquisa qualitativa, mas sim é compreendida enquanto 'estratégia que acrescenta autenticidade, fiabilidade, credibilidade, rigor, amplitude, complexidade, riqueza e profundidade a qualquer investigação' (Denzin, 2015, p. 1). A triangulação crítica e interpretativa é um caminho com o potencial de iluminar e relevar dados densamente contextualizados (Denzin, 2015, p. 2).

De acordo com a categorização do autor, quando o pesquisador qualitativo assume mais de um tipo de triangulação, a pesquisa pode ser caracterizada como triangulação múltipla, buscando maior amplitude ou profundidade (Denzin, 2015).

Neste projeto, adotou-se a abordagem qualitativa com o uso da triangulação múltipla (Denzin, 2015), triangulando a Teoria Social do Discurso com a Contabilidade Emancipatória, e também se realizou a triangulação dos dados que embasam as análises discursivas (Flick, 2018). Assim, há duas fontes de dados: uma relacionada às cartas dos participantes da Consulta Pública sobre a Conceptual Framework realizada em 2008, e a segunda fonte é o conteúdo da norma sancionada pelo IASB em 2010. Conforme afirmam Tashakkori e Creswell (2007) e Flick (2018), a triangulação de fontes de dados é útil para o enriquecimento empírico e teórico das análises.

Os tipos de triangulações assumidos nesta tese também são coerentes com as posições de Tashakkori e Teddlie (2003), Litosseliti (2018), Greene, Caracelli & Graham (1989) e Bryman (2006), em que o uso de triangulação orienta e informa a elaboração de descobertas para além da convergência interna ou externa da pesquisa. Assim como na perspectiva de Greene *et al.* (1989), os métodos mistos possuem propósitos de: iniciação, ao buscar descobrir contradições significativas, paradoxos ou complementaridades; esclarecimento de diferentes aspectos de um mesmo fenômeno; desenvolvimento, ao utilizar os achados de um método para o desenho do segundo ou subsequente; e expansão, com o propósito de ampliar o escopo e o objetivo da pesquisa. Embora as quatro possibilidades assinaladas em Greene *et al.* (1989) não sejam atingidas na totalidade, geram horizontes potenciais ao processo de condução da triangulação.

3.3 O *CORPUS*, CATEGORIAS ANALÍTICAS E ESTRATÉGIAS PARA ANÁLISE

A análise crítica do discurso é uma abordagem que reside no campo da sociolinguística e vislumbra a relação entre sociedade e discurso expresso no texto para além do determinismo. Postula o discurso enquanto estruturado histórica e geograficamente, portanto, os ECD passam necessariamente pelo desvelamento das relações situadas em tempo e espaço, sustentadas e produzidas em estruturas de dominação legitimadas ideologicamente por grupos dominantes, logo, se trata de um enfoque complexo. (Wodak, 2003, p. 19-20).

A seguir, aborda-se o *corpus* da investigação, as categorias analíticas a serem utilizadas, as estratégias gerais de condução da metodologia associados aos objetivos, conforme expostos ao final desta sessão na Tabela 6.

3.3.1 O Corpus

Nesta etapa são apresentados os objetivos do estudo cruzados com o *corpus* de análise, as categorias analíticas selecionadas e as estratégias de análise na Tabela 6. Assim, parte-se da conceituação de *corpus* adotado na pesquisa, sendo uma coleção de dados textuais representativos do estudo em sua amostra que servirá de base à investigação (Sinclair, 1991; Tognini-Bonelli, 2001; Lira da Silva & Silva, 2013). Baker (1995), complementando a definição, explica que o *corpus* é um conjunto de textos em linguagem natural que são estruturados eletronicamente e podem ser analisados com uso de ferramentas tecnológicas.

A corpora do estudo foi constituída de dois conjuntos de dados, sendo o primeiro formado pelo coletivo de textos da consulta pública do IASB-FASB realizada no ano de 2008 e o segundo formado pela norma em si, a *Conceptual Framework* de 2010, ambos colhidos no site do IASB,

O primeiro objetivo da tese, apresentado na Tabela 6, refere-se aos posicionamentos assumidos pelos participantes da consulta pública e teve como *corpus* as *Comment Letters* enviadas em resposta ao IASB-FASB, relacionadas ao questionamento sobre a definição de usuários primários das informações contábeis, presente no Exposure Draft (ED) da *Conceptual Framework* de 2008. Embora os processos de consulta possuam diversas etapas, desde o lançamento do Discussion Paper até a publicação da norma, a fase escolhida para análise das cartas foi definida pelo questionamento aberto sobre a escolha dos usuários primários na consulta pública ocorrida somente no ED de 2008.

Assim, o primeiro *corpus* é composto por um total de 113 cartas, de um universo de 143 comentários enviados ao IASB, coletados do site do normatizador. Os critérios para inclusão ou exclusão da amostra foram baseados na resposta, ou não, ao questionamento sobre a definição dos usuários primários das informações contábeis na estrutura conceitual.

O segundo objetivo refere-se à análise do discurso no contexto da norma contábil e tem como *corpus* a *Conceptual Framework* aprovada em 2010. Buscou-se aprimorar a análise discursiva quanto à primazia do investidor, comparando o objetivo central da *Conceptual Framework* de 2010 com os objetivos das *Conceptual Frameworks* de 2001 e de 2018. Realizou-se, também, análises das representações dos atores sociais e suas respectivas formas de legitimação das posições hierarquizadas e marginalizadas pelo regulador, as quais serão detalhadas no item acerca das estratégias de análise.

3.3.2 As Categorias Analíticas

A definição das categorias é um exercício de interseção da problemática e objetivos do estudo com as possibilidades oferecidas pelo *corpus* de análise. Em outras palavras, é preciso saber os propósitos do estudo com clareza, selecionar o *corpus* de análise, conhecer o *corpus* para seleção das categorias.

Diante do exposto, as categorias selecionadas para o estudo estão apresentadas na Tabela 6 adiante, na terceira coluna, a saber: a intertextualidade, a interdiscursividade; a representação dos atores sociais (Fairclough 2003, Van Leeuwen 1997).

As categorias intituladas de intertextualidade e interdiscursividade foram eleitas por relacionar-se proeminentemente com as formas de revelar as posições dos sujeitos e as ideologias subjacentes. (Fairclough 2003, Resende e Ramalho 2006). Sendo possível visibilizar à medida que um texto atravessa outros textos (intertextualidade) e à medida que um discurso se coaduna com outros discursos extratextuais (interdiscursividade). Diante disso, é possível identificar as posições assumidas pelos agentes participantes da consulta pública e pelo normatizador.

Já a representação social dos atores foi direcionada ao objetivo que enfoca a análise das estratégias locucionadas pelo normatizador para a hierarquização/marginalização dos atores sociais neste contexto. (Van Leeuwen 1997)

Assim, na tabela 6 apresenta-se, nas linhas superiores, o objetivo geral da investigação, a base teórica de análise da tese que informada pela triangulação teórica inscrita na Dialética-Relacional de Chouliaraki & Fairclough (1999) e Fairclough (2003) e na Contabilidade Emancipatória de Gallhofer & Haslam (2007, 2015, 2019). Nas colunas seguintes, há a exposição de cada objetivo e sua relação com o *corpus*, a categoria de análise ou base empírica, além de observações acerca da estratégia de análise na última coluna.

No que tange aos Efeitos Socioambientais Discursivos, estes se configuram não como uma categoria analítica, mas como parte do processo da análise discursiva, Fairclough (2003). Tais efeitos são instanciados a cada fase das análises empíricas, portanto, está presente em todo o capítulo referente aos resultados. No entanto, são mais proficuamente refletidos e teorizados em uma das etapas da discussão dos resultados.

São estruturadas duas fases de análise no terceiro objetivo, sendo o primeiro a dos efeitos socioambientais discursivos na norma (análise de discurso instanciada na consulta pública e na análise da norma) e os chamados efeitos da norma, realizados após a aprovação da norma, mas que trazem um exemplo didático ilustrativo quanto às disputas em torno da

primazia do investidor e outras perspectivas, conforme Abhayawansa (2022). Foi elaborado, também, neste item, o que se intitula de 'Imaginário Social: notas para emancipação contábil', inspirados em Gallhofer *et al.* (2015) e Gray (2002, 2006), para imaginar possibilidades emancipatórias situadas na práxis contábil.

Tabela 6 - Objetivos, corpus de análise, categorias analítica e estratégias de análises do Estudo

OBJETIVO GERAL:			
Compreender como as narrativas discursivas são mobilizadas em torno na hierarquização/marginalização da definição dos usuários da informação contábil nos objetivos da <i>Conceptual Framework</i> do IASB – FASB (2010)			
ABORDAGEM TEÓRICA DA PESQUISA			
(Triangulação Teórica, Denzin 2015), Abordagem Dialético Relacional (Chouliraki & Fairclough 1999, Fairclough, 2001, 2003), Atores sociais de Van Leeuwen (1997) e a Contabilidade Emancipatória Gallhofer <i>et al</i> (1991, 2007, 2015, 2019).			
Objetivos	Base do <i>Corpus</i>	Categorias Analíticas ou Base Analítica	Estratégias de Análise Metodológica e Teórica
1.Examinar as narrativas mobilizadas e posicionamentos assumidos quanto a definição dos usuários nos objetivos da <i>Conceptual Framework</i> pelos participantes da consulta pública.	<i>Comment Letters</i> enviadas em resposta à consulta pública do <i>Exposure Draft</i> de 2008 da <i>Conceptual Framework</i> IASB - FASB. (IASB, 2008a)	Intertextualidade e Interdiscursividade	<ul style="list-style-type: none"> • Abordagem Dialético Relacional (Chouliraki & Fairclough, 1999 e Fairclough 2003) • Linguística de <i>Corpus</i> com uso dos Relatórios como base para análise: Classificação Hierárquica Descendente (CHD) e Análise Fatorial de Correspondência (AFC). (Iramuteq)
2. Analisar as estratégias discursivas locucionadas pelo normatizador para justificar a hierarquização/marginalização na definição dos usuários da informação contábil no âmbito da <i>Conceptual Framework</i> (2010)	<i>Conceptual Framework</i> do IASB – FASB, 2010	Representação dos Atores Sociais (Inclusão e Exclusão)	<ul style="list-style-type: none"> • Linguística de <i>Corpus</i> como base secundária para o exame dos Relatórios: Frequência relativa de termos. (Voyant Tools) • Representação dos Atores Sociais. (Van Leeuwen, 1997)
3.Levantar os efeitos socioambientais discursivos derivados da primazia do investidor sancionados na norma.	- Análise Discursiva das <i>Comments Letters</i> ; -Análise Discursiva da norma.	Efeitos Socioambientais Discursivos: - Efeitos na Norma – baseado nas análises discursivas; - Efeitos da Norma - uma exemplificação dos efeitos socioambientais da norma; - Imaginário Social: notas para emancipação contábil – exercício de imaginação acerca das possibilidades de engajamento.	<ul style="list-style-type: none"> • Abordagem Dialético Relacional (Chouliraki & Fairclough, 1999 e Fairclough 2003) • Gallhofer & Haslam (2007), Ravenscroft & Williams (2009), Piketty (2020), • Gallhofer <i>et al</i> (2015), Gray (2002, 2006),

Nota.

Fonte: Elaborado pela Autora (2022)

As contribuições teóricas e empíricas de Gallhofer & Haslam (1991, 2007, 2015, 2019) são úteis na identificação da dinâmica dos efeitos sociais que colaboram com a manutenção das estruturas tais como são, forças opressivas, e na identificação de potenciais forças emancipatórias.

3.4 ESTRATÉGIAS DE ANÁLISE

Nas estratégias de análise que operacionalizam o estudo, no que tange ao objetivo 1, da Tabela 6, optou-se em realizar a triangulação de fonte de dados mediadas pela Abordagem Dialético Relacional (Chouliaraki & Fairclough 1999 e Fairclough 2003). Como categoria analítica, conforme já expresso, utilizou-se a intertextualidade e a interdiscursividade a fim de revelar as representações discursivas narrativas dos participantes da consulta pública. Foi utilizado nesta fase a ferramenta tecnológica IRAMUTEQ.

Marchand & Ratinaud (2012) explicam que o software IRAMUTEQ, que significa em suas siglas: *Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires*, foi desenvolvido na *Université Toulouse* e é utilizado para processamento de dados auxiliando na análise lexical.

Foram utilizados dois tipos de relatórios extraídos do *corpus* para embasar a análise em relação a Consulta Pública com o uso do software: a Classificação Hierárquica Descendente (CHD) e a Análise Fatorial Correspondentes (AFC). A CHD possibilita a classificação dos discursos em classes similares hierarquicamente distribuídos. Para tanto, a ferramenta é subsidiada pela estatística dos testes de distribuição χ^2 ou chi-quadrado, em que se avalia as forças das relações entre as unidades textuais e quando igual ou superior a 3,84 e $p \leq 0,05$, confere maior confiabilidade entre as relações estabelecidas. (Camargo, 2005). Salviati (2017) expõe que os testes χ^2 são capazes de revelar as relações “entre o resultado de um experimento e a distribuição esperada para o fenômeno”. (Salviati, 2017, p. 15). A organização prévia dos dados, tal como a codificação das cartas da consulta pública e posterior análise e interpretação, é realizada sob a responsabilidade do pesquisador. (Marchand & Ratinaud (2012).

Por meio da Análise Fatorial de Correspondência (AFC), outro relatório extraído do Iramuteq, é possível verificar em representação gráfica em um plano cartesiano, as relações de dependência e independência no contexto das categorias de texto intermediárias em análise. A

partir da AFC, é possível colher indícios das posições assumidas pelos sujeitos e suas características adjacentes com maior significância estatística. Dessa forma, a AFC colabora com a avaliação dos níveis de (in)dependência visualizadas por meio das proximidades ou distâncias entre as variáveis em análise. (Veraszto, Camargo, Camargo, Simon & Miranda, 2018).

A estratégia do uso de ferramentas como Iramuteq e Voyant Tools, o último descrito adiante, se pauta na linguística de *corpus*. A linguística de *corpus* é um segmento da linguística que preza pelo uso de pacotes tecnológicos como suporte para análise qualitativas e quantitativas de grande volume de dados em linguagem natural. (McEnery e Hardie 2012, Mautner, 2016, 2007). De modo que a linguística de corpus possibilita o trabalho com um grande volume de dados, além de fornecer ferramentas estatísticas que reduzem o viés da subjetividade na escolha dos excertos textuais que são representados nas evidências (Mautner, 2017). Assim, a escolha dos trechos apresentados não é pautada na seleção política do pesquisador e sim nas estatísticas léxicas que alicerçam as evidências. (Koller & Mautner 2004; Partington 2004, Mautner, 2007).

A ferramenta Voyant Tools, utiliza a inteligência artificial para tradução dos textos baseadas nos contextos linguísticos da área em análise (Goethe-Institut, 2020). Além disso, O Voyant Tools possibilita o cálculo do índice de legibilidade do documento, o qual avalia a compreensibilidade, utilizando diversos parâmetros e fórmulas para se chegar ao que é considerado de mais fácil compreensão. O índice varia de 0 a 100, quanto mais próximo de 100 o texto será mais simples e compreensível. As bases matemáticas são extraídas das fórmulas de autores, como Flesch (1948), Gunning (1952), Smith e Senter (1967), Coleman e Liau (1975), Kincaid *et al* (1975).

Mautner (2009) reforça que a linguística *corpus* é uma das melhores coadjuvante nos ECD. Isso ocorre porque os métodos estatísticos subjacentes à estruturação dos relatórios, baseados em linguística de *corpus*, colaboram com a construção de evidências sobre as forças dos vínculos dos termos léxicos nas frases. (Church e Hanks, 1990, Clear 1993, Hunston, 2002, Tognini-Bonelli, 2001). A distribuição das probabilidades de ocorrência dos termos nas frases assegura maior rigor científico. (Stubbs, 1996, 2014).

De acordo com Stubbs, (2001), a ocorrência da colocação dos termos tem assegurado a significância estatística e, diante disso, "fornecem evidências objetivas e empíricas para significados avaliativos", não sendo resultantes de escolhas intencionais ou "meramente

peçoais e idiossincráticos, mas amplamente compartilhado em uma comunidade de discursos” (Stubbs, 2001, p.215).

As redes semânticas formadas pelos *scores* mais elevados de concordâncias e coocorrências auxiliam na revelação dos significados discursivos “do fenômeno de significação, representação e ação qualitativas da análise”. (Mautner, 2009, p. 124). Assim, os padrões colocacionais léxicos, distribuição probabilística dos termos em uma frase, frequência dos termos, podem congregam preferências semânticas e tons discursivos no contexto que amalgamam o teor social na materialidade do texto. (Fairclough, 2003, Mautner, 2009, 2017, Tognini-Bonelli, 2001).

A coleta de dados foi realizada no sítio <https://www.ifrs.org/>, no qual foram coletadas as cartas da consulta pública, normas e documentos complementares. (Apêndice). A codificação dos dados foi baseada em processo indutivo em que houve a identificação das variáveis, como descrito em Creswell & Creswell (2021) e Flick & Gibbs (2009). Diante disso, o conjunto de variáveis foi representado por países, sistemas jurídicos (*civil law, common law* ou sistema híbrido), gênero, tipos de respondentes (ONG de Interesses Sociais, ONG de Representação de Classe de Executivos, empresas do segmento financeiro, indústria enquanto representação das empresas não financeiras, auditores, preparadores das demonstrações, acadêmicos e governos). Ilustra-se, a seguir, uma linha de comando utilizada para ser processada pelo software: “***** *Suj_01, *tipo_01, *gen_2 *pais_1 *jur_1”, em que Suj_01. Cada participante da consulta é identificado. O Sistema Jurídico foi classificado conforme o banco de dados de Direito Comparado da Universidade de Uottawa no Canadá. (*Uottawa University, 2021*). A tabela 7 apresenta as classificações mais recorrentes:

Tabela 7. Categorização dos Dados

IDENTIFICAÇÃO	CODIGOS	OBSERVAÇÕES
Sistema Jurídico		
<i>Common Law</i>	*jurídico_1	Classificação embasada no sistema de classificação da <i>Uottawa University, (2021)</i> .
<i>Civil Law</i>	*jurídico_2	
Outros Híbridos	*jurídico_3	
Tipo por Segmento de Atuação		
Contadores	*Tipo_01	Contadores Independentes
Preparadores	*Tipo_02	Assinam representando as companhias
Reguladores	*Tipo_03	Agências, Secretarias de Estado e Governo
Normatizadores	*Tipo_04	Normatizadores Contábeis
Academia	*Tipo_05	Universidades e Professores
Auditores	*Tipo_06	Firmas de Auditoria e Auditores Independentes
Indústria	*Tipo_07	Indústria
ONG Socioambiental	*Tipo_08	Organizações Não Governamentais (ONG) de Interesse Social
Finanças	*Tipo_09	Instituições Financeiras e suas Representações
ONG de Executivos	*Tipo_10	ONG, representação de acionistas, CFO, gestores, etc.

Nota.

Fonte: Elaboração Própria (2021)

A seguir, apresenta-se, na Figura 11, o esquema das etapas que foram seguidas para realização dos processos de:

- Padronização dos dados por meio da coleta e transcrição das respostas dos participantes da consulta pública acerca da concordância ou não quanto à instituição da categoria de investidores primários (primazia do investidor) nos objetivos da *Conceptual Framework*;
- Codificação indutiva, etapa relacionada ao conhecimento dos dados e sua natureza para, a partir disso, propor as categorias. (Creswell & Creswell, 2021, Flick & Gibbs 2009). Vale destacar que a codificação dedutiva é aquela que já se encontra descrita na literatura e a partir dessa referência são definidas as variáveis, contudo, embora a literatura específica da normatização já aponte determinadas características para a análise, partir da base teórica neste ponto foi insuficiente por não encontrar, por exemplo, as tipologias diferenciadas em relação a classificação das Organizações Não Governamentais (ONG). Havia diferentes tipos de ONGs, como as voltadas para transparência, representações de *C-level*³ com posições antagônicas. Assim, há a escolha pela codificação indutiva, na qual as classificações emergem dos dados;
- A Categorização vem após a codificação e, como afirmam Flick & Gibbs (2009), esta é uma forma de indexar descritivamente as categorias atreladas ao aporte teórico. De modo que exige uma reflexividade dinâmica de análise entre o que os dados dizem e o que a teoria apresenta.
- A confiabilidade dos dados e das análises, dizem respeito aos processos de submissão ao crivo da subjetividade alheia que verifica se as codificações e categorias são coerentes ou se há discordância entre os avaliadores juízes. (Flick e Gibbs, 2009). Foram realizadas duas rodadas de avaliações e, após a leitura dos apontamentos dos juízes, foi realizada nova avaliação para validação final das classificações.

³ C-level, se refere ao contexto dos altos cargos executivos de corporações tais como: CEO, *Chief Executive Officer*; CFO, *Chief Financial Officer*; CMO, *Chief Marketing Officer*; COO, *Chief Operating Officer*.

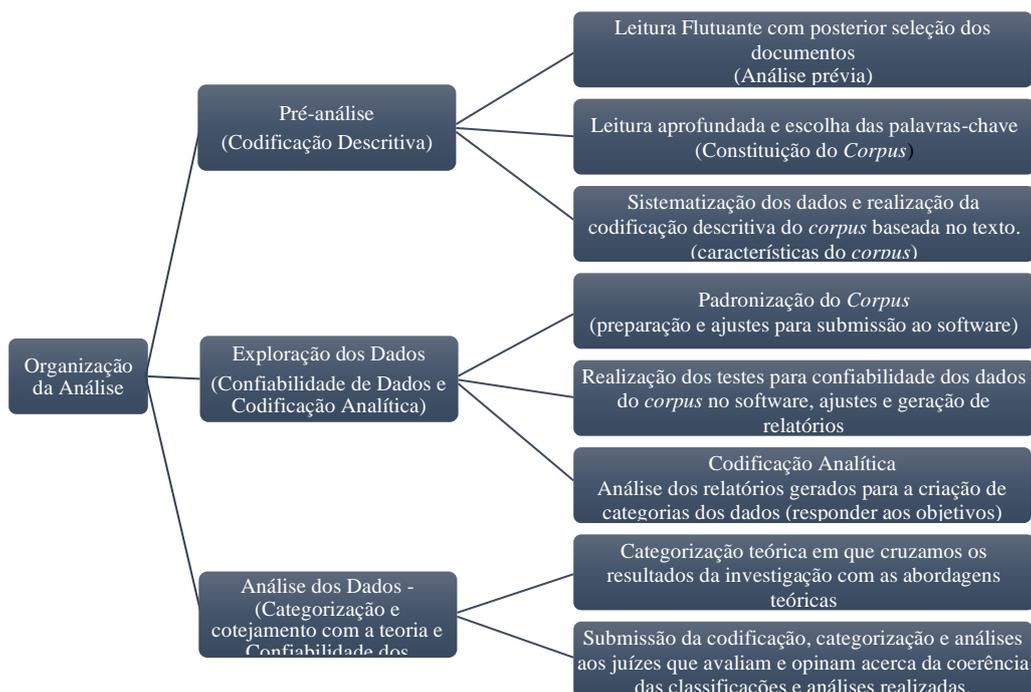


Figura 11 - Organização da Codificação, Categorização e Confiabilidade dos Dados e Análises
Fonte: Elaborado pela autora com base nas categorias de codificação de Flick & Gibbs (2009)

Após os dados serem transcritos, codificados e gerados relatórios, procedeu-se a categorização associada aos posicionamentos discursivos dos participantes da consulta pública, tangenciados pelo aporte teórico. Tanto os dados codificados, quanto as categorizações associadas à literatura foram avaliadas por juízes externos relacionados à área de contabilidade, escolhidos por conveniência mediante análise do currículo lattes.

Já o objetivo 2, expresso na tabela 6, tem como proposição as categorias analíticas a representação dos atores sociais propostas em Van Leeuwen (1997). O painel analítico de avaliação da inclusão e exclusão criado por Van Leeuwen (1997) e sua subcategorização, conforme exemplificado sumariamente no referencial, guia na identificação das estratégias de ofuscação ou ativação da agência em consonância com o terceiro nível do modelo de Van Leeuwen (1997) representado no referencial teórico. Além disso, por meio do ferramental conceitual direcionador da identificação das representações dos atores sociais de Van Leeuwen (2007), também foi possível identificar os processos ideológicos e hegemônicos subjacentes.

Como ferramenta de suporte secundário às análises qualitativas, utilizou-se, nesta etapa, o kit de ferramentas do Voyant Tools, um aplicativo gratuito e de código aberto para análise textual baseado na web e que pode ser empregado para análises com base em linguística de *corpus* (Sinclair & Rockwell, 2012, 2022). Os professores responsáveis pelo desenvolvimento desta ferramenta de análise léxica são: Stéfan Sinclair (Universidade McGill) e Geoffrey Rockwell (Universidade de Alberta), sendo disponibilizada em, pelo menos, 13 Idiomas, dentre

os quais estão o árabe, alemão, bósnio, checo, croata, espanhol, francês, hebraico, inglês, italiano, japonês, português e sérvio.

De acordo com os estudos de Miller (2018), Hetenyi, Lengyel & Szilasi (2019), Sinclair & Rockwell (2020), Prebor (2023) e Canavilhas & Gonçalves (2023), a aplicação possibilita um conjunto de análises visuais confiáveis constantemente atualizadas e que são subsidiadas por testes estatísticos de associação, correlação e coocorrências de palavras, ao se aplicar as etapas necessárias para a mineração de textos.

Para Sinclair & Rockwell (2020), as etapas recomendadas em geral seguem os seguintes passos: a seleção das palavras-chave em afinidade com os objetivos do estudo; a limpeza dos dados, em que ocorre a preparação do *corpus*, e requer a remoção termos ruído que confundem a análise ou são dispensáveis, por exemplo, a palavra empregado, usada no sentido de funcionário e empregado, utilizada no sentido de uma ação; a projeção dos dados, em que se faz a escolha das características relevantes para a análise, termos mais frequentes relacionados ao estudo; a escolha da técnica ou do método de mineração em relação ao software softwares utilizado; recuperação da informação no *corpus* por meio das análises e finalmente a organização, interpretação e apresentação dos resultados.

Na análise dos atores sociais realizadas por Van Leeuwen (1997, 1998), o autor recorre à contagem da frequência dos termos em que ocorrem a presença ou ausência dos atores sociais enquanto complemento às análises. Diante disso, julgou-se necessário recorrer a ferramentas tecnológicas para auxiliar no processo das contagens e ocorrências dos atores sociais ao longo do texto normativo.

A versão do Voyant Tools utilizada neste estudo foi a 2.6.9. Embora o Voyant Tools apresente diversos ferramentais, foram utilizados somente dois tipos de relatórios extraídos da aplicação, tendo em vista a consecução dos objetivos do estudo descritos a seguir:

- Frequência Relativa de termos: pode ser apresentado em forma de gráfico ou em forma de nuvem de palavras;
- Relatório de tendências de termos: apresenta a tendência da manifestação do termo léxico ao longo da cadeia textual.

Os termos investigados foram associados à expressão usuários no corpo da norma. Assim, utilizou-se as expressões encontradas na literatura clássica, no ASOBAT (AAA, 1966) como base identificação dos usuários. Assim, expressões que continham as palavras como: usuários, clientes, fornecedores, investidores, credores/financiadores, governos/países/estados, reguladores/normatizadores, funcionários/empregados, comunidades/sociedade e os termos

associados a elas foram coletados. Como estratégia de busca, realizada a coleta por meio do radical léxico tais como: usu*; gov* etc., tem em vista a melhor identificação dos termos e seus sentidos. Após o tratamento do *corpus* para eliminação de frases em contextos diferenciados aos propostos pelo estudo, procedeu a geração dos relatórios para dar suporte a algumas análises no segundo objetivo.

Além disso, fez-se uma breve comparação do objetivo central da *Conceptual Framework* do ano de 2010 em relação aos anos de 2001 e de 2018.

No objetivo 3, da tabela 6, reflexões foram tecidas sobre os achados das análises discursivas realizadas na consulta pública e na norma, e procurou-se sistematizar uma reflexão acerca dos efeitos socioambientais discursivos da primazia do investidor em relação à *Conceptual Framework* (2010).

A literatura mobilizada, para além dos ECD, foi utilizada para subsidiar os efeitos socioambientais discursivos empregados da seguinte estrutura teórica e analítica:

- Os efeitos socioambientais discursivos na normatização contábil, empregou-se Gallhofer & Haslam (2007, 2015, 2019), Chatzivgeri *et al* (2020), Ravenscroft & Williams (2009), Murfly *et al* (2013);
 - i. Tangenciados pelas análises discursivas e teóricas a partir da consulta pública e que envolve aspectos, como os efeitos socioambientais pontuados como as definições da norma, a *Conceptual Framework*, pode agravar as condições dos países pobres no que tange aos processos de *accountability* e na condução de processos normativos que incitem a justiça socioambiental,
 - ii. Tangenciados pelas análises discursivas e teóricas sobre os efeitos socioambientais discursivos a partir da análise da norma, a *Conceptual Framework* de 2010;
- Os efeitos socioambientais discursivos da norma:
 - i. Instanciados no momento posterior à aprovação da *Conceptual Framework* (2010), em que é exemplificado as lutas discursivas entre a abordagem centrada no investidor e abordagem da informação contábil de sustentabilidade voltada a diversos interessados e/ou voltada à *accountability*, ver Abhayawansa (2022), Laughlin (2008), Adams & Mueller (2022) e nas reflexões desenvolvidas por Rob Gray (2002, 2006).

Na análise dos efeitos socioambientais discursivos posterior à aprovação da norma, não se pretende aprofundar a análise, estes têm o papel de suporte à exemplificação de como a primazia do investidor é um assunto relevante nos dias atuais. Estudos posteriores podem

aprofundar esta etapa da pesquisa, até porque os efeitos sociais discursivos no âmbito dos ECD não carecem de comprovações empíricas posteriores e sim as materializadas no âmbito da análise discursiva, ver Fairclough (1989, 2001, 2003).

Neste sentido, os efeitos socioambientais discursivos são, ao mesmo tempo, um momento da análise discursiva, Fairclough (1989, 2001, 2003), Resende e Ramalho (2009) e uma face da Contabilidade Emancipatória em Gallhofer & Haslam (2007, 2015, 2019). Inserir, também, nesta etapa, um item reservado a pensar nas potencialidades emancipatórias com base no imaginário social de Gallhofer *et al* (2015), que nos convida a pensar nas práticas de engajamento que criativamente podem gerar cenários emancipatórios.

Com base nas análises discursivas realizadas, reflete-se sobre as condições de perpetuação e continuidade dos sistemas opressores, mas também se busca reivindicar a sensibilidade do olhar para reconhecer as potencialidades emancipatórias. (Resende & Ramalho, 2009).

Neste sentido, construiu-se um item chamado “o imaginário social”, desenhado para servir de notas iniciais abertas para se pensar as transformações para emancipação a partir da percepção de uma acadêmica do gênero feminino, nordestina e, sobretudo, pautada na realidade local. O objetivo neste ponto é reflexivo, com o compromisso de gerar questionamentos, ideais, possibilidades de ação para atuação dos indivíduos, para repensar as instituições e para pensar em aprofundamentos de pesquisa futuras no Brasil.

Apresenta-se, na figura 12, uma representação gráfica do resumo da estratégia metodológica dessa tese, sendo apresentados inicialmente a composição da corpora do trabalho, seguido das categorias discursivas (intertextualidade, interdiscursividade e representação dos atores sociais) no âmbito da análise de discurso na norma. A análise dos efeitos socioambientais discursivos é tangenciada tanto pelos efeitos observados no âmbito da consulta pública quanto na análise discursiva da *Conceptual Framework* de 2010. Adicionalmente, elaborou-se uma exemplificação estanque dos efeitos da norma no contexto atual da normatização contábil em torno da sustentabilidade, a qual, embora não exigida pelo modelo metodológico, é importante à medida que esclarece como os efeitos da primazia do investidor são reverberados em problemas normativos do nosso tempo. Em seguida, procede-se a escrita das notas emancipatórias com base no imaginário social de Gallhofer *et al* (2015, 2019) e nas reflexões teóricas acerca da práxis emancipatória de Gray (2002, 2006) e de Bebbington *et al* (2007). Como suporte, foram utilizados os softwares já descritos nas estratégias de análise, Iramuteq e Voyant Tools.

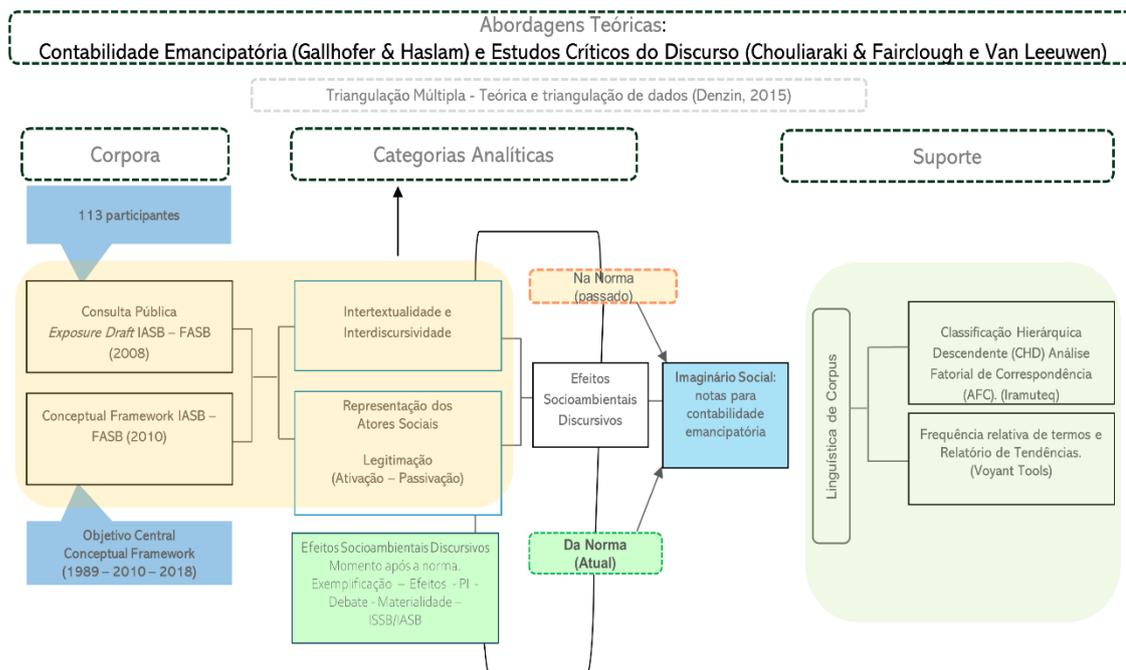


Figura 12 - Representação gráfica da metodologia na tese
Fonte: Elaborado pela autora

3.5 ASPECTOS ÉTICOS DA REALIZAÇÃO DA PESQUISA

A tratativa acerca dos aspectos éticos na pesquisa no Brasil é dirimida pelo Conselho Nacional de Saúde (CNS) vinculado ao Ministério da Saúde. O CNS instituiu diversas resoluções que orientam a ética em pesquisa envolvendo seres humanos, tendo em vista o cumprimento das convenções e tratados internacionais. (Alves & Teixeira 2020).

A Resolução CNS 196/96 criou a Comissão Nacional de Ética em Pesquisa com Seres Humanos (CONEP) e o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humano (CEP). Além disso, foi instituído o Sistema Nacional de Informações sobre Ética em Pesquisa envolvendo Seres Humanos (SISNEP) com o objetivo de promover e facilitar o registro das pesquisas, a orientação sobre a tramitação, o acompanhamento e a formação de um banco de dados (Brasil, 1996). A ética no contexto da área das Ciências Humanas e Sociais foi regulamentada pela Resolução 510 de 2016 do CONEP, a qual define no artigo primeiro, parágrafo único e inciso segundo que são desobrigadas de registro no sistema CEP/CONEP as pesquisas que utilizem informações de acesso público, nos termos da Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011. (Brasil, 2016). Diante disso, a pesquisa ora proposta, não se obriga ao cadastro no CEP em função das cartas da consulta serem de disponibilidade pública.

3.6. CONTRIBUIÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A investigação tem como potencial gerar contribuições que permeiam os aspectos: teóricos, tendo em vista que a lacuna de pesquisa indicada ao longo da proposta que autores como Gallhofer & Haslam (2007), Laughlin (2007, 2008), Zeff (2016, 2019), Mala & Chand (2015), dentre outros teóricos, apontam a definição da primazia do investidor por parte do normatizador, enquanto uma situação de injustiça social em que se pode observar o exercício de dominação das forças ideológicas em operação. (Baker 2005, Malsch & Gendron 2011, Ejiogu, Ambituuni & Ejiogu 2021, Chiapello 2016, 2017, Homero Junior 2017, 2019).

Ao revelar as narrativas marginalizadas e as tensões para emancipação, enfatizar-se-á contra-argumentos instanciados em dados empíricos e, dessa forma, colabora-se com a desnaturalização da primazia do investidor, dada como certa. Ao fazê-lo, há o reconhecimento de que o contexto sociopolítico e econômico tiveram expressiva influência sobre a instituição dos padrões e existem conflitos consideráveis ao contrastar a linha teórica histórica que discute quem são os usuários da informação contábil no âmbito da *Conceptual Framework* e norma. Os achados da investigação podem colaborar com uma maior visibilidade entre as relações de poder com a política e os discursos na normatização contábil em consonância com as orientações de Hopwood (1994), Gallhofer & Haslam (2001, 2007), Homero Junior (2017, 2019) Malsch & Gendron (2011).

Ainda no ponto de vista teórico, como o estudo é orientado pela triangulação teoria da análise de discurso crítica e a Contabilidade Emancipatória, o mix teórico pode inspirar outros pesquisadores a adotar abordagens similares que contribuam com reflexividade e potencialidade para inspirar as mudanças necessárias. A forma diferenciada que o aporte teórico é articulado aos métodos (Irineu *et al.* 2020), também pode ser relevante aos estudos da contabilidade (Gallhofer & Haslam 2001, Llewellyn & Milne, 2007). Esta forma diferenciada é instanciada na harmonização entre os dois aportes teóricos trazidos ao núcleo do estudo. Neste sentido, há reflexões sobre a forma com que se combinou as ontologias, as epistemologias e as metodologias dessas duas abordagens.

O aporte metodológico coadunado com a triangulação de fonte de dados pode incitar contribuições ao campo de estudo a partir da possibilidade de ensejar plausibilidade e aprofundamento teórico-metodológico na construção das análises. (Denzin, 2015). Metodologicamente, a adoção da triangulação de fontes de dados possibilita uma maior abrangência dos achados e dos insights reflexivos, como apontado em Creswell (1994, 2003), Tashakkori e Teddlie (2003), Litosseliti (2018), Greene *et al.* (1989) e Bryman (2006).

Ao propor o exercício de reflexões sobre os efeitos socioambientais discursivos da primazia do investidor, a investigação realiza um levantamento de estudos teóricos, empíricos e elucidação de elucubrações acerca dos efeitos da escolha do normatizador, a qual exclui sujeitos e instituições, como governos, funcionários e comunidades, dos propósitos dos relatórios financeiros com potenciais impactos, especialmente em países pobres. Dessa forma, aborda-se o que Biondi e Suzuki (2007) apontam como ponto-cego da normatização, a necessidade de discutir, teorizar e trazer dados empíricos sobre os efeitos socioeconômicos da normatização contábil.

Ao utilizar as bases da abordagem Dialético-Relacional, inscrita no enquadre de Chouliaraki & Fairclough (1999) e Fairclough (2003), com os usos das categorias analíticas com os fundamentos instanciados na Representação dos Atores Sociais de Van Leeuwen (1997, 1998), é possível que a investigação enriqueça o tecido da análise, especialmente por ser subutilizado no campo da contabilidade.

Além disso, o desdobramento de outras investigações na área da contabilidade vinculada aos ECD e à Contabilidade Emancipatória pode ser incitado por este estudo, tanto por outros estudiosos do campo, futuros estudantes, quanto pelo próprio pesquisador. A formação demandada ao longo do percurso, como a realização de disciplinas em outros programas de mestrado e doutorado como ter cursado a matéria de Contabilidade Crítica (UFRJ) e Análise de Discurso Crítica (UECE e UFCE), somada às formações complementares em cursos de extensão, grupos de pesquisa e orientação dirigida em forma de disciplina na UnB e em outras universidades, possibilitou a criação de alguma musculatura intelectual e ferramental na condução desta e de outros possíveis estudos.

Em pesquisa qualitativa, os resultados dos achados possuem limitações em termos de generalizações, de modo que as abordagens qualitativas se atentam especificamente a determinados indivíduos, grupos, contextos ou culturas para compreender profundamente determinado fenômeno em seu contexto (Creswell & Creswell, 2017; Patton, 2014). Embora haja essa limitação na generalização dos resultados na pesquisa qualitativa, a estratégia de análise, como a verificação dos posicionamentos dos participantes da consulta pública auxiliado por Análise Fatorial de Correspondência, pode contribuir com maior fidedignidade dos achados e melhoria da confiabilidade do estudo. Além disso, o design metodológico adotado nesta investigação, embora não sirva de modelo a ser replicado por fugir ao escopo da pesquisa qualitativa (Patton, 2014), pode servir de inspiração aos pesquisadores para o desenvolvimento de futuros projetos de pesquisa.

A primazia do investidor, que hierarquiza uma categoria de interesses, possui efeitos socioambientais que constituem barreiras ao desenvolvimento das dimensões socioambientais, como preconizam Gray (2002, 2006), Flower (2017) e Pigatto *et al* (2022). Neste estudo, alguns aspectos em que esta relação pode ser materializada em situações concretas são relacionados, colaborando assim com os estudos em torno da normatização contábil e da ampliação sobre o papel público da contabilidade.

Como limitações, aponta-se o fato de a análise ser realizada em língua portuguesa e não no inglês. Embora os respondentes da consulta sejam de regiões diversas no globo, todas as respostas são enviadas em inglês, assim como a norma é produzida nesse idioma. É possível que, na tradução, algum aspecto se perca; contudo, adotar uma estatística léxica é uma tentativa de minimizar tal viés, embora a limitação não seja remediada em sua totalidade. A perspectiva interpretativa é situada pela visão de uma mulher, pesquisadora e professora sul-americana de origens indígenas, africanas e portuguesas, o que pode oferecer óticas circunscritas pelas diferenças territoriais, étnicas, de gênero e cor que atravessam.

4. RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DISCURSIVAS: CONSULTA PÚBLICA

O objetivo da tese é compreender como as narrativas discursivas são marginalizadas ou privilegiadas no âmbito da definição dos usuários primários nos objetivos da Estrutura Conceitual do IASB – FASB. Para cumprir esta primeira etapa, é necessário examinar as narrativas mobilizadas e os posicionamentos assumidos quanto à primazia do investidor no ambiente da consulta pública da *Conceptual Framework* (2008).

Neste cenário, a seguir, apresenta-se a análise discursiva dos objetivos constituídos por 113 participantes da consulta pública. Vale lembrar que o universo de cartas e comentários enviados foi de 143 cartas; contudo, foram excluídas da amostra as cartas que não respondiam à questão dois do IASB-FASB, que inquiriu os participantes sobre a opinião quanto à definição de usuários primários como os destinatários dos relatórios financeiros nos objetivos centrais da *Conceptual Framework*.

Apresenta-se as análises que fluem do uso das categorias analíticas no âmbito dos ECD, a intertextualidade e a interdiscursividade. Para isso, inicialmente, exploram-se os dados extraídos da Classificação Hierárquica Descendente (CHD), apresentada na Figura 13 e na tabela 8. Na Figura 14, explora-se a Análise Fatorial de Correspondência (AFC) com base na análise do *corpus* das respostas dos participantes da consulta pública.

A CHD possui 747 segmentos de texto (ST), dos quais foram aproveitados 601 ST, ou seja, 80,46% de aproveitamento do texto. Segundo Camargo & Justo (2013), o aproveitamento mínimo recomendado é de 75%. O dendrograma da CHD ilustra as relações e coocorrências encontradas nos segmentos de texto, enquadrando-os em classes similares (Ratinaud, 2009). São realizados testes de associação estatística, os quais corroboram a construção das cadeias lexicais similares, conforme Mautner & Rainer (2017) (2017), revelando as estruturas e práticas sociais subjacentes ao evento textual (Magalhães, Martins & Resende, 2017). Foram formadas duas hierarquias de agrupamentos divididos em cinco classes (Figura 13).

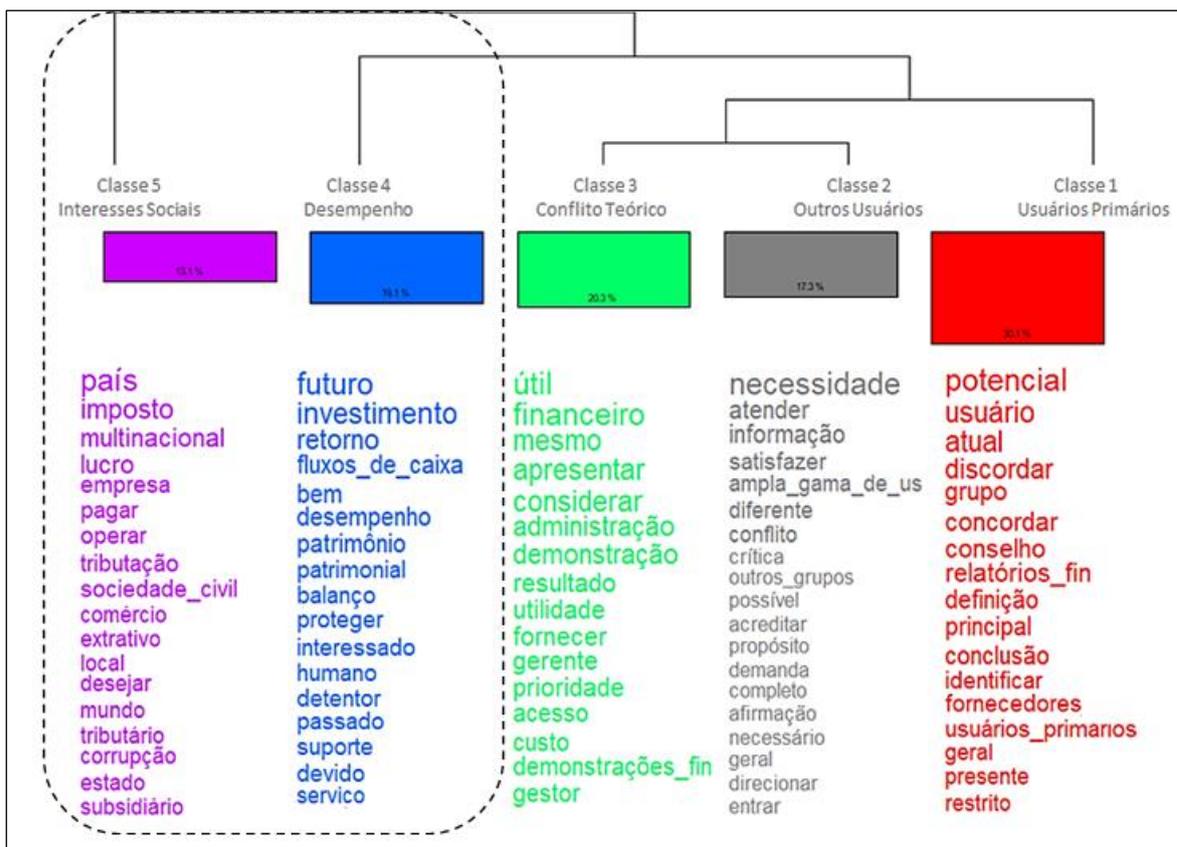


Figura 13 - Dendrograma – Classificação Hierárquica Descendente (CHD)

Fonte: Elaborado pela Autora

A inclusão na classe, conforme apresentado na metodologia, se pauta em testes de estatísticas textuais, cuja frequência maior que a média de ocorrências no *corpus* é associada a um cluster (classe). Assim, as associações com a classe e associações das variáveis com a classe se embasam no valor de qui-quadrado igual ou superior a 3,84, admitindo o grau de liberdade 1 e a significância de 95%.

Como observado na Figura 13, a hierarquia mais distanciada entre os clusters em análise é representada pela Classe 5, categorizada como 'Interesses Sociais'. A segunda hierarquia, categorizada como 'Desempenho', é representada pela classe 4 e se subdivide em três categorias.

Verifica-se que o posicionamento discursivo identificado na Classe de 'Interesses Sociais' (Classe 5) é contrário à definição proposta pelo normatizador, o qual sugere que o objetivo da informação contábil é fornecer informação útil aos usuários primários (investidores/credores). Há na Classe de 'Interesses Sociais' um apelo direcionado aos interesses da sociedade civil, harmonizando-se com as linhas de pensamento de Brown & Shardlow (2005), Stiglitz (2010), Gallhofer & Haslam (2007, 2015), Zhang & Andrew (2022), Ravenscroft & Williams (2009), Young (2006).

Neste ponto, as evidências colhidas nos excertos textuais quanto à interdiscursividade remontam aos ideais das sociedades democráticas, tais como justiça social e participação cidadã, como argumentos que sustentam a posição dos partícipes na categoria (Tabela 9). Tal constatação também se alinha às teorizações tecidas em Gallhofer & Haslam (1991, 2001, 2007, 2015, 2019), nas quais os autores postulam a dinâmica relação em momentos conservadores e momentos em que se observam as brechas que pressionam a emancipação ou as tensões para a mudança social em Fairclough (2001, 2003, 2013).

A Classe de 'Interesses Sociais' (5) e parte da Classe 'Desempenho' (4), como será visto adiante, trazem resultados empíricos que demonstram as posições dos sujeitos partícipes da consulta pública, os quais reivindicam outras formas de conceber os objetivos na *Conceptual Framework* para além da primazia do investidor. Assim, esses resultados materializam os momentos discursivos instanciados na transformação das práticas sociais ao vocalizarem a ampliação do papel dos objetivos no relatório financeiro em benefício da sociedade.

Importante evidenciar que as redes de agrupamentos de palavras não reunidas ao acaso, são redes de sentido que guardam similaridades textuais, diante das quais podem emergir determinados discursos. (Mautner & Rainer (2017), 2017, Stubs 1996).

Assim, observou-se uma associação significativa da Classe 'Interesses Sociais' com os participantes classificados como ONGs de interesse social, a exemplo da organização Transparência Internacional, a Rede de Justiça Fiscal e instituições religiosas de proteção à criança, embora este último não tenha obtido significância estatística.

Observa-se como os comentários destes atores foram similares, o discurso é coeso entre as representações e, em alguns casos, uma instituição cita a outra para reforçar a coesão argumentativa, evidenciando a intertextualidade. Como se verifica na Tabela 8, os *scores* de associação das palavras nas unidades textuais do vocábulo 'país', por exemplo, é 167,8, com p -valor $< 0,0001$, o que denota a robusta relação entre os termos e expressões nas frases da classe.

Tabela 8 - Classificação Hierárquica Descendente (CHD) com Qui-quadrados Associados

Interesses Sociais Classe 5 (13,1%)	X ²	Desempenho (stewardship) Classe 4 (19,1%)	X ²	Conflito Teórico Classe 3 (20,3%)	X ²	Outros Usuários Classe 2 (17,3%)	X ²	Usuários Primários Classe 1 (30,1%)	X ²
País	167,8	Futuro	70,9	Útil	39,4	Necessidade	235,6	Potencial	83,2
Imposto	108,6	Investimento	60,6	Financeiro	37,9	Atender	96,5	Usuário	65,3
Multinacional	93,6	Retorno	45,2	Mesmo	30,7	Informação	81,2	Atual	61,8
Lucro	86,6	Fluxos caixa	34,3	Apresentar	30,5	Satisfazer	56,8	Discordar	52,2
Empresa	57,6	Bem	31,8	Considerar	29,8	Ampla gama usuário	34,5	Grupo	48,7
Pagar	56,7	Desempenho	30,4	Administração	24,8	Diferente	34,2	Concordar	46,3
Operar	53,6	Patrimônio	29,2	Demonstração	24,7	Conflito	27,9	Conselho	40,0
Tributação	53,6	Balanço	25,6	Resultado	23,2	Sempre	19,2	Relatório financeiro	39,8
Sociedade civil	47,3	Patrimonial	25,6	Utilidade	22,6	Crítica	18,9	Definição	34,5

Comércio	40,0	Proteger	24,5	Fornecer	22,2	Outros grupos	15,6	Principal	34,4
Extrativo	40,0	Interessado	23,5	Gerente	19,8	Possível	14,5	Conclusão	30,8
Local	39,8	Detentor	21,3	Prioridade	19,8	Provavelmente	14,4	Identificar	28,0
Desejar	33,4	Humano	21,3	Acesso	18,7	Acreditar	14,0	Fornecedor de cap.	26,7
Corrupção	33,3	Passado	21,3	Custo	18,7	Propósito	13,9	Usuários primários	22,8

Fonte: Elaborado pela Autora

Verifica-se que há uma eminente defesa pelo reporte pais-a-pais por parte das ONG's que propunham transparência no *disclosure* dos dados relativos aos pagamentos fiscais, especialmente das mineradoras que operam em países pobres. Como observado nos estudos de Chatzivgeri, Chew, Crawford, Gordon & Haslam (2020), as ONG's reivindicam maior *accountability* endereçada à justiça social e como estratégia para coibir a corrupção. (Tabela 9). Neste sentido, observa-se, diante dos achados, tensões emancipatórias no âmbito da política de definição da norma, representadas na classe e expressos nos excertos textuais das ONG's, 1 e 2, na tabela 9 (interdiscursividade e intertextualidade) e as ONG's 3, 4, 5 e 6 na tabela 10 (efeitos socioambientais).

Em relação às categorias analíticas, Resende & Acosta (2019) afirmam que a intertextualidade e interdiscursividade conseguem revelar os efeitos sociais dos discursos, neste sentido, na classe dos Interesses Sociais os efeitos socioambientais da definição dos usuários primários são posicionados com vertentes antidemocráticas e potencializadoras de desigualdades e injustiças sociais. (Tabela 10).

Como exemplo dos efeitos sociais citados em Fairclough (2003) e Resende & Acosta (2019), verifica-se, na classe Interesses Sociais, a preocupação com o exercício do poder das Corporações Multinacionais (MNC) sobre as economias locais, governos, comunidades e meio ambiente e nas possíveis relações espúrias das corporações com governos locais. Especialmente as economias emergentes que podem ser dependentes economicamente da exploração extrativista de grandes empresas. (Chatzivgeri *et al* 2020).

Adiante, transcrever-se-á os recortes de excertos textuais das cartas associados aos atores pertencentes à classe Interesses Sociais com o intuito de melhor representar os efeitos sociais revelados por meio da análise de discurso com uso das categorias analíticas da intertextualidade e interdiscursividade, a seguir elencadas na Tabela 9.

Tabela 9 - Elementos da Interdiscursividade e Intertextualidade Discursiva na Classe Interesses Sociais

Transcrições de Trechos das Cartas	Categorias Analíticas e os Efeitos Sociais
Escreve-se para endossar os comentários enviados pela Tax Justice Network sobre a minuta do ED ...A ActionAid é uma agência internacional de combate à pobreza que trabalha em mais de 40 países. Acredita-se	Intertextualidade – Evidenciada no trecho em que a ONG <i>ActionAid</i> cita a ONG <i>Tax Justice Network</i> ao reforçar o impacto das informações dos relatórios financeiros nas condições sociais dos países em

<p>que o ED tem impacto direto no trabalho que se faz nos países em desenvolvimento. Os relatórios financeiros globais são uma preocupação significativa para as organizações que trabalham para aliviar a pobreza global devido à extensão em que os países em desenvolvimento dependem do comércio de empresas multinacionais. A disponibilidade de informações financeiras é essencial para a sociedade civil global, para que as partes interessadas monitorem a governança corporativa, a corrupção e os fluxos financeiros dentro e fora desses países. (ONG 1)</p>	<p>desenvolvimento, com destaque para minimização da pobreza global, monitoramento da governança, da corrupção e dos fluxos financeiros.</p> <p>Interdiscursividade – O discurso pela ampliação da participação e monitoramento da sociedade civil sob a ação das companhias. Verifica-se a presença do discurso em torno dos valores democráticos e da participação popular mais ampla da sociedade civil global.</p>
<p>Os objetivos da Fundação IASC são, de acordo com a sua constituição: desenvolver normas de alta qualidade, agindo no interesse público... Acredita-se que os conselhos não prestaram atenção suficiente a outras áreas que afetam o público interesse em relação à tomada de decisões econômicas e às necessidades especiais de economias, embora seu mandato deixe claro que eles têm o dever de fazer as duas coisas. Em segundo lugar, e de forma relacionada, os conselhos não conseguiram dar o mesmo peso às necessidades dos usuários de dados financeiros que não os participantes dos mercados de capitais mundiais. Não há nada na redação da constituição da fundação que sugira que um grupo deve ser considerado superior aos demais. (ONG 2)</p>	<p>Intertextualidade – A organização cita o documento de constituição do normatizador que descreve o objetivo endereçado à atuação no interesse público. Desse modo, se explicita a contradição entre ter como fundamento o interesse público e sugerir a definição de usuários primários.</p> <p>Interdiscursividade – A ONG confere ao discurso proferido pelo normatizador um caráter de alinhamento aos interesses do mercado ao destacar as necessidades dos usuários dos dados financeiros. Chama atenção para a hierarquização dos usuários destituída de argumentos plausíveis.</p>

Fonte: Elaborado pela Autora

Na intertextualidade há claramente dois conjuntos de fontes citadas, os relatórios de ONG's que delatam os efeitos sociais da norma na falta de transparência do modelo contábil que corrobora com a corrupção nas relações entre as companhias multinacionais e os governos, com implicações ambientais; e a outra referência textual emerge da citação do documento de fundação do IASB e de sua missão, o qual justifica o surgimento do órgão na atuação em prol do interesse público, como pronunciado em Gallhofer & Haslam (2007), Laughlin & Puxy 1983 e Zhang & Andrew (2022).

Na vertente da categoria analítica interdiscursividade, as ressonâncias que ecoam dos discursos são informadas pelo discurso democrático, por apresentarem maior transparência e responsabilidade em relação aos objetivos do relatório financeiro. Os discursos propalados pelos representantes da Classe Interesses Sociais expressam que o impulsionamento da autonomia fiscal, da governança, da prestação de contas, da responsabilidade ambiental e dos direitos humanos poderiam ser melhorados ao se ampliar o entendimento de quem são os usuários da informação contábil e, sobretudo, de qual seria o objetivo da informação contábil, centrado na *accountability*.

Tabela 10 - Efeitos Socioambientais Discursivos Locucionados pela Classe Interesses Sociais

Transcrições de Trechos das Cartas	Efeitos Sociais Discursivos Locucionados
<p>O ponto mais específico de preocupação para nós é que a contabilidade por padrão internacional talvez seja a única ferramenta para garantir que as autoridades fiscais em economias emergentes possam obter informações sobre o escopo completo de atividade dessas empresas multinacionais que operam em seus países. (ONG 3)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Demonstrações Contábeis (DC) enquanto ferramenta de transparência e prestação de contas. (<i>accountability</i>); • Relevância das DC para autoridades fiscais governamentais; • Impacto social das companhias multinacionais e seus efeitos sobre as economias emergentes.
<p>...isso significa que eles (corporações) podem ser responsabilizados pelo que fazem e não pagam, esta é uma questão de particular importância em economias emergentes, em que há corrupção e as indústrias extrativas são dominadas por corporações. (ONG 4)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A corrupção, a indústria extrativista e os países pobres e em desenvolvimento em estreita associação; • Os efeitos danosos de ordem social e ambiental da indústria extrativista nos países emergentes;
<p>...para garantir uma visão justa e verdadeira, as obrigações fiscais expostas nas demonstrações financeiras são elementos-chave para muitos usuários da sociedade civil. As informações precisarão ser analisadas por país com mais profundidade exigindo divulgação para cada país em que a empresa opera. (ONG 5).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Participação da sociedade civil vinculada aos valores da democracia participativa. • DC enquanto elemento de evidência social ao citar o fornecimento de informações para evidenciar as condições de trabalho das pessoas;
<p>O relatório de país a país exigiria esta declaração para todos os países em que um MNC opera, isso forneceria informações valiosas sobre as condições de trabalho das pessoas, os impostos das multinacionais e consequentemente melhoraria o planejamento fiscal. (ONG 6)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Relevância das DC para autoridades fiscais, ênfase no planejamento e <i>disclosure</i>.

Fonte: Elaborado pela Autora

Assim, materializam-se nos efeitos socioambientais discursivos as resistências combativas aos valores de mercado instanciados na primazia do investidor. Pode-se pronunciar aqui outros efeitos socioambientais discursivos, como a identificação das inconsistências teóricas e as ambiguidades no processo da consulta pública (identificado pelos participantes da consulta – Classe Conflito Teórico), as quais possuem aplicações para a compreensão da função social da contabilidade e para a aplicação prática dos seus preceitos. Outro efeito identificado foi a relevância dos relatórios financeiros para o monitoramento das relações entre empresas e governos e seus efeitos na sociedade e na natureza (sociais, ambientais, planejamento governamental, comunidades).

Além disso, os potenciais efeitos socioambientais são intensificados nos países pobres e em desenvolvimento em função das condições de desigualdade social. De modo que a concepção da Redução Sociológica de Ramos (1965, 1981) dá suporte à compreensão reflexiva engajada nos contextos locais. Ao adotarmos as concepções sejam estas normativas, regulatórias, teóricas e metodológicas, se faz necessário ter uma atitude parentética (distanciamento reflexivo), para adiante incitar uma práxis emancipatória, ou seja, o

Pragmatismo Crítico. Neste contexto, repensamos na seção O Imaginário Social, algumas notas para o ambiente normativo, acadêmico e profissional contábil brasileiro.

Tal posicionamento encontra suporte nas reivindicações por justiça social, democracia no âmbito da normatização contábil de estudiosos como Brown (2009), Brown, Dillard & Hopper (2015), Dillard & Vinnari (2019), Hopwood (1994), Gallhofer & Haslam (2007, 2015), Chatzivgeri *et al.* (2020), Stiglitz (2010), Zhang & Andrew (2022) (Tabela 10).

O cluster seguinte foi representado pela Classe Desempenho (4), em que os respondentes estão vinculados significativamente às ONGs de executivos, como as associações de gestores no *C-level* (Tabela 11).

Assim, utilizando as categorias analíticas da intertextualidade e da interdiscursividade, observou-se que as narrativas chamam a atenção para o fato de os objetivos nos relatórios financeiros estarem centrados na utilidade da decisão com enfoque nos fluxos de caixa futuros. As críticas apresentadas destacam as limitações da visão do regulador. Os comentários expressam que os objetivos dos relatórios financeiros devem também privilegiar a avaliação do desempenho dos gestores e não se restringir à perspectiva preditiva, sendo também confirmatórios ao revelar a performance passada.

Neste ponto, os usuários da informação contábil vocalizam os argumentos em torno da função contábil da responsabilização e prestação de contas (*accountability*), bem como a apresentação do desempenho da organização, relacionado à função de *stewardship*, em associação ao desempenho, ver Laughlin (2008) (Tabela 11). Eles acreditam que a discussão mais relevante seria o objetivo da informação que contemple o desempenho, o usuário da informação seria uma discussão posterior ou resultante deste raciocínio. Os respondentes associados a esta classe (Tabela 11).

Tabela 11 - Elementos da Interdiscursividade e Intertextualidade na Classe Desempenho (continua)

Transcrições dos Trechos	Elementos da Interdiscursividade e Intertextualidade
<p>O objetivo da administração é fornecer informação sobre o passado, incluindo, por exemplo, as transações realizadas, as decisões tomadas e as políticas adotadas em um nível de detalhe e de uma forma que permita que a entidade seja avaliada pelo seu desempenho passado. (ONG Executivos 1)</p>	<p>Intertextualidade: os discursos vocalizados utilizam argumentos que remontam às funções de <i>accountability</i> e <i>stewardship</i>, associados à razão de existência dos relatórios financeiros. (Ijiri 1975; Solomons, 1998; Lennard 2007, Laughlin 2008; Pelger, 2020). A responsabilidade pública das companhias em relação à sociedade associa-se aos trabalhos de Paton e Littleton (1940) e em documentos como o ASOBAT (AAA, 1966), e a Contabilidade Emancipatória (Gallhofer & Haslam 1991, 2015, 2019; Brown 2009, Brown, Dillard & Hopper, 2015, Dillard & Vinnari 2019).</p> <p>Interdiscursividade: o discurso propalado pela classe destaca a função pública da contabilidade, a responsabilização e dever fiduciário dos administradores em relação aos bens gerenciados, remontam aos discursos alinhados com a cultura europeia (Gallhofer & Haslam, 2015; Solomons</p>

<p>Como provedores de faturamento líquido as entidades devem atender também às necessidades desses usuários a fim de cumprir com a responsabilidade pública e seu desempenho acredita-se que a Estrutura Conceitual aprimorada também deve levar essas questões em consideração. (ONG Executivos 2).</p>	<p>1998, Lennard 2007) e a história da contabilidade (Ravenscroft & Williams 2009, Murphy <i>et al</i> 2013). O enfoque do normatizador na perspectiva futura da informação, havendo omissão em relação ao desempenho passado, que é denunciado pelos participantes. Este enfoque denota as marcas discursivas que evidenciam os vínculos com a ideologia neoliberal em movimento de financeirização das normas como vistos em Chiapello (2016, 2017), Ejiogu <i>et al.</i> (2019), Zhang & Andrew (2014, 2022). Fairclough & Chouliaraki (1999), Fairclough (2013) e Giddens (1997) há um desacoplamento da responsabilidade passada e um compromisso com o devir e com as possibilidades futuras, os valores da modernidade são informados pela mudança, o futuro, o passado é obsoleto, dispensável.</p>
--	---

Fonte: Elaborado pela Autora

Percebe-se que existem mais similaridades do que divergências entre os discursos propalados pela Classe Interesses Sociais e os vocalizados pela Classe Desempenho, embora a última classe possua enfoque no discurso do desempenho, esse desempenho é resultante da prestação de contas, passada. Assim, a interseção discursiva entre as duas classes ocorre entre os dois clusters (classes), no que se relaciona a *accountability*, que remonta à função pública da contabilidade, como teorizados por Gray, Dillard & Spence (2009) e Brown, Dillard & Hopper (2015).

São evidenciados, ainda, os processos de financeirização da contabilidade na ênfase para a função preditiva contábil em detrimento da função de prestação de contas, o que dialoga com os estudos de Chiapello (2016, 2017), Ejiogu *et al.* (2021), Zhang & Andrew (2014, 2022). As evidências são observadas na ONG de Executivos 1 e 2.

Neste ponto, ocorre o que Fairclough (2013) chamou de *destradiocionalização* no discurso, o qual se reflete uma quebra de narrativas na substituição do discurso da contabilidade protagonizada pela *accountability* pela utilidade da decisão, novo discurso, fortemente influenciado pelas relações contextuais de poder da escola econômica neoliberal. (Laughlin 2007, Ravenscroft & Williams, 2009, Pelger 2016).

Na análise dos efeitos sociais impingidos na classe Desempenho, verificou-se a protagonização de um rompimento teórico e histórico da contabilidade e seus objetivos para com a sociedade, situados no dever de fidúcia, ou seja, na guarda, na administração dos bens de outrem (Paton e Littleton, 1940) e na *accountability* (Ijiri, 1975, Flower 2017, Gray, 2002, 2006, Pelger 2016, Young, 2006), para uma visão centrada na utilidade da decisão inscrita no poder preditivo da informação contábil como base para decisão de investidores e credores. O que denota a mudança da metáfora da responsabilidade para a metáfora da utilidade da decisão, como preconizado por Ravenscroft & Williams (2009) e como sustentado por Hopwood (1994).

Assim, os efeitos socioambientais da restrição dos objetivos da contabilidade podem ser sumarizados na fabricação do privilégio das informações a grupo de usuários da contabilidade.

A produção do consenso, como preconizado por Fairclough (2001), é realizada por parte do normatizador e materializada na posituação da norma em 2010, que ignora sumariamente as reivindicações até aqui discutidas. Assim, ocorre a naturalização da primazia do investidor em detrimento da exclusão de interesses de governos, de funcionários, de consumidores, de ONGs de interesse social mais amplo. Esse processo implica na supressão da agência dos indivíduos, no silenciamento e apagamento das possibilidades de atuação representativa nas cadeiras que compõem a normatização supranacional e seu processo de governança e controle social.

Como visto na tabela 11, o interesse no poder preditivo parece superar o lastro da informação contábil em sua função pública, prestar contas e responsabilizar-se, como pontuados por Gray, Dillard & Spence (2009) e Brown, Dillard & Hopper (2015).

Verifica-se que os pressupostos assumidos pelos normatizadores são informados pela ideologia neoliberal, em processo de financeirização, ver Chiapello (2017), Ejiogu *et al.* (2021), Zhang e Andrew (2014, 2022), e que foram revelados pelas categorias analíticas da intertextualidade e interdiscursividade. A hegemonia do órgão, molda as estruturas e práticas sociais com implicações na formação dos indivíduos, conforme apontam Mendes, Fonseca & Sauerbronn (2020).

Os interesses sociais que poderiam beneficiar os governos e suas economias, os atuais e potenciais funcionários, os consumidores e a sociedade são sobrepostos nas narrativas discursivas à supremacia dos interesses dos investidores, Gallhofer & Haslam (2007, 2015), Brown, George & Dillard (2020), Flower (2017), Gaa (1986), Kelly (2001), Leung (1996), Stout (2012a, 2012b). Tais evidências colaboram com a manutenção das condições de produção e reprodução dos regimes de desigualdade social com implicações nas questões ambientais globais (Chancel *et al.* 2022, Piketty, 2020, Zhang & Andrew, 2022).

Os clusters seguintes são derivados da Classe Desempenho, sendo que a Classe Usuários Primários (1) se subdivide nas Classes Conflito Teórico (3) e na Classe Outros Usuários (2). Na Classe Usuários Primários, os argumentos pela concordância ou discordância em relação à opinião quanto à definição de usuários primários, as quais são tecidas com argumentos de justificativas com alguma semelhança.

As associações mais significativas nos testes de X² na classe Usuários Primários foram relacionadas aos auditores e normatizadores contábeis. Os trechos de textos dos respondentes a seguir ilustram a representação da classe:

Concordamos que o usuário principal deve incluir os provedores de capital atuais e potenciais a identificação de um grupo de usuários primários representa uma melhoria significativa na estrutura proposta, no entanto, acreditamos que a definição dos usuários das informações financeiras ainda poderia ser melhorada. (Auditor G).

Concordamos que para os fins da estrutura conceitual presente e potenciais provedores de capital devem ser tratados como o grupo de usuários primários para fins de relatórios financeiros, no entanto, a importância de outros usuários não deve ser esquecida. (Normatizador G).

*Concordamos de forma geral com o IASB de que o grupo de usuários primários compreende os atuais e potenciais provedores de capital, **no entanto, existem algumas ambiguidades na forma como isso foi expresso nas propostas do Exposure Draft.*** (Normatizado H). [grifo nosso]

No primeiro e segundo excerto textual, o Auditor G e o Normatizador G e H concordam com a definição de usuários primários como sendo os provedores de capital como argumento principal, o que se alinha à proposta do normatizador. Em que pese a concordância dos respondentes nas falas supracitados do Auditor G, Normatizador G e H, com a opinião do normatizador, estes declaram ressalvas e ambiguidades no texto do ED elaborado pelo normatizador. Pelger & Erb (2015) e Pelger (2016), constataam ambiguidades e contradições nas argumentações tecidas pelo normatizador para sustentar a primazia do investidor.

A classe intitulada Outros Usuários (2), está significativamente associada aos normatizadores aos países asiáticos, a Itália e a Espanha. Os argumentos dos participantes são coerentes, como a compreensão de que existe uma ampla gama de usuários interessados nas informações financeiras, dentre os quais são citados governos, clientes, funcionários, agências reguladoras e público em geral, o que corrobora com os argumentos de Gallhofer & Haslam (2007), Mala & Chand (2015), Zeff (2016).

São encontradas, também, inconsistências teóricas que aproximam a Classe Outros Usuários da Classe Conflito Teórico exposta adiante. Isso se deve aos argumentos tecidos pelos respondentes no cluster, que relacionam a perspectiva da entidade enquanto vinculada à governança corporativa e logicamente a outros usuários, como postulado em Dumay (2019), Schmidt, Graham & Sayre (2018) e Biondi (2020). Portanto, a prestação de contas na perspectiva da entidade implica em atender a diversas necessidades de informações dos

stakeholders, o que possui implicações na definição de quem são os usuários da informação contábil.

*Discordamos, afinal, apesar do desejo expresso de tornar a demonstração financeira útil para um amplo gama de usuários, o mesmo Exposure Draft reconhece a impossibilidade de tal objetivo. Com efeito, nos pontos apresentados pelo IASB, **existe um grupo de usuários que é considerado o mais importante**; a informação que satisfaça as demandas de tais sujeitos, seriam capazes de satisfazer as demandas de todos os ampla gama de usuários. A escolha reverte, mais uma vez, nos investidores reais e potenciais; tal escolha, à luz da visão da entidade, resultaria adequado nos contextos em que a governança corporativa é focada nos investidores, bem como nos contextos em que a governança corporativa está focada nas partes interessadas. Acreditamos, no entanto, que tal sentença sofre de uma certa incoerência; consideramos correto escolher uma categoria de usuários principais da informação financeira, mas pensamos que esta escolha não permite necessariamente satisfazer as demandas de todos os usuários, especialmente se reverter para os investidores. Acreditam que a escolha dos investidores não é **totalmente consistente com a visão da entidade**, mas resultados mais adequados à visão proprietária. (Academia X, Itália) [grifo nosso].*

*Discordamos, pois, é incompatível com a perspectiva da entidade o foco do objetivo dos relatórios financeiros é prover informações para uma ampla gama de usuários e provedores de capital. Sugerimos que seja alterado pois, **existem outros usuários a exemplo do governo que não são provedores de capital e do público que precisa de informações sobre a empresa**. (Normatizador L, Singapura). [grifo nosso]*

Na Classe Conflito Teórico, não houve associação estatística significativa com o tipo de ator social e sim com a característica do país ser baseada em *civil law*. Os respondentes observam que os conselhos optaram por fundamentar o documento, assumindo a perspectiva da entidade em detrimento da perspectiva do proprietário, sendo que os normatizadores afirmam posteriormente que os usuários primários seriam os investidores e credores.

Verifica-se em Niyama & Silva (2021) e Mattessich (1995) que a perspectiva da entidade, da Escola Italiana, implica na segregação entre propriedade e gestão, que resultaria na prestação de contas aos stakeholders, não somente aos diretamente vinculados à estrutura de propriedade (perspectiva do proprietário), a exemplo dos acionistas e demais provedores de capital. Este argumento foi vocalizado por participantes da consulta. Como discute Zeff (2013), as abordagens que privilegiam a informação ao investidor possuem uma conotação funcionalista e se afiliam em suas bases teóricas com a teoria da agência de Watts & Zimmerman, (1979).

Desse modo, os participantes da consulta delatam incoerências e ambiguidade nas argumentações levantadas, consoantes com os estudos de Pelger & Erb (2015) e Pelger (2016), Murphy *et al* (2013). Alguns dos respondentes evocam a prestação de contas em relação aos diversos stakeholders (teoria dos stakeholders), o que se afilia as teorizações realizadas no

referencial ao situar as teorias organizacionais e a primazia do investidor. (Freeman, 1984, Freeman & Phillips, 2002), O excerto textual a seguir:

*Sobre a definição de usuários **prioritários** nós discordamos pois é incompatível com a perspectiva da entidade, o foco do objetivo dos relatórios financeiros é prover informações para uma ampla gama de interessados e provedores de capital”. (Acadêmico B, país civil law). Apesar de concordar com a escolha da definição dos usuários prioritários, acreditamos que existem **inconsistências entre os documentos apresentados pelos conselhos, em um documento o IASB se refere a um conjunto de usuários e o outros a usuários prioritários provedores de capital.** (Contador C, país civil law). [grifo nosso]*

Temos que definir cuidadosamente quem são os provedores de capital e pensamos que a definição dos conselhos de fornecedores de capital é incompleta e ambígua. (Indústria D, país civil law).

Conforme preconiza Mettesich (1995), West (2003), Inanga e Schneider (2005), a *Conceptual Framework* e normatização contábil deveria ser uma sólida formulação teórica que desse maior precisão lógica às práticas contábeis. Contudo, por meio da nossa análise e dos dados é possível constar os conflitos políticos instanciados em determinados interesses e que são levantados para sustentar e legitimar as posições do normatizador, mas que se contrapõe à coerência teórica. (Zeff 1999, 2016, 2018, Horngren 1973, West 2003).

Na Figura 14, se observa os posicionamentos situados no mapa das associações entre as categorias de atuação dos respondentes na Análise Fatorial de Correspondência (AFC). Tais resultados complementam a Classificação Hierárquica Descendente (CHD) apresentada ao início deste capítulo, pois as redes de associações léxicas são apresentadas em análise fatorial.

Os auditores, reguladores, normatizadores, preparadores e o grupo representado pelo segmento das finanças possuem opiniões relacionadas ou mais alinhadas do que as dos demais quadrantes. Tal resultado dialoga com os achados de Brown (2006), que investiga o pequeno círculo de especialistas ocidentais que comandam a normatização contábil internacional formado predominantemente por quatro grandes grupos de contabilidade, grandes organizações multinacionais e algumas instituições financeiras.

Os trabalhos de Hopwood (1994), Brown (2006) e Cortese, Irvine & Kaidonis (2010) já indicam as forças da indústria da auditoria e sua influência na normatização contábil. Em Cortese *et al* (2010), os autores realizam a análise de discurso crítica das cartas consulta da IFRS 6 e encontram evidências da ocorrência de *lobby* das firmas de auditoria em favor da indústria da mineração.

Segundo Chouliaraki e Fairclough (1999), as forças contrárias às estruturas e práticas sociais tensionam pela mudança. Eles sustentam que os discursos têm o potencial de materializar modos de ação, as formas de representação e de identificação dos indivíduos, evidenciando as estruturas sociais que constroem as práticas sociais e eventos individuais. Desse modo, o alinhamento das posições visualizadas na Figura 14 representam os modos de ação e posições que os indivíduos assumem nas opiniões expressas na consulta pública em análise.

As aproximações disposicionais do conjunto de sujeitos no espaço não são dadas ao acaso; são construídas pelas similaridades discursivas que aproximam ou distanciam as opiniões emitidas. As cores identificam as classes.

Por meio da abordagem teórica e contextual dos ECD e da Contabilidade Emancipatória, situada em Gallhofer & Haslam (1991, 2015, 2019), percebe-se como as macros forças do contexto (econômica, social, tecnológica, cultural) e a ideologia hegemônica subjacente recontextualizam as práticas normativas contábeis. Os contextos socioeconômicos e históricos, em articulação com a ideologia econômica neoliberal, desenvolvem os dispositivos que motivam a recontextualização das lógicas econômicas para o contexto social de elaboração das práticas normativas. Fazendo o que Chouliaraki & Fairclough (1999) e Fairclough (2001) intitularam de redução da dimensão social aos contextos da lógica econômica, subordinando a ordem social.

Os alicerces teóricos em diálogo com os resultados apresentados nesta etapa elucidam as influências das crises na formação e na consolidação dos padrões internacionais, a influência da indústria financeira, de governos, das forças políticas internacionais, das firmas de auditoria e dos normatizadores com posições com tendências anglo-saxônicas (Gallhofer & Haslam, 2007, Williams & Ravenscroft 2015, Zeff 2016, Barros e Gonçalves 2021, Botzem & Quack 2009, Iudícibus, Niyama, Silva & Beuren 2022). Isso porque as aproximações dos sujeitos na AFC, Figura 14, ilustram as similaridades discursivas alinhadas.

Verifica-se que os discursos marginalizados foram proeminentemente associados à Classe Interesses Sociais e parcialmente atribuídos à Classe Desempenho. Refinamos a teorização tecida por Murphy *et al* (2013) e sustentamos que é possível que os modos para a superação dos mecanismos que constituam as barreiras estruturais para a ampliação dos aspectos socioambientais na contabilidade possam estar relacionados à limitação quanto aos seus objetivos em sua Estrutura Conceitual da Contabilidade centrada na primazia do investidor.

Tal reflexão é ensejada tanto na Teoria Social do Discurso *fairclouniana*, que sustenta que os discursos moldam as semioses e as formas de ação, de representação e de identificação, ver Chouliaraki & Fairclough (1999), Fairclough (2003), e Resende e Ramalho (2005), quanto na abordagem da Contabilidade Emancipatória consubstanciada por Gallhofer & Haslam (2007, 2015, 2017), nos argumentos levantados por Laughlin (2008), Ravenscroft & Willians (2009) e Murphy *et al* (2013) e os efeitos da normatização contábil sobre os interesses sociais mais amplos.

As influências contextuais históricas e socioeconômicas da época iriam contribuir com o fortalecimento da ideia de instituir um padrão comum entre as normas norte-americanas, que já adotavam a primazia do investidor, e as normas internacionais com enfoque no *stewardship* e *accountability*, mais presente na tradição europeia. Houve uma grande ruptura histórica que possui duas dimensões, sendo uma vinculada ao direito vivo, da tradição do direito contábil e a outra ligada à ruptura com a metáfora raiz da contabilidade informada pela *accountability* e foi substituída pela metáfora da utilidade da decisão, como pronunciado por Ravenscroft & Willians (2009). Este tipo de fenômeno é nomeado por Fairclough (2001) como destradicionalização, momentos de mudanças discursivas que rompem com as relações de tempo e espaço na história.

Ao observar a localização posicional dos indivíduos na Figura 14, também pode-se refletir sobre as possibilidades da construção do imaginário social para emancipação, em que o respeito e o diálogo com as diferentes posições poderiam constituir uma plenária pública e que as falas das organizações que representam o interesse público efetivo tivessem maior participação nos boards e os pesos das suas falas fossem contabilizados em medidas justas a fim de cumprir verdadeiramente o propósito do interesse público por parte dos normatizadores. O que Gallhofer *et al.*, (2015) nomeiam de práxis engajada pelo universal diferenciado e que na reflexão acima foi abordado por Muchlinski (2012) como a necessidade de melhoria dos processos de governança destas organizações de modo a torná-las mais democráticas e justas, como a participação e outras instâncias de representação social em função das novas configurações relacionais entre Estado, empresas e sociedade (McPhail & Adams, 2016).

Outras razões da conjuntura contextual podem ser vislumbradas na consolidação da União Europeia como bloco econômico e na ocorrência da crise Dot Com Bubble, em que há um certo enfraquecimento da confiança nos padrões ianques. Além disso, o endosso do IOSCO e da União Europeia e apoio da SEC e das firmas globais de auditoria aos padrões IASB irão contribuir para a expedição conjunta das normas. Camfferman & Zeff, (2015), Iudícibus *et al*

(2022), sugerem que a abordagem centrada no investidor na *Conceptual Framework* é, sobretudo, derivada de imposições norte-americanas. A análise contextual mobilizada ilustra os diversos atores e conjunturas influentes alinhadas ao capitalismo global neoliberal em processos de financeirização (Arnold, 2009, Chiapello, 2017) em contraste com o interesse público proclamado pelo IASB, ver Gallhofer & Haslam (2007).

Pode-se, ainda, associar este momento histórico ao espraiamento do projeto da racionalidade econômica neoliberal que engendra um processo de colonização da contabilidade como subdisciplina da economia, ver (Ravenscroft & Williams, 2009, Pelger 2016). A influência da Escola de Chicago e da teoria econômica liberal sobre a academia e a normatização contábil em simultâneo processo de consolidação da Teoria Positiva da Contabilidade e da Teoria Comportamental, como apresentado por Laughlin (2007).

Tais transformações resultarão no fenômeno da recontextualização, preconizados por Bernstein (1981) e ampliados por Van Leeuwen (1993, 2008), em que as práticas sociais do domínio do conhecimento são transpostas a outro domínio. Neste sentido, as práticas do domínio econômico são transladadas ao campo contábil. As alterações ensejam o início das mudanças da aura contábil, associada centenariamente com a prestação de contas para uma contabilidade que é enfocada na utilidade da decisão a serviço do investidor.

Arnold (2009), Chiapello (2016, 2017) e Zhang & Andrew (2014, 2022) associaram essas transformações de cariz ideológico econômico neoliberal à financeirização da contabilidade. A contabilidade está, neste momento, associada aos interesses do capital, do sistema financeiro com um restrito e poderoso círculo de influência política e econômica sobre os processos de normatização.

As ordens do discurso, formas mais ou menos estáveis de manifestação das práticas sociais, são rearticuladas nos processos de recontextualização discursiva e irão colaborar com uma espécie de regulação que ordena as compreensões dos contadores, a sua atuação e sua autoidentificação. Assim, a primazia do investidor na norma é naturalizada. Em outras palavras, afirmar que os relatórios financeiros de **propósito geral** são enfocados nos investidores e credores passa a ser uma verdade cristalizada nos muros da academia, nas instâncias representativas da profissão e no ambiente das práticas contábeis. [grifo nosso].

Parte deste processo já foi comprovado empiricamente nos estudos de Ferguson e seus coautores (2005, 2006, 2009) e Mendes, Fonseca & Sauerbronn (2020), ao evidenciarem a colonização discursiva ideológica no processo de educação contábil, as quais corroboram com a formação que legitima, naturaliza e universaliza as concepções da sociedade capitalista

neoliberal reduzindo o papel da contabilidade aos interesses do mercado financeiro nos materiais didáticos.

Esta investigação questiona o discurso de que a primazia do investidor foi inserida na normatização como resultado do consenso oriundo da consulta pública e se alinha com os pressupostos da Contabilidade Emancipatória em que o papel da contabilidade é ampliado para a busca do bem-estar humano em processos auxiliados pela melhoria da transparência, da prestação de contas à sociedade etc. (Gallhofer & Haslam, 1991, 2007, 2019, Brown 2009, Brown, Dillard & Hopper, 2015, Dillard & Vinnari 2019).

Na contramão da função pública da contabilidade, o *framework* contábil parece acentuar o fosso das desigualdades, como descrito em Zhang & Andrew (2022). Neste sentido, destaca-se a situação dos países pobres em desenvolvimento com dependência econômica acentuada de exploração de suas riquezas naturais impulsionadas pelas transferências tributárias. Governos, comunidades afetadas por empreendimentos e a sociedade parecem não ter lugar no ambiente normativo da estrutura conceitual da contabilidade positivadas pelo IASB nos últimos anos. Contudo, as reivindicações sobre as posições instanciadas nos Interesses Sociais sinalizam as brechas a *esperançar* da Contabilidade Emancipatória. (Gallhofer & Haslam, 2015).

Para melhor esclarecimento acerca dos discursos locucionados, foi necessária a realização de testes adicionais com a contabilização das opiniões de forma manual. Constatase, pela contagem, que 50% dos comentários discordam da opinião dos boards e 47% concordam em definir usuários primários. Embora 47% concordem com a definição de usuários primários, destes, 20% concordam com alguma restrição, como ilustrado nos excertos que demonstram as falas dos auditores.

Verificam-se as estruturas de poder operacionalizadas pelo normatizador para positivar o seu próprio posicionamento, que foi incoerente com a maioria dos respondentes marginalizados no processo de ofuscação da agência em relação aos demais usuários da informação contábil. Fairclough (2003) e Van Leeuwen (1997) denomina de agências legitimadas e agências suprimidas nos textos. Tais ofuscações/supressões ou hierarquização/legitimação dos indivíduos em relação ao que foi sancionado na norma, demarca o viés ideológico mobilizado. A hegemonia ideológica subjacente ao contexto informa e colabora com as escolhas regulatórias do normatizador hodiernamente reproduzidas nos ambientes profissionais e educacionais enquanto discursos tidos como certos, ver Homero Junior (2017, 2019), (Chiapello (2016), Mendes, Fonseca & Sauerbronn (2020), Stenka (2021).

Desconstruir os determinantes sociais que moldam as escolhas contábeis enviesadas por posições ideológicas e revelar as tensões discursivas emancipatórias é parte do processo de mudança social necessária ao ambiente socioeconômico e socioambiental.

4.1.1 Conclusão Parcial da Análise Discursiva da Consulta Pública

Esta etapa teve como propósito examinar as narrativas mobilizadas e posicionamentos assumidos quanto primazia do investidor no ambiente da consulta pública da *Conceptual Framework* (2008). Para tanto, a investigação se ancorou na Teoria Social do Discurso na vertente da Análise do Discurso Crítica no enquadramento de Fairclough (2003) e Chouliaraki & Fairclough (1999) a partir da categoria analítica intertextualidade e interdiscursividade e na Contabilidade Emancipatória de Gallhofer & Haslam (2007, 2015, 2019).

Foi possível compreender que os posicionamentos das representações discursivas foram polarizados em dois clusters, sendo um relacionado aos Interesses Sociais e outro vinculado ao dever de reportar informação quanto aos resultados das empresas, categorizado de Desempenho. Subjacentes aos discursos evocados, as categorias analíticas (interdiscursividade e intertextualidade) possibilitaram situar o posicionamento dos discursos marginalizados e hierarquizados. A ala discursiva marginal é coerente com o enfoque na democracia, na justiça social, nos direitos civis e nas questões socioambientais, especialmente de países em desenvolvimento e pobres. Por outro lado, evidenciaram-se marcas textuais da presença do discurso ideológico neoliberal assentado nas correntes de pensamento econômico em movimento de financeirização das normas contábeis, parcialmente favorável à primazia dos investidores.

Um relevante achado foi a identificação da classe Conflito Teórico, por meio da qual foi possível identificar ambiguidades e incongruências teóricas delatadas pelos participantes da consulta pública e consubstanciada nas teorias contábeis e teorias organizacionais.

As posições assumidas pelos normatizadores e pelos sujeitos podem ser mais bem compreendidas quando se aborda a estrutura contextual histórica e socioeconômica da época. Assim, no momento político econômico em que ocorre a consolidação da União Europeia como bloco econômico também ocorre a crise Dot Com Bubble e o conseqüente enfraquecimento da confiança nos padrões norte-americanos por conta da crise. O posterior apoio da SEC, IOSCO e União Europeia aos padrões IASB contribuiu com a formação do cenário, assim como os processos de fortalecimento e complexificação dos mercados financeiros globais. Além disso,

pontua-se a recontextualização sociológica no âmbito da norma das influências neoliberais do modelo de pensamento presentes na Escola de Chicago e incômodos ao interesse público. (Gallhofer & Haslam, 2007).

Embora as respostas divergissem em pelo menos 50% quanto à definição de usuários primários, o normatizador sancionou o privilégio dos investidores. O posicionamento do normatizador ao marginalizar os posicionamentos revelados no processo da consulta pública sinalizam a assimetria de poder e o exercício da ideologia neoliberal hegemônica com fragilidades de sustentação teóricas e históricas no contexto em análise. As narrativas alinhadas ao normatizador foram as que se colocaram em parte favorável à definição da primazia do investidor, embora como locucionado pelos participantes da consulta, existam inconsistências e ambiguidades em torno dessa definição.

Por outro lado, por meio dos resultados empíricos também pode-se observar as tensões pelos processos emancipatórios nas classes Interesses Sociais, que reivindicam os interesses públicos e na Classe Outros usuários, que locucionam outras correntes teóricas que se opõem à primazia do investidor, as quais obtiveram as maiores associações estatísticas.

Os potenciais efeitos discursivos da primazia do investidor materializam a exclusão dos demais usuários (governos, clientes, funcionários, comunidades afetadas por empreendimentos, sociedade em termos gerais) com potenciais implicações na ofuscação da agência de múltiplos atores sociais e no cumprimento do interesse público propalado pelo normatizador. Os efeitos trazem potenciais implicações para o processo de justiça socioambiental e a compreensão da função pública da contabilidade, vistos em Gray, Dillard & Spence (2009) e Brown, Dillard & Hopper (2015), especialmente em países pobres e em desenvolvimento.

O imaginário social pela emancipação, proposto em Gallhofer *et al* (2015), poderia ser informado pela ampliação dos espaços de participação social que representem o interesse público (ONG's, governos e instituições multilaterais de interesse social público) no âmbito do *board* dos normatizadores bem como no justo processo de avaliação das posições vocalizadas pelos participantes. Em outras palavras, mudança do sistema de governança, como pontuado em Muchlinski (2012), tendo em vista o cumprimento do dever do interesse público por parte do normatizador.

A mudança discursiva da metáfora da prestação de contas, vinculada à raiz da significação da prática social contábil, deslocada para a metáfora da utilidade da decisão, colaborou com a drástica ruptura histórica na contabilidade situada na tradição do direito

contábil (direito vivo) e na história da constituição e identidade da contabilidade e, consequentemente, do que significa ser contador.

E, neste sentido, teoriza-se que as posições discursivas reveladas, embora não chancelem como o todo a primazia do investidor, são capazes de ilustrar a mudança da aura contábil, a forma com que a contabilidade é vista pela sociedade, (Gallhofer & Haslam, 1991), e a *destraditionalização*, rompimento temporal com a relação conceitual e histórica contábil – *accountability* (Fairclough (2013). Assim, a imagem da contabilidade, enquanto aquela vinculada ao dever de fidúcia, responsabilização e prestação de contas (*accountability/stewardship*) é deslocada para a aura instanciada nos pressupostos utilitaristas próprios dos movimentos de financeirização, situados na visão preditiva informada pela ideologia neoliberal para subsidiar o investidor na tomada de decisão quanto às melhores opções para maximização dos seus resultados futuros.

Nossa posição aqui não se opõe ao fato de a contabilidade servir também ao investidor e sim à ruptura histórica com a função precípua da contabilidade, que é servir de instrumento de prestação de contas e, portanto, ao exercício da função pública da contabilidade. Esta posição é agravada devido ao momento histórico de globalização dos problemas socioambientais que nos afetam enquanto civilização.

4.2 ANÁLISE DISCURSIVA: *CONCEPTUAL FRAMEWORK*

Conforme descrito na base metodológica, nesta seção apresenta-se a análise de discurso no âmbito da norma, a *Conceptual Framework* de 2010. Para tanto, o início será com a descrição do *corpus*, por meio dos relatórios da frequência relativa de termos, relatório da tendência comportamental de termos na norma e da coocorrências de frases no contexto da norma, mediante o uso da ferramenta Voyant Tools (Sinclair & Rockwell, 2012, 2022).

Utilizou-se as categorias analíticas de inclusão e exclusão dos atores sociais de Van Leeuwen (1997). Além disso, comparou-se e analisou-se discursivamente os objetivos da *Conceptual Framework* ao longo dos anos (2001, 2010 e 2018).

Tendo em vista que a análise discursiva se ancora nos laços contextuais que edificam os eixos estruturantes do fenômeno em estudo, descreve-se discursivamente o gênero textual normativo estudado. Assim, o gênero da *Conceptual Framework* de 2010 do IASB - FASB é definido como discursivo normativo com o tipo discursivo classificado enquanto normativo contábil com a força do texto equiparável à força da lei. Suas enunciações são declarativas e

possuem efeitos normativos posteriores, repercutida nas mais de 140 jurisdições em torno do mundo que adotam o padrão. A linguagem é usada na normatização contábil como parte de um processo institucional e burocrático.

Embora os gêneros textuais e os tipos de discursos enunciados estejam vinculados às práticas discursivas, apresenta-se, inicialmente, esta classificação, pois tais especificações constituem marcadores sociais discursivos que moldam e são moldados pelo gênero. (Fairclough 2001, 2013, Van Dijk, 2020). De modo que o gênero, o tipo de discurso e a linguagem discursiva no contexto da prática social contábil irá disciplinar as formas de apresentação do texto, os termos técnicos usualmente empregados, os modos de representar, os quais constituem a ordem do discurso contábil.

A *Conceptual Framework*, quando positivada, exerce poder normativo, o qual irá reger determinadas práticas sociais que constituem as ordens discursivas no campo as quais operam significativamente as formas de conceber, as formas de representar e as formas de praticar a contabilidade, ver Chouliaraki & Fairclough (1999).

Apresenta-se, a seguir, a descrição do *corpus* textual formado por um documento, a *Conceptual Framework* de 2010, em que foram identificadas 11,407 formas únicas de palavras. A densidade vocabular é de 0.168, sendo o índice de legibilidade: 17.497, o que indica o alto grau de tecnicidade do gênero textual, a média de palavras por frase: 28,4. Os vocábulos mais frequentes no *corpus* são apresentados na Figura 15 seguir:

entidade (122); capital (91); estrutura conceitual (66); ativos (59); informações (58); demonstrações financeiras (53); reconhecimento (48); recursos (47); informação (44); valor (41); ativo (41); informações financeiras (40); caixa (40); econômicos (39); financeiro (38); características (38); benefícios (38); passivos (36); usuários (35) ; relatórios (33); qualitativas (32); financeiros (32); período (31); manutenção (31); entidade que relata (30); despesas (28); representação (27); futuros (27); diferentes (26); itens (25); elementos (25); definição (25); custos (25); conceito (25); base (25); reivindicações (24); credores (23) ; úteis (22); objetivo (22); demonstração (22); conceitos (22); desempenho (21); obrigação (20); item (20); usuários (19); passivo (19); mensuração (19); ifrs (19); capacidade (19); resultados (18); fluxos (18); entidades (18); custo (18); útil (17); processo (17); l (17); existentes (17); no entanto (17) ; investidores (12); governo (3); empregados (2); auditores (2); administradores (1); accountability (1); stewardship (1)

Figura 15 - Quadro da Frequência de palavras no corpus
Fonte: Elaborado pela autora a partir do Software Voyant Tools

Neste sentido, os *scores*, a distribuição e os padrões colocacionais das palavras e frases no decurso do texto podem congregam preferências léxicas do contexto com potencial de revelar na materialidade do texto, os significados discursivos (sociais) nas redes semânticas (Mautner, 2009, Fairclough, 2003, Mautner, 2009, 2017, Tognini-Bonelli, 2001). Pode-se observar, nas figuras 15 a 18, a materialidade dos potenciais semânticos discursivos aflorados das estatísticas

léxicas textuais. Quais os termos mais frequentemente utilizados (Figura 15, 16), como os termos são distribuídos tempo-espaço do texto (Figura 15), quais os atores sociais são mais citados e representados (Figura 15, 16, 17).

O gráfico da Figura 16 ilustra a representação da tendência de aparecimento dos termos ao longo do *corpus*, ou seja, no tempo e espaço textual. É possível identificar os termos investidores e credores.

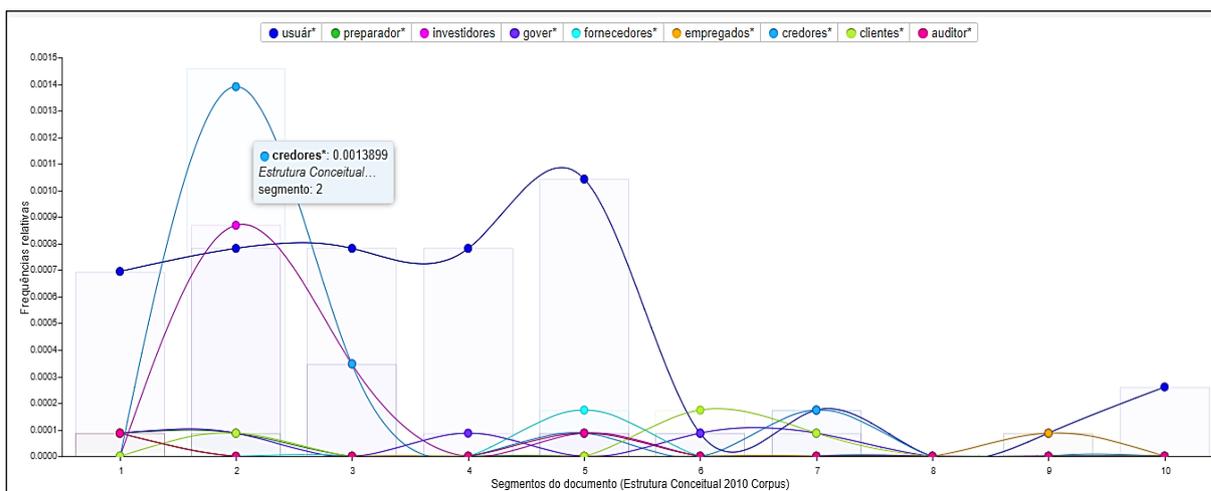


Figura 16 - Gráfico de tendência das palavras no corpus

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Software Voyant Tools®

As frequências de palavras e as tendências de distribuição dos vocábulos ao longo do texto ilustram a predominância das formas lexicais associadas aos investidores e credores em maiores números que usuários como governos, trabalhadores, consumidores com não ocorrência de termos associados à coletividade, à sociedade ou ao bem-estar social. Tal compreensão foi pautada tanto nos dados numéricos quanto na leitura aprofundada do documento.

A conjuntura socioeconômica e histórica do momento da aprovação da *Conceptual Framework* é posterior à crise de 2008 e simultânea ao período em que a Europa atravessava os efeitos da crise do *subprime* e enfrenta a crise da dívida europeia que tomava corpo. Tais crises são resultantes dos ciclos de falha do capitalismo, como contextualizados por Morales *et al* (2014a, 2014b).

Nesta esteira, se esperava que os mecanismos vinculados à governança corporativa para melhorar a confiabilidade dos reportes contábeis fossem aprimorados. Havia uma demanda pelo melhoramento dos relatórios financeiros a fim de que se coibisse crises sistêmicas que afetam a sociedade, como percebido em Stiglitz *et al* (2009), Stiglitz (2010).

Contudo, a conjuntura contextual dos atores sociais com influência significativa sobre os processos de normatização, a exemplo da SEC, IOSCO, firmas de auditoria, ver Cafferman & Zeff (2015), se alinhavam às agendas econômicas liberais com ênfase nas necessidades dos investidores que marca a captura regulatória e ideológica. (Ravenscroft & Williams, 2009, Muphy *et al* 2013, Zhang & Andrew 2014, 2022).

Cerca de 78% dos participantes da consulta pública discordaram do rebaixamento da função de *stewardship*, que foi aprovada com alterações incrementais, como observado nos estudos de Mala & Chand (2015) e Pelger, (2016). Além disso, como observado nos resultados do capítulo anterior, pelo menos 50% dos participantes discordaram da primazia do investidor e da forma como está colocada na consulta. Apesar disso, a primazia do investidor foi consagrada na norma contábil e prevalece na atualidade.

Inicialmente, observa-se que, no prefácio e no cabeçalho da norma, o enunciante locuciona que se optou em adotar a mesmo texto introdutório da *Conceptual Framework* do ano de 1989, pois consideraram que os propósitos e o status do documento são os mesmos: “A Introdução foi transportada do Quadro (1989). Isto será atualizado quando o IASB considerar o propósito da Estrutura Conceitual. Até então, o propósito e o status da Estrutura Conceitual são os mesmos de antes”. (IASB, 2010, p. 4).

Ora, existiram modificações consideráveis apresentadas em Murphy *et al* (2013), Ravenscroft & Williams (2009), Pelger (2016), Zhang & Andrew (2014, 2022) e que, segundo as nossas análises, caracterizam rupturas tanto com a história da contabilidade enquanto campo de conhecimento como uma ruptura histórica com a prática do direito consuetudinário ao rebaixar a função de *stewardship* e desconsiderar a *accountability* como objetivo central da contabilidade. Tais achados dialogam com teorização acerca das modificações da aura da contabilidade desenvolvidos por Gallhofer & Haslam (1991), uma vez que houve uma alteração da forma com que a contabilidade é apresentada e, posteriormente, vista pela sociedade.

Assim, analisou-se que há uma tentativa de equiparar a *Conceptual Framework* do ano de 1989 e 2001 do IASC e IASB com a norma de 2010. A estratégia de equiparar as normas, embora existam diferenças consideráveis, está alinhada ao que Van Leeuwen (2000, 2008) apontou, formas de legitimação dos discursos para chancelar a posição do normatizador e atribuir o sentido de estabilidade às narrativas. Contudo, o normatizador está a omitir o sentido da mudança, mais precisamente a introdução da primazia do investidor.

Na introdução da norma, o IASB – FASB reconhecem que as demonstrações contábeis são voltadas para os usos “externos em geral” devido às variadas finalidades e necessidades

comuns dos usuários. Destaca que as necessidades em comum dos usuários decorrem do fato de que “quase todos os usuários tomam decisões econômicas” (IASB – FASB, 2010, p. 4). Assim, o normatizador elenca oito situações que figuram e protagonizam as econômicas. Contudo, dentre as oito circunstâncias apresentadas pelo IASB - FASB, cinco delas são introduzidas com os verbos no infinito, denotando ação e incluem investidores, governos administradores, fornecedores, empregados e normatizadores, como segue adiante:

- (a) *decidir quando comprar, manter ou vender um investimento de capital;*
 - (b) *avaliar a administração ou a responsabilização da gestão;*
 - (c) *avaliar a capacidade da entidade de pagar e fornecer outros benefícios aos seus empregados;*
 - (d) *avaliar a garantia dos valores emprestados à entidade;*
 - (e) *determinar políticas fiscais;*
 - (f) *para determinar lucros e dividendos distribuíveis;*
 - (g) *preparar e utilizar estatísticas do rendimento nacional;*
 - (h) *regular as atividades das entidades.*
- (IASB – FASB, 2010, p. 4) [grifo nosso]

Todavia, os normatizadores argumentam, no parágrafo cinco da norma, que dada as diferentes necessidades e diferentes perfis e requisitos dos países, os governos, os órgãos reguladores ou autoridades tributárias poderão exigir as informações que necessitam às empresas. Na sequência, afirmam que “Essas exigências, **no entanto**, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual. (IASB – FASB, 2010, p. 4). [grifo nosso].

A conjunção coordenativa adversativa grifada (no entanto), na frase supracitada, indica a oposição e a sequência frasal ilustra que as necessidades dos governos não devem afetar a Estrutura Conceitual. Ao observar o quadro de frequências gerais do *corpus* em análise, a ocorrência do léxico “no entanto” ocorre 17 vezes no texto, sendo mais frequente que a os usuários citados, com exceção apenas dos credores. Este é um indício discursivo relevante, pois para a linguística a oração coordenada do tipo paratática sindética, é de natureza semântico discursiva e possui valor discursivo acentuado se comparado ao valor semântico. A parataxe é a justaposição oracional dos períodos e pode ocorrer sem conectivos (assindética) e com conectivos (sindética). (Kenedy, 2013).

A presença das conjunções justapostas do tipo parataxe (“no entanto”) caracterizada como quebra de expectativa, como observado por Kenedy (2013), o que revela a plasticidade retórica do normatizador para justificar a marginalização dos governos, dos empregados e de quaisquer outros públicos potencialmente interessados nas informações contábeis.

Tais evidências se conflitavam com a argumentação que orienta a fundação do IASB, ver IFRS (2022) e o estatuto que rege o Código de Ética do Contador, IFAC (2018), os quais pressupõe a atuação no interesse público. (Gallhofer & Haslam 2007, Danjou & Walton, 2012).

Assim, observa-se o fenômeno da passivação sociológica dos atores sociais, Van Leeuwen (1997), evidenciado na forma com que os governos e usuários como empregados, ONG's e clientes, dentre outros, são sub-representados. Em que pese o reconhecimento das necessidades destes atores sociais, as necessidades dos investidores são sobrepostas, como pode-se observar com maiores detalhes na Tabela 12. Há, assim, um contrassenso entre o título/expressão: Relatórios Financeiros de Propósito Geral ou ao se referir aos usos gerais e referência massiva às necessidades dos investidores e credores.

A argumentação para a legitimação da posição assumida pelo normatizador é sustentada com base na autoridade da ação investida aos governos e órgãos correlatos, os quais poderiam exigir as informações das empresas e afastar a responsabilidade de os relatórios financeiros cobrirem informações de interesse público.

Neste sentido, ao levantar-se os termos léxicos da *Conceptual Framework*, no que se refere aos objetivos da norma, são apresentados da figura 17. Notadamente, os investidores e credores possuem maior expressividade tanto em termos de frequência dos vocábulos, quanto em termos do significado semântico dado a quem seriam os usuários da informação contábil no âmbito da norma.

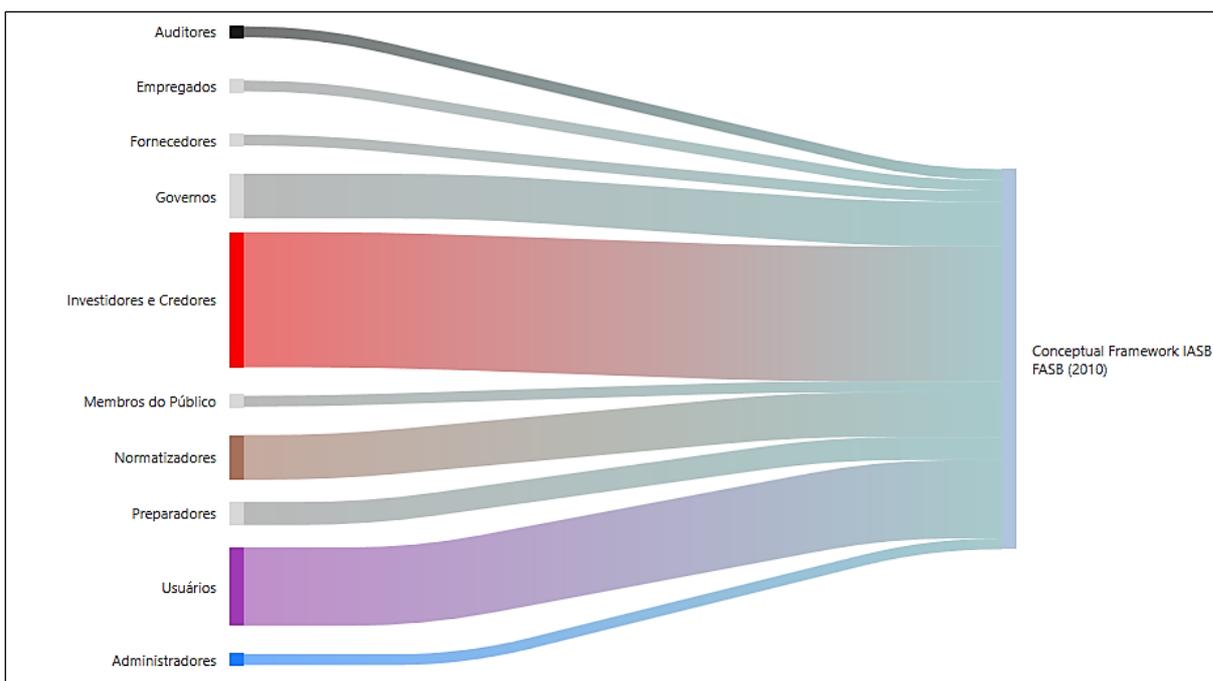


Figura 17 - Introdução e Objetivos da *Conceptual Framework* e o Contexto dos Atores Sociais
Fonte: Elaborada pela Autora

Portanto, pode-se dizer que os atores sociais do tipo investidores e credores são ativados ao longo dos objetivos da *Conceptual Framework* e a diversidade de usuários são passivados por diversos tipos de recursos linguísticos. (Tabela 12)

A palavra “usuários”, na figura 17, é utilizada para operacionalizar a generalização do conjunto de usuários. Dessa forma, a especificação dos atores sociais (funcionários, auditores, administradores, membros do público etc.) raramente emerge no texto, como se verifica na figura. Em outras palavras, a identificação individualizada de palavras que se referem ao público em geral, ao governo, aos administradores, dentre outros, aparecem em poucas menções. Quando os sujeitos são representados por expressões, como “outros usuários”, há uma passivação por impersonalização do tipo generalização, isso porque não se determina quem são os usuários. Ao se agrupar as necessidades dos usuários em um mesmo pacote, ocorre a deslegitimação das reais necessidades destes atores sociais. (Van Leeuwen, 1997, 1998). Ao não os citar, ocorre a exclusão por supressão, como se verifica nos trechos na tabela 12, nas laudas seguintes.

Existem ambiguidades e incoerências neste excerto textual, as quais podem ser verificadas ao serem confrontadas com os parágrafos iniciais do preâmbulo e da introdução, descritos nas páginas anteriores. Isso se deve ao fato de que, embora o normatizador tenha reconhecido na introdução as diferentes necessidades dos usuários, incluindo governos, reguladores e autoridades tributárias, o normatizador sustenta no Objetivo (OB) 2, OB2, a primazia do investidor exemplificando situações que visam sustentar a justificativa regulatória como a ocorrência da compra, da venda etc., como visto na última citação. Desse modo, o normatizador afirma que estas razões (compra, venda, etc.) justificam a finalidade do reporte ser centrado no investidor. Os usos variados, como a referência a continuidade da organização enquanto informação valiosa para os empregados, não são elencados. Em outras palavras, a hierarquia das necessidades dos investidores é inserida no coração da norma, marginalizando todas os outros atores sociais passíveis de serem contemplados. Portanto, neste item ocorre a Passivação por Beneficiação dos atores sociais no fragmento textual, pelos mesmos motivos expostos em torno na incoerência e ambiguidade supracitado, ou seja, no reconhecimento das necessidades de outros usuários e ao mesmo tempo reforço da primazia do investidor e consequente sujeição de outras necessidades.

Nos objetivos 3 ao 6, observa-se a **ativação dos investidores e credores**, pois, são apresentadas circunstâncias que motivam as necessidades adstritas a este grupo de usuários, os normatizadores realizam um esforço para legitimar a autoridade das necessidades destes atores

sociais. Por outro lado, emergem os processos de **Passivação por Circunstanciação** dos demais atores sociais. Isso ocorre porque à medida que as ações dos investidores/credores são instanciadas como legítimas (comprar, vender, avaliar expectativas de caixa futuros, avaliar decisões de investimento e financiamento etc.), são omitidas razões circunstanciais que justificam a inclusão dos demais usuários.

A passivação resulta na ofuscação ou a supressão de agência, Van Leeuwen (1997) e Fairclough (2003), de uma variada gama de atores sociais. Na investigação de Merkl-Davies & Koller (2012), os autores também constataam os vestígios dos processos de ofuscação e supressão de agências nos relatórios corporativos, os quais legitimam determinados discursos e normalizam a violência e a destruição.

Nesta esteira, no OBJ5, há o uso da conjunção adversativa conclusiva “consequentemente” para dar coesão recorrencial aos excertos anteriores, os quais criam um contexto de coerência lógica ao enfatizar as necessidades dos investidores/credores. Mesmo no OBJ6, em que o normatizador apresenta a limitação dos relatórios financeiros, estas são tangenciadas pelas necessidades dos investidores/credores, os quais devem recorrer a outras fontes de informações externas.

Tabela 12 - Síntese da Análise do Discurso acerca dos Usuários da Contabilidade na EC de 2010 do IASB (continua)

Gênero: discursivo normativo, Discurso: discursivo normativo contábil, Força: normativa (efeitos normativos em mais de 140 jurisdições)	
Trechos Relativos aos Objetivo, utilidade e limitações dos relatórios financeiros para fins gerais. Páginas 7 a 10 da Estrutura Conceitual IASB (2010)	Inclusão e Exclusão
OB2. O objetivo do relatório financeiro para fins gerais é fornecer informações financeiras sobre a entidade que relata que sejam úteis para investidores, credores e outros credores existentes e potenciais na tomada de decisões sobre o fornecimento de recursos à entidade. Essas decisões envolvem a compra, venda ou detenção de instrumentos de capital e de dívida, e a concessão ou liquidação de empréstimos e outras formas de crédito.	Ativação Passivação por circunstanciação (demais usuários)
OB3. As decisões dos investidores existentes e potenciais sobre a compra, venda ou detenção de instrumentos de capital e de dívida dependem dos retornos que esperam de um investimento nesses instrumentos, por exemplo, dividendos, pagamentos de capital e juros ou aumentos de preços de mercado. Da mesma forma, as decisões dos credores existentes e potenciais e de outros credores sobre a concessão ou liquidação de empréstimos e outras formas de crédito dependem dos pagamentos de capital e juros ou outros retornos que esperam. As expectativas dos investidores, mutuantes e outros credores sobre os retornos dependem da sua avaliação do montante, do momento e da incerteza (das perspectivas de) futuros fluxos de caixa líquidos para a entidade. Consequentemente, os investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais necessitam de informações que os ajudem a avaliar as perspectivas de futuros fluxos de caixa líquidos para uma entidade.	

<p>OB4. Para avaliar as perspectivas de uma entidade quanto a futuros fluxos de caixa líquidos, os investidores existentes e potenciais, credores e outros credores precisam de informações sobre os recursos da entidade, reivindicações contra a entidade e quão eficiente e eficazmente a administração e o conselho de administração da entidade cumpriram suas responsabilidades de usar os recursos da entidade. Exemplos de tais responsabilidades incluem a proteção dos recursos da entidade contra efeitos desfavoráveis de fatores económicos, tais como preços e alterações tecnológicas, e a garantia de que a entidade cumpre seus, regulamentos e disposições contratuais aplicáveis. As informações sobre o cumprimento das responsabilidades pela administração também são úteis para decisões de investidores, credores e outros credores existentes que tenham o direito de votar ou de outra forma influenciar as ações da administração.</p>	
<p>3.OB5. Muitos investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, não podem requerer que as entidades que reportam a informação prestem a eles diretamente as informações de que necessitam, devendo desse modo confiar nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral, para grande parte da informação contábil-financeira que buscam. Consequentemente, eles são os usuários primários para quem relatórios contábil-financeiros de propósito geral são direcionados.</p>	
<p>OB6. Contudo, os relatórios financeiros para fins gerais não fornecem e não podem fornecer todas as informações que os investidores, credores e outros credores existentes e potenciais necessitam. Esses usuários precisam de considerar informações pertinentes provenientes de outras fontes, por exemplo, condições e expectativas económicas gerais, acontecimentos políticos e clima político, e perspectivas da indústria e das empresas.</p>	
<p>OB7. Os relatórios financeiros para fins gerais não são concebidos para mostrar o valor de uma entidade que reporta; mas fornecem informações para ajudar investidores, credores e outros credores existentes e potenciais a estimar o valor da entidade que reporta.</p>	
<p>OB8. Os usuários primários individuais têm diferentes, e possivelmente conflitantes, desejos e necessidades de informação. Este Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao levar à frente o processo de produção de suas normas, irá procurar proporcionar um conjunto de informações que atenda às necessidades do número máximo de usuários primários. Contudo, a concentração em necessidades comuns de informação não impede que a entidade que reporta a informação preste informações adicionais que sejam mais úteis a um subconjunto particular de usuários primários.</p>	<p>Ativação e Passivação por Beneficiação</p>
<p>OB9. A administração de uma entidade que relata também estar interessada em informações financeiras sobre a entidade. Contudo, a administração não necessita confiar em relatórios financeiros de carácter geral porque é capaz de obter internamente as informações financeiras de que necessita.</p>	
<p>OB10. Outras partes, tais como reguladores e membros do público que não sejam investidores, mutuantes e outros credores, também podem considerar úteis os relatórios financeiros para fins gerais. No entanto, esses relatórios não são direcionados principalmente a esses outros grupos.</p>	<p>Passivação por Beneficiação</p>

Fonte: Elaborado pela Autora com base na Estrutura Conceitual IASB (2010, p. 3 a 11)

O processo de ativação e passivação dos atores sociais decorre pela pressuposição por parte do normatizador de que as necessidades dos investidores/credores (ativados) teriam graus de significância superiores aos de outros interessados (apassivados). Assim, ao elevar as

necessidades dos investidores e credores, como apresentados nos fragmentos textuais dos OBJ2, OBJ3, OBJ4, OBJ5, OBJ6 e OBJ8 na tabela 12, ocorre a passivação dos demais atores sociais, como os governos, público em geral, trabalhadores, consumidores etc. Daí decorre a ofuscação da agência do público não identificado enquanto investidor ou credor.

Obviamente, este é um argumento legítimo: os investidores/credores são usuários da informação contábil. Contudo, existem razões seriamente fundamentadas em favor do atendimento de outras necessidades, assentadas em interesses sociais mais amplos, em benefício à sociedade. Uma vez não consideradas, comprometem severamente os riscos de estabilidade financeira, manutenção da vida, serviços ecossistêmicos, equilíbrio social e ambiental etc., como embasado em Gallhofer & Haslam (2007, 2015, 2019), Gray (1988, 2003, 2006), Stiglitz (2010), Muphy *et al* (2013), McPhail & Adams (2016), McPhail & Ferguson (2016).

No OB7, o normatizador sentencia que os relatórios financeiros de propósito geral não têm como objetivo indicar o valor da entidade que reporta. Assim, utiliza a conjunção coordenativa adversativa “mas”, a qual expressa uma compensação para sinalizar que as informações podem auxiliar os investidores/credores na estimação do valor da entidade. Ocorre, então, a Ativação de investidores/credores e a Passivação por Circunstanciação dos demais atores sociais, uma vez que a redação expressa a circunstância “estimar o valor”.

Já no OB8, evidencia-se o reconhecimento de conflitos em relação às necessidades de informações diferenciadas, contudo, tal reconhecimento é encapsulado no âmbito da primazia do investidor. Na continuidade do parágrafo, o normatizador ratifica sua posição, advogando em favor do atendimento das necessidades privadas, ao enunciar a sentença que enfatiza o seu compromisso no atendimento do número máximo de usuários primários, o que testifica a ocorrência da Ativação dos investidores/credores e também a Passivação por Beneficiação, por meio da sujeição de uma diversidade de interessados e maximização do valor e necessidades dos investidores/credores.

Ocorre ainda a terceirização da responsabilidade em fornecer informações de interesse geral, as quais são delegadas às empresas, na última sentença do parágrafo. Contudo, tais informações não se enclausuram no território dos investidores, pois o normatizador cita que as empresas podem fornecer informações 'adicionais que sejam mais úteis a um subconjunto particular de usuários primários' (IASB – FASB, 2010, p. 8).

Nos OB9 e OB10, não há referência explícita aos investidores/credores. Os parágrafos evidenciam outros usuários da informação contábil, como a administração no OB9 e os

reguladores e membros do público no OB10. Ambos os parágrafos possuem conjunções coordenativas adversativas, sendo que, no primeiro, utiliza-se a conjunção 'contudo' e, no segundo parágrafo, a conjunção 'no entanto'. Ambas dão a ideia de que, embora esses usuários possuam necessidades reais, os relatórios financeiros de propósito geral não são direcionados a esses atores. 'No entanto, esses relatórios não são direcionados principalmente a esses outros grupos' (IASB – FASB, 2010, p. 8).

Neste sentido, ocorre a Passivação por Beneficiação na representação dos atores sociais, pois ao longo dos nove objetivos anteriores no texto da norma, elaboram-se, reafirmam-se e estruturam-se as narrativas discursivas em prol da primazia do investidor. Nestes parágrafos (OB9 e OB10), aqueles que serão subalternizados ou marginalizados são mencionados como 'público geral', incluindo os 'administradores' (IASB – FASB, 2010, p. 8).

Destaca-se, ainda, que ao longo da norma, diversos argumentos discursivos tangencialmente inclinam-se às projeções de fluxos de caixa futuros. Uma exemplificação pode ser observada nos objetivos OB3 e OB4 da tabela 12. Perceba que, em contraste com a reiterada tentativa de naturalizar a marginalização (passivação) dos demais atores sociais da informação contábil, coadunados com os processos de legitimação em torno da primazia do investidor, a primazia do investidor se institucionaliza no percurso do texto.

Fez-se o levantamento dos termos passado, presente e futuro, para verificar como eles são distribuídos na norma, uma vez que nas análises da consulta pública de 2008, os respondentes indicam ser este um dos pontos de discordância em relação à abordagem do normatizador. (Figura 18).



Figura 13 - Termos Léxicos: Passado, Presente e Futuro na *Conceptual Framework* de 2010
Fonte: Elaborado pela autora.

Identifica-se o deslocamento nas relações de tempo e espaço, como descrito em Fairclough (2003), com uma ênfase nas estimativas futuras em detrimento da responsabilização/prestação de contas. (Figura 18)

As palavras *accountability* e *stewardship* aparecem apenas uma vez cada uma ao longo das 32 laudas da norma e a localização dos termos léxicos importa, pois se situam nas

exemplificações acerca das potencialidades de uso da informação contábeis fora dos objetivos declarados, rompendo, assim, a tradição de inserir a *accountability* como principal objetivo das demonstrações contábeis. Solomons (1998), Ravenscroft & Williams (2009), Murphy *et al* (2013), Mala & Chand (2015) assinalam a tradição e a relevância social da *accountability* no centro dos objetivos dos relatórios financeiros. Já Fairclough (2001) vincula os momentos de ruptura histórica discursiva aos processos de destradicionalização.

Em que pese a escassez dos termos *accountability* e *stewardship*, as funções de avaliação da administração foram inseridas como uma extensão, como subtópico ao final dos objetivos e não mais figurando como o centro das funções dos relatórios financeiros. Mesmo diante da expressiva reação dos participantes da consulta pública, a exemplo do EFRAG (2013), que manifestaram insatisfação com a posição no normatizador, o IASB – FASB (2010) rejeitou as sugestões em inserir a *accountability/stewardship* na *Conceptual Framework* de 2010.

O contexto sócio-histórico e econômico pós crises, coadunados com as pressões institucionais de organizações supranacionais, como IOSCO, G7, FSB, Banco Mundial, normatizadores nacionais, as corporações multinacionais, a indústria da contabilidade e a consolidação da União Europeia irão colaborar com o alinhamento de interesses em torno da retirada de barreiras para o melhor fluxo do capital, como vistos em Gallhofer & Haslam (2007), Chiapello (2017).

A recontextualização sociológica, caracterizada pela transposição de ideais, crenças e valores de uma matriz de pensamento para outros espaços sociais, preconizada nos trabalhos de Bernstein (1981) e fundamentada por Van Leeuwen (1993), Chouliaraki & Fairclough (1999) e Van Leeuwen (2008), manifesta-se na normatização contábil quando o arcabouço ideológico da economia neoliberal é transplantado para o ambiente normativo. Processos de financeirização da norma, alinhados à ideologia capitalista neoliberal, direcionam-na aos interesses particulares, conforme apontado por Arnold (2009), Chiapello (2017) e Zhang & Andrew (2014, 2022). Simultaneamente, a conjuntura contextual influencia os desenhos dos cursos históricos.

Essas modificações afetam a maneira como entende-se a contabilidade, o contador e suas práticas sociais, as quais, em certa medida, modificam a percepção da contabilidade pela sociedade (Gallhofer & Haslam, 1991).

Para evidenciar os efeitos das normas nas práticas sociais, basta recorrer às plataformas de estudos anteriores mencionadas na tese, como Ferguson (2005, 2006, 2007, 2009) e seus coautores, e Mendes, Fonseca & Sauerbronn (2020), para compreender como as forças

ideológicas provenientes da normatização se inseriram na formação do contador, nos materiais didáticos e colaboraram para a naturalização da primazia do investidor.

Homero Júnior (2017, 2019), por exemplo, descreve como os discursos sobre a harmonização das normas contábeis no Brasil são transformados e naturalizados, silenciando as vozes dissidentes em prol de interesses particulares, cristalizados nos materiais didáticos. Neste âmbito, reitera-se os efeitos socioambientais discursivos perversos reverberados pelas normativas nos países pobres e em desenvolvimento, os quais demandam atitude parentética e a pragmática crítica situadas em Ramos (1965, 1981).

Em Jansson (2020), Stenka & Jaworska (2019), Stenka (2021), Zhang & Andrew (2014, 2022), pode-se evidenciar como as forças discursivas, informadas por ideologias neoliberais, operam na normatização contábil, suplantando os contextos locais.

Ao hierarquizar os investidores e marginalizar discursivamente os demais usuários, ou ao optar por uma visão representacionista da contabilidade, conforme as visões de Zeff (2013) e Laughlin (2008), prevalecem valores operados por marcadores sociais ideológicos associados ao fator Chicago, conforme discutido por Foucault (2008). Nesse contexto, os processos de financeirização exercem influência sobre a normatização contábil, como ilustrado por Arnold (2009), Chiapello (2017) e Zhang & Andrew (2014, 2022).

Assim, os eventos discursivos declaratórios do IASB-FASB, centrados na primazia do investidor, têm efeitos capazes de repercutir em aspectos sociais, econômicos, ambientais e culturais sobre entidades, pessoas e economias. Como apontado por Gallhofer & Haslam (2007), Flower (2010, 2017), Murfly *et al* (2017) e Gray (1988), existem efeitos sérios da normatização contábil sobre a economia dos países, a vida das pessoas e o meio ambiente.

Na tabela 13, apresenta-se o fragmento das definições dos objetivos centrais do relatório financeiro da Estrutura Conceitual das normas internacionais de contabilidade a serem utilizadas ao longo de toda a análise e somadas outros fragmentos da EC de 2010. Ao verificar as *Conceptual Framework* de 2001, assume-se uma ampla gama de interessados nas informações, portanto, pode ser enquadrada nesta comparação como uma concepção mais democrática. Já a *Conceptual Framework* de 2018 mimetiza a norma de 2010 e perpetua a primazia do investidor.

No processo de consulta pública, o IASB (2015, 2018) não questiona a necessidade de permanência da concepção de usuários primários, evidenciando a naturalização das práticas discursivas nas estruturas das práticas sociais (Fairclough, 2013).

Tabela 13 - Objetivo do relatório financeiro da Estrutura Conceitual do IASB (2001, 2010, 2018)

<i>Framework</i> do IASB/IASC (2001)	<i>Framework</i> IASB - FASB (2010)	<i>Framework</i> IFRS - IASB (2018a)
Objetivo declarado das demonstrações contábeis:	Objetivo declarado do relatório financeiro:	Objetivo declarado do relatório financeiro:
“Fornecer informações sobre a posição financeira, desempenho e mudanças na posição financeira de uma entidade que sejam úteis para uma <u>ampla gama de usuários</u> na tomada de decisões econômicas” (IASB, 1989, parágrafo. 12).	“Fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta que sejam úteis para <u>investidores existentes e potenciais, credores e outros credores</u> na tomada de decisões sobre o fornecimento de recursos para a entidade. ” (IASB – FASB, 2010, p.7)	“Fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação que sejam úteis <u>a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores</u> , quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. ” (IASB 2018, p.7)

Fonte: Deloitte. IASB Plus (2012) IASB (2008, 2010, 2018), Barros & Gonçalves (2021). [grifo nosso]

Os argumentos são sustentados nos artefatos de produção e reprodução da financeirização da norma, atingindo corpos, tempo e espaço. Os efeitos socioambientais discursivos da normatização atingem representações, corpos e epistemes diferenciadas, excluindo usuários, como governos, comunidades e demais usuários, e elegendo o modelo norte-americano de mercado e investidor como arquétipo normativo para o mundo.

Assim, a ativação/passivação na representação social dos atores materializa a legitimação de determinados grupos de interesses e indivíduos, e a deslegitimação de outros, promovendo a agência e os cortes de agência, realizando o controle de agendas com seletividade das pautas, o que é ou não é acatado e cristalizado na norma (Fairclough 2001, 2003, 2013).

Ao marginalizar as pautas, grupos sociais e indivíduos, o normatizador afasta os interesses socioambientais e, conseqüentemente, o interesse público que justifica sua criação (IFRS, 2022). Questões socioambientais, como a exploração predatória da natureza e humana, condições sociais de países pobres ou em desenvolvimento, vinculadas ao bem-estar social e necessárias ao ambiente normativo e regulatório, tornam-se mais distantes e abstratas ao eleger a primazia do investidor como pedra basilar da Estrutura Conceitual. Isso acentua as condições de reprodução dos regimes de desigualdade (Piketty, 2020; Chancel *et al*, 2022; Zhang & Andrew, 2022), ampliando a degradação ambiental e social.

No que tange ao tempo, há um desencaixe temporal, conforme discutido por Fairclough (2003). O foco está nas informações futuras (projeções de fluxo de caixa), apagando o passado, vinculado à prestação de contas e responsabilização (*accountability*), conceitos basilares da contabilidade (Lauglin, 2008; Ijiri, 1975; Flower, 2017; Gallhofer & Haslam, 2007).

Porém, é importante lembrar que o processo de marginalização do amplo leque de usuários da informação contábil não é um corolário natural da teoria contábil, mas sim uma construção social da teoria e da racionalidade econômica neoliberal em ação. Argumentações históricas sustentam que as concepções teóricas e normativas sobre os usuários da informação

contábil eram mais amplas em referências, como Patton e Litleton (1940), APB 4 (AICPA 1970), ASOBAT (AAA, 1966), e o padrão europeu Corporate Reporting (ASSC, 1975) nas análises de Solomons (1986) e outras referências apresentadas. A naturalização da marginalização dos usuários contábeis é uma construção normativa com apoio teórico e normativo fragilizado.

Embora as Estruturas Conceituais de 2010 e 2018 também cite outros usuários de forma mais sucinta, no corpo da norma, não os consideram ao endereçar os relatórios financeiros no objetivo central da norma. Nesse ponto, pode-se argumentar que a citação (empregados, governos, fornecedores, administração etc.) é uma forma de sublimar a passivação dos atores sociais, tornando-a aparentemente mais palatável, mas que ofusca a agência em última análise. Este tipo de ofuscação de agência pode ser classificado como Passivação por Genericização, subclassificação de Genericização por Assimilação, no qual os atores sociais são agrupados em um único termo, um artifício retórico para dar ideia de comunalidade, um só grupo (Van Leeuwen, 1997, 2008).

No entanto, o interesse público do IASB vem sendo contestado, especialmente devido à influência do lobby político e ao caráter das normas eminentemente de interesse privado (Gallhofer & Haslam, 2007; Laughlin & Puxy, 1983). Há um crescente aumento do número de normas nos últimos anos, acirrando os conflitos e controvérsias sobre a legitimidade do IASB (Morales, Gendron & Guénin-Paracini, 2014; Botzem, 2014; Sardeiro & Bilhim, 2021).

Os processos que legitimam o discurso contábil normativo da definição de usuário da informação contábil são saturados da construção dos sentidos e conceitos subjacentes à ideologia neoliberal e suas suposições (racionalidade, utilidade da informação), materializadas nos mecanismos de financeirização, conforme discutido por Chiapello (2017), Morales, Gendron & Guénin-Paracini (2014), e atravessados pelos contextos socioeconômicos, culturais, tecnológicos e históricos (Fairclough, 2001). A legitimação ocorre não somente pela aceitação tácita de produção do consenso, mas em função da ideologia econômica que reduz toda a realidade social ao contexto econômico, como observado em Chouliaraki & Fairclough (1999) e Fairclough (2001).

As contradições e ambiguidades dos eventos discursivos enunciados na declaração dos usuários são revestidos da retórica da neutralidade, do agir no interesse público e da alta qualidade dos padrões contábeis. A exclusão ou passivação de diversos usuários, como público, governos, suas agências e funcionários, se configura como um movimento de ocultamento, silenciamento e violência contra indivíduos e ao estado democrático. Isso está intrinsecamente

ligado ao maquinário que opera o fazer científico e contábil, aos paradigmas ontológico-epistemológicos e metodológicos que a tradição contábil disciplina (Laughlin, 2007; Bilhim & Gonçalves, 2021).

4.2.1. Conclusão da Análise Discursiva da Norma

O propósito desta etapa foi analisar as estratégias empregadas pelo normatizador para marginalizar/hierarquizar os usuários na *Conceptual Framework* (2010). Para isso, utilizou-se bases teórico-metodológicas da ECD em conexão com a Contabilidade Emancipatória.

As reflexões se originaram da análise discursiva do inventário socio semântico de Van Leeuwen (1997). Observa-se, então, que os investidores/credores foram frequentemente destacados como usuários primordiais da informação contábil, evidenciando as estratégias utilizadas pelo normatizador para legitimar essa posição. Nas categorias sociológicas de representação dos atores sociais de Van Leeuwen (1997), identificou-se a Passivação por Circunstanciamento. Aqui, o normatizador exemplifica circunstâncias, fatos e exemplos para justificar a subestimação dos usuários em contextos mais amplos (governos, ONGs, clientes, funcionários, reguladores, comunidades etc.) e para sobredeterminar os investidores, atribuindo exemplos de diversas ações que fundamentariam a eleição dos investidores e credores como uma categoria superiorizada.

A Passivação por Beneficiamento ocorre ao ativar a representação social de um grupo para, em seguida, contrapor esse grupo ou ator como forma de relegá-lo a um segundo plano. Observou-se, ainda, a representação social do tipo Passivação por Generificação (assimilação), quando os atores são agrupados para dar uma falsa sensação de comunidade, obscurecendo, assim, a agência desses indivíduos generalizados. Os processos de passivação têm como alvo os governos, membros do público, administradores, fornecedores, empregados e demais usuários da informação contábil no contexto da norma.

O dispositivo discursivo que promove a primazia do investidor na norma contábil analisada é informado pelo contexto econômico, sócio-histórico regido pela ideologia neoliberal e suas suposições, recontextualizadas no campo normativo contábil. Assim, as ordens discursivas formadas pelas redes de práticas sociais e discursivas regulam o que é dito e não dito no texto, determinando o que é aceito como legítimo ou ilegítimo. Como resultado, ocorre a naturalização da primazia do investidor, tornando-se uma verdade cristalizada, hegemônica pelo poder normativo e reproduzida na norma de 2018. As mudanças discursivas contribuem para alterar a percepção da contabilidade pela sociedade e para a desvinculação

tradicional da contabilidade (transição da metáfora da prestação de contas para a metáfora da utilidade na tomada de decisões).

Assim, fica evidente que os eventos discursivos locucionados restringem hierarquicamente quem são os usuários prioritários da informação contábil, gerando ambiguidades e contradições no discurso contábil normativo. Os efeitos socioambientais são principalmente instaurados na marginalização de pautas, grupos sociais e indivíduos, afastando os interesses socioambientais do escopo da normatização contábil e contribuindo para as condições de reprodução dos regimes de desigualdade.

4.3 EFEITOS SOCIOAMBIENTAIS DISCURSIVOS

Conforme preconizado no *design* teórico e metodológico, nesta etapa, aborda-se os efeitos socioambientais da normatização da *Conceptual Framework* (2010). Esses efeitos possuem duas faces, sendo que a primeira se realiza nos resultados da análise discursiva que irão revelar determinações sociais subjacentes e a segunda face se materializa nas tentativas de identificação e construções propositivas e reflexivas das possibilidades emancipatórias a partir das análises (Fairclough, 1989, 2001, 2003; Resende & Ramalho, 2009).

Os efeitos socioambientais na norma são ancorados tanto na análise dos discursos do processo da consulta pública do IASB – FASB (2008) quanto na análise discursiva da *Conceptual Framework* IASB – FASB (2010). Já a análise dos efeitos socioambientais da norma se instancia nos efeitos discursivos após a sua aprovação. Assim, para exemplificar essas repercussões, pontuam-se os efeitos da primazia do investidor da *Conceptual Framework* nas lutas discursivas do IASB – ISSB na normatização contábil da sustentabilidade. Aborda-se, de forma pontual, o conflito IASB – ISSB e os padrões tradicionais como o Global Report Initiative (GRI) e as visões defendidas pela União Europeia em torno da discussão sobre a materialidade única e a dupla materialidade como base para o que deve ser reportado nos relatórios dos padrões contábeis de sustentabilidade.

Vale lembrar que os efeitos sociais discursivos se definem como etapa da análise discursiva que, embora amalgamada no processo de análise, é também um ponto de partida para se refletir sobre as potencialidades emancipatórias a partir dos achados. Desse modo, não são evidenciadas novas análises empíricas; o seu papel é levantar reflexões, brechas para práticas sociopolíticas pontuadas pelos achados já produzidos na pesquisa e, eventualmente, por

exemplo, para lançar olhares reflexivos que podem ser ampliados futuramente por pesquisadores.

Em seguida, elaborou-se algumas notas iniciais para se pensar os processos emancipatórios no âmbito da normatização contábil a partir das reflexões instanciadas neste trabalho.

4.3.1 Os Efeitos Socioambientais na Norma

Inicia-se por apresentar os efeitos socioambientais discursivos já levantados na norma, tanto na Consulta Pública, ilustrados na Tabela 14, quanto na norma positivada, ilustrados na Tabela 15, os quais são rearranjados para melhor compreensão.

Efeitos Sociais Discursivos Locucionados na Norma: Consulta Pública		
Contabilidade	Esfera Políticas Públicas	Esfera da Sociedade
Demonstrações Contábeis (DC) enquanto ferramenta de transparência, prestação de contas (<i>accountability</i>); e <i>disclosure</i> .	Impacto social das companhias multinacionais e seus efeitos sobre as economias emergentes e países pobres.	Os efeitos danosos de ordem social e ambiental da indústria extrativista nos países emergentes
Relevância das DC para a Avaliação do Desempenho da gestão. (<i>stewardship</i>)	A associação dos processos de corrupção com a indústria extrativista e os países pobres e em desenvolvimento.	DC enquanto elemento de evidenciação social ao citar o fornecimento de informações para evidenciar as condições de trabalho das pessoas;
Efeitos das inconsistências teóricas e ambiguidades na definição da norma e na aplicação prática dos seus preceitos. (conflito teórico)	Relevância das DC para o monitoramento das relações entre empresa, governos e sociedade. (sociais, ambientais, planejamento governamental, comunidades)	
Concordâncias e Passividade		
X		
Discordâncias e Resistências		

Tabela 14 - Efeitos Socioambientais Discursivos Locucionados na Norma: Consulta Pública

Fonte: Elaborado pela autora

Os diversos efeitos socioambientais discursivos são enunciados tanto no contexto da consulta pública quanto no âmbito da norma, nas tabelas 14 e 15. Na Tabela 14, são observadas as implicações relacionadas aos efeitos socioambientais discursivos, reverberando em diferentes dimensões da atuação contábil. Tais efeitos são potencializados quando incidem nos países pobres em desenvolvimento por potencialmente agravar as condições de manutenção dos regimes de desigualdade social.

Na primeira dimensão está a contabilidade enquanto campo e as funções *accountability* e *stewardship* vinculadas à sua tradição histórica, Ravenscroft & Williams (2009) e Murphy *et al* (2013), e a questão do conflito teórico levantado pelos participantes da consulta como uma

compreensão/aplicação equivocada da perspectiva do proprietário em perspectiva da entidade (Mattessich, 1995; Niyama & Silva, 2021).

Na segunda dimensão está a esfera das políticas públicas, em que emergem as formas com que a informação contábil pode ser utilizada por governos no planejamento de políticas públicas, como a definição de políticas fiscais. Essa dimensão alinha-se aos trabalhos de Gallhofer & Haslam (1991, 1997, 2007, 2019), bem como Brown (2009), Brown, Dillard & Hopper (2015) e Dillard & Vinnari (2019).

Na dimensão da sociedade, estão configuradas as funções socioambientais contábeis para o monitoramento, evidenciação e transparência das relações entre Estado, sociedade e empresas e, para tanto, devem ser aprimorados os processos de governança para melhor endereçar os interesses sociais (Muchlinski, 2012; McPhail & Adams, 2016).

Note que as dimensões da tabela 14 assinalam as perspectivas emancipatórias pronunciadas por Chouliaraki & Fairclough (1999), Fairclough (2001, 2003, 2013) e Gallhofer & Haslam (1991, 1997, 2007, 2019), uma vez que ensejam possibilidades de alinhamento da contabilidade com o bem-estar social ou com interesses sociais mais amplos. Alguns participantes da consulta também manifestaram concordância com os termos da primazia do investidor propostos pelo normatizador.

Na Tabela 15, apresenta-se os efeitos socioambientais discursivos mais salientes no que diz respeito ao *Conceptual Framework* (2010). Para isso, confronta-se alguns achados relevantes com os efeitos discursivos identificados, entre os quais se destacam os processos de hierarquização/marginalização de grupos sociais em função de interesses particulares. A partir desses processos, são gerados efeitos sobre quem está incluído no escopo da norma (redução de agência) e quais opiniões são aceitas ou não (controle de agendas). Tanto a redução de agência quanto o controle de agendas, enquanto exercício de poder na análise do discurso, são abordados nos estudos de Van Leeuwen (1997) e Fairclough (2001, 2003).

Tabela 15 - Efeitos Socioambientais Discursivos na norma: *Conceptual Framework* IASB – FASB (2010)

Eventos	Efeitos
Ativação – investidores e Passivação dos não investidores.	Hierarquização dos investidores e credores
Legitimação e deslegitimação (sujeitos ativados e apassivados)	Marginalização da participação e construção de políticas de governos, representações da sociedade, dos clientes, etc.
Corte de agência – sujeitos apassivados e promoção da agência – sujeitos ativados	
Controle de agendas – pautas elegíveis e legítimas	Seletividade das opiniões recepcionadas pelo normatizador

Fonte: Elaborado pela Autora

Na Tabela 16, são apresentadas as dimensões comuns entre os efeitos socioambientais discursivos encontrados tanto no contexto da consulta pública quanto na análise do *Conceptual Framework* de 2010. A partir da identificação de achados empírico-teóricos relevantes em ambas as análises, são pontuados os efeitos socioambientais gerais da nossa análise.

A Recontextualização Sociológica foi identificada a partir da matriz de pensamento econômico liberal, que foi transplantada para o ambiente normativo contábil (Bernstain, 1981, Van Leeuwen, 1993, 2008, Fairclough, 2001). Com a incorporação dos discursos econômicos liberais no campo contábil, ocorreu o que está sendo denominado de “Enclave da Contabilidade”, representando o subdesenvolvimento do entendimento e da prática da função pública da contabilidade no ambiente econômico privado de impacto global.

O enclave é um conceito originado da geografia usado para representar um território de um país cercado por um território de outro estado ou região. Assim, nos apropriamos desse conceito para realizar uma analogia com o que ocorreu com a contabilidade, circundada pela influência contextual da economia neoliberal, sendo recontextualizadas na norma (Fairclough, 2001, Van Leeuwen, 1993, 2008). Todo esse processo contribuiu para a redução do espaço de compreensão da função pública da contabilidade (Gray, Dillard & Spence, 2009, Brown, Dillard & Hopper, 2015).

O conceito de enclave foi utilizado em outro contexto na contabilidade, nos trabalhos de Douglas (1978) e em Linsley (2017), ao aplicar a Teoria Institucional Neo-Durkeimiana, para caracterizar o comportamento de grupos e indivíduos em relação às tendências serem mais ou menos individualista e/ou solidários. Os referidos autores constroem uma tipologia que auxilia na identificação de perfis comportamentais em uma matriz que dá suporte à identificação dos tipos de comportamentos do grupo e dos indivíduos. Existem quatro tipologias comportamentais, dentre as quais estão: isolacionismo, hierquização, individualização e o enclave, sendo que o último é definido pela busca dos indivíduos por valores informados pela justiça social, democracia.

A proposição do enclave contábil realizada nesta tese se diferencia dos trabalhos de Douglas(1978) e Linsley (2017) por apresentar uma outra estrutura teórica de análise e por se referir ao enclave enquanto o isolamento da contabilidade em sua função pública. (Gray *et al.*, 2009). O enclave refinado por Linsley (2017) e seus coautores tm alguma similaridade com o nosso trabalho ao afirmar que comportamentos e posturas socialmente amplos têm sido isoladas em contextos institucionais. Sua proposta poderá ser útil para o desenvolvimento de trabalhos futuros em processos de consulta pública.

A partir disso, ocorreu um maior distanciamento acerca das potencialidades de ampliação das relações entre a empresa, a sociedade e o meio ambiente. As relações das organizações empresariais com a sociedade já eram pontuadas na contabilidade desde Paton & Littleton (1940), ao assumirem que quanto maior as organizações, maiores são suas obrigações e inter-relações entre a empresa e a sociedade. Neste sentido, há uma necessidade de serem estruturadas novas formas de governança para melhorar estas relações. Os trabalhos de Muchlinski (2012) e McPhail & Adams (2016) subsidiam a orientação emancipatória e participativa dos atores sociais em novas formas de governança das instituições e das relações entre estado e sociedade.

Entrelaçado ao fenômeno da recontextualização sociológica na normatização contábil e ao consequente enclave contábil, houve a redução das potencialidades das escolhas políticas, pois se a matriz de pensamento da normatização é orientada pelos pressupostos da teoria econômica neoliberal, as escolhas políticas se restringem às suas premissas. Ocorreu o que Fairclough (2001) enuncia como a redução do mundo social ao contexto econômico, cerceando assim, o seu potencial democrático e emancipatório.

A mudança do foco de um amplo conjunto de usuários para investidores e credores implica no abandono da metáfora raiz da contabilidade, a *accountability*, em favor da metáfora da utilidade na tomada de decisão (Ravenscroft & Williams, 2009), o que irá causar modificações na percepção da contabilidade. Nesse contexto, ocorre a modificação da aura contábil, teorizada por Gallhofer & Haslam (1991). Parece que a *accountability* foi deixada no escuro pela norma. Essa perspectiva sugere uma ruptura histórica com o conceito que outrora era central nos objetivos dos relatórios contábeis; a norma se desvincula de suas tradições, conceito explorado por Fairclough (2001) nos processos de mudanças discursivas e deslocamento das relações temporais e espaciais.

As consequências são os efeitos socioambientais na erosão das estruturas da democracia, especialmente ao considerar as informações do World Inequality Report de 2022, que evidenciam o crescimento das empresas e o decréscimo dos estados ao longo das últimas décadas, simultâneo ao aumento exponencial das concentrações de riqueza e das disparidades socioeconômicas (Chancel *et al.*, 2022). Ao coibir a participação de outros interessados e retirar a *accountability* do cerne dos relatórios financeiros, também são eliminadas as possibilidades de participação e representação de atores sociais relevantes para a construção de políticas mais democráticas e inclusivas.

Na Tabela 16, buscou-se resumir os fatores teóricos e empíricos relevantes comuns das duas análises discursivas com o propósito de analisar as reverberações dos efeitos socioambientais.

Dimensões Comuns dos Efeitos Socioambientais Discursivos na Norma Consulta Pública e Normatização		
Fatores Relevantes para os Efeitos Socioambientais	Efeitos Socioambientais Discursivos	
<ul style="list-style-type: none"> - Recontextualização Sociológica – matriz de pensamento econômico liberal para os espaços normativos: Enclave da Contabilidade - A mudança da Aura com a destradicionalização. - Marginalização das posições alinhadas aos interesses sociais mais amplos e hierarquização dos investidores/credores. 	<ul style="list-style-type: none"> - Erosão dos Processos relacionados ao exercício da democracia e da esfera pública de participação/representação; - Mudança da função social da contabilidade – servir aos interesses privados. - Redução das potencialidades das escolhas políticas - Distanciamento da contabilidade e suas relações com a sociedade e meio ambiente. 	<p style="text-align: center;">Dimensão macrossocial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erosão dos processos Democráticos; • Implicações para a Justiça Social; <hr/> <p style="text-align: center;">Restrições no Campo</p> <ul style="list-style-type: none"> • Restrição da visão acerca da Função Pública da Contabilidade (enclave contábil) • Restrição das instâncias de participação pública na normatização (cortes de agência) • Restrição de políticas e pautas na normatização contábil e em outras dimensões contábeis. (controle de agendas)

Tabela 16 - Dimensões Comuns dos Efeitos Socioambientais Discursivos na Norma Consulta Pública e Normatização

Fonte: Elaborado pela autora

Partindo dos fatores teóricos e empíricos analisados, pode-se derivar os efeitos socioambientais discursivos. Os efeitos analíticos da dimensão macrossocial podem ser resumidos no comprometimento do exercício da democracia e nas implicações em relação à justiça social. Ambos os efeitos são resultado do conjunto de fatores relevantes apresentados na Tabela 16, que incluem a recontextualização sociológica (Bernstein, 1981; Van Leeuwen, 1993, 2008; Fairclough, 2001) no campo (subcampo) da normatização contábil; a desvinculação das tradições (Fairclough, 2001) da contabilidade e a mudança em sua percepção (Gallhofer & Haslam, 1991); a hierarquização/marginalização de determinados interesses particulares, os quais resultam no enclave contábil. (Figura 19)

As cristalizações dos efeitos socioambientais se manifestam nas restrições, as quais incluem a limitação da visão sobre a função pública da contabilidade no ambiente privado; a restrição das esferas de participação pública na definição das políticas e normas contábeis; e a restrição da agenda político-normativa, determinando o que deve ou não ser pauta da normatização (controle de agendas). Os conceitos de controle de agendas e cortes de agência são derivados das teorizações de Van Leeuwen (1997) e Fairclough (2001, 2003). As restrições mencionadas neste parágrafo dialogam com a investigação de Cooper & Robson (2006), ao

sugerir que a influência das regulamentações contábeis afeta não apenas as práticas contábeis, mas também as organizações e as estruturas sociais. (Figura 19)

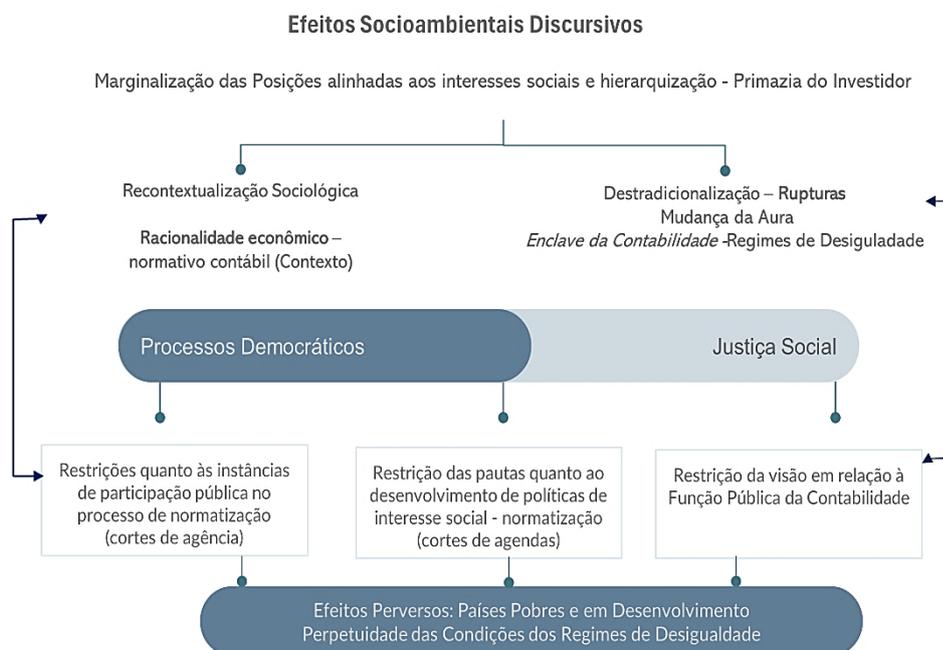


Figura 19 - Análise dos Efeitos Socioambientais Discursivos
Fonte: Elaborado pela autora

Os fatores teóricos e empíricos alinhados à dimensão macrossocial e às restrições colaborarão com as condições para a manutenção e reprodução dos regimes de desigualdade - sociais e ambientais - com implicações no estímulo ou desestímulo para a justiça social (Piketty, 2020; Chancel *et al.*, 2022; Zhang & Andrew, 2022).

Tais efeitos são potencializados em países pobres e em desenvolvimento, isso porque ocorre o agravamento das condições de exploração da natureza e exploração humana. Ao mesmo tempo em que a normatização é acolhida e incorporada de forma acrítica, Homero Junior (2017, 2019). A hipercorreção, categoria desenvolvida por Ramos (1957) enquanto movimento tendencioso para assimilar os modelos externos, neste caso, a normatização, e incorporar de forma passiva as matrizes teóricas europeias e americanas (Paes de Paula, 2007, Ramos 1957, 1981).

Há em Ramos (1957, 1981), um chamado para transcender a hipercorreção e construir a pragmática crítica, ou seja, colocar entre parênteses as contribuições dos países do norte e pensar crítica e criativamente os contextos Sul-americanos.

Nesta perspectiva, a normatização contábil brasileira, parece incorporar os elementos dos contextos dos países do norte de maneira acrítica por diversas razões. Como discutido em Biondi e Suzuki (2007), muitos países não possuem uma articulação política capazes de reivindicar as demandas locais. Uma vez que a normatização contábil não é tratada como assunto de Estado ou de governos, sendo terceirizada para as representações profissionais e/ou de classe.

Contudo, existem outras razões que reforçam a assimilação das práticas normativas, tais como o âmbito da recontextualização sociológica econômica-contábil que impõe restrições ao que é considerado discutível, pesquisável, ensinável na contabilidade. De modo que os efeitos são reverberados em uma insuficiente massa crítica no âmbito da produção didática, científica e profissional que faça frente aos modelos de contabilização que são ditados. A tendência à incorporação das práticas normativas transpostas de países desenvolvidos para realidades marginais como a brasileira (hipercorreção de Ramos, 1957) reforçam os processos de alienação, como em Ramos (1957) e Paes de Paula (2007) em que o olhar do estrangeiro é emprestado para se enxergar as realidades locais.

Se a primazia do investidor faz sentido para a realidade norte-americana em que quase setenta por cento da população possui algum tipo de investimento, e este estrato populacional é majoritariamente composto pelo gênero masculino e branco, acreditamos que os efeitos desse modelo normativo, reforcem as condições que sustentam os regimes de desigualdade. (Piketty, 2020). De modo que a manutenção do modelo de normatização reforce a exclusão de pautas sociais e ambientais pertinentes ao país.

Para ilustrar este posicionamento cito o papel do Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade (CBPS) do CFC, por exemplo, o qual deveria ser revestido da responsabilidade em defesa dos interesses nacionais, o povo brasileiro e suas mazelas, a natureza e seus desafios ao invés de realizar o mimetismo normativo consubstanciado internacionalmente. Tal raciocínio não deve ser restrito ao campo ambiental, mas deve ser reinventado para os interesses locais. Assim como as pautas dos países marginais em tese deveriam ser articuladas para se fazer uma frente dialógica em relação aos *standards* aos moldes dos países do norte global.

Em outras palavras, a subordinação normativa gera potenciais efeitos sobre as práticas normativas, discursivas, educacionais, acadêmicas e também organizacionais, uma vez que o *modus operandi* que informa o *ethos* e a *práxis*, moldam o ambiente normativo local. O consumo, reprodução e redistribuição das normas internacionais no contexto local, tendem ao

reforço de certos tipos de teorizações organizacionais e de métodos atrelados a estas. A cultura funcionalista contábil e organizacional é recrudescida. Pautas como o direito dos povos indígenas, os direitos humanos e os efeitos patrimoniais do descumprimento destes estatutos, raramente se tornam agenda de normatização contábil propriamente dita no âmbito local.

Diante disso, ocorre o apagamento das reivindicações/pautas locais em detrimento do que é relevante (*discutível, pesquisável, ensinável, etc.*) para os contextos dos países desenvolvidos.

As políticas e normatizações contábeis poderiam considerar preocupações mais abrangentes devido às implicações dessas políticas no sistema financeiro internacional, nas economias nacionais ao redor do mundo e na distribuição de renda e alocação de recursos (Stiglitz *et al.*, 2009; Stiglitz, 2010). A crise de 2008, que precedeu a normatização da *Conceptual Framework* de 2010, ilustra como os efeitos cíclicos do capitalismo podem afetar economias, pessoas, a renda e a alocação de recursos (Morales *et al.*, 2014a, 2014b; Stiglitz *et al.*, 2009; Stiglitz, 2010).

4.3.2 Efeitos Socioambientais da Norma

A partir deste momento, exemplifica-se os efeitos socioambientais da norma, após sua aprovação e manifestados no contexto sociopolítico atual. Para tanto, apontamos como a primazia do investidor produz efeitos sobre uma normatização recentemente aprovada pelo IASB relacionada aos padrões de sustentabilidade.

Assim, abordamos a normatização contábil da sustentabilidade instituída pelo IASB – ISSB, a qual também se baseia na primazia do investidor, e as discussões em alguns trabalhos relevantes na área contábil ambiental que debatem a incompatibilidade do modelo normativo contábil centrado no investidor com a padronização dos princípios de sustentabilidade.

Como já destacado no referencial teórico, o ISSB foi estabelecido em 2021 com o intuito de padronizar os princípios globais de relatórios de sustentabilidade. Todo esse processo ocorre em meio às pressões econômicas e sociais contextuais de organizações, como o Fórum Econômico Mundial, o G7, IOSCO, BIS e grandes gestores de fundos de investimento, entre outras instituições que passaram a reconhecer a urgência dos riscos climáticos e ambientais, bem como seus efeitos sobre a estabilidade econômica global (Sardeiro & Bilhim, 2021). Embora desde a década de 90 tenham sido discutidos os efeitos ambientais e climáticos sobre estados e economias em conferências internacionais.

Os processos de relatório de sustentabilidade mais utilizados em todas as regiões do mundo são orientados pelos padrões GRI, conforme dados da KPMG (2023). Desde a década de 90, as premissas subjacentes ao processo de elaboração dos relatórios eram definidas a partir da avaliação dos impactos mais relevantes identificados pela empresa, confrontando-se com a perspectiva dos stakeholders, originando a matriz de materialidade. Os itens materialmente relevantes deveriam ser geridos e reportados aos usuários da informação.

O modelo atual de relatório da GRI e de avaliação de impacto não exige mais a elaboração da matriz de materialidade. A avaliação da materialidade se baseia principalmente na avaliação do impacto da empresa sobre a sociedade e o meio ambiente, e, em certa medida, aborda elementos relacionados a questões financeiras, exigindo um conjunto de aspectos que envolvem a governança corporativa e a gestão de pessoas (Cristofaro & Raucci, 2022). Diversos requisitos presentes na norma são derivados de tratados, convenções e acordos internacionais, tais como os direitos dos povos indígenas, populações tradicionais e direitos humanos (GRI, 2023a).

De modo geral, os relatórios de sustentabilidade, quando baseados em frameworks e/ou standards, têm sido amplamente criticados e as razões são múltiplas: a seletividade na escolha dos aspectos da entidade que reporta; a falta de comparabilidade dos dados da empresa em relação às suas unidades geográficas, seus dados históricos e a comparação com o setor; a falta de consistência, imprecisões, falta de verificabilidade e confiabilidade dos dados; o voluntarismo e a passividade (Gallhofer & Haslam, 1997; Ribeiro, Bellen & Carvalho, 2011; Freire, Silva, Gomes & Sardeiro, 2021).

O IASB utiliza este amplo leque de queixas e a exortação de diversas instituições multilaterais da política econômica global para justificar a elaboração de um novo conjunto de padrões, as IFRS Sustainability *Disclosure* Standards, para o reporte da sustentabilidade, considerando as emergências ambientais e climáticas.

Foram lançados os General Sustainability-related Disclosures (IFRS S1) e o Climate-related Disclosures (IFRS S2) em junho de 2023, após processo de consulta pública. Entretanto, os órgãos iniciais escolhidos para servirem de base para os reportes foram o International Integrated Reporting Council (IIRC) e o Sustainability Accounting Standards Board (SASB), os quais se fundiram no atual Value Reporting Foundation em junho de 2021 (SASB, 2023), além de também integrar a Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) (IFRS, 2023a, 2023b).

Ao abrigar essas entidades focadas no investidor e na criação de valor empresarial, os primeiros sinais sobre os rumos da normatização da sustentabilidade foram dados, conforme Gray (2002, 2006), existem incompatibilidades sérias entre a perspectiva da criação de valor e a sustentabilidade. O *disclosure* da sustentabilidade é endereçado a uma ampla gama de interessados na informação e tem sido respaldado na democracia e participação social, Brown (2009), Dumay *et al* (2019) e Pigatto *et al* (2022).

O modelo de pensamento normativo centrado na primazia do investidor proposto pelo IASB – ISSB e que iria causar conflitos teóricos e ideológicos que se repercutem até a atualidade. Os processos das consultas públicas do ISSB têm mobilizado a participação pública ao ponto de receberem em torno de 1400 cartas em uma única apreciação. Adams & Mueller (2022) trazem dados empíricos que demonstram a ampla rejeição da academia em torno do conceito de materialidade única.

Atualmente, os modelos padrões de reporte IFRS S1 e IFRS S2 são voltados para os investidores e credores e as companhias não precisam reportar seus impactos para a sociedade, somente reportam o que na avaliação da empresa é material do ponto de vista financeiro. O ISSB, adotou o processo de materialidade financeira ou simplesmente materialidade única, para realizar o reporte de sustentabilidade. (Abhayawansa, 2022, Adams *et al* 2021, Adams & Abhayawansa, 2022).

Daí nos deparamos com obstáculos teóricos e práticos, uma vez que não há como construir cenários ambientais e climáticos sem que se realizem previamente a avaliação dos impactos socioambientais. Essa afirmação é ancorada na tradição dos estudos teóricos e atividades práticas vinculados às ciências ambientais e à gestão ambiental, além disso, resulta de diretrizes e políticas globais derivadas de conferências internacionais recepcionadas por diversas nações. (Magrini, 1990, Sánchez, 2020). Em outras palavras, a avaliação de impacto ambiental não é uma escolha política, é uma diretriz teórica, lastreada nas práticas, sem a qual não há como gerir a questão ambiental.

Neste sentido, o desenho de cenários e estimativas requeridas pelo normatizador só podem ser realizadas a partir da avaliação da materialidade de impacto, a qual informa quais os impactos que a empresa causa no meio ambiente e na sociedade. O ISSB afirma, em trechos da IFRS S1, esta premissa, IFRS (2023a), ao orientar a avaliação da dependência das empresas em relação aos recursos da natureza o normatizador cita: “As dependências da entidade em relação a esses recursos e relacionamentos e os seus impactos sobre esses recursos e relacionamentos dão origem a riscos e oportunidades relacionados com a sustentabilidade para a entidade”.

(IFRS, 2023a, p. 6). Esta relação é novamente repetida em outros excertos da norma, como as páginas 23 e 24. (IFRS, 2023^a, p. 23 – 24).

Assim, a empresa avalia seus impactos socioambientais em consonância com as características do modelo de negócio, o que faz, como faz, que tecnologias utiliza para mensurar o impacto. Todavia, o normatizador requer o *disclosure* somente do que é material financeiramente e não adiciona o que tradicionalmente se realiza nos reportes de sustentabilidade, seus impactos sobre a sociedade e o meio ambiente. (Abhayawansa, 2022).

Questionamos, assim, o seguinte ponto: se é necessário a avaliação de impactos para a elaboração da estratégia, avaliação de riscos, definição de planos e cenários, metas e métricas, por que não se realiza a evidenciação para a sociedade?

Nossa desconfiança em relação à resposta é que o fundamento da primazia do investidor é incompatível com os interesses sociais mais amplos e isso poderá ser aprofundado em estudos futuros. Para ilustrar a nossa exemplificação, apresentamos uma figura elaborada por Paía (2023) acerca deste debate envolvendo a materialidade. (Figura 20). A comparação se pauta nos modelos de materialidade financeira (materialidade única) em contraste com o modelo mais sofisticado, como os padrões europeus instituídos pelo EFRAG, que requerem a materialidade de impacto e a materialidade financeira. Já a SEC, que desde 2010 já requeria alguma informação sobre as mudanças climáticas, Sardeiro & Bilhim (2021) passa a prever requisitos de disclosure com a incorporação futura de asseguaração razoável em matéria de disclosure climático. (Turner & Weirich, 2023).

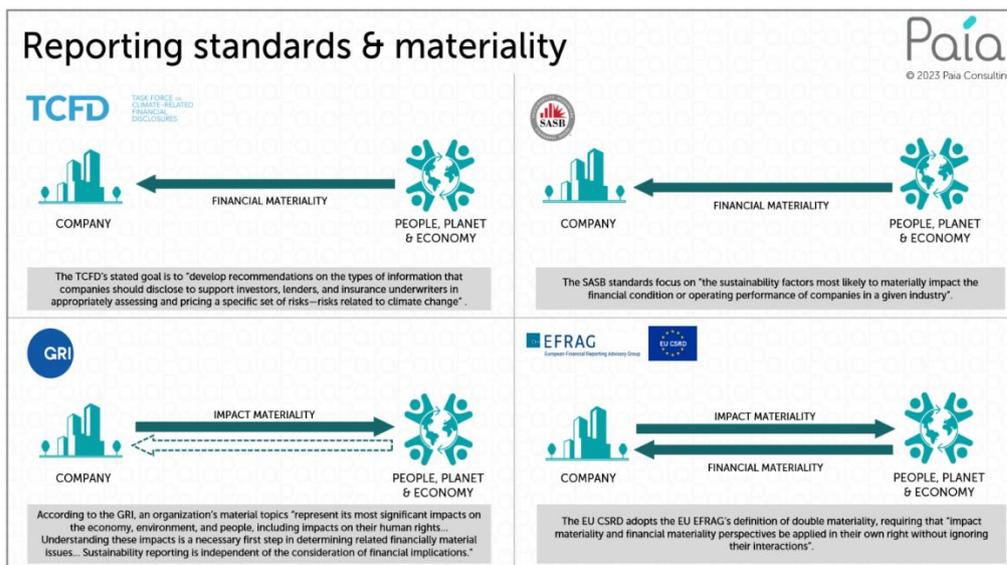


Figura 14 - Reporting Standards & Materiality
Fonte: Paía Consulting. (2023).

A materialidade do impacto contempla diferentes interessados nas informações socioambientais que incluem, governos, funcionários, sociedade civil, normatizadores e comunidades locais. Assim, as críticas e conflitos em torno da visão enviesada de enfoque nos investidores e credores tem sido algo de contundentes críticas. (Adams *et al* 2021, Abhayawansa, 2022, Adams & Abhayawansa, 2022).

Adams e Mueller (2022) realizam uma investigação baseada em evidências empíricas acerca do enfoque na materialidade financeira proposto pelo ISSB a partir das *Comment Letters* enviadas ao normatizar e conclui este enquadramento conceitual não só insuficiente, mas inadequado ao reporte da sustentabilidade, seja ele voluntário ou obrigatório.

Os relatórios financeiros para *disclosure* da sustentabilidade vem, a quase 50 anos, ver GRI (2023b), realizando o *disclosure* com o enfoque nos múltiplos stakeholders e, como exposto, atualmente a abordagem do ISSB requer o enfoque centrado na primazia do acionista. Embora a abordagem ensejada nos stakeholders também possua falhas relevantes pelos seus lastros contratualistas assentados na Teoria da Agência e da Teoria dos Stakeholders, ver Dumay *et al* (2019) e Pigatto *et al* (2022).

Abhayawansa (2022) postula que tanto os modelos da materialidade única, como da materialidade dupla, possuem desvantagens e que, portanto, o ideal seria assumir uma materialidade única sustentada na *accountability* que abrigue os capitais financeiros e não financeiros ao invés da adoção da utilidade da decisão para todas as partes interessadas. O autor assume que a partir da abordagem baseada na *accountability* seria possível endereçar a sustentabilidade e melhor direcionar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas. A normatização contábil teria abertura para instituir políticas de maior relevância social.

O fato é que os requisitos globais dos padrões de sustentabilidade do ISSB parecem se assemelhar a um “refinamento do relatório financeiro de uso geral”, Australian Accounting Academics, (2022, p.1) e que se afasta dos propósitos tradicionais da compreensão dos reportes de sustentabilidade

Neste âmbito, contextualizamos o exemplo do conflito entre a primazia do investidor e a abordagem voltada para fornecer informações a grupos mais amplos da sociedade. Assim, podemos concluir nesta etapa que os efeitos sociais da recontextualização sociológica, emergidos da colonização econômica neoliberal ultrapassam o momento da aprovação da norma para produzir seus efeitos sobre a esfera pública no âmbito social e ambiental limitando as escolhas políticas (Fairclough, 2003). E, como preconizado por Gallhofer & Haslam (1997),

a escolha do normatizador contábil ao instituir padrões socioambientais não tenderiam a ter “prescrição legislativa significativa”. (Gallhofer & Haslam, 1997, p. 148).

Esta situação é agravada ao se pensar a condição local do Brasil, país que detém a maior diversidade biológica do planeta (Gomes *et al* 2022), simultâneo a isso se situa dentre as maiores desigualdades sociais no mundo (OECD, 2018, World Inequality, 2022) e maiores áreas de exposição aos riscos climáticos (IPCC, 2022, Cabral *et al*, 2023). Esse conjunto de desafios requer uma abordagem que pense a normatização contábil estratégica em termos nacionais e não tão somente adstrita à repetição das normas internacionais.

4.3.3 O Imaginário Social: notas para emancipação contábil

Aqui pontuamos, em especial, o trabalho sobre a Contabilidade Emancipatória Pragmática Engajada de Gallhofer *et al.* (2015), em que os autores teorizam pela articulação propostas instanciadas no imaginário social para emancipação, bem como nos trabalhos de Gray (2002, 2006) e Bebbington *et al.* (2007). Esse imaginário social contempla os diferentes grupos, perspectivas que tenham interesses na transformação social para a tecitura dialogada do particular e ao mesmo tempo universal das propostas políticas. Os autores nomeiam de posição que abriga o particular e busca elaborar no diálogo, o universal diferenciado. (Gallhofer *et al.*, 2015).

Existem diversas limitações no trabalho do pesquisador ao se pensar a práxis emancipatória, como evidenciados por Bebbington *et al.* (2007), portanto, estas notas são abertas e situadas na perspectiva do contexto brasileiro. Seu propósito não é, como assinalado na metodologia, desenvolver um conjunto de dados e elaborações sofisticadas, mas se configura enquanto o momento para imaginar, *esperançar*, como proposto em Freire (2014), e refletir sobre as possibilidades do pragmatismo crítico. (Ramos, 1970).

Apresenta-se, na tabela 17, um levantamento de proposições seminais para a elaboração do imaginário social inscrito em Gallhofer *et al.* (2015). Embora esse elenco de sugestões propositivas não tenha sido realizado de forma coletiva, seus pressupostos se ancoram na premissa de ampliação dos espaços públicos da contabilidade e pelo desenclausuramento, Zeff (2003), dos usuários da informação contábil à primazia do investidor. (Flower 2017). Não tem o propósito de servir de modelo, mas de momento inicial de inspiração para ampliação do papel público da contabilidade. Em certa medida, visa inspirar a prospecção do pragmatismo crítico em detrimento da hipercorreção inautêntica, informada pela recepção acrítica dos modelos epistemológicos derivados de matrizes externas. (Ramos, 1970, 1981, 1983).

Uma das áreas de democratização discursiva é a 'eliminação de marcadores explícitos de poder em tipos de discurso institucionais com relações desiguais de poder', Fairclough (2016, p. 258). Assim, desafiar as assimetrias de poder na normatização implica no direito da inclusão e condições de equidade para a diversidade de outros sujeitos e instituições não contempladas e à compreensão acessível para além do vocabulário especializado. (Fairclough, 2016).

Neste sentido, a democratização discursiva é operada à medida em que as desigualdades e assimetrias de poder instanciadas no privilégio da primazia do investidor são removidas. A retirada da retórica que materializa o prestígio discursivo e linguístico dos investidores e credores na *Conceptual Framework* não retira as hierarquias sociais estruturantes, contudo, as mudanças na linguagem sinalizam lutas, disputas de significados e tentativas de tornar a mudança possível.

Aqui demarca-se, inicialmente, que o imaginário social passaria por três dimensões:

- a compreensão ampliada da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) dirigida a um conjunto mais amplo de interesses (Brown *et al.* 2015, Laughin, 2008). Ainda que estes usuários sejam fictícios, em termos de participação dos processos de consulta pública (Stenka & Jaworska, 2019), outras necessidades, sociais, ambientais e ecológicas são legítimas. As convenções e tratados internacionais dos direitos humanos, direitos dos animais, ODS etc. delineiam a sustentação da dignidade humana e manutenção das condições de vida do planeta. (McPhail & Ferguson, 2016).
- de mudanças nas estruturas de governação dos órgãos que instituem a normatização contábil internacional e nacional. A democratização para a acomodação de outras epistemologias e semioses, especialmente para contemplar um melhor equilíbrio das necessidades entre os países do norte e do sul global (Wold Inequality, 2022). Novas formas de promoção das condições de equidade para que o privilégio discursivo e linguístico, ver Fairclough (2016), não seja hierarquizado (investidor médio norte americano, homem, branco, classe média etc.)
- um terceiro elemento seria a democratização das semioses e linguagem (Bebbington *et al.* 2015, Fairclough 2001, 2016). A quem serve a contabilidade? Seria uma questão direcionadora para desencadear semioses democráticas da compreensão contábil democrática. A segunda questão neste item passa pela

democratização da linguagem para além do tecnicismo excludente que alija entendimentos em torno da matéria.

Dito isso, podemos refletir em como poderíamos inspirar o imaginário em meio aos desafios de traçar novas rotas da normatização a partir do engajamento com a práxis emancipatória para o Brasil.

Tabela 17 - Imaginário Social para a Emancipação

Imaginário Social para Emancipação	
Contabilidade Emancipatória Pragmática Engajada Articulação do particular - universal diferenciado.	
As estratégias (Classe)	Abertura, diálogo e respeito às diferentes perspectivas para construção de propostas dialogadas para a democratização da contabilidade e construção da dimensão pública da contabilidade, tendo em vista os desafios globais em relação a questão socioambiental e os desafios dos governos e populações especialmente em regiões de maiores vulnerabilidades socioambientais como o Brasil. Pensar a normatização contábil brasileira estratégica (biodiversidade e seus recursos para econômica de baixo carbono) em suas especificidades e potencialidade assim, ancorar as decisões na compreensão do contexto ecológico, social, cultural, etc.
As políticas (Políticas Públicas)	Atuação articulada para promoção das políticas públicas de ressignificação da contabilidade enquanto estratégia para efetivação do bem-estar social, assim fortalecendo a sua função pública. Isto inclui a inserção de outros segmentos sociais no âmbito da normatização contábil a exemplo de representações de governos, funcionários, ONG's socioambientais etc. Além disso, a elaboração de políticas socioambientais contábeis nacionais visando corrigir grandes distorções socioambientais, atuando com a função contábil de interesse público.
A Esfera da Práxis:	<ul style="list-style-type: none"> - Pública – governos se posicionariam pela instituição de políticas de participação pública no âmbito da definição de normas contábeis visando a salvaguarda dos interesses públicos e alinhamento com as questões estratégicas de governo e de Estado. - <i>Socio acadêmica</i> – ensino e extensão, orientados para educação contábil crítica e transformadora que se envolve com as necessidades socioambientais. Neste sentido, aprofundar o conhecimento e as teorizações já realizadas por brasileiros que poderiam servir de base a uma contabilidade mais emancipatória a exemplo de Guerreiro Ramos e outros intelectuais sul-americanos; - <i>Socio científica</i> - no desenho de projetos de pesquisa que emergem de necessidades sociais mais amplas e que congregam pesquisadores, estudantes em pautas relevantes socialmente; - <i>Socioprofissional</i> – promoção de instâncias de participação política, seja na fundação de novas organizações de representação dos interesses da classe, seja no fortalecimento das instituições existentes, na participação dos processos de consulta pública cartas etc.
A Esfera do Indivíduo	<ul style="list-style-type: none"> - Acolhimento das diferenças, respeito às individualidades, diversidade humana articuladas ao desenho de Políticas Públicas para a promoção do alargamento dos processos de inclusão, da equidade e da diversidade (gênero, cor, étnica, etária etc.). - Levar a sério o indivíduo repensando as práticas de ensino-aprendizagem e pesquisa em meio aos desafios pela emancipação e o descortinamento dos processos opressivos na área contábil.

Fonte: Elaborado pela Autora

As proposições servem de mote para pensar potenciais formas de ampliação da emancipação contábil. Partimos da ideia que seria necessário a articulação política de diferenciados intelectuais, estudantes e ativistas contábeis com interesses sociais mais amplos em diálogo para construção de uma agenda política de atuação.

Neste sentido, para exemplificar a questão da estratégia pontuada na tabela 17, seria relevante que fossem desenhados espaços de diálogo da comunidade acadêmica com outras esferas de representação da sociedade para se pensar quais as pautas mais relevantes para as regiões e para o país para depois serem derivados os temas prioritários para serem trabalhados

no âmbito da extensão e da pesquisa. Obviamente que os temas-chave não seriam “gaiolas de ferro”, contudo, podem orientar ou pelo menos inspirar o desenvolvimento de intervenções e de pesquisas com relevância social para o Brasil.

Neste ponto, salientamos que as dificuldades são grandes e, por vezes, em certos grupos, intransponíveis, contudo, o imaginário serve para nos inspirar. Aqui exemplifico o como se dá a participação em conferências nacionais e internacionais de meio ambiente de tempos em tempos, as quais são modeladas para que as representações políticas diferenciadas (indígenas, quilombolas, políticos, ONG’s, sociedade civil etc.) dialoguem em relação às prioridades na definição dos rumos da área. Resultantes das arenas públicas surgem diretrizes políticas e/ou acordos compartilhados (Declaração de Tbilise, 1972, A Carta da Terra e Agenda 21, 1992, Protocolo de Kioto, 2005, Acordo de Paris, 2015). Evidentemente que existem riscos, imperfeições e, principalmente, dificuldades na tentativa de estruturas tais políticas, mas novamente servem de inspiração para pensarmos em uma contabilidade mais emancipatória e que melhor represente os países do sul global.

O questionamento gravita em torno da construção estratégica das diretrizes, políticas, objetivos, necessidades para a agenda da contabilidade em sua função pública, vistos em Gray, Dillard & Spence (2009) e Brown, Dillard & Hopper (2015) e contextualizada na relevância social. A partir disso, desenhar as linhas gerais para estruturação de projetos de pesquisa; inspirar a reflexão de como operacionalizar as diretrizes gerais na atuação pedagógica, na atuação profissional ou nas instâncias de representação profissional. O propósito é fortalecer os movimentos de resistência que tensionam para abertura de espaços em que outras pautas e representações sociais possam estar incluídas, como preconizados por Arjaliès *et al* (2021) e Alawattage *et al.* (2021).

Propomos que para além de pensar somente na dimensão da educação, os governos e as representações públicas deveriam integrar tais movimentos ou desenvolver suas próprias estratégias para fortalecimento do Estado, dos processos democráticos e da justiça social. Neste âmbito, poderiam ser desenvolvidas políticas para correção das grandes distorções socioambientais como medidas de incentivo ao desenvolvimento dos países mais vulneráveis do ponto de vista socioambiental. O item Proativismo práxis públicas, embora seja um neologismo instanciado restritamente neste trabalho, serve para ilustrar o conceito que queremos representar, a ação efetiva de governo e de Estado para ampliação dos interesses públicos.

A esfera do indivíduo é alcançada a partir do momento em que as possibilidades epistemológicas de compreensão da contabilidade e do seu papel social são democratizadas e também a partir do acolhimento dos diferentes indivíduos, seus gêneros, sua idade, sua cor, etnias etc. Nesta direção, os trabalhos de Arjaliès *et al* (2021), Alawattage *et al.* (2021), Gallhofer & Haslam (2019), Annisette & Prasad, (2017), Brown (2009), Gray, Dillard & Spence (2009) poderão nutrir as aspirações emancipatórias para que o papel da contabilidade se torne eminentemente público e endereçado à justiça social como o é em sua essência. (Gray, Dillard & Spence, 2009, p. 546-547).

É condição para emancipação, iniciar processos de aprofundamento teóricos, exercícios empíricos e de engajamento, situados nas realidades contextuais locais, pois este é um papel inescusável ao cientista, como proposto no pragmatismo engajado de Ramos (1970, 1983). Uma vez que o aparato ideológico hegemônico dirigido aos interesses “do mercado” colonizam as dimensões das práticas sociais, dos eventos sociais (esfera física, social e psicológica, Fairclough. 2001) que colaboram para a manutenção, transformação e reprodução das estruturas sociais, a esfera dos indivíduos ganha relevo, pois em parte são resultantes dos processos estruturantes.

5. CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da tese foi compreender como as narrativas discursivas são mobilizadas em torno da hierarquização/marginalização da definição dos usuários da informação contábil nos objetivos da *Conceptual Framework* do IASB – FASB (2010). Para tanto, realizamos o exame das narrativas mobilizadas e dos posicionamentos assumidos quanto à definição dos usuários nos objetivos da *Conceptual Framework* pelos participantes da consulta pública; a análise das estratégias discursivas locucionadas pelo normatizador para justificar a hierarquização/marginalização na definição dos usuários da informação contábil no âmbito da *Conceptual Framework* (2010); e levantar os efeitos socioambientais discursivos derivados da primazia do investidor sancionados pela norma.

Os resultados empíricos da análise discursiva, tanto do processo da consulta pública quanto da normatização, denotam que os posicionamentos dos participantes foram fragmentados em alas discursivas com tendências mais democrática ou menos democráticas. Contudo, mesmo as alas menos democráticas, em muitos casos, posicionam-se com ressalvas em relação às incoerências e ambiguidades na argumentação que sustenta a abordagem da primazia do investidor. Isso se deve ao fato do normatizador afirmar que o IASB – FASB apoia a perspectiva da entidade e, ao mesmo tempo, define o enfoque no investidor para os objetivos da *Conceptual Framework*, perspectiva desalinhada com o discurso proferido.

Encontramos evidências de que as posições de normatizadores, reguladores e auditores tendem a se alinhar, o que revela as influências das práticas sociais profissionais na definição das preferências sociais dos indivíduos. Destacamos, também, a Classe Interesses Sociais com associações significativas com organizações não governamentais que reivindicam pautas emancipatórias no âmbito da contabilidade, as quais têm sido sub-teorizadas na produção científica contábil.

As estratégias mobilizadas para justificar as posições do normatizador para hierarquizar investidores passam pela ativação destes atores sociais e apresentação de situações contextuais pautadas na exemplificação da tomada de decisão para legitimar a superioridade das necessidades destes atores. Já a marginalização dos demais usuários da informação contábil no contexto da norma passa pela passivação desses atores sociais. Prevalece nos processos de passivação da amostra as conjunções coordenadas paratáticas sindéticas com o uso do conectivo paratático “no entanto”, o qual discursivamente exprime o sentido de contraste e quebra da expectativa. Assim, o normatizador reconhece que usuários, como governos, possuem

necessidades reais. Contudo, exprime que essas necessidades podem ser sanadas em outros âmbitos que não sejam na norma.

Desse modo, o elenco de estratégias para legitimar as posições normatizador materializadas na ativação/passivação dos atores sociais privilegiam determinados interesses em detrimento de interesses mais amplos do âmbito da normatização. Esse processo de hierarquização/passivação com o uso das estratégias discursivas da ativação dos investidores/credores e marginalização dos demais usuários resultam no corte de agência (possibilidade de inclusão de uma variada gama de usuários) e no controle de agendas (restrição nas escolhas políticas do que é ou não acatado para compor a norma e as futuras políticas) no processo normativo.

Verificamos, também, que o processo de normatização, objeto deste estudo, sofreria influências contextuais significativas do ambiente sócio-histórico e econômico informados pela matriz do pensamento econômico liberal e que são recontextualizadas sociologicamente na norma. Neste processo, ocorre a destradicionalização contábil com o afastamento da metáfora raiz da contabilidade baseada em *accountability* para a metáfora da utilidade da decisão. Estas rupturas ilustram a mudança da aura contábil, ou seja, na modificação da forma com que a contabilidade é vista e compreendida pela sociedade.

O conjunto das constatações nos exortou a nomear este momento histórico como o Enclave Contábil, período em que há o enclausuramento não somente dos usuários da informação contábil, Zeff (2013), mas as restrições em relação às potencialidades em se exercer a função genuína da contabilidade, sua função pública, circunstanciada na democracia, na prestação de contas e na responsabilização.

Tais constatações nos levam a compreender que os efeitos socioambientais discursivos da norma possuem implicações na erosão dos processos democráticos e implicações para a questão da justiça social, isso porque ao instituir a primazia do investidor, colabora com a manutenção das condições que estruturam os regimes de desigualdade social. O consumo e reprodução das normas aos moldes dos países desenvolvidos possuem potenciais efeitos sobre as práticas sociais profissionais, acadêmicas, científicas e organizacionais. Trouxemos algumas notas para o imaginário social da contabilidade emancipatória, proposta em Gallhofer *et al* (2015), e que também são tangenciadas por Fairclough (2001, 2003, 2003) para inspirar o levantamento de possibilidades para a práxis emancipatória neste contexto.

Por fim, realizamos uma exemplificação breve de como a primazia do investidor está afetando a normatização dos padrões de sustentabilidade na atualidade, em conflito com a

tradição das teorias, práticas e políticas relacionadas à sustentabilidade. Neste ponto, sugerimos que outras investigações sejam desdobradas em relação aos impactos socioambientais e econômicos não explorados do poderoso vetor político da normatização contábil internacional sobre os países pobres e em desenvolvimento.

Os achados contribuem com a melhor compreensão das lutas discursivas entre a primazia do investidor e outras abordagens no âmbito da teoria contábil. Colabora, ainda, com o entendimento da função pública da contabilidade. Contribui, também, com o entendimento das influências contextuais políticas, ideológicas e econômicas subjacentes aos processos de naturalização da definição, amplamente pacificada na normatização contábil, de que os investidores e credores são, devem e merecem ser os usuários primários da informação contábil.

Sugerimos que estudos futuros podem ser desenvolvidos com base nas reflexões acerca dos efeitos socioambientais do enclave contábil em diversos âmbitos da contabilidade. Os efeitos socioambientais têm sido sub-teorizados, especialmente considerando os países pobres e em desenvolvimento. Assim, tais efeitos socioambientais da normatização também podem ser estudados em termos das práticas sociais (acadêmicas e de exercício da profissão) e no âmbito das subjetividades humanas (incorporação das estruturas de dominação nas subjetividades) por parte dos contadores, docentes e discentes.

Uma outra questão para as investigações futuras é interrogar até que ponto existem incorporações de necessidades nacionais em relação às normas internacionais, considerando as necessidades sociais e ambientais do país? Se esta prática não ocorre, seria a normatização contábil nacional uma ficção contábil? Essas e outras questões podem ser desenvolvidas adiante, especialmente ao considerar o questionamento: que outras práticas democratizantes podem ser instanciadas enquanto estratégias de remoção dos desequilíbrios socioambientais? Além disso, intelectuais que abordem os contextos locais podem servir de inspiração para o desenvolvimento de novas teorizações e práticas contábeis mais adequadas.

REFERÊNCIAS

- Abhayawansa, S. (2022). Swimming against the tide: back to single materiality for sustainability reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(6), 1361-1385. Doi: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2022-0378>.
- Accounting Standard Steering Committee (ASSC). (1975). The Corporate Report.
- Adams, C. A., & Abhayawansa, S. (2022). Connecting the COVID-19 pandemic, environmental, social and governance (ESG) investing and calls for 'harmonisation' of sustainability reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102309.
- Adams, C. A., & Mueller, F. (2022). Academics and policymakers at odds: the case of the IFRS Foundation Trustees' consultation paper on sustainability reporting. *Sustainability accounting, management and policy journal*, 13(6), 1310-1333. Doi: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-10-2021-0436>.
- Adams, C. A., Alhamood, A., He, X., Tian, J., Wang, L., & Wang, Y. (2021). The double-materiality concept: application and issues. Queen's University Belfast. Recuperado de: <https://durham-repository.worktribe.com/preview/1634374/33139.pdf>. Acesso em 20 de maio de 2023.
- Agee, J. (2009). Developing qualitative research questions: a reflective process. *International Journal of Qualitative Studies in Education*, 22(4), 431-447. Doi: <https://doi.org/10.1080/09518390902736512>.
- Akmal, M., Syed, A. A. S. G., & Shaikh, F. M. (2012). Decision usefulness, truth and accounting: A philosophical approach. *Journal of Business Strategies*, 6(1), 40.
- Alawattage, C., Arjaliès, D. L., Barrett, M., Bernard, J., de Castro Casa Nova, S. P., Cho, C. H., ... & Sorola, M. (2021, July). Opening accounting: a Manifesto. In *Accounting Forum* (Vol. 45, No. 3, pp. 227-246). Routledge.
- Ali, N., & Khan, K. I. (2022). Governing the corporation: Regulations in the era of scandals and globalization. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 8(1), 153-164.
- Almeida, P. R. de. (2001). A economia internacional no século XX: um ensaio de síntese. As grandes tendências da economia mundial no século XX. *Revista Brasileira de Política Internacional*, 44(1), 112-136. Doi: <https://doi.org/10.1590/S0034-73292001000100008>.
- Almond, R. E., Grooten, M., & Peterson, T. (2020). *Living Planet Report 2020-Bending the curve of biodiversity loss*. World Wildlife Fund. Recuperado de: <https://pure.iiasa.ac.at/id/eprint/16870/1/ENGLISH-FULL.pdf>. Acesso em 20 de janeiro de 2023.
- Alves, D. A. D., & Teixeira, W. M. (2020). Ética em pesquisa em ciências sociais: regulamentação, prática científica e controvérsias. *Educação e Pesquisa*, 46.
- American Accounting Association AAA. (1977). *Statement on accounting theory and theory acceptance, SATTA, 1977*.
- American Accounting Association. AAA (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*. Sarasota, Florida - EUA.

- Annisette, M., & Prasad, A. (2017). Critical accounting research in hyper-racial times. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 5-19.
- Araújo, L. (2013). Capitalismo contemporâneo, desigualdades sociais e a crise de 2008. *Revista Brasileira de Desenvolvimento Regional*, 1(1), 051-064.
- Archel, P., Husillos, J., Larrinaga, C., & Spence, C. (2009). Social disclosure, legitimacy theory and the role of the state. *Accounting, auditing & accountability journal*.
- Arjaliès, Diane-Laure and Casa Nova, Silvia Pereira de Castro and Gendron, Yves and Lehman, Cheryl R. and Navarro Pérez, Paula Andrea and Resende de Lima, João Paulo and Stoner, Greg and Vera-Colina, Mary A., Breaking Boundaries: (Counter) Accounts during the Pandemic: Letters for Future Generations. (September 22, 2021). Arjaliès, D-L., Casa Nova, S. P. C., Gendron Y., Lehman C., Navarro Pérez P.A., Resende de Lima J.P., Stoner G., Vera-Colina M.A. (edited by) (2021) Breaking Boundaries: (Counter) Accounts during the Pandemic: Letters for Future Generations, ISBN: 978-0-7714-3163-0, 441 pages. Retrieved at: Recuperado em: <<https://>, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3895379>>. Acesso em: 26 de maio de 2022.
- Arnold, P. J. (2005). Disciplining domestic regulation: The World Trade Organization and the market for professional services. *Accounting, Organizations and Society*, 30(4), 299–330
- Arnold, P. J. (2009). Institutional perspectives on the internationalization of accounting. In: *Accounting, organizations & institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood*, 47-64.
- Arnold, P. J. (2012). The political economy of financial harmonization: The East Asian financial crisis and the rise of international accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 37(6), 361–381. Doi: 10.1016/j.aos.2012.05.001
- Arnold, P., & Hammond, T. (1994). The role of accounting in ideological conflict: lessons from the South African divestment movement. *Accounting, Organizations and Society*, 19(2), 111-126.
- Artiach, T., Irvine, H., Mack, J., & Ryan, C. (2016). The legitimising processes of a new regulator: The case of the Australian Charities and Not-for-profits Commission. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Ashraf, M. J., Muhammad, F., & Hopper, T. (2019). Accounting signifiers, political discourse, popular resistance and legal identity during Pakistan Steel Mills attempted privatization. *Critical Perspectives on Accounting*, 60, 18-43. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.08.002>
- Australian Accounting Academics. (2022). Empowering the AASB to deliver sustainability standards. The Treasury Australian Government Consultation: Recuperado em: : : <https://treasury.gov.au/sites/default/files/2023-02/c2022-340878_au_accounting_academics.pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2023
- Baert, P. (1997). Algumas limitações das explicações da escolha racional na Ciência Política e na Sociologia. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, 12(35). Doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S0102-69091997000300005>.
- Baker, C. R. (2005). What is the meaning of “the public interest”? Examining the ideology of the American public accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(5), 690-703. <https://doi.org/10.1108/09513570510620510>

- Baker, P. (2006) *Using Corpora in Discourse Analysis*. London and New York: Continuum.
- Bala, S. K. (2017). The New *Conceptual Framework* for Financial Reporting 2010: Some Reflective Comments. *Independent Business Review (ISSN 1996-3572)*, 5(2), 1-25.
- Ball, R. (2009). Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals. *Journal of accounting research*, 47(2), 277-323.
- Barbetta, P. A., Reis, M. M., & Bornia, A. C. (2004). *Estatística: para cursos de engenharia e informática (Vol. 3)*. São Paulo: Atlas.
- Barbosa, E. de S. (2020). *Desvinculação de Receitas da União e Déficit de Accountability: um estudo na política pública de saúde no Brasil. (Tese Doutorado – Doutorado) PPGCont UnB, Universidade de Brasília (UNB). Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)*. 161 p.
- Barko, T., Cremers, M., & Renneboog, L. (2017). Activism on corporate social responsibility. SSRN Electronic Journal. Recuperado de: <http://econ.core.hu/file/download/korosi/2015/barko.pdf>. Acesso em 20 de maio de 2022.
- Barros, M. G. & Gonçalves, R. de S. (2021). A Trilha do *Stewardship*: origens históricas e uma reflexão sobre a evolução da Estrutura Conceitual do IASB. In *7th unb Conference on Accounting and Governance & 4º Congresso unb de Iniciação Científica-CCGUnB*.
- BBC News. (2009, August 7). Business | Timeline: Credit crunch to downturn. BBC News. <http://news.bbc.co.uk/2/hi/7521250.stm>
- Beattie, V. (2014). Accounting narratives and the narrative turn in accounting research: Issues, theory, methodology, methods and a research framework. *The British Accounting Review*, 46(2), 111-134.
- Beaver, W. H. (1981). *Financial reporting: an accounting revolution*. Prentice hall.
- Beaver, W. H., & Demski, J. S. (1974). The nature of financial accounting objectives: A summary and synthesis. *Journal of Accounting Research*, 170-187.
- Beaver, W., Eger, C., Ryan, S., & Wolfson, M. (1989). Financial reporting, supplemental disclosures, and bank share prices. *Journal of Accounting Research*, 27(2), 157-178.
- Bebbington, J., Brown, J., Frame, B., & Thomson, I. (2007). Theorizing engagement: the potential of a critical dialogic approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 356-381.
- Bebbington, J., Russell, S., & Thomson, I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*, 48, 21-34.
- Becker, G. S. (1983). A theory of competition among pressure groups for political influence. *The quarterly journal of economics*, 98(3), 371-400.
- Belkaoui, A. (1978). Linguistic relativity in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 3(2), 97-104.
- Belkaoui, A. (1985). *Public policy and the practice and problems of accounting*. Westport. Conn: *Quorum Books*.
- Belkaoui, A. (1989). Accounting and language. *Journal of Accounting Literature*, 8(1), 281-292.

- Bellucci, M., Simoni, L., Acuti, D., & Manetti, G. (2019). Stakeholder engagement and dialogic accounting: Empirical evidence in sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Berle, A. A. (1965). The impact of the corporation on classical economic theory. *The Quarterly Journal of Economics*, 79(1), 25-40.
- Berle, A. A., & Means, G. C. (1932). *The modern corporation and private property*. New Brunswick, NJ: Transaction.
- Bernstein, B. (org.). (1971) *Class, Codes and Control: Theoretical Studies towards a Sociology of Language, Vol. 1, Theoretical Studies towards a Sociology of Language*. Routledge & Kegan Paul, London.
- Bernstein, B. B. (1981) Codes, modalities, and the process of cultural reproduction: A model. *Language in Society* 10: 327–63.
- Bernstein, B. B. (1986) On pedagogic discourse. In: John G. Richardson (ed.), *Handbook for Theory and Research in the Sociology of Education*. Westport, CT: Greenwood Press.
- Bezerra, F. A. S. (2020). Multimodal critical discourse analysis of the cinematic representation of women as social actors. *DELTA: Documentação de Estudos em Lingüística Teórica e Aplicada*, 36.
- Bhaskar, R., Collier, A., Lawson, T., & Norrie, A. (1998). Critical realism. In *Proceedings of the Standing Conference on Realism and Human Sciences, Bristol, UK* (Vol. 4).
- Bíblia Sagrada: Nova Almeida Atualizada (J. Ferreira de Almeida, Trad.). (2017). Sociedade Bíblica do Brasil.
- Bilhim, J de Faria. A., & de Gonçalves, A Oliveira. (2021). Abordagens Epistemológicas e Pluralismo na Pesquisa em Contabilidade: para além do paradigma dominante. *Lic Scie*, 59-75
- Biondi, Y. (2020). Ownership (Lost) and Corporate Control: An Enterprise Entity Perspective. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(3), 20190025. Doi <https://doi.org/10.1515/acl-2019-0025>
- Biondi, Y., & Suzuki, T. (2007). Socio-economic impacts of international accounting standards: An introduction. *Socio-Economic Review*, 5(4), 585–602. Doi: <https://doi.org/10.1093/ser/mwm011>.
- Birnberg, J. G. (1980). The role of accounting in financial disclosure. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 71–80. Doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90023-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90023-9).
- Board of Governors of the Federal Reserve Board. (2022). Survey of Consumer Finances. Doi: <https://doi.org/10.17016/879>.
- Booth, P., & Cocks, N. (1990). Critical research issues in accounting standard setting. *Journal of Business Finance & Accounting*, 17(4), 511-528.
- Bortoluzzi, V. I. (2010). The agreed decision genre and the recontextualization of social actors. *Linguagem Em (dis)curso*, 10(Ling. (dis)curso, 2010 10(3)), 511–533. Doi: <https://doi.org/10.1590/S1518-76322010000300005Pereira>.

- Botzem, S. (2014). Transnational standard setting in accounting: Organizing expertise-based self-regulation in times of crises. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(6), 933-955. Doi: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1301>.
- Botzem, S., & Quack, S. (2009). (No) limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the International Accounting Standards Committee: A review article. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 988-998.
- Boxenbaum, E., & Rouleau, L. (2011). New knowledge products as bricolage: Metaphors and scripts in organizational theory. *Academy of Management Review*, 36(2), 272–296. Doi: <https://doi.org/10.5465/amr.2009.0213>.
- Brasil. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. (1996). Resolução 196, de 10 de outubro de 1996. Brasília, DF: CNS, 1996. Recuperado em: : : <http://conselho.saude.gov.br/web_comissoes/conep/ arquivos/resolucoes/resolucoes.htm>. Acesso em: 01 jul. 2020.
- Brasil. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. (2016). Resolução n. 510, de 05 de abril de 2016. Brasília, DF: CNS, 2016. Recuperado em: : : <<http://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2016/Reso510.pdf>>. Acesso em: 20 de jul. 2021
- Brown, A. M., & Shardlow, M. (2005). The conservative agenda of the IASB. *International Journal of Humanities*, 2(1), 95-108.
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313-342.
- Brown, J. (2017). Democratizing accounting: Reflections on the politics of “old” and “new” pluralisms. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 20–46. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.11.001.7>
- Brown, J., & Dillard, J. (2013). Agonizing over engagement: SEA and the “death of environmentalism” debates. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(1), 1–18. Recuperado Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.09.001>.
- Brown, J., Dillard, J., & Hopper, T. (2015). *Accounting, accountants and accountability regimes in pluralistic societies*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 626–650. doi:10.1108/aaaj-03-2015-1996.
- Brown, J., George, S., & Dillard, J. (2020). Integrated reporting: reflections from a critical dialogic perspective. In *The Routledge Handbook of Integrated Reporting* (pp. 140-153). Routledge.
- Bryman, A. (2006), *Social Research Methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Buchanan, J. M., & Tullock, G. (1965). *The calculus of consent: Logical foundations of constitutional democracy* (Vol. 100). University of Michigan press.
- Bullen, H. G., & Crook, K. (2005). Revisiting the concepts May 2005. *Norwalk, CT: FASB and IASB*. Available at: Recuperado em: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer>>. Acesso em: 13 de agosto de 2021.
- Burchell, J., & Cook, J. (2006). Confronting the “corporate citizen”: Shaping the discourse of corporate social responsibility. *International Journal of Sociology and Social Policy*.
- Morettin, P. A., & Bussab, W. O. (2017). *Estatística básica*. Saraiva Educação SA.

- Butzbach, O. (2022). The elusive nature of shareholders' claims over the corporation, or the strange non-death of shareholder primacy. In *The corporation: Rethinking the iconic form of business organization*. Emerald Publishing Limited.
- Cabral, V., Gaspar Filho, V. G., & Santos, T. (2023). Mudanças climáticas e impactos regionais: novos fluxos migratórios e energéticos na Europa e na América do Sul à luz da prévia IPCC AR6. Recuperado de: <https://europa.fecap.br/wp-content/uploads/2023/06/Report-1_Mudancas_climativas_17pg_V2.pdf>. Acesso em: 13 de agosto de 2021.
- Camargo, B. V. (2005). ALCESTE: um programa informático de análise quantitativa de dados textuais (pp. 511-539). *Perspectivas teórico-metodológicas em representações sociais*. João Pessoa: EdUFPB.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2015). Aiming for global accounting standards: the International Accounting Standards Board, 2001-2011. Oxford University Press, USA.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2018). The Challenge of Setting Standards for a Worldwide Constituency: Research Implications from the IASB's Early History. *European Accounting Review*, 27(2), 289–312. Doi: <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1296780>.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2018). The challenge of setting standards for a worldwide constituency: Research implications from the IASB's early history. *European Accounting Review*, 27(2), 289-312.
- Canavilhas, J., & Gonçalves, A. (2023). Produção de texto automático no jornalismo desportivo português: estudo exploratório do Prosebot/Zerozero. pt. *methados. revista de ciencias sociales*, 11(2), m231102n03-m231102n03.
- Cândido Júnior, A. (2016). Discurso e identidade (s) de pessoas idosas: das histórias de vida às práticas de letramento. (Tese de Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Linguística, Departamento de Linguística, Português e Línguas Clássicas, Instituto de Letras, Universidade de Brasília, UnB, Brasília – DF. 242p.
- Canning, M., & O'Dwyer, B. (2013). The dynamics of a regulatory space realignment: Strategic responses in a local context. *Accounting, Organizations and Society*, 38(3), 169–194
- Cardoso, R. L., Saravia, E., Tenório, F. G., & Silva, M. A. (2009). Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Revista de Administração Pública*, 43, 773-799.
- Carmo, C. H. S., Ribeiro, A. M., & de Carvalho, L. N. G. (2018). Regulação Contábil Internacional: Interesse Público ou Grupos de Interesse? *Contabilidade Gestão e Governança*, 21(1), 1-20.
- Carmona, S., & Trombetta, M. (2010). The IASB and FASB convergence process and the need for 'concept-based' accounting teaching. *Advances in Accounting*, 26(1), 1-5.
- Carnachan, R. (2003). *A third way: the case for competition between US GAAP and IFRS in US capital markets* (Doctoral dissertation, Harvard Law School).
- Carter, D., & Warren, R. (2019). Metonyms and metaphor: the rhetorical redescription of public interest for the International Accounting Standards Board. *Critical Policy Studies*, 13(3), 280-305. Doi: <https://doi.org/10.1080/19460171.2018.1437460>.

- Cascino, S., Clatworthy, M., Osma, B. G., Gassen, J., Imam, S., & Jeanjean, T. (2013, December). The use of information by capital providers: Academic literature review. Edinburgh: ICAS.
- Chai, E. R. (Org.). (1997). *Análise Crítica do Discurso: uma perspectiva sociopolítica*. Editora Caminhos.
- Chaib, F., & Chaib Filho, H. (2015). Aplicação da Análise Fatorial de Correspondências na Avaliação da Influência do Gesto na Performance Musical em Percussão [4]. *Proceeding Series of the Brazilian Society of Computational and Applied Mathematics*, 3(1).
- Chancel, L., Piketty, T., Saez, E., & Zucman, G. (Eds.). (2022). *World inequality report 2022*. Harvard University Press. World Inequality Lab. Paris. Recuperado de: <https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf>. Acesso em: 13 de agosto de 2023.
- Chartier, J.-F., & Meunier, J.-G. (2011). Peer Reviewed Online Journal ISSN 1021-5573 Chartier & Meunier Text Mining Methods for Social Representation Analysis Papers on Social Representations. In *Papers on Social Representations* (Vol. 20). Recuperado em: : : <<http://www.psych.lse.ac.uk/psr/>>. Acesso em: 13 de agosto de 2021.
- Chatzivgeri, E., Chew, L., Crawford, L., Gordon, M., & Haslam, J. (2020). Transparency and *accountability* for the global good? The UK's implementation of EU law requiring country-by-country reporting of payments to governments by extractives. *Critical perspectives on accounting*, 67, 102074. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.02.001>
- Chiapello, È. (2005). Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005. *Sociologie du travail*, 47(3), 362-382. Doi: <https://doi.org/10.4000/sdt.26750>.
- Chiapello, E. (2016). How IFRS contribute to the financialization of capitalism. In *IFRS in a Global World* (pp. 71-84). Springer, Cham. Recuperado de: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-28225-1_6. Acesso em: 26 de maio de 2022.
- Chiapello, E. (2017). Critical accounting research and neoliberalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 47-64. Doi ://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.09.002.
- Chiapello, E. (2020). Stalemate for the financialization of climate policy. *economic sociology_the european electronic newsletter*, 22(1), 20-29.
- Chiapello, E., & Fairclough, N. (2002). Understanding the new management ideology: a transdisciplinary contribution from critical discourse analysis and new sociology of capitalism. *Discourse & Society*, 13(2), 185–208. Doi: <https://doi.org/10.1177/0957926502013002406>.
- Chiapello, E., & Medjad, K. (2009). An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(4), 448–468. Doi: <https://doi.org/10.1016/J.CPA.2008.09.002>.
- Chouliaraki, L., & Fairclough, N. (2022). *Discourse in late modernity*. Edinburgh University Press.
- Chua, W. F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601–632.

- Church, K., & Hanks, P. (1990). Word association norms, mutual information, and lexicography. *Computational linguistics*, 16(1), 22-29.
- Clear, J. (1993). From Firth principles: Computational tools for the study of collocation. *Text and technology: In honour of John Sinclair*, 271-292.
- Coleman, M., & Liao, T. L. (1975). A computer readability formula designed for machine scoring. *Journal of Applied Psychology*, 60(2), 283.
- Collins, R. (1978). Book Reviews: Bernstein, Basil. *Class, Codes and Control. Volume 1: Theoretical Studies Towards a Sociology of Language*. London and Boston: Routledge and Kegan Paul, 1971. 266–xiv pp. \$14.00. *American Educational Research Journal*, 15(4), 573–581. Doi: <https://doi.org/10.3102/00028312015004573>.
- Conselho da União Européia. (2018) O Conselho Europeu. BELGIQUE/BELGIË . Recuperado de: <www.consilium.europa.eu>. Acesso em: 15 de março de 2022.
- Cooper, C. (1995). Ideology, hegemony and accounting discourse: a case study of the National Union of Journalists. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(3), 175-209.
- Cooper, D. J., & Morgan, W. (2013). Meeting the Corporate Reporting Needs of Government and Society. University of Alberta School of Business Research Paper, (2013-02). Doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2222809>.
- Cooper, D. J., & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, organizations and society*, 31(4-5), 415-444.
- Cooper, D. J., & Sherer, M. J. (1984). The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3-4), 207-232.
- Correa, C., Laine, M., & Larrinaga, C. (2023). Taking the world seriously: Autonomy, reflexivity and engagement research in social and environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102554>.
- Cortese, C. L., Irvine, H. J., & Kaidonis, M. A. (2010, June). Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries. In *Accounting Forum* (Vol. 34, No. 2, pp. 76-88).
- Costa, A., & Caldas, J. C. (2014). A União Europeia e Portugal entre os resgates bancários ea austeridade: um mapa das políticas e das medidas. *Reis J, coordenador. A economia política do retrocesso. Coimbra: Almeida*, 72-107.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (2012). Introduction: special forum on sociological perspectives of accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 24(1), 131-134.
- Crane, A. (2013). A escravidão moderna como prática de gestão: explorando as condições e capacidades para a exploração humana. *Academy of Management Review*, 38 (1), 49-69. Doi: <https://doi.org/10.5465/amr.2011.0145>.
- Creswell, J. W. (1994), *Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2017). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approach's*. Sage publications.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2021). *Projeto de pesquisa-: Métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Penso Editora.

- Creswell, J. W., Plano Clark, V. L., Gutmann, M. L., & Hanson, W. E. (2003). Advanced mixed methods research designs. *Handbook of mixed methods in social and behavioral research*, 209(240), 209-240.
- Cristofaro, T. de., & Raucci, D. (2022). Rise and fall of the materiality matrix: Lessons from a missed takeoff. *Administrative Sciences*, 12(4), 186. Doi: <https://doi.org/10.3390/admsci12040186>.
- Cullis, J., Jones, P., & Jones, P. R. (2009). *Public finance and public choice: analytical perspectives*. Oxford University Press.
- Cyert, R. M., & Ijiri, Y. (1974). Problems of implementing the Trueblood objectives report. *Journal of Accounting Research*, 29-42.
- Danjou, P., & Walton, P. (2012). The legitimacy of the IASB. *Accounting in Europe*, 9(1), 1-15. Doi: <https://doi.org/10.1080/17449480.2012.664396>.
- Dantas, J. A., Niyama, J. K., Rodrigues, F. F., & Mendes, P. C. D. M. (2010). Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *Revista de contabilidade e organizações, Ribeirão Preto*, v.4, n.9, p.4-29.
- Davies, B., & Petersen, E. B. (2005). Neo-liberal discourse in the Academy: The forestalling of (collective) resistance. *Learning & Teaching in the Social Sciences*, 2(2).
- Dean, G. D. and F. L. Clarke (2003), 'An Evolving *Conceptual Framework*', *Abacus*, Vol. 39, No. 3, pp. 279–297.
- Delgado-Ceballos, J., Ortiz-De-Mandojana, N., Antolín-López, R., & Montiel, I. (2023). Connecting the Sustainable Development Goals to firm-level sustainability and ESG factors: The need for double materiality. *BRQ Business Research Quarterly*, 26(1), 2-10.
- Deloitte. IAS PLUS. (2012). *Conceptual Framework — IASB-FASB joint project*. Recuperado: <<https://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework/framework-joint>>. Acesso em: jun. 2021.
- Deloitte. IAS PLUS. (2018). *Conceptual Framework — IASB*. Recuperado de: <<https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>>. Acesso em: jun. 2021.
- Demsetz, H. (1993). The private production of public goods, once again. *Critical Review*, 7(4), 559-566.
- Demski, J. S. (1973), 'The General Impossibility of Normative Accounting Standards', *Accounting Review*, Vol. 48, No. 4, pp. 718–723.
- Denzin, N. K. (1970), *The Research Act in Sociology*. Chicago: Aldine.
- Denzin, N. K. (2015). Triangulation. *The Blackwell Encyclopedia of sociology*. Doi: doi:10.1002/9781405165518.wbeost050.pub2.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2008). Introduction: The discipline and practice of qualitative research. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *Strategies of qualitative inquiry* (pp. 1–43). Sage Publications, Inc.
- Dermarkar, S., & Gendron, Y. (2019). L'incursion du néolibéralisme dans les arènes de la normalisation en audit: une influence démesurée?. *Comptabilite Controle Audit*, 25(2), 55-85.

- Dillalo, M. (2022). The Biggest Stock Market Crashes in History. The Motley Fool. Recuperado em: <<https://www.fool.com/investing/stock-market/basics/crashes/>>. Acesso em: 30 de nov. de 2022.
- Dillard, J. (1991). Accounting as a critical social science. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4(1), 8–28.
- Ding, S., & Graham, C. (2007). Accounting and the reduction of state-owned stock in China. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(5), 559-580.
- Douglas, M. (1978). Cultural bias. Royal Anthropological Institute. Occasional Paper 35.
- Dumay, J., La Torre, M., & Farneti, F. (2019). Developing trust through *stewardship*: Implications for intellectual capital, integrated reporting, and the EU Directive 2014/95/EU. *Journal of Intellectual Capital*, 20(1), 11-39. Doi: 10.1108/JIC-06-2018-0097.
- Durocher, S., Fortin, A., Allini, A., & Zagaria, C. (2019). Users' legitimacy perceptions about standard-setting processes. *Accounting and Business Research*, 49(2), 206-243. Doi: <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1526664>.
- E. Paulo (2002). Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional (dissertação). Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte (UFRN) e Universidade de Brasília (UnB).
- EFRAG – ICAS, Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) and the European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) (2013). The role of the business model in financial statements: academic literature review. Edinburgh: ICAS.
- Eierle, Brigitte and Schultze, Wolfgang. (2013). The Role of Management as a User of Accounting Information: Implications for Standard Setting *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Forthcoming, Available at SSRN. Doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1130162>.
- Ejiogu, A., Ambituuni, A., & Ejiogu, C. (2018).. Accounting for accounting's role in the neoliberalization processes of social housing in England: A Bourdieusian perspective. *Critical Perspectives on Accounting*. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.07.00>.
- Ejiogu, A., Ejiogu, C., & Ambituuni, A. (2019). The dark side of transparency: Does the Nigeria extractive industries transparency initiative help or hinder *accountability* and corruption control? *British Accounting Review*, 51(5). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.10.004>
- Elkhashen, E., & Ntim, C. G. (2018). Accounting and philosophy: The construction of social reality framework. *Elkhashen, EM and Ntim, CG (2018). Accounting and Philosophy: The Construction of Social Reality Framework. Journal of Accounting and Taxation, Forthcoming*.
- Epstein, M. J., Buhovac, A. R., & Yuthas, K. (2015). Managing social, environmental and financial performance simultaneously. *Long range planning*, 48(1), 35-45. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2012.11.001>.
- Erb, C., & Pelger, C. (2015). “Twisting words”? A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 13-40. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.11.001>.

- European Commission. (2019). Guidelines on reporting climate-related information. Recuperado em: <https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en>. Acesso em: 26 de maio de 2021.
- Evans, G., Lusher, J. and Day, S. (2022). Completeness of the qualitative characteristics using Foucauldian critical discourse analysis and content analysis paradigms: towards a revised *Conceptual Framework*. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(2), 334-351. Doi: <https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2020-0313>.
- Evayani, W., & Rido, A. (2019). Representation of Social Actors in Sexual Violence Issue in The New York Times and The Jakarta Post Newspapers: A Critical Discourse Analysis. *Teknosastik*, 17(2), 43-55.
- Everett, J., Neu, D., Rahaman, A. S., & Maharaj, G. (2015). Praxis, doxa and research methods: Reconsidering critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 37–44.
- Ezzamel, M. (2009). Order and accounting as a performative ritual: Evidence from ancient Egypt. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 348–380.
- Fairclough, I., & Fairclough, N. (2013). *Political discourse analysis: A method for advanced students*. Routledge.
- Fairclough, N. (1992a). Discourse and text: Linguistic and intertextual analysis within discourse analysis. *Discourse & society*, 3(2), 193-217.
- Fairclough, N. (1992b). Intertextuality in critical discourse analysis. *Linguistics and education*, 4(3-4), 269-293.
- Fairclough, N. (1992c). *Discourse and social change*. Oxford: Polity Press
- Fairclough, N. (1993). Critical discourse analysis and the marketization of public discourse: The universities. *Discourse & society*, 4(2), 133-168.
- Fairclough, N. (1995). *Media Discourse* (London, Edward Arnold). Ferraro, KF (1995). *Fear of Crime: Interpreting Victimization Risk*. Albany, NY.
- Fairclough, N. (2001). *Discurso e Mudança Social*. Coord. e pref. À ed. Bras. I. Magalhães. Trad. I. Magalhães et al. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília. Brasília – DF
- Fairclough, N. (2003). Critical discourse analysis and change in management discourse and ideology: a transdisciplinary approach. In *II Congreso Internacional Sobre Discurso, Comunicación Ea Empresa, Vigo*. Universidad de Vigo.
- Fairclough, N. (2013). Critical discourse analysis. In *The Routledge handbook of discourse analysis* (pp. 1-604). Routledge.
- Fairclough, N. (2016). *Discurso e Mudanca Social*. 2a. Brasília: Ed. Universidade de Brasília. Brasília – DF.
- Fairclough, N. L. (1985). Critical and descriptive goals in discourse analysis. *Journal of pragmatics*, 9(6), 739-763.
- Fairclough, N., Wodak, R., & Van Dijk, T. A. (1997). Discourse as social interaction. *Discourse studies: A multidisciplinary introduction*, 2, 258-284.
- Fairclough, Norman and Chouliaraki, L. (1999) *Discourse in late modernity*. Edinburgh University Press, Edinburgh.

- FASB, Financial Accounting Standards Board (1978). Statement of financial accounting standards No. 1: Objectives of financial reporting by business enterprises. Norwalk, CT: FASB
- FASB. (2002). Memorandum of Understanding “The Norwalk Agreement”. London:
- Femia, J. (1975). Hegemony and Consciousness in the Thought of Antonio Gramsci. *Political Studies*, 23(1), 29–48. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9248.1975.tb00044.x>
- Ferguson, J. (2007). Analysing accounting discourse: avoiding the “fallacy of internalism”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Ferguson, J., Collison, D., Power, D., & Stevenson, L. (2005). What are recommended accounting textbooks teaching students about corporate stakeholders?. *The British Accounting Review*, 37(1), 23-46.
- Ferguson, J., Collison, D., Power, D., & Stevenson, L. (2006). Accounting textbooks: Exploring the production of a cultural and political artifact. *Accounting Education: an international journal*, 15(3), 243-260.
- Ferguson, J., Collison, D., Power, D., & Stevenson, L. (2009). Constructing meaning in the service of power: An analysis of the typical modes of ideology in accounting textbooks. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(8), 896-909.
- Fernandes, C. L. de L. (1995). A Revivescia do Liberalismo nos Anos 80: experiência americana e inglesa. *R. Serv. Públ.* , 119(46), 7–28.
- Filick, U & Gibbs, G. (2009). *Análise de dados qualitativos: coleção pesquisa qualitativa*. Bookman Editora.
- Financial Accounting Standard Board (FASB). (2005). Information for Observers *Conceptual Framework e Objectives of Financial Reporting*. 22 April 2005 (Agenda paper 4). v. 44, n. 20, p. 1–12, 2005. 215–227.
- Firoz, C. M., & Ansari, A. A. (2010). Environmental Accounting and International Financial Reporting Standards (IFRS). *International Journal of Business and Management*, 5(10). Doi: <https://doi.org/10.5539/ijbm.v5n10p105>.
- Flesch, R. (1948). A new readability yardstick”. *J. Appl. Psychol* 32(3), 221–233.
- Flick, U. (2018). Managing quality in qualitative research. *Managing Quality in Qualitative Research*, 1-168.
- Florencio, J. A. (2018). Representações de atores sociais em fontes autorais e não autorais em relatórios de estágio de um curso Técnico em Agropecuária Integrado: um estudo sistêmico-funcional (Doctoral dissertation), Universidade Federal de Santa Maria. Santa Maria – RS.
- Flower, J. (2010). *Accounting and distributive justice*. Routledge. Abingdon. Recuperado em: <<https://shre.ink/k3u6>>. Acesso em: 26 de maio de 2021
- Flower, J. (2017). *The social function of accounts: Reforming accountancy to serve mankind*. Routledge.
- Foucault, M. (2008). The birth of biopolitics e Lectures at the college de France 1978 e1 979. New York: Picador.
- Fowler, R., Hodge, B., Kress, G. and Trew, T., 2018. *Language and control*. Routledge.

- Fowler, R., Hodge, B., Kress, G., & Trew, T. (1979). *Language and Control*. London: Routledge and Kegan Paul.
- Freeman, R. E & Phillips, R. A. (2002). Stakeholder theory: a libertarian defense. *Business Ethics Quarterly*, 13, 331-349.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: a stakeholder approach*. Nova Iorque. Cambridge University Press.
- Freire, F. de S., Tibúrcio Silva, C. A., Gomes, S. M. S., & Sardeiro, L.S. M. (2022). *CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL*. Juruá. Curitiba.
- Freire, P. (1974). *Pedagogia do oprimido*. Série Pedagogia da autonomia. Ed. Paz e terra. Rio de Janeiro.
- Freire, P. (2014). *Pedagogia da esperança: um reencontro com a pedagogia do oprimido*. Editora Paz e Terra.
- Friedman, M. (1962). *Capitalism and freedom* (2a ed.). University of Chicago Press
- Friedman, M. (1970). A Friedman doctrine - the social responsibility of business is to increase its profits. *The New York Times*.
- Gaa, J. C. (1986). User primacy in corporate financial reporting: a social contract approach. *Accounting Review*, 435-454.
- Gaeremynck, A., & Van Peteghem, M. (2013). Costs and benefits of disclosure. In *The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation* (pp. 166-184). Routledge. ISBN 9780415625739, p. 144-162
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (1991). The aura of accounting in the context of a crisis: Germany and the first world war. *Accounting, Organizations and Society*, 16 (5–6), 487–520. Doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90039-H](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90039-H).
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (1993). Approaching corporate *accountability*: Fragments from the past. *Accounting and Business Research*, 23(91a), 320–330. Doi: <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729900>.
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (1997). The direction of green accounting policy: critical reflections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(2), 148-174. Doi: <https://doi.org/10.1108/09513579710166703>.
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (2003). *Accounting and emancipation: Some critical interventions*. London and New York: Routledge.
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (2007). Exploring social, political and economic dimensions of accounting in the global context: The International Accounting Standards Board and accounting disaggregation. *Socio-Economic Review*, 5(4), 633–664. Doi: <https://doi.org/10.1093/ser/mwm012>.
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (2017). Some reflections on the construct of emancipatory accounting: Shifting meaning and the possibilities of a newpragmatism. *Critical Perspectives on Accounting*. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.01.004>.
- Gallhofer, S., Haslam, J., & Roper, J. (2001). Applying critical discourse analysis: Struggles over takeovers legislation in New Zealand. *Advances in Public Interest Accounting*, 8, 121–155. Doi: [https://doi.org/10.1016/S1041-7060\(01\)08007-5](https://doi.org/10.1016/S1041-7060(01)08007-5).

- Gallhofer, S., Haslam, J., & Yonekura, A. (2015). Accounting as differentiated universal for emancipatory praxis: Accounting delineation and mobilisation for emancipation(s) recognising democracy and difference. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 846–874. Doi: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2013-1451>.
- Gallhofer, S., Haslam, J., Monk, E., & Roberts, C. (2006). The emancipatory potential of online reporting: the case of counter accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(5), 681-718. Doi: <https://doi.org/10.1108/09513570610689668>.
- Geiselberger, H. (Ed.). (2019). *A grande regressão: um debate internacional sobre os novos populismos-e como enfrentá-los*. Estação Liberdade.
- Gendron, Y. (2018). On the elusive nature of critical (accounting) research. *Critical Perspectives on Accounting*, 50, 1-12. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.11.001>.
- Giddens, A. (1978). *Novas regras do método sociológico: uma crítica positiva das sociologias compreensivas*. Rio de Janeiro: Zahar.
- Giddens, A. (1996). *Novas regras do método sociológico: uma crítica positiva às sociologias interpretativas*. Lisbon: Gradiva.
- Giddens, A. (1997). Risco, confiança, reflexividade. BECK, U.; GIDDENS, A.; LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: Editora da Universidade Estadual Paulista.
- Giddens, A., & Giddens, A. (1979). Agency, structure. *Central Problems in Social Theory: Action, structure and contradiction in social analysis*, 49-95.
- Gjesdal, F. (2016). Booth School of Business, University of Chicago. *Journal of Accounting Research*, 19(1), 208–231
- Goethe-Institut (2020). Ferramentas digitais de tradução. In: Youdale, Rot. Poderá a inteligência artificial ser um apoio à tradução? Recuperado de: <<https://www.goethe.de/ins/pt/pt/kul/zuk/aut/21967545.html>>. Acesso em: 20 de novembro de 2022.
- Gómez-Villegas, M., & Larrinaga, C. (2023). A critical accounting project for Latin America? Objects of knowledge or ways of knowing. *Critical Perspectives on Accounting*, 93, 102508. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102508>.
- Gonedes, N.J. and N. Dopuch (1974), ‘Capital Market Equilibrium, Information Production, and Selecting Accounting Techniques: Theoretical Framework and Review of Empirical Work, Studies on Financial Accounting Objectives’, *Supplement, Journal of Accounting Research*, Vol 12 (1974), pp. 48-129.
- Gore, R., & Zimmerman, D. (2007). Building the foundations of financial reporting: The *Conceptual Framework*. *The CPA journal*, 77(8), 30.
- Graham, C. M., & Sayre, T. L. (2018). How the balance sheet misrepresents shareholder claims and undermines the entity perspective. *International Journal of Critical Accounting*, 10(3-4), 193-205. Doi: <https://doi.org/10.1504/IJCA.2018.093060>.
- Gramsci, A. (2017). *Cadernos do cárcere-vol. 5 (Vol. 5)*. Editora José Olympio.
- Gray, R, Bebbington, J. and Walters, D. (1993), *Accounting for the Environment*, ACCA and Chapman, London.

- Gray, R., Dey, C., Owen, D., Evans, R., & Zadek, S. (1997). Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, *accountability*, audits and procedures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(3), 325-364. Doi: <https://doi.org/10.1108/09513579710178106>.
- Gray, R., Dillard, J., & Spence, C. (2009). Social accounting research as if the world matters: an essay in Postalgia and a new absurdism. *Public management review*, 11(5), 545-573
- Gray, R., Owen, D., & Maunders, K. (1988). Corporate Social Reporting: Emerging Trends in *Accountability* and the Social Contract. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(1), 6–20. Doi: <https://doi.org/10.1108/EUM0000000004617>.
- Greene, J. C., Caracelli, V. J., & Graham, W. F. (1989). Toward a *Conceptual Framework* for mixed-method evaluation designs. *Educational evaluation and policy analysis*, 11(3), 255-274.
- GRI. (2023a). GRI Standards by language. Recuperados de: Recuperado em: <<https://www.globalreporting.org/standards/download-the-standards/>>. Acesso em: 20 de novembro de 2023.
- GRI. (2023b). Our mission and history. Recuperados de:<https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>. Acesso em: 20 de novembro de 2023.
- Guedes, B., Bastos, R. (1978). *Amor de Índio*. EMI-Odeon: International Talking Machine Company. Brasil.
- Guénin-Paracini, H., Gendron, Y., & Morales, J. (2014). Neoliberalism, crises and accusations of fraud: A vicious circle of reinforcing influences? *Qualitative Research in Accounting and Management*, 11(4), 317–356. Doi: <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2013-0020/FULL/XM>
- Gunning, R. (1952). The technique of clear writing. *Information Transfer and Management*. McGraw-Hill.
- Gupta, J., Liverman, D., Prodani, K., Aldunce, P., Bai, X., Broadgate, W., Ciobanu, D., Gifford, L., Gordon, C., Hurlbert, M., Inoue, C. Y. A., Jacobson, L., Kanie, N., Lade, S. J., Lenton, T. M., Obura, D., Okereke, C., Otto, I. M., Pereira, L., ... Verburg, P. H. (2023). Earth system justice needed to identify and live within Earth system boundaries. *Nature Sustainability* 2023 6:6, 6(6), 630–638. <https://doi.org/10.1038/s41893-023-01064-1>
- Haggerty, K. D., & Ericson, R. V. (2000). The surveillant assemblage. *The British journal of sociology*, 51(4), 605-622. <https://doi.org/10.1080/00071310020015280>
- Halliday, M. A. (1992). Language as system and language as instance: The *corpus* as a theoretical construct. In *Directions in Corpus Linguistics: Proceedings of Nobel Symposium 82*, Stockholm, 4—8 August 1991 (pp. 61-77).
- Halliday, M. A. K., & Matthiessen, C. M. (1985). *Halliday's introduction to functional grammar*. Routledge.
- Hancher, L., & Moran, M. (1989). Organizing regulatory space. In L. Hancher & M. Moran (Eds.), *Capitalism, culture and regulation*. Oxford: Clarendon Press.
- Harvey, D. (2007). *A brief history of neoliberalism*. Oxford University Press, USA.
- Hendriksen, E. S. (1982), *Accounting Theory* (4th Edition), Irwin, Homewood.

- Hendriksen, E. S. and M. F. Van Breda (1999), *Accounting Theory* (5th edition), Irwin, Homewood.
- Hetenyi, G, Lengyel, A, & Szilasi, M (2019). Quantitative analysis of qualitative data: Using voyant tools to investigate the sales-marketing interface. *Journal of Industrial Engineering and ...*, econstor.eu, Recuperado em: <<https://www.econstor.eu/handle/10419/261699>>. Acesso em: Acesso em: 20 de novembro de 2022.
- Hines, R. D. (1988). Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251–261. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90003-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90003-7)
- Holmes, J. (2007). Humour and the construction of Maori leadership at work. *Leadership*, 3(1), 5-27.
- Homero Junior, P. F. (2017). PARADIGMA E ORDEM DO DISCURSO DA PESQUISA CONTÁBIL BRASILEIRA. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 039–053. Retrieved from. Recuperado em: <<https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/301>>. Acesso em: Acesso em: 20 de novembro de 2022.
- Homero Junior, P. F. (2019). Construction of a hegemonic narrative about the adoption of IFRS in Brazil. *Cadernos EBAPE. BR*, 17, 338-350.
- Hook, D. (2007). Discourse, knowledge, materiality, history: Foucault and discourse analysis. In Foucault, psychology and the analytics of power (p. 100-137). Palgrave Macmillan, London.
- Hope, T., & Gray, R. (1982). Power and policy making: the development of an R & D standard. *Journal of Business Finance & Accounting*, 9(4), 531-558.
- Hopper, T., & Bui, B. (2016). Has management accounting research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10-30. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.08.001>
- Hopwood, A. (1989). Accounting and the pursuit of social interests. In *Critical perspectives in management control* (pp. 141-157). Palgrave Macmillan, London.
- Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, organizations and society*, 12(3), 207-234.
- Hopwood, A. G. (1994). Some reflections on ‘The harmonization of accounting within the EU’. *European Accounting Review*, 3(2), 241-254.
- Hopwood, A.G., (1978). Towards an organisational perspective for the study of accounting and information systems. *Accounting, Organizations and Society* 3 (1), 3–13.
- Hoque, Z. (2018). *Methodological issues in accounting research*. Spiramus Press Ltd.
- Hoque, Z., Covaliski, M. A., & Gooneratne, T. N. (2015). A response to “theoretical triangulation and pluralism in accounting research: a critical realist critique”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1151-1159.
- Horngren, C. T. (1973). The marketing of accounting standards. *Journal of Accountancy* (pre-1986), 136(000004), 61.
- Hubner, A. (2021). Agência na sociologia: os diferentes usos do conceito de agência em Weber, Giddens e Latour. *Caderno Eletrônico de Ciências Sociais*, 9(2), 86-103.

- Hunston, S. (2010). *Corpus approaches to evaluation: Phraseology and evaluative language*. Routledge.
- Hussein, M. E. and Ketz, J. E. (1980). Ruling elites of the FASB: A study of the Big Eight. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 3(4):354-367.
- IASB. (2006). Discussion Paper: Preliminary views on an improved *Conceptual Framework* for financial reporting. Recuperado de: 14 de maio de 2021.
- IASB. (2008a). Exposure Draft – An improved *Conceptual Framework* for Financial Reporting. Recuperado em: <https://library.croneri.co.uk/cch_uk/iast/iasedim0806-200806>. Acesso em: 20 de novembro de 2021.
- IASB. (2008b). Preliminary Views on an Improved *Conceptual Framework* for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information.
- IASB. (2010). *Conceptual Framework* for Financial Reporting was issued by the International Accounting Standards Board in September 2010. It was revised in March 2018. Recuperado em:<<media/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/edconceptual-framework.pdf>>. Acesso em: 14 de maio de 2021.
- IASB. (2010). *Conceptual Framework* for financial reporting. London: IASB. Recuperada de <<https://people.unica.it/gianluigiroberto/files/2015/09/Conceptual-Framework-IASB-20101.pdf>>. Acesso em: 14 de maio de 2021.
- IASB. (2013). Discussion Paper DP/2013/1: A review of the *Conceptual Framework* for financial reporting. Recuperado de: <http://www.ifrs.org//media/project/conceptual-framework/discussion-paper/published-documents/dpconceptual-framework.pdf>>. Acesso em: 14 de maio de 2021.
- IASB. (2015). Exposure Draft ED/2015/3: *Conceptual Framework* for financial reporting. Recuperado de: [http://www.ifrs.org/->](http://www.ifrs.org/). Acesso em: 14 de maio de 2021.
- IASB. (2018a). *Conceptual Framework* for financial reporting. London: IASB.
- IASB. (2018b). Basis for Conclusions: *Conceptual Framework* for Financial Reporting. London: IASB.
- IASB/FASB (2004). Joint *Conceptual Framework* project: Attachment D. Recuperado em: <http://www.fasb.org/fasac/12_2004confwk.pdf>. Acesso em: 14 de maio de 2021.
- IASB/FASB (2006). Preliminary views on an improved *Conceptual Framework* for financial reporting: The objective of financial reporting and qualitative characteristics of decision-useful financial reporting information (Discussion Paper). Recuperado em: : : <<http://www.iasplus.com/agenda/framework-a.htm#dp>>. Acesso em: 14 de maio de 2021.
- IASB/FASB (2008). *Conceptual Framework* for financial reporting: The objectives of financial reporting and qualitative characteristics and constraints of decision-useful financial reporting information.
- IASB/FASB (2010). The objective of general-purpose financial reporting (Chapter 1). In IASB/FASB, *Conceptual Framework* for financial reporting (pp. 1–5). Recuperado em: <http://www.eifrs.ifrs.org/eifrs/files/136/conceptual%20fw%202010_130.pdf>. Acesso em: 14 de maio de 2021.

- IASC. International Accounting Standards Committee (IASC). (1989). Framework for the preparation and presentation of financial statements. London: IASC.
- IFAC. (2018). International Code of Ethics for Professional Accountants. Recuperado de: <<https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-restructured-code-19>>. Acesso em: 14 de maio de 2021.
- IFRS, Foundation. (2020). Consultation Paper on Sustainability Reporting, 2020. Recuperado em: <<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/sustainability-reporting/#published-documents>>. Acesso em: 12 junho 2023
- IFRS, International Financial Reporting Standards. (2022). Who we are. Recuperado de: <<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>>. Acesso em: 12 junho 2023
- IFRS, International Financial Reporting Standards. (2023a). IFRS S1. Sustainability *Disclosure* Standard. General Requirements for *Disclosure* of Sustainability-related Financial Information. Recuperado de: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2023/general-sustainability-related-disclosures/>>. Acesso em: 12 junho 2023.
- IFRS, International Financial Reporting Standards. (2023b). IFRS S2. IFRS S2 Climate-related Disclosures. Recuperado de: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2023/general-sustainability-related-disclosures/>>. Acesso em: 12 junho 2023.
- Ijiri, Y. (1975). Theory of accounting measurement. Sarasota, Fla.: American Accounting Association. Recuperado em 04 de janeiro de 2017, de:<<http://trove.nla.gov.au/work/21734674?Selectedversion=NBD453629>>. Acesso em: 5 fev. 2022.
- Inanga, E. L. and W. M.B. Schneider. (2005), 'The Failure of Accounting Research to Improve Accounting Practice: A Problem of Theory and Lack of Communication', *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, No. 3, pp. 227–248.
- International Accounting Standard Board (IASB); Financial Accounting Standard Board (FASB). (2010). Meeting 18th May 2010, Agenda paper 6(97) *Conceptual Framework: Objective and qualitative characteristics sweep issues from the ballot draft*.
- IPCC, 2022: Climate Change 2022: Impacts, Adaptation and Vulnerability. Contribution of Working Group II to the Sixth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change [H.-O. Pörtner, D.C. Roberts, M. Tignor, E.S. Poloczanska, K. Mintenbeck, A. Alegría, M. Craig, S. Langsdorf, S. Lösckhe, V. Möller, A. Okem, B. Rama (eds.)]. Cambridge University Press. Cambridge University Press, Cambridge, UK and New York, NY, USA, 3056 pp. Recuperado em: : : <<https://doi.org/10.1017/9781009325844>>. Acesso em: : 5 dez. 2022.
- Irineu, L. M., Pereira, A., Silva, A., Santana, A., Lima, F., & Santos, S. (2020). Análise de Discurso Crítica: conceitos-chave. *Campinas: Pontes*.
- Irish, R. (1968). The evolution of corporate accounting. In M. Chatfield, *Contemporary studies in the evolution of accounting thought* (pp. 57-85). Belmont, CA: Dickenson Publishing Company.
- Iudícibus, S., Niyama, J. K., da Silva, J. P., & Beuren, I. M. (2022). Influência da teoria da contabilidade no objetivo do relatório financeiro de finalidade geral. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 19(50), 8.

- Ivanova, M. (2016). Shareholder activism and the ethical harnessing of institutional investors: The unique case of ShareAction. *critical perspectives on international business*, 12(2), 189-214. Doi: <https://doi.org/10.1108/cpoib-09-2013-0032>
- Jacobs, T. (2019). The Dislocated Universe of Laclau and Mouffe: An Introduction to Post-Structuralist Discourse Theory, *Critical Review*, DOI: 10.1080/08913811.2018.1565731
- Jansson, A. (2020). Global financial reporting convergence: A study of the adoption of International Financial Reporting Standards by the Swedish accountancy profession. *Competition & change*, 24(5), 429-449.
- Johnson, L. T. (2004). The project to revisit the *Conceptual Framework*. The FASB report, 12.
- Jørgensen, S., Mjøs, A., & Pedersen, L. J. T. (2022). Sustainability reporting and approaches to materiality: tensions and potential resolutions. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(2), 341–361. Doi: <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-01-2021-0009>
- Jupe, R., & Funnell, W. (2015). Neoliberalism, consultants and the privatisation of public policy formulation: the case of Britain's rail industry. *Critical Perspectives on Accounting*, 29, 65-85.
- Karimaghaei, Z., & Kasmani, M. (2013). The representation of social actors in Top Notch 2A and 2B. *Asian Journal of Social Sciences and Humanities*, 2(1), 27-38.
- Keay, A. (2010). Shareholder primacy in corporate law: can it survive? Should it survive?. Recuperado em <<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/collsp30&div=25&id=&page=>>>. Acesso em: 5 fev. 2021.
- Kelly, M. (2001). *The divine right of capital: Dethroning the corporate aristocracy*. Berrett-Koehler Publishers.
- Kenedy, E. K. (2013). Curso básico de linguística gerativa. Editora Contexto. São Paulo.
- Kincaid, J. Peter; Fishburne, Robert P. Jr.; Rogers, Richard L.; and Chissom, Brad S. (1975). Derivation Of New Readability Formulas (Automated Readability Index, Fog Count And Flesch Reading Ease Formula) For Navy Enlisted Personnel. *Institute for Simulation and Training*. 56. Recuperado em : : <<https://stars.library.ucf.edu/istlibrary/56>>. Acesso em: 5 fev. 2021.
- Kirsch, R. J. (2006). The international accounting standards committee: A political history. Wolters Kluwer (UK) Limited.
- Koller, V., & Mautner, G. (2014). Computer applications in critical discourse analysis. In *Applying English Grammar*. (pp. 216-228). Routledge.
- Koehler, K. J., & Wilson, J. R. (1986). Chi-square tests for comparing vectors of proportions for several cluster samples. *Communications in Statistics-Theory and Methods*, 15(10), 2977-2990.
- Kothari, S. P., Ramanna, K., & Skinner, D. J. (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 246-286.
- KPMG. (2023). KPMG Survey of Sustainability Reporting. Big shift, small steps. Recuperado em : : <<https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html>>. Acesso em: 5 dez. 2023

- Kress, G., & Van Leeuwen, T. (1996). *The grammar of visual design*. London and New York: Routledge.
- Krzyżanowski, M. (2016). Recontextualisation of neoliberalism and the increasingly conceptual nature of discourse: Challenges for critical discourse studies. *Discourse & Society*, 27(3), 308-321.
- Kuh, T., Shepley, A., Bala, G., & Flowers, M. (2020). Dynamic materiality: Measuring what matters. Available at SSRN 3521035. Doi: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3521035>>.
- Laclau, E., & Mouffe, C. (1985). *Hegemony and Socialist Strategy* (London and New York).
- Lahlou, S. (2012). Text Mining Methods: An answer to Chartier and Meunier. In *Papers on Social Representations* (Vol. 20). Recuperado em: <<http://www.psych.lse.ac.uk/psr/>>. Acesso em: 20 de nov. de 2021.
- Laine, M. (2005). Meanings of the term ‘sustainable development’ in Finnish corporate disclosures. In *Accounting Forum* (Vol. 29, No. 4, pp. 395-413). No longer published by Elsevier.
- Lambert, R. (2010). Discussion of “Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting”. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 287-295.
- Lapa, A. B. (2008). A ação dialógica na Educação a Distância. *Revista Tecnologia e Sociedade*, 4(6).
- Laughlin, R. (1995). Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Doi: <https://doi.org/10.1108/09513579510146707/>
- Laughlin, R. (1995). Methodological themes Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(1), 63–87.
- Laughlin, R. (2007). Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting. *The British Accounting Review*, 39(4), 271-289. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.08.004/>.
- Laughlin, R. (2008). A *Conceptual Framework* for accounting for public-benefit entities. *Public Money and Management*, 28(4), 247-254.
- Laughlin, R. C., & Puxty, A. G. (1983). Accounting regulation: An alternative perspective. *Journal of Business Finance & Accounting*, 10(3), 451-479.
- Lemke, T. (2001). The birth of bio-politics: Michel Foucault's lecture at the College de France on neo-liberal governmentality. *Economy and Society*, 30(2), 190-207.
- Lennard, A. (2007). *Stewardship* and the Objectives of Financial Statements: A Comment on IASB's Preliminary Views on an Improved *Conceptual Framework* for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information 1. *Accounting in Europe*, 4(1), 51–66. Doi: <https://doi.org/10.1080/17449480701308774>
- Leung, W. S. W. (1996). The Inadequacy of Shareholder Primacy: A Proposed Corporate Regime that Recognizes Non-Shareholder Interests. *Colum. JL & Soc. Probs.*, 30, 587

- Libby, R. (1981), *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications* (Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1981)
- Lima, P. D. O. N. (2015). A representação de manifestantes e agentes públicos como atores sociais em textos sobre os protestos no Brasil em 2013. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Linguística da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa – PB. 92.p
- Linsley, P. M. (2017). The application of neo-Durkheimian institutional theory in accounting research (Doctoral dissertation, University of York).
- Lira da Silva, T. D., & Da Silva, E. M. (2013) Mas o que é mesmo *Corpus?*—Alguns Apontamentos sobre a Construção de Corpo de Pesquisa nos Estudos em Administração. *XXXVII Encontro da ANPAD*.
- Litosseliti, L. (Ed.). (2018). *Research methods in linguistics*. Bloomsbury Publishing.
- Llewellyn, S. (2007). Case studies and differentiated realities. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 4(1), 53-68.
- Llewellyn, S., & Milne, M. J. (2007). Accounting as codified discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Lowe, E. A., & Tinker, A. M. (1977). Siting the accounting problematic: towards an intellectual emancipation of accounting. *Journal of Business Finance & Accounting*, 4(3), 263-276. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.1977.tb00712.x>
- Lukka, K., & Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, organizations and society*, 35(4), 462-477.
- Macintosh, N. B., Shearer, T., Thornton, D. B., & Welker, M. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting, organizations and society*, 25(1), 13-50.
- Macve, R. (1997). *A Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Vision Tool or Threat?* New York & London: Garland.
- Maechler, S. (2022). Accounting for whom? The financialisation of the environmental economic transition. *New Political Economy*, 1-17. DOI: 10.1080/13563467.2022.2130222
- Magalhães, I. (2005). Introduction: critical discourse analysis. *DELTA: Documentação de Estudos em Linguística Teórica e Aplicada*, 21, 1-9.
- Magalhães, I., Martins, A. R., & de Melo Resende, V. (2017). *Análise de discurso crítica: um método de pesquisa qualitativa*. Scielo-Editora unb.
- Magalhães, I.; Rajagopalan, K. (Orgs.) D.E.L.T.A., 21 (Especial), 2005
- Magalhães, M. I. S. (1986). Por uma abordagem crítica e explanatória do discurso. *DELTA: Documentação e Estudos em Linguística Teórica e Aplicada*, 2(2).
- Magrini, A. (1990). A avaliação de impactos ambientais.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and decision-making research in auditing and accounting. *Accounting Perspectives*, 14(1), 1-50. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.09.003>

- Malsch, B., & Gendron, Y. (2011). Reining in auditors: On the dynamics of power surrounding an “innovation” in the regulatory space. *Accounting, Organizations and Society*, 36(7), 456–476.
- Manes-Rossi, F., Cohen, S., & Brusca, I. (2021). The academic voice in the EPSAS project. *Public Money & Management*, 41(6), 447-455.
- Manetti, G., Bellucci, M., & Oliva, S. (2021). Unpacking dialogic accounting: a systematic literature review and research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(9), 250-283. Doi: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4736>
- Marchand, P., & Ratinaud, P. (2012). L’analyse de similitude appliquée aux *corpus* textuels (septembre-octobre 2011). Actes des 11eme Journées internationales d’Analyse statistique des Données Textuelles. JADT, 2012, 687-699.
- Marshall, C., & Rossman, G. B. (2014). *Designing qualitative research*. Sage publications.
- Matos, E. B. S de., & Niyama, J. K. (2013). Perceived level of users of accounting information on the criteria for recognition, measurement and presentation in the IASB/FASB Exposure Draft-ED/2010/9-Leases. *Enfoque*, 32(2), 101.
- Mattessich, R. (1995), *Critique of Accounting. An Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, London.
- Mattessich, R., (1978). *Instrumental Reasoning and Systems Methodology: An Epistemology of the Applied and Social Sciences*. Riedal Publishing, Boston.
- Mautner, G. (2007). Mining large corpora for social information: The case of elderly. *Language in Society*, 36(1), 51–72. DOI: 10.1017/S0047404507070030
- Mautner, G. (2010). *Language and the market society: Critical reflections on discourse and dominance* (Vol. 2). Routledge. New York and London.
- Mautner, G. (2016). Checks and balances: How *corpus* linguistics can contribute to CDA. *Methods of critical discourse studies*, 3, 155-180.
- Mautner, G., & Rainer, F. (Eds.). (2017). *Handbook of business communication: Linguistic approaches* (Vol. 13). Walter de Gruyter GmbH & Co KG.
- McEnery, T. & Hardie, A. (2012). *Corpus linguistics: Method, theory and practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- McGreal, C., & Glaister, D. (2006). The tiny African State, the president’s playboy son and the \$35 m Malibu mansion’. *The Guardian, London*, 3.
- McPhail, K., & Adams, C. A. (2016). Corporate respect for human rights: meaning, scope, and the shifting order of discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 650-678. Doi: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2015-2241>
- McPhail, K., & Ferguson, J. (2016). The past, the present and the future of accounting for human rights. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 526-541.
- Media Transparency (2006). Attack on American free enterprise system: Background. Media Transparency. Recuperado em: Recuperado em: : : <www.mediatransparency.org/story.php?storyID=22>. Acesso em: 20 de nov. de 2021.

- Melo, I. F de. (2009). Análise do discurso e análise crítica do discurso: desdobramentos e intersecções. *Revista Eletrônica de Divulgação Científica em Língua Portuguesa, Lingüística e Literatura*, 11(5), 1-18
- Mendes, D., Fonseca, A. C. P. D., & Sauerbronn, F. F. (2020). Modes of ideology and coloniality in the accounting textbook. *Education Policy Analysis Archives*, 28, 99. <https://doi.org/10.14507/epaa.28.5061>
- Menezes, R. G., & Kraychete, E. S.. (2022). Desigualdade Global e Desenvolvimento. *Caderno CRH*, 35, e022001. Doi: <https://doi.org/10.9771/ccrh.v35i0.49040>
- Merkel-Davies, D. M., & Koller, V. (2012, September). ‘Metaphoring’ people out of this world: A Critical Discourse Analysis of a chairman's statement of a UK defence firm. In *Accounting Forum* (Vol. 36, No. 3, pp. 178-193). No longer published by Elsevier. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.02.005>
- Mignolo, W. (2008). Desobediência epistêmica: a opção descolonial e o significado de identidade em política. *Cadernos de Letras da UFF–Dossiê: Literatura, língua e identidade*, 34, 287-324.
- Mignolo, W. D. (2014). Further thoughts on (de) coloniality. *Postcoloniality-decoloniality-black critique: Joints and fissures*, 21-52.
- Miller, A. (2018) Text Mining Digital Humanities Projects: Assessing Content Analysis Capabilities of Voyant Tools, *Journal of Web Librarianship*, 12:3, 169-197, Recuperado em: <<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/19322909.2018.1479673>. Acesso em: 20 de nov. de 2021.
- Mills, D. Q. (2002). *Buy, lie, and sell high: how investors lost out on Enron and the Internet bubble*. FT Press.
- Mitchell, A., Sikka, P., & Willmott, H. (2001). Policing knowledge by invoking the law: critical accounting and the politics of dissemination. *Critical perspectives on Accounting*, 12(5), 527-555.
- Mizruchi, M. S. (2004). Berle and Means revisited: The governance and power of large US corporations. *Theory and Society*, 33(5), 579-617.
- Modell, S. (2015). Theoretical triangulation and pluralism in accounting research: a critical realist critique. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1138-1150
- Molisa, P. (2011). A spiritual reflection on emancipation and accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(5), 453–484.
- Moonitz, M. (1961). *The basic postulates of accounting*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Research Study No. 1.
- Morales, J., Gendron, Y., & Guénin-Paracini, H. (2014a). State privatization and the unrelenting expansion of neoliberalism: The case of the Greek financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 423-44
- Morales, J., Gendron, Y., & Guénin-Paracini, H. (2014b). The construction of the risky individual and vigilant organization: A genealogy of the fraud triangle. *Accounting, Organizations and Society*, 39(3), 170-194.

- Moreira, M. C. D. A., & Pinhão, F. (2018). Representaciones Discursivas Sobre Experimentación Didáctica de Maestrandos En Enseñanza de las Ciencias. *Ensaio Pesquisa em Educação em Ciências (Belo Horizonte)*, 20.5.
- Most, K. S. (1982), *Accounting Theory* (2nd Edition), Grid Publishing Inc, Columbus, Ohio.
- Mouffe, C. (2013). *Agonistics: Thinking the World Politically*, Verso, Londres.
- Mouffe, C.. (2005). Por um modelo agonístico de democracia. *Revista de Sociologia e Política*, (25), 11–23. Doi: <https://doi.org/10.1590/S0104-44782005000200003>
- Mozes, H. A. (1992), ‘A Framework for Normative Accounting Research’, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 11, No. 1, pp. 93–104.
- Mrema, E., & Craig, D. (2022). The TNFD Nature-related Risk & Opportunity Management and Disclosure Framework Beta v0.1. Recuperado de: <https://tnfd.global/wp-content/uploads/2022/03/220321-TNFD-framework-beta-v0.1-FINAL.pdf>. Acesso em 18 de janeiro de 2023.
- Muchlinski, P. (2012). Implementing the new UN corporate human rights framework: Implications for corporate law, governance, and regulation. *Business Ethics Quarterly*, 22(1), 145-177. Doi: <https://doi.org/10.5840/beq20122218>
- Murphy, T., O'Connell, V., & Ó hÓgartaigh, C. (2013). Discourses surrounding the evolution of the IASB/FASB *Conceptual Framework*: What they reveal about the “living law” of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 38(1), 72-91.
- Nace, T. (2003). Superpowers: the corporation acquires nine powerful attributes. *Gangs of America: The Rise of Corporate Power and the Disabling of Democracy*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers.
- Nascimento, J. P B., Sauerbronn, F. F., Campos, C. L. O., & dos Reis Bernardo, D. C. (2020). Entre o Técnico e Político: A Argumentação em uma Audiência Pública Sobre as Pedaladas Fiscais/From Technician to Politician: Argumentation in A Public Hearing on Pedaladas Fiscais. *Revista FSA (Centro Universitário Santo Agostinho)*, 17(5), 132-156.
- Negash, M. (2012). IFRS and environmental accounting. *Management Research Review*, 35(7), 577–601. Doi: <https://doi.org/10.1108/01409171211238811>
- Nelson, K. K., Price, R. A., & Rountree, B. R. (2008). The market reaction to Arthur Andersen's role in the Enron scandal: Loss of reputation or confounding effects?. *Journal of Accounting and Economics*, 46(2-3), 279-293.
- Nepomuceno, V. (2011). Interesses por detrás de IASC. *Teuken Bidikay-Revista Latinoamericana de Investigación en Organizaciones, Ambiente y Sociedad*, 2(2), 18-36.
- Niyama, J. K. *Contabilidade Internacional*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010, 178p.
- Niyama, J. K. *et al* (org.). (2014). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 38-66.
- Niyama, J. K. Rodrigues Júnior, J. R. N; Espiridião, L. D.; Aragão, V. M. C. (1999). Princípios contábeis europeus e brasileiros: uma abordagem comparativa. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 2(1).
- Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2021). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas. (4), 2- 253.

- Nobes, C; Parker, R. (2010). *Comparative International Accounting*. 11 ed. England: Person. 637p.
- Norman, F. (1989). *Language and power*. London and New York: Longman.
- Novodvorski, A. (2013). Representação de atores sociais. In: Magalães, C. *Representação social em corpus de tradução e mídia*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 13-48
- Novodvoski, A., Otoni, M., & Lima, M. (2014). A recontextualização do ensino de espanhol no Brasil na linguagem jornalística: uma análise crítico-discursiva da representação de atores sociais. *OTONI, MAR; LIMA, MC Discursos: Identidades e letramentos. Abordagens da Análise do Discurso Crítica*. Cortez Editora.
- O'Connell, V. (2007). Reflections on *stewardship* reporting. *Accounting Horizons*, 21(2),
- OECD (2003). White Paper on Corporate Governance in Southeast Europe.
- OECD. (2018). *Social Mobility 2018*.
- Offe, C. (1984). Competitive party democracy and the Keynesian welfare State. In *Contradictions of the welfare state*. Ilutchinson, London.
- Oh, C. H., Park, J. H., & Ghauri, P. N. (2013). Doing right, investing right: Socially responsible investing and shareholder activism in the financial sector. *Business Horizons*, 56(6), 703-714.
- Olson, M. (2009). *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*, Second Printing with a New Preface and Appendix(Vol. 124). Harvard University Press. Doi: <https://doi.org/10.2308/acch.2007.21.2.215>
- Orlandi, E. P. (1983). *A Linguagem e seu Funcionamento*, Ed. Brasiliense, São Paulo.
- Owen, D. (Ed.) (1992), *Green Reporting: Accountancy and the Challenge of the Nineties*, Chapman & Hall, London
- OXFAM. (2001). Extractive sectors and the poor. *Oxfam America*. NY.
- Paes De Paula, A. P. (2007). Guerreiro Ramos: resgatando o pensamento de um sociólogo crítico das organizações. *Organizações & Sociedade*, 14(40), 169–188.
- Paía Consulting. (2023). Demystifying the double materiality debate. Recuperado de: <https://paiiconsulting.com.sg/demystifying-the-double-materiality-debate/>. Acesso em: 10 de nov. de 2023.
- Paton, W.A. and Littleton, A.C., (1940). *An introduction to corporate accounting standards*. Chicago, IL: American Accounting Association, Monograph No. 3.
- Patricia, E., De, R., Azevedo, S., Cristiane, A., de Lima, S., Ferreira, M., Tavares, N., & Rodrigues, R. N. (2018). Lobbying na regulação contábil: um estudo bibliométrico nos principais periódicos internacionais no período de 2002 a 2015. Lobbying in accounting regulation: a bibliometric study in major international journals from 2002 TO 2015. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 6(1), 62–82. Doi: <<https://doi.org/10.18405/recfin20180104>>.
- Patton, M. Q. (2014). *Qualitative research & evaluation methods: Integrating theory and practice*. Sage publications.

- Partington, A. (2004). Corpora and discourse, a most congruous beast. *Corpora and discourse*, 1, 11-20.
- Pelger, C. (2016). Practices of standard-setting—An analysis of the IASB's and FASB's process of identifying the objective of financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 50, 51-73. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.10.001>
- Pelger, C. (2020). The return of *stewardship*, reliability and prudence—a commentary on the IASB's new *Conceptual Framework*. *Accounting in Europe*, 17(1), 33-51.
- Pelger, C., & Spiess, N. (2017). On the IASB's construction of legitimacy—the case of the agenda consultation project. *Accounting and Business Research*, 47(1), 64-90.
- Peltzman, S. (1976). Toward a more general theory of regulation. *The Journal of Law and Economics*, 19(2), 211-240.
- Pereira, A. da S., Teixeira, L. M. S, Sales Pereira, R. O Discurso. In: Irineu, L. M., Pereira, A., Silva, A., Santana, A., Lima, F., & Santos, S. (2020). *Análise de Discurso Crítica: conceitos-chave*. Ed. Pontes. Campinas.
- Perez, R. D. S. M. (2011). Ideologia em alocações do imperador do Japão: uma análise crítica com base em Thompson. *Estudos Japoneses*, (31), 177-192.
- Peters, G. (2011). A praxiologia culturalista de Anthony Giddens. *Teoria & Pesquisa: Revista de Ciência Política*, 20(2).
- Petrick, JA e Scherer, RF (2003), "The Enron Scandal and the Neglect of Management Integrity Capacity", *American Journal of Business*, Vol. 18 No. 1, pp. 37-50. <https://doi.org/10.1108/19355181200300003>
- Pew Research Center. (2020). More than half of U.S. households have some investment in the stock market. In: Parker, K. & Fry, R. Recuperado de: <https://www.pewresearch.org/short-reads/2020/03/25/more-than-half-of-u-s-households-have-some-investment-in-the-stock-market/>
- Piketty, T. (2020). *Capital and ideology*. Great Britain, Belknap: Harvard.
- Pires da Silva, J. (2014). *Análise da percepção dos usuários da informação contábil sobre a proposta de revisão da estrutura conceitual do IASB*. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Contabilidade e Controladoria da Universidade de Brasília, UnB. DF, Brasília.
- Pires da Silva, J. (2018). *Influência da Teoria da Contabilidade na Estrutura Conceitual do IASB: uma análise histórica, comparativa e interpretativa*. (Tese de Doutorado). Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Contabilidade e Controladoria da Universidade de Brasília, UnB. DF, Brasília.
- Piron, M., Lebart, L., & Morineau, A. (1995). *Statistique exploratoire multidimensionnelle*. Paris.
- Portugal, C. I. (2020). Entre Parênteses. *Revista Brasileira de Administração Política*, 13(1), 94–100.
- Posner, R. A. (1974). Theories of economic regulation (No. w0041). National Bureau of Economic Research

- Powell, L. F. (1971). Attack on American free enterprise system. Memorandum to Eugene B. Sydnor, August 23, 1971.
- Prebor, G (2023). When feminism meets social networks. *Library Hi Tech*, emerald.com. Doi: <https://doi.org/10.1108/LHT-02-2021-0074>.
- Quinche-Martín, F. L., & Cabrera-Narváez, A. (2020). Exploring the potential links between social and environmental accounting and political ecology. *Social and Environmental Accountability Journal*, 40(1), 53-74. Doi: 10.1080/0969160X.2020.1730214
- Ramalho, V. C. V. S. (2005). Constituição da Análise de Discurso Crítica: um percurso teórico-metodológico. *Signótica*, 17(2), 275-298.
- Ramalho, V., & Resende, V. (2011). Campinas–Sp: Pontes, 2011. 194p. *Cadernos de Linguagem e Sociedade*, 12, 2.
- Ramanna, K. (2018). Unreliable accounts: How regulators fabricate conceptual narratives to diffuse criticism. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 12(2), 81–151. <https://doi.org/DOI: 10.1515/ael-2021-0002>
- Ramos, A. G. (1954). Cartilha brasileira do aprendiz de sociólogo: prefácio a uma sociologia nacional. Cândido Mendes Júnior. Rio de Janeiro.
- Ramos, A. G. (1957). Introdução crítica à sociologia brasileira. UFRJ. Rio de Janeiro.
- Ramos, A. G. (1970). A Nova Ignorância e o Futuro da Administração Pública na América Latina*. *Revista de Administração Pública*, 4(2), 7–45.
- Ramos, A. G. (1983). A modernização em nova perspectiva: em busca do modelo da possibilidade. *Revista de Administração Pública*, 17(1), 5-a.
- Ramos, A. G. (1981). The New Sciences Organizations: A Reconceptualization of the Wealth of Nations.
- Rashidi, N., & Ghaedsharafi, S. (2015). An Investigation into the culture and social actors representation in summit series ELT textbooks within van Leeuwen’s 1996 framework. *Sage Open*, 5(1), 2158244015576054.
- Ravenscroft, S., & Williams, P. F. (2009). Making imaginary worlds real: The case of expensing employee stock options. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 770-786.
- Rear, D. (2013). Laclau and Mouffe’s discourse theory and Fairclough’s critical discourse analysis: An introduction and comparison. *Unpublished paper*, 1, 26.
- Resende, V. D. M. (2019). Decolonizar os estudos críticos do discurso. *Campina: Pontes Editores*.
- Resende, V. D. M., & Ramalho, V. (2006). Análise de discurso crítica. *São Paulo: Contexto*, 2009.
- Resende, V. De Melo, & Ramalho, V. C. V. S. (2004). Análise de discurso crítica, do modelo tridimensional à articulação entre práticas: implicações teórico-metodológicas. *Linguagem em (Dis) curso*, 5(1), 185-208.
- Ribeiro, A. M., Bellen, H. M. V., & Carvalho, L. N. G. D. (2011). Regulamentar faz diferença? O caso da evidenciação ambiental. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22, 137-154.

- Richard, J. (2017). The need to reform the dangerous IFRS system of accounting. *Accounting, Economics and Law*, 7(2), 93–103. <https://doi.org/10.1515/AEL-2017-0017/MACHINEREADABLECITATION/RIS>
- Robinson, P., & Walker, R. G. (1993). A critical assessment of the literature on political activity and accounting regulation. *Journal of Accounting Regulation*, 7, 3-40
- Robson, K. (1994). The discourse on inflation accounting. *European Accounting Review*, 3(2), 195e214. Doi: <https://doi.org/10.1080/09638189400000018>.
- Robson, K., Willmott, H., Cooper, D., & Puxty, T. (1994). The ideology of professional regulation and the markets for accounting labour: Three episodes in the recent history of the UK accountancy profession. *Accounting, Organizations and Society*, 19(6), 527-553.
- Rockwell, G., & Sinclair, S. (2022). *Hermeneutica: Computer-assisted interpretation in the humanities*. mit Press.
- Rodrigues-Júnior, A. S. (2009). Análise crítica do discurso: modismo, teoria ou método?. *Revista Brasileira de Linguística Aplicada*, 9, 99-132.
- Rosenfield, P. (2006). *Contemporary Issues in Financial Reporting: A user-oriented approach*. Routledge.
- Sachs, I. (1993). Estratégias de transição para o século XXI. *Para pensar o desenvolvimento sustentável*. São Paulo: Brasiliense, 29-56.
- Salles, H. K. D., & Dellagnelo, E. H. L. (2019). Critical Discourse Analysis as a theoretical-methodological alternative for organizational studies: an example of representational meaning analysis. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(90), 414-434. DOI 10.1590/1984-9260902
- Salviati, M. E. (2020). Manual do aplicativo Iramuteq. 2017.
- Sánchez, L. E. (2020). Avaliação de impacto ambiental: conceitos e métodos. Oficina de textos.
- Santos, J. de O. (2015). Relações entre fragilidade ambiental e vulnerabilidade social na susceptibilidade aos riscos. *Mercator (fortaleza)*, 14(2), 75–90. Doi: <<https://doi.org/10.4215/RM2015.1402.0005>>.
- Santos, M. (2008). A urbanização brasileira. 1. reimpr. *São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo*, 19-31.
- Sardeiro, L. D. S. M., & de Faria Bilhim, J. A. (2021). Normatização Contábil dos Riscos Climáticos: um ensaio sobre a atuação no interesse público do IASB. *Brazilian Journal of Development*, 7(5), 45050-45078.
- Sardeiro, L. da S. M., & Souza, P. V. S. de. (2021). A Normatização Contábil Sob o Enfoque Ambiental Mediada pela Auditoria na Mineração: uma análise crítica na perspectiva Miltoniana e Freireana. *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo Do Conhecimento*, 2(5), 40–70. Recuperado em : : <<https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/normatizacao-contabil>>. Acesso em: 10 maio de 2022.
- SASB. (2023). About us: Connect business and investors on the financial effects of sustainability. Recuperado de: <https://sasb.org/about/>. 1 de nov. de 2023.

- Sauerbronn, F. F., Ayres, R. M., & Lourenço, R. L. (2017). Perspectivas pós-coloniais e decoloniais: Uma proposta de agenda de pesquisa em contabilidade no Brasil. *Custos e@ gronegócios online*, 13(3), 120-148.
- Sauerbronn, F. F., Ayres, R. M., da Silva, C. M., & Lourenço, R. L. (2021). Decolonial studies in accounting? Emerging contributions from Latin America. *Critical Perspectives on Accounting*, 102281. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102281>
- Saussure, F de. (2008). *Curso de linguística geral*. 28Ed. Editora Cultrix. São Paulo, SP.
- Schatke, Rudolph W. "An analysis of Accounting Principles Board statement no. 4." *The Accounting Review* 47.2 (1972): 233-244.
- Schmidt, M. (2018). A Note on the Proprietary and Entity Perspectives in Financial Statements: The Implications for two Current Controversial Issues. *Accounting in Europe*, 15(1), 134-147. Doi: <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1430368>.
- Senter, R. J., & Smith, E. A. (1967). Automated readability index (pp. 1-14). Technical report, DTIC document.
- Shenkin, M., & Coulson, A. B. (2007). *Accountability through activism: learning from Bourdieu*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 297-317.
- Shiroma, E. O., Campos, R. F., & Garcia, R. M. C. (2005). Decifrar textos para compreender a política: subsídios teórico-metodológicos para análise de documentos. *perspectiva*, 23(2), 427-446. <https://doi.org/10.5007/%x>
- Sikka, P. (2001). Regulation of accountancy and the power of capital: some observations. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(2), 199-211.
- Silva Júnior, A. S. da, Pinheiro, G. C. & Nascimento, I. de S. (2020) In: Irineu, L. M., Pereira, A., Silva, A., Santana, A., Lima, F., & Santos, S. (2020). Análise de Discurso Crítica: conceitos-chave. *Campinas: Pontes*.
- Sinclair, J., & Sinclair, L. (1991). *Corpus, concordance, collocation*. Oxford University Press, USA.
- Sinclair, S, & Rockwell, G (2020). Voyant-tools. *Информационные системы*, ojs.iculture.spb.ru, Recuperado em: : : <<http://ojs.iculture.spb.ru/index.php/systems/article/view/5>. Acesso: 10 maio de 2022.
- Sinclair, S. & G. Rockwell. (2023). *Voyant Tools*. Retrieved October 11, 2023, from <https://voyant-tools.org/?view=Cirrus&corpus=f6ff4fd91b4a3deaf2678b5998fe74b0>>. Acesso em: 3 de nov. de 2023.
- Sinclair, S., & Rockwell, G. (2015). Text analysis and visualization: making meaning count. *A new companion to digital humanities*, 274-290.
- Sinclair, S.; Rockwell, G. (2012). Teaching computer-assisted text analysis: Approaches to learning new methodologies. In *Digital Humanities Pedagogy: Practices, Principles, and Politics*; Open Book Publishers: Cambridge, UK, 241-263
- Singer, O. (2016). Policy Communities and Discourse Coalitions. *Http://Dx.Doi.Org/10.1177/107554709001100404*, 11(4), 428-458. <https://doi.org/10.1177/107554709001100404>

- Smith, A., Tennent, K. D., & Russell, J. (2018). Berle and Means's the Modern Corporation and Private Property: The Military Roots of a Stakeholder Model of Corporate Governance. *Seattle UL Rev.*, 42, 535.
- Solomons, D. (1998). The FASB's *Conceptual Framework*: An evaluation. *Journal of Accountancy*, 161(6), 114–124.
- Souza, M. A. R., Wall, M. L., Thuler, A. C. D. M. C., Lowen, I. M. V., & Peres, A. M. (2018). The use of IRAMUTEQ software for data analysis in qualitative research*. *Revista Da Escola de Enfermagem*, 52. Doi: <https://doi.org/10.1590/S1980-220X2017015003353>
- Spence, C. (2009). Social accounting's emancipatory potential: A Gramscian critique. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), 205–227. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.06.003>
- Stamp, E., (1980). *Corporate Reporting: Its Future Evolution*. Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Staubus, G. J. (1961). *A theory of accounting to investors*. Berkeley: University of California Press.
- Staubus, G. J. (1989). Cash flow accounting and liquidity: Cash flow potential and wealth. *Accounting and Business Research*, 19(74), 161-169.
- Staubus, G. J. (2013). *The decision usefulness theory of accounting: A limited history*. Routledge.
- Stenka, R. (2021). Beyond intentionality in accounting regulation: Habitual strategizing by the IASB. *Critical Perspectives on Accounting*, 102294.
- Stenka, R., & Jaworska, S. (2019). The use of made-up users. *Accounting, Organizations and Society*, 78, 101055
- Stigler, G. J. (1971). The theory of economic regulation. *The Bell journal of economics and management science*, 3-21
- Stiglitz (2020). *Conquering the Great Divide*. Recuperado de: Recuperado em: : : <<https://www.imf.org/en/Publications/fandd/issues/2020/09/COVID19-and-global-inequality-joseph-stiglitz>>. Acesso em: 5 de fev. de 2022.
- Stiglitz, J. E. (2010). *The Stiglitz Report, Reforming the international monetary and financial systems in the wake of the global crisis*. New York: The New Press.
- Stiglitz, J. E., Sen, A., & Fitoussi, J. P. (2009). *Report by the commission on the measurement of economic performance and social progress*. Recuperado de: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/8131721/8131772/Stiglitz-Sen-Fitoussi-Commission-report.pdf>>. Acesso em: 5 de fev. de 2022.
- Stout, L. A. (2012a). New Thinking on" Shareholder Primacy". *Accounting, Economics, and Law*, 2(2).
- Stout, L. A. (2012b). *The shareholder value myth: How putting shareholders first harms investors, corporations, and the public*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers
- Stubbs, M. (1996) *Text and corpus analysis*. Oxford: Blackwell.
- Stubbs, M. (2001). Texts, corpora, and problems of interpretation: A response to Widdowson. *Applied linguistics*, 22(2), 149-172.

- Stubbs, M. (2004). Language corpora. *The handbook of applied linguistics*, 106-132.
- Subramaniam, N. (2018). Agency theory and accounting research: Emergent conceptual and empirical issues. In *Methodological issues in accounting research: Theories and methods* (No. 5, pp. 58-84). Spiramus Press.
- Sunder, S. (1975). Stock price and risk related to accounting changes in inventory valuation. *The Accounting Review*, 50(2), 305-315.
- Sutton, D. (2011). *Conceptual Framework Coherence: Why And How*. Available at SSRN 2028740.
- Sutton, D. B., Cordery, C. J., & van Zijl, T. (2015). The purpose of financial reporting: The case for coherence in the *Conceptual Framework* and standards. *Abacus*, 51(1), 116-141.
- Sutton, T. G. (1984). Lobbying of Accounting Standards-Setting Bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian Analysis. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 9, No. 1, p. 81–95.
- Tashakkori, A., & Creswell, J. W. (2007). The new era of mixed methods. *Journal of mixed methods research*, 1(1), 3-7.
- Tashakkori, A., & Teddlie, C. (2003). The past and future of mixed methods research: From data triangulation to mixed model designs. *Handbook of mixed methods in social and behavioral research*, 671, 701.
- Tavares, M. F. N. (2016). Fatores determinantes do sucesso de lobbying na norma de receitas: análise das etapas mais prováveis de influência sobre os Boards. (Tese de Doutorado). Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa. Recuperado de: <http://icts.unb.br/jspui/handle/10482/21298>. Acesso em: 5 de fev. de 2022.
- Tavares, M. F. N., dos Anjos, L. C. M., & Paulo, E. (2014). Contribuições enviadas ao IASB/FASB referentes à Revisão do Draft de Reconhecimento de Receitas. *Contextus–Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 12(3), 35-63.
- Tavares, M. F. N., Marques dos Anjos, L. C., & E. Paulo (2014). Contribuições enviadas ao IASB/FASB referentes à Revisão do Draft de Reconhecimento de Receitas. *Contextus Revista Contemporânea de Economia E Gestão*. Vol. 12, No. 3, p. 35–63.
- Tavares, R. C de Lima & Resende, V. de Melo (2021). Da necessária coerência entre ontologia, epistemologia e metodologia. *Revista DisSoL–Discurso, Sociedade e Linguagem*, (13).
- Tavares, R. C. De Lima, & Resende, V. De Melo (2021). Da necessária coerência entre ontologia, epistemologia e metodologia. *Revista dissol-Discurso, Sociedade e Linguagem*, (13).
- Thompson, J. B. (1984). *Studies in the Theory of Ideology*. Univ of California Press.
- Thomson, I. (2015). ‘But does sustainability need capitalism or an integrated report’ a commentary on ‘The International Integrated Reporting Council: A story of failure’ by Flower, J. *Critical perspectives on accounting*, 27, 18-22. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.003>

- Tinker, A. (1984a). Theories of the state and the state of accounting: economic reductionism and political voluntarism in accounting regulation theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 3(1), 55-74.
- Tinker, A. M. (1980). Towards a political economy of accounting: an empirical illustration of the Cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 147-160.
- Tinker, A. M., Merino, B. D., & Neimark, M. D. (1982). The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 167-200.
- Tinker, T. (1985). Paper prophets: A social critique of accounting. London: Holt, Rinehart and Winston.
- Tinker, T. (Ed.), (1984b). Social accounting for corporations: Private enterprise versus the public interest. New York: Markus Wiener.
- Tinker, T., & Carter, C. (2003). Spectres of accounting: Contradictions or conflicts of interest?. *Organization*, 10(3), 577-582.
- Tinker, T., & Gray, R. (2003). Beyond a critique of pure reason: from policy to politics to praxis in environmental and social research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(5), 727-761. Doi: <https://doi.org/10.1108/09513570310505952>
- Tognini-Bonelli, E. (2001). *Corpus linguistics at work*. *Corpus Linguistics at Work*, 1-236.
- Tower, G. (1993). A public *accountability* model of accounting regulation. *The British Accounting Review*, 25(1), 61-85.
- Tregidga, H., Milne, M., & Kearins, K. (2014). (Re) presenting ‘sustainable organizations’. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 477-494. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.10.006>.
- Turner, L., & Weirich, T. R. (2023). Expanding the Concept of Materiality to Environmental, Social, and Governance: Audit Issues and Implications. *Current Issues in Auditing*, 17(1), A50-A58. Doi: <https://doi.org/10.2308/CIJA-2022-010>.
- Uottawa University. World Legal System. Recuperado de: : < <https://www.juriglobe.ca/eng/syst-demo/index-tableau.php> >. Acesso de 13 de mai. de 2021.
- Uysal, N., & Tsetsura, K. (2015). Corporate governance on stakeholder issues: Shareholder activism as a guiding force. *Journal of Public Affairs*, 15(2), 210-219.
- Van Dijk, T. A. (1985). Handbook of discourse analysis. In *Discourse and dialogue*.
- Van Dijk, T. A. (2012). Discurso e contexto: uma abordagem sociocognitiva. Ed. Contexto. São Paulo – SP, 333 p.
- Van Dijk, T. A. (2017). *Discourse and power*. Bloomsbury Publishing.
- Van Dijk, T. A. (Ed.). (1997). *Discourse as structure and process* (Vol. 1). Sage.
- Van Leeuwen, T. (1993). Language and representation: the recontextualization of participants, activities and reactions', unpub. PhD, University of Sydney.

- Van Leeuwen, T. (1997). A representação dos actores sociais. In: Pedro, E. (org). *Análise Crítica do Discurso: uma perspectiva sociopolítica e funcional*. Lisboa: Caminho, 169-222.
- Van Leeuwen, T. (2000). The Construction of Purpose in Discourse. In S. Sarangi & M.Coulthard (Eds.), *Discourse and Social Life* (pp. 62-82). London: Longman. Doi: <https://www.doi.org/10.4324/9781315838502>.
- Van Leeuwen, T. (2008). *Discourse and Practice*. Oxford: Oxford University Press. Doi: <https://www.doi.org/10.1093/acprof:oso/9780195323306.001.000>.
- Van Leeuwen, T. (2009). Critical discourse analysis. *Discourse, of course: An overview of research in discourse studies*, 277-292.
- Van Leeuwen, T. (2013). The representation of social actors. In *Texts and practices* (pp. 41-79). Routledge.
- Van Leeuwen, T. (2014). Critical discourse analysis and multimodality. *Contemporary critical discourse studies*, 281-295.
- Vatter, W. J. (1963). Postulates and principles. *Journal of Accounting Research*, 179-197.
- Veraszto, E. V., Camargo, E. P., Camargo, J. T. F., Simon, F. O., & Miranda, N. A. (2018). Evaluation of concepts regarding the construction of scientific knowledge by the congenitally blind: an approach using the correspondence analysis method. *Ciênc. Educ.*, 24(4), 837-857.
- Vieira, V., & Resende, V. D. M. (2016). Análise de discurso (para a) crítica: o texto como material de pesquisa. *Campinas: Pontes*, 2, 7-196.
- Vijayarani, S., & Janani, R. (2016). Text mining: open source tokenization tools-an analysis. *Advanced Computational Intelligence: An International Journal (ACII)*, 3(1), 37-47. DOI:10.5121/acii.2016.3104
- Vinnari, E., & Laine, M. (2017). The moral mechanism of counter accounts: The case of industrial animal production. *Accounting, Organizations and Society*, 57, 1-17. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.01.002>.
- Ward, K., & England, K. (2007). Introduction: reading neoliberalization. *Neoliberalization: States, networks, peoples*, 1-22.
- Watts, R.L. and Zimmerman, J.L., 1979. The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses. *Accounting review*, pp.273-305.
- Williams, P. F., & Ravenscroft, S. P. (2015). Rethinking decision usefulness. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 763-788.
- Williams, W. (2022). Timeline of U.S. Stock Market Crashes. Investopedia. Recuperado em: <<https://www.investopedia.com/timeline-of-stock-market-crashes-5217820>>. Acesso em: 1 de nov. de 2023.
- Wodak, R. (2003). De qué trata el análisis crítico del discurso (ACD). Resumen de su historia, sus conceptos fundamentales y sus desarrollos. *Métodos de análisis crítico del discurso*, 17-34.
- Wodak, R., & Meyer, M. (Eds.). (2015). *Methods of critical discourse studies*. Sage.

- Wodak, R., & van Leeuwen, T. (1999). Legitimizing Immigration Control: A discourse-historical analysis. *Discourse Studies*, 1(1), 83-119. Doi: <https://doi.org/10.1177/1461445699001001005>
- World Inequality Report (2018). The World Inequality Report. WIR2018.WID.WORLD, WID. World.
- Young, J. J. (1994). Outlining regulatory space: Agenda issues and the FASB. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), 83–109.
- Young, J. J. (1995). Getting the accounting “right”: Accounting and the savings and loan crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1), 55–80.
- Young, J. J. (2003). Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 621-638.
- Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 579-600.
- Zappellini, M. B., & Feuerschütte, S. G. (2015). O uso da triangulação na pesquisa científica brasileira em administração. *Administração: ensino e pesquisa*, 16(2), 241-273.
- Zeff, S. A. (1971), ‘Forging Accounting Principles in Five Countries’, Stipes Publishing, Champaign.
- Zeff, S. A. (1999). The evolution of the *Conceptual Framework* for business enterprises in the United States. *The Accounting Historians Journal*, 26(2), 89-131.
- Zeff, S. A. (2012). The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. *The accounting review*, 87(3), 807-837.
- Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, 43(4), 262-327.
- Zeff, S. A. (2016). The Trueblood Study Group on the objectives of financial statements (1971–73): A historical study. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(2), 134–161.
- Zeff, S. A. (2018). The omnipresent influence of the SEC in the work of the Accounting Principles Board, 1959–1973. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(3), 254-263.
- Zeff, S. A., & Dyckman, T. R. (2020). Accounting and Business Research: the first 50 years, 1970–2019. *Accounting and Business Research*, 50(4), 360-395.
- Zeff, S. A.. (2014). A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(spe), 300–320. Doi: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201400040>.
- Zhang, E., & Andrew, J. (2016). Rethinking China: Discourse, convergence and fair value accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 36, 1-21.
- Zhang, Y., & Andrew, J. (2014). Financialisation and the *Conceptual Framework*. *Critical perspectives on accounting*, 25(1), 17-26. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.09.002>.
- Zhang, Y., & Andrew, J. (2022). Financialisation and the *Conceptual Framework*: An update. *Critical Perspectives on Accounting*, 88, 102322.
- Zwan, N. van der. (2014). Making sense of financialization. *Socio-Economic Review*, 12(1), 99–129. Doi: <https://doi.org/10.1093/ser/mwt020>.

APÊNDICE

Este apêndice tem como propósito fornecer dados adicionais à metodologia. Diante disso, acrescentamos que esta tese utilizou o processo de *text mining* para extração, recuperação, processamento da linguagem natural para posterior categorização, clusterização e geração do conhecimento. Vijayarani & Janani (2016, p. 37) definem que a “mineração de texto é usada para extrair informações, conhecimentos ou padrões interessantes de documentos não estruturados de diferentes fontes”.

Após a extração dos textos do sítio do normatizador, realizamos a transcrição das questões, sendo na etapa seguinte realizada a padronização de termos similares e a junção de palavras compostas no pré-processamento do texto. Em seguida, são realizadas diversas rodadas de processamento no software Iramuteq com o propósito de verificar: se o *corpus* é suficiente para um aproveitamento superior à 75% dos termos léxicos; se existem termos similares ainda passíveis de padronização; se existem outros eventuais erros (ortográficos, digitação e/ou de interpretação). Os dados da investigação foram armazenados em: Sardeiro, L. da S. M. (2023). Dados da Pesquisa Iramuteq Primazia do Investidor. Mendeley Data, V1, doi: 10.17632/8dhjp85z7n.1

A estatística de distribuição X^2 também nomeada de teste de independência de X^2 , tem como propósito avaliar a relação entre duas variáveis qualitativas. Desse modo, os valores observados na amostra são comparativamente avaliados em relação a uma tabela de contingências. (Barbetta, Reis & Bornia, 2004). Para tanto são realizados testes de homogeneidade e de independência das variáveis em relação à sua distribuição na amostra. Assim como são realizados testes de aderência para estimar se a amostra é resultante de uma suposta distribuição de probabilidade (Koehler & Wilson, 1986, Morettin & Bussab, 2017).

Já a Análise Fatorial de Correspondência é um tipo de análise multivariada, que visa “ordenar e reduzir o número de variáveis correlacionadas entre si, através da geração de fatores, que associados aos autovalores denominam-se componentes principais”. (Chaib & Chaib Filho, 2015, p. 1). A abordagem utilizada no IRAMUTEQ é de linha francesa considerada um avanço em relação a análise de componentes principais, sendo caracterizada como análise multidimensional. A partir de uma matriz composta por indivíduos e variáveis, dos quais se extraem fatores, sendo agrupados em graus de pertinência em um plano cartesiano. (Piron, Lebart & Morineau, 1995)