

Calculabilidade, Contabilidade e Performatividade: Imbricações na Institucionalização da Demonstração do Valor Adicionado

Autoria: Aláudio Zanchet, Gilberto de Andrade Martins

RESUMO

Compreender o contexto cultural, social e econômico da Contabilidade e o papel que ela exerce nas relações entre empresas, mercados e sociedades é uma importante etapa na avaliação das conseqüências econômicas e sociais de suas práticas. Nesse sentido, este ensaio teórico apresenta uma reflexão crítica, sob a ótica sociológica, que procura promover o diálogo entre processos de institucionalização de práticas contábeis e temas sociológicos como a calculabilidade e a performatividade. Para isso explora, através de pesquisa bibliográfica, o processo de institucionalização da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e os objetivos subjacentes desse mecanismo contábil, de se constituir em agente de mudança e indutor de comportamentos sociais e econômicos, evidenciando o caráter de interdependência e de imbricação existente entre esse processo e os conceitos sociológicos da calculabilidade e da performatividade. As primeiras conclusões permitem mostrar que as forças que impulsionaram o processo de institucionalização da DVA não se originaram de condições neutras do mercado, mas sim de forças sociais com capacidade de articular estratégias capazes de promover mudanças. A calculabilidade é um fenômeno que pode ser melhor compreendido observando-se o processo de surgimento dessas práticas contábeis, pois esses dispositivos de cálculo são considerados elementos essenciais para a sua existência. Nesse sentido, a Contabilidade é apontada como um instrumento mediador para a emergência da calculabilidade, atuando como fonte dos mecanismos de cálculo. A noção de performatividade remete à relação entre a ciência e a configuração da realidade. Nessa perspectiva, o produto da ciência é visto como um mecanismo com significativa capacidade de moldar o comportamento dos agentes econômicos por meio da calculabilidade. Há assim uma relação de interdependência e de imbricação entre a calculabilidade, a Contabilidade e a performatividade. A Contabilidade atua como instrumento mediador no surgimento da calculabilidade, através da formação dos mecanismos de cálculo. A calculabilidade atua fortemente como mecanismo de performatividade dos agentes econômicos e, das reações provocadas pelas diferentes estratégias de calculabilidade, novos dispositivos de cálculo são criados. Nesse sentido, esta reflexão contribui para ampliar as perspectivas pelas quais a pesquisa e a prática contábil podem ser orientadas diante da relação existente entre a maneira pela qual esses mecanismos de cálculo contábil se originam, são disseminados e institucionalizados e o potencial da Contabilidade em ser instrumento mediador do processo de mudanças sociais e econômicas. A pesquisa contábil, especialmente a vertente socioambiental, pode ser proveitosamente enriquecida e gerar maior conhecimento contextual da ação contábil, se as relações de interdependência e as imbricações existentes entre a Contabilidade e os conceitos de calculabilidade e de performatividade forem consideradas.

1 INTRODUÇÃO

Conforme assinala Abramovay (2004), os mercados podem ser estudados também pelo ângulo de estruturas sociais, e não apenas como mecanismo de formação de preços, de alocação de recursos a partir dos quais uma sociedade se reproduz e se desenvolve, característico da visão econômica neoclássica. Enquanto esta vê a economia como uma esfera autônoma da vida social, e o mercado como um mecanismo abstrato e neutro de encontro entre compradores e vendedores. “O estudo dos mercados como estruturas sociais enraíza os interesses dos indivíduos nas relações que mantêm uns com os outros e não supõe um maximizador abstrato, isolado, por um lado, e a economia, por outro, como resultado mecânico da interação social” (ABRAMOVAY, 2004, p. 36).

É nesse contexto que a Contabilidade se constitui em interessante objeto de estudo no que se refere à forma de conceber suas práticas, padrões e normas, especialmente quando se trata das relações existentes entre a Contabilidade, os mercados e a sociedade. Dessas relações, emergem pelo menos duas correntes teóricas da Contabilidade. A primeira delas, apresentada por Dias Filho e Machado (2004, p. 38), como sendo uma visão convencional da contabilidade, concebe-a como “[...] um mecanismo de identificação, mensuração e comunicação de informações destinadas a orientar decisões de natureza econômico-financeira”.

Pesquisas nessa linha indicam haver entre Contabilidade e mercados uma relação mútua, em que a informação contábil divulgada por empresas pode influenciar o comportamento dos agentes nos mercados financeiros e de capitais, ao mesmo tempo em que as demandas dos mercados por informações, influenciam e modificam o conteúdo e a forma de preparação e divulgação das informações contábeis (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 39; CARDOSO; MARTINS, 2004; BEZERRA; LOPES, 2004; LOPES; MARTINS, 2005). A corrente que foca o papel da informação contábil como mecanismo que contribui para a alocação eficiente dos recursos pelos agentes no mercado (BEZERRA; LOPES, 2004), revela-se uma visão com forte influência neoclássica, por compartilhar de seus pressupostos.

A segunda corrente é representada pelo que Lopes e Martins (2005, p. 23) denominam de visão social da contabilidade, e se constitui em uma alternativa à abordagem econômica. Nela trabalha-se com o pressuposto de que a Contabilidade “[...] possui impactos muito além da fronteira da empresa e que a técnica contábil carrega um enorme condicionante social em sua utilização”. A Contabilidade é vista “[...] amplamente inserida em seu contexto cultural e social.” (LOPES; MARTINS, 2005, p. 24) e a “Atenção tem sido direcionada ao modo pelo qual a contabilidade exerce influência e é influenciada por uma multiplicidade de agentes, agências, instituições e processos.” (MILLER, 1994). Para Dias Filho e Machado:

[...] a noção de que a contabilidade é um conhecimento de natureza social não está vinculada apenas às razões pelas quais ela surgiu, mas também ao fato de que tal disciplina influencia o contexto em que opera e, ao mesmo tempo, é por ele influenciada (DIAS FILHO; MACHADO, 2004, p. 43-44).

Essa abordagem “[...] implica certo distanciamento da concepção tradicional de que essa disciplina é um instrumento puramente técnico, alicerçado em princípios que se justificam por uma lógica intrínseca.”. Sob tal perspectiva, abre-se um amplo e desafiador campo para reflexões sobre o papel que a Contabilidade desempenha na sociedade, sendo vista “[...] como um mecanismo associado ao desenvolvimento da sociedade, quer seja atuando para justificar ações de seus componentes ou para promover uma espécie de racionalidade econômica no âmbito das organizações.” (DIAS FILHO; MACHADO, 2004, p. 43).

A compreensão de fenômenos contábeis a partir dessa corrente ocorre “[...] dentro de um conjunto de interações sociais que atuam sobre a arena de debate.” (LOPES; MARTINS, 2005, p. 23), conforme pode ser percebido, por exemplo, na abordagem de Hopwood, Burchell e Clubb (1994) sobre as controvérsias envolvendo a questão da publicação do valor adicionado contábil no Reino Unido. O referido trabalho permitiu melhor entender o contexto social em que a Contabilidade atua e mostrou como a questão do valor adicionado “[...] resultou de uma complexa interação de instituições, problemas e processos.” (HOPWOOD; BURCHELL; CLUBB, 1994, p. 232).

No Brasil, a questão envolvendo o valor adicionado contábil tem uma trajetória que também merece atenção, especialmente quando vista na perspectiva dessa corrente. Recentemente, as alterações introduzidas na legislação societária brasileira trouxeram a obrigatoriedade de publicação, para as companhias de capital aberto, de um demonstrativo evidenciando a composição do valor adicionado, bem como sua forma de distribuição entre os agentes que contribuíram para sua formação – A Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Contudo, o fato dessa exigência ter sido contemplada em dispositivos legais, não determina sua origem, pois a DVA já vinha sendo elaborada e publicada por diversas empresas muito antes de tornar-se uma obrigação legal. Assim, justifica-se o interesse sobre o debate em torno da institucionalização desse mecanismo, objeto de interesse desse ensaio.

A DVA faz parte de um conjunto mais amplo de relatórios contábeis, denominado Balanço Social ou Balanço Socioambiental, cujos objetivos remetem à “[...] necessidade de prestar informações aos empregados e à sociedade de forma geral.”, em decorrência dos “movimentos sociais” que pressionaram no sentido de “[...] cobrar mais responsabilidade das empresas que interagem com a sociedade.” (SANTOS, 2003, p. 20). Nesse sentido, percebe-se que a trajetória da DVA não está ligada apenas a forças neutras advindas do mercado, mas há nela fortes indícios da presença de componentes específicos, socialmente determinados.

Assim, outro aspecto precisa ser colocado em debate. Trata-se da pretensão subjacente ao processo de institucionalização da DVA, que busca, na sua essência, posicionar esse mecanismo contábil como agente de mudança e indutor do comportamento social e econômico. Conforme se expressa Santos (2003), ao se referir à motivação da obra dedicada à exposição e disseminação do conhecimento sobre a DVA, uma das preocupações básicas:

[...] está vinculada à contribuição que a Contabilidade pode oferecer para estreitar o relacionamento entre as empresas, principalmente em relação à geração e distribuição de riquezas, e a sociedade que as acolhe – que, em última análise, é a detentora dos recursos naturais e humanos utilizados, muitas vezes sem ônus, por essas mesmas empresas (SANTOS, 2003, p. 15).

Ao prefaciá-la, Martins (2003, p. 8) destaca o “[...] nível de igualdade e justiça [...]” contida na DVA em relação a outros demonstrativos contábeis. De acordo com o autor, a DVA:

[...] é, notadamente, muito mais justa em atribuir a mesma importância aos fatores produtores da riqueza e aos destinatários do valor adicionado gerado pelas empresas: o trabalho, o capital e o governo, diferentemente da secular Demonstração de Resultado, que enfatiza, exageradamente, a remuneração de somente um pedaço de um dos fatores: um pedaço do capital, o dos sócios ou acionistas, ao privilegiar a figura do lucro líquido.

Essas transcrições revelam a forte pretensão da Contabilidade, de exercer papel ativo no cenário social e econômico, introduzindo novos mecanismos de cálculo com potencial de prover distintas perspectivas de análise da relação entre empresas, mercados e sociedade.

Sobre essa forma de atuação da Contabilidade, Dias Filho e Machado (2004, p. 50), comentando Hopwood (1983), destacam:

Como se observa, o autor expressa o entendimento de que a contabilidade não apenas procura refletir em sua prática a realidade econômica, mas também contribui ativamente para criar essa realidade. Desse modo, a disciplina em questão deixava de ser vista como mero conjunto de cálculos desprovidos de significação social.

Essa característica atribuída à Contabilidade é enfatizada por Callon (1998), ao chamar atenção para o papel exercido por ela no desenvolvimento dos mecanismos de cálculo, os quais desempenham, por sua vez, função central na formação do que ele denomina de *calculative agency*. A calculabilidade (*calculativeness*) possível através desses mecanismos, tem contribuído significativamente para moldar (ou performar) a atividade econômica.

Para Callon (2008), não se pode esquecer que “[...] uma ciência não é somente uma descrição do que existe, mas é também uma maquinaria poderosa que permite fazer existir o que descreve [...]”. Nesse sentido, deve-se considerar, por exemplo, que no caso da Ciência Econômica, ela “contribui para construir a atividade econômica”, e que “[...] não se pode compreender a atividade econômica sem as técnicas e os componentes materiais.”

A noção de que “[...] as tecnologias que concebemos contribuem poderosamente para organizar o que chamamos de atividade econômica.”, e a compreensão do “[...] papel do saber econômico, das teorias econômicas e das técnicas sobre a organização das atividades econômicas.”, são idéias centrais de uma corrente chamada performatividade, na qual se discute “[...] a contribuição da disciplina ‘Economia’ para a constituição da atividade econômica e dos mercados econômicos.” (CALLON, 2008, grifo do autor).

A partir desse entendimento as questões relacionadas à DVA podem ser melhor analisadas e compreendidas, visto que esse demonstrativo contábil tem, entre outras, a pretensão de ser instrumento capaz de despertar e promover noções de igualdade e justiça socioambiental na relação entre empresas e sociedade.

Por outro lado, a validade da utilização desses mecanismos de cálculo, como meio para se alcançar tais objetivos não encontra facilmente consenso. Para Gorz (2007, p. 107-109), por exemplo, inspirado fortemente em Habermas, a racionalidade econômica – a qual “[...] começa com o cálculo contábil.” – ultrapassa seus limites, invadindo certas esferas da vida humana provocando ali efeitos nocivos ao “[...] tecido relacional do qual dependem a integração social, a educação e a socialização dos indivíduos.”. Nessa perspectiva, o cálculo contábil é percebido como uma forma instrumental de racionalidade que não contribui para a solução de problemas dos quais ele próprio têm feito parte das causas.

Ao comentar o mercado das singularidades, Abramovay (2007a) destaca a preocupação da Sociologia Econômica no sentido de “[...] estudar os mercados como construções sociais e não como entidades cujo funcionamento corrói a cultura, a ciência e os próprios vínculos sociais”. Essa preocupação decorre de duas posições extremas assumidas em relação aos mercados, “[...] ora endeusados, ora demonizados”. De um lado os mercados são tomados como “[...] mecanismos neutros de equilíbrio entre indivíduos isolados uns dos outros”, de outro como “[...] fatores de corrupção e pasteurização da cultura humana”.

Assim, é de se esperar que desse cenário surjam controvérsias que suscitam questões indagando sobre a possibilidade de se atingir objetivos socioambientais por meio dos mecanismos de cálculo econômico desenvolvidos pela Contabilidade. Ou mesmo, questionamentos sobre as razões pelas quais a Contabilidade, por meio de seus dispositivos de cálculo, tem se voltado à elaboração e divulgação de informações de natureza socioambiental.

Este ensaio apresenta uma reflexão crítica que procura promover o diálogo entre processos de institucionalização de práticas contábeis e temas sociológicos como a calculabilidade e a performatividade. Para isso explora, através de pesquisa bibliográfica, o processo de institucionalização da DVA e os objetivos subjacentes desse mecanismo contábil, de se constituir em agente de mudança e indutor de comportamentos sociais e econômicos, evidenciando o caráter de interdependência e de imbricação existente entre esse processo e os conceitos sociológicos da calculabilidade e da performatividade.

2 CONTABILIDADE, CALCULABILIDADE E PERFORMATIVIDADE

Hofmann (2008) apresenta um interessante estudo analisando a origem e o processo de desenvolvimento psicológico sobre o entendimento de valor econômico. Ao discutir a relação entre a Matemática e a atividade econômica, a autora destaca que a própria noção de valor econômico, é “[...] um conceito de natureza simultaneamente social, matemática e econômica.” (HOFMANN, 2008, p. viii).

O referido trabalho evidencia o fato de que a psicogênese da noção de valor econômico está imersa em um complexo emaranhado de outros conceitos que se entrelaçam. Dimensões pragmáticas e epistemológicas em suas origens e desenvolvimento são analisadas, mostrando que os obstáculos existentes e os esforços de abstração necessários para sua compreensão, tornam esse caminho um desafio nada elementar (HOFMANN, 2008).

Ressaltando a relação histórica e enriquecedora entre a Matemática e o mundo dos negócios, Hofmann (2008, p. 19-20) coloca o mercado como a instituição que sintetiza essa importante relação pragmática, se constituindo em mecanismo que “[...] cria um espaço para o cálculo”. E é justamente nesse mercado, explica Callon (1998), citando Guesnerie (1996), que os agentes, ao buscarem seus interesses próprios, realizam cálculos econômicos, que podem ser vistos como operações de otimização. Um mercado, continua Callon, implica assumir a existência de um “*calculative agent*”, ou “*calculative agencies*” como prefere o autor, pois se trata de uma organização, um processo no qual “[...] *calculative agencies* se opõem uns aos outros, sem resultar em violência física, para alcançar um compromisso aceitável na forma de um contrato e/ou preço.” (CALLON, 1998, p. 3).

Estudos, incluindo Power (1992), Williamson (1993), Miller e O’Leary (1994; 2007), Thompson (1994), Callon (1998; 2009a), Miller (2001; 1994), Weber (2002), Wollmer (2007), Nicholls (2009), Preda (2009), Toms (2010), entre outros, indicam que a discussão sobre o papel do cálculo nos mercados tem sido retomada sob diversos enfoques. Conforme explica Preda:

O cálculo tem sido discutido recentemente em relação às operações de mercado como: (1) um conjunto de operações, incluindo classificações e cálculos, que suportam os processos de decisão pelos agentes econômicos; (2) planos de ação ou estratégias que podem ser avaliados mediante critérios de eficácia; (3) processos sociais mais amplos que induzem mudanças comportamentais e transformações ao longo dos itens (1) e (2) (PREDA, 2009, p. 675).

2.1 Contabilidade e calculabilidade

A calculabilidade, ou a emergência do *calculative agencies*, não é um fenômeno que surge de forma direta e natural entre os agentes do mercado. Há entre eles uma espécie de

mediação feita por dispositivos e equipamentos próprios, especificamente desenvolvidos para esse fim e sem os quais o cálculo não é possível (CALLON, 1998; MILLER; O'LEARY, 2007). O estudo de Miller e O'Leary (2007) ilustra bem a capacidade que certos instrumentos têm de ligar a ciência e a economia, designados pelos autores como instrumentos mediadores.

Contudo, para estarem aptas ao cálculo, “[...] as agências precisam ser equipadas.”, explica Callon (1998). Os equipamentos não estão “[...] no cérebro dos seres humanos, nem em seus quadros socioculturais e nem em suas instituições”. Isso leva o autor a questionar sobre “Como na Terra alguém se torna calculista, uma vez que esta competência não está na natureza humana e nem nas instituições?”. Assim, explicar e caracterizar esses dispositivos, que são “[...] facilmente negligenciados”, representa um grande desafio. Todavia, é justamente através de estudos dessa natureza que se torna possível compreender a maneira pela qual emerge o *calculative agency* (CALLON, 1998, p. 6).

Callon enfatiza o importante papel que o dinheiro desempenha em prover uma base comum monetária, possibilitando assim o cálculo. Mas o essencial nisso é, sobretudo, que o dinheiro permite “[...] delimitar o círculo de ações entre as quais a equivalência pode ser formulada. Ele torna comensurável o que antes não era.” (CALLON, 1998, p. 21).

Utilizando-se do conceito de externalidades da economia para ilustrar o fenômeno da calculabilidade, Callon (1998, p. 21) explica que a internalização de uma externalidade, por exemplo, passa necessariamente pela sua mensuração. “Esta medição envolve o estabelecimento de uma metrologia, ancorada em instrumentos técnico-científicos, que permite que os agentes interessados estabeleçam a correspondência quantitativa entre uma causa e um dano.”, criando, dessa forma “[...] uma ligação entre duas séries distintas de eventos”.

Contudo, a calculabilidade dessa ligação pelos agentes não é suficiente em si, é preciso expressar esse fenômeno em uma mesma unidade. Assim, o dinheiro é que “[...] provê a moeda corrente, o padrão, a linguagem comum que nos permite reduzir a heterogeneidade, para a construção de uma equivalência e para criar uma tradução entre algumas moléculas de uma substância química e vidas humanas.” (CALLON, 1998, p. 21-22). Para que isso seja possível, dispositivos e equipamentos próprios precisam ser desenvolvidos para atender a esse fim específico: os instrumentos de cálculo. É nesse contexto que a Contabilidade é apontada como forte mecanismo de formatação do *calculative agencies*:

A calculabilidade não poderia existir sem os instrumentos de cálculo. Consequentemente, e no sentido de entender como eles funcionam, total importância tem de ser restituída àquela modesta, desconhecida e incompreendida prática: contabilidade e os instrumentos que ela elabora. (CALLON, 1998, p. 23).

Miller (1998, p. 174) mostra que é pelo conhecimento do que ele denomina de margens da contabilidade¹ que se pode perceber as “[...] novas práticas de cálculo adicionadas ao repertório da contabilidade.”, e entender como este influente corpo de *experts* é formado e transformado constantemente. Nesse sentido, compreender como se processa a adoção desses mecanismos de cálculo contábil, permite melhor entender a dinâmica da relação entre a contabilidade, a sociedade e os mercados. Para Callon:

Não só as ferramentas contábeis constituem espaços de calculabilidade e definem a forma como o cálculo é composto, mas também, através das reações que provocam, emergem novas estratégias calculistas que levam à mudança de objetivos. Uma análise que não leva em conta essas ferramentas seria incapaz de entender o surgimento e a lógica das agências calculistas,

todas as decisões são resultados deste complexo sistema de cálculo (CALLON, 1998, P. 24).

2.2 Contabilidade e performatividade

Mais do que indicar a estreita correlação entre a existência do *calculative agencies* e os mecanismos contábeis, Callon associa esses mecanismos à forte capacidade que eles têm de influenciar o comportamento dos agentes. Assim, da relação entre “[...] o que está sendo mensurado e os mecanismos usados para mensurá-lo”, percebe-se que não se trata apenas de um simples registro da realidade pela Contabilidade, mas de uma atividade que exerce grande influência sobre a configuração da realidade que está sendo mensurada (CALLON, 1998, p. 24-25).

Conforme explica Miller (1994, p. 3), a Contabilidade “[...] ajuda a tornar possível um modo particular de governar indivíduos e atividades.”. Assim, “A agregação de comportamentos e cálculos não é um problema teórico, é um problema de tecnologia contábil.” (CALLON, 1998, p. 24). Diversos estudos têm sido feitos no âmbito da Contabilidade, buscando analisar esses aspectos: Burchell *et al.* (1980), Lehman (1999; 2010), Walker (2008), Ezzamel (2009), Uddin (2009) e Alawattage (2010).

É nesse contexto que Callon (2008, p. 2) procura explicar o “[...] sutil relacionamento” entre a economia como uma disciplina (*economics*), e a economia como um objeto, ou como atividade econômica (*economy*). Nessa relação, mostra que a *economics* performa a *economy*, não diretamente através de seu aparato teórico, mas sim pelo aparato tecnológico e pelos dispositivos de cálculos desenvolvidos para esse fim. A economia (*economics*), ao invés de observar, descrever e explicar como a economia (*economy*) funciona, age sobre ela como mecanismo de performatividade (*performativity*) (CALLON, 1998; 2008; 2009).

Apesar de historicamente estar ligada ao desenvolvimento da economia e de ter priorizado a utilização do cálculo para subsidiar a eficiência econômica, criando “[...] uma base para o desenvolvimento do capitalismo privado [...]” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 39), observa-se o engajamento da Contabilidade no processo de produção e divulgação de demonstrativos e informações de natureza socioambiental², voltados para interesses diversos ao da exclusiva eficiência econômica (SANTOS, 2003; TINOCO, 2010).

Mais especificamente, a Contabilidade empenhada na elaboração e divulgação da DVA, como parte do Balanço Socioambiental e como um mecanismo de cálculo voltado a contribuir, não necessariamente com a eficiência econômica, mas com a questão distributiva do valor agregado.

Exatamente em relação a esses mecanismos que autores, como Gorz (2007), se opõem:

A racionalização econômica começa com o cálculo contábil. Enquanto permanecem infensas ao cálculo, as atividades humanas não são passíveis de serem dominadas pela racionalidade econômica: confundem-se com o tempo, com o movimento, com o ritmo da vida. (GORZ, 2007, p. 109).

Na percepção de Gorz (2007), para quem os mecanismos de cálculo, especialmente o cálculo contábil, são concebidos como formas instrumentais de racionalidade econômica, ao quantificar determinados valores que estariam na esfera moral e não na econômica:

[...] um mesmo juízo de valor quantitativo aplica-se de modo indiferenciado em todos os níveis e exclui em seu princípio toda idéia de limitação ou de autolimitação. Substituir o juízo de valor racional pela medida quantitativa confere suprema segurança moral e conforto intelectual: o Bem torna-se

mensurável e calculável; a decisão e o julgamento morais podem derivar da aplicação de um procedimento de cálculo objetivo impessoal, de quantificação, e não precisam ser assumidos na angústia e na incerteza pelo sujeito (GORZ, 2007, p. 122).

Esse processo, segundo o autor, abstrai e mutila as relações interpessoais, em favor da tecnicização, da reificação e da monetarização, que se configura como uma técnica do pensar produzindo uma:

[...] civilização fria cujas frias relações, funcionais, calculadas, formalizadas, fazem dos indivíduos vivos estranhos no mundo reificado que é, contudo, um seu produto, e onde uma formidável inventividade técnica caminha de par com o depauperamento da arte de viver, da comunicatividade, da espontaneidade. (GORZ, 2007, p. 127).

Diante desse quadro, os objetivos subjacentes aos movimentos da Contabilidade em atuar no campo socioambiental através de seus mecanismos de cálculo, seriam paradoxais, por não serem compatíveis com as atividades humanas.

Contudo, esse posicionamento não é bem recepcionado na literatura que trata das questões socioambientais e das questões relacionadas à utilização do cálculo (e dos números) como mecanismo de comunicação, tais como Power (1992), Vollmer (2007), Walker (2008), Ezzamel (2009) e Preda (2009). Power (1992), especificamente, faz uma análise crítica da visão de Gorz, apontando a excessiva simplificação com que ele concebe à natureza do cálculo econômico e, conseqüentemente, da Contabilidade.

Vollmer (2007), por exemplo, ao explicar a utilização de números financeiros como mecanismo de comunicação e ordenação de atividades em situações sociais, especialmente considerando aspectos comportamentais, mostra que o que faz deles uma forma tão singular de atividade social não é a sua neutralidade matemática, mas seu emprego como sinal de ordenamento na continuidade das atividades. O uso da escrita está normalmente associado à transformação gradual, e de longo prazo, da cultura e da sociedade, ao passo que “[...] a utilização de números está associada à imediata transformação de situações sociais” (VOLLMER, 2007, p. 597).

Relacionando o potencial dos números financeiros com a Contabilidade, Ezzamel (2009) destaca que:

[...] ao invés de simplesmente ser uma técnica funcional racionalista empregada nas organizações que habitam a esfera social, econômica e política, a contabilidade é uma tecnologia fundamental para a construção e preservação da ordem, a fundação sobre a qual as estruturas sócio-econômicas e políticas estão baseadas. (EZZAMEL, 2009, p. 377).

Power (1992, p. 497) conclui que Gorz ignora as possibilidades operacionais do cálculo e da Contabilidade, e que seria “[...] imprudente e infundado tentar limitá-las em favor de vagos ideais de vida autêntica.”. Power acrescenta ainda que:

[...] a contabilidade pode ser uma das poucas tecnologias burocráticas apropriadas para questões ambientais, as quais assumem incríveis proporções nacionais e internacionais. Se nós necessitamos de soluções administrativas compatíveis com a dimensão dos problemas que enfrentamos agora, então a contabilidade pode ser nossa melhor esperança em um mundo onde o *common* ‘precisa de desconhecidos’ é agora definido em termos de crise compartilhada (POWER, 1992, p. 497).

Essa reflexão leva a concluir, amparado também nos argumentos de Callon (1998), que os mecanismos de cálculo podem ser considerados como inerentes à esfera social, e que por isso não devem ser tomados como formas dissociadas uma da outra.

3 A DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)

Hopwood, Burchell e Clubb (1994) mostram que o valor adicionado contábil despertou grande interesse no Reino Unido, no final dos anos setenta, tendo sido considerado não apenas como um cálculo financeiro, mas principalmente como uma forma de representação. Essa representação continha dois direcionamentos: de um lado, o valor adicionado representava “[...] a riqueza criada na entidade contábil em questão” e, além disso, fornecia uma base para melhorar o cálculo de importantes indicadores de performance da empresa: eficiência e produtividade. De outro, tinha “[...] a propriedade de revelar (ou representar) algo sobre a característica social da produção”, algo que não era revelado na tradicional demonstração de lucros e perdas contábil. (HOPWOOD; BURCHELL; CLUBB, 1994, p. 214).

Contudo, a interpretação do significado dessas representações e do papel do valor adicionado não foi unânime nesse contexto. Para uma corrente, “O valor adicionado revela que a riqueza criada na produção é consequência de esforços combinados de um número de agentes que juntos formam uma equipe cooperativa”. Essa visão concebe o valor adicionado contábil como um mecanismo que mostra a empresa como resultado de um esforço coletivo, como uma equipe cooperativa que permite um controle mais racional da produção e a obtenção de um esforço produtivo mais harmonioso e cooperativo. (HOPWOOD; BURCHELL; CLUBB, 1994, p. 214).

Para a outra corrente, “O conceito de valor adicionado poderia servir para revelar ‘verdades’ diferentes daquela da produção como um trabalho de equipe”. Seria um modo, por exemplo, de incentivar os trabalhadores em seus esforços para eliminar totalmente as reivindicações de outros em sua distribuição (do valor adicionado). Ou como um modo de iludir os trabalhadores em relação à questão dos lucros, deturpando a realidade ao apresentar uma imagem de unidade de interesses na performance financeira de certa organização de negócios, onde existia, de fato, conflito de interesses. Para essa corrente, o valor adicionado foi um indicador social claramente equivocado. (HOPWOOD; BURCHELL; CLUBB, 1994, p. 214).

Agregado a isso, explicam Hopwood, Burchell e Clubb (1994, p. 215), a ausência de um padrão único de critérios empregados nos cálculos do valor adicionado gerou inúmeras controvérsias e “[...] subverteu suas propriedades de representação”. Assim, ao invés de reduzir conflitos, a demonstração do valor adicionado parece gerar confusão, dúvida e desconfiança. Mas foi justamente essa ambigüidade no cálculo, dizem os autores, que permitiu sua emergência e funcionamento, pois se constituiu em um campo ou espaço social diferenciado do interesse político.

Nesse sentido, a descoberta das “[...] precondições do espaço social dentro do qual o evento do valor adicionado teve lugar”, espaço esse “[...] caracterizado pelo entrelaçamento das discussões relacionadas com a eficiência e produtividade de um lado e com a participação dos empregados de outro”, foi o que motivou o trabalho (HOPWOOD; BURCHELL; CLUBB, 1994, p. 225). De acordo com os autores:

O estudo dessa particular mudança contábil, tem permitido não somente nos mover através dos fundamentos da contabilidade no contexto social específico em que opera, mas também adicionar algumas importantes questões teóricas centrais para um entendimento do funcionamento social da arte da contabilidade. (HOPWOOD; BURCHELL; CLUBB, 1994, p. 232).

No Brasil, apesar dos movimentos sociais em prol do balanço social terem se iniciado na década de 60, foi somente a partir da década de 90 que o valor adicionado, especificamente, passou a ser discutido (CUNHA, 2002). As alterações introduzidas recentemente na legislação societária brasileira incluíram a obrigatoriedade de elaboração e publicação da DVA pelas companhias de capital aberto no Brasil. Embora a proposta inicial do projeto previsse essa obrigatoriedade para todas as companhias, a aprovação final limitou essa obrigatoriedade apenas para as de capital aberto.

O processo de institucionalização da DVA no Brasil se caracterizou como um processo lento e contínuo, diferentemente daquele observado no Reino Unido, descrito por Hopwood, Burchell e Clubb (1994). Nasceu no meio acadêmico contábil (SANTOS, 2005), movendo-se posteriormente para os organismos de classe dessa profissão, passando por instâncias públicas de regulação (agências reguladoras) e sendo, finalmente, incorporado ao texto legal da legislação societária. O modelo, desenvolvido por Santos (1999) e aperfeiçoado ao longo dos últimos anos através do debate acadêmico, do diálogo com entidades de classe contábil e entidades representativas do mercado e do governo, foi recepcionado recentemente como padrão para elaboração e divulgação pelas empresas.

A trajetória dessa institucionalização revela a forte participação da academia, representada principalmente pelo Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, através de alguns atores específicos dessa Instituição, tanto na concepção quanto na disseminação da idéia. Além disso, também contou com a participação de organismos de classe contábil e de agências reguladoras (SANTOS, 2005), tais como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). Santos (2005) explica que a DVA foi fortemente impulsionada pela sua inclusão no cálculo de excelência empresarial utilizado pela FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – para a escolha das empresas com os melhores desempenhos nos setores em que a atividade econômica é dividida para a edição de Melhores e Maiores da Revista Exame.

A relevância da DVA como fonte de análise, pode ser vista em trabalhos como os de Cunha e Ribeiro (2003), Quintana e Martins (2008), Almeida *et al.* (2009), Follmann e Casagrande e Paiva (2010). Observa-se, contudo, que esses trabalhos buscavam analisar com maior ênfase os aspectos relacionados à eficiência e produtividade, em detrimento do seu enfoque como prática social.

Por outro lado, Cunha (2002) faz, a partir das informações divulgadas na DVA, um interessante estudo avaliando a relação entre a riqueza gerada pelas empresas, no Brasil, e a distribuição dessa riqueza aos funcionários em forma de remuneração. O trabalho permitiu concluir que na maioria dos casos o aumento na geração de riqueza não foi acompanhado por aumento de distribuição dessa riqueza aos funcionários, ocorrendo, em alguns casos, exatamente o contrário: maior geração de riqueza produz menor distribuição. Além desses interessantes resultados, o trabalho teve o mérito do pioneirismo em mostrar a potencialidade dos números obtidos por meio da DVA, como mecanismo de análise de práticas sociais.

4 CALCULABILIDADE, PERFORMATIVIDADE E DVA

As discussões apresentadas até aqui permitem identificar uma relação de interdependência de imbricações existentes entre a o processo de institucionalização de mecanismos de cálculo contábil, a calculabilidade e a performatividade.

A institucionalização da DVA no Brasil evidencia o modo singular com que essas práticas e padrões contábeis são concebidos e incorporados ao repertório da Contabilidade, a exemplo do que expôs Miller (1998). Essa idéia nasceu fortemente motivada por questões de natureza ideológica e altruísta: “A DVA faz ressurgir das cinzas a oportunidade de podermos apresentar o fruto de nosso trabalho à sociedade” (SANTOS, 2005). Longe de ser fruto de condições neutras do mercado, ela se origina no meio acadêmico e, após disseminada e articulada no âmbito profissional da área e entre as agências reguladoras estatais, é incorporada à legislação, mostrando assim a capacidade e a habilidade que alguns atores têm em articular a promoção de mudanças sociais. O desenvolvimento dessas novas práticas contábeis não é, necessariamente, resultado da interação entre empresas e instituições do mercado de capitais ou mesmo do Estado (BURCHELL *et al.*, 1980).

Nesse sentido, a DVA é um dispositivo de cálculo contábil que age como instrumento de mediação para a emergência da calculabilidade, e esta atua no sentido de moldar (performar) comportamentos dos agentes. Esse é um aspecto interessando do ponto de vista da ciência contábil, considerando-se que as questões socioambientais apontam no sentido de que soluções podem ser alcançadas somente se houver mudança de comportamentos sociais e econômicos. A performatividade é um fenômeno percebido na relação entre a ciência e a configuração da realidade. Nessa perspectiva, o produto da ciência é visto como um mecanismo com significativa capacidade de moldar o comportamento econômico e social dos agentes por meio da calculabilidade. Há assim uma relação de interdependência e de imbricação entre a calculabilidade, a Contabilidade e a performatividade.

A Contabilidade atua como instrumento mediador no surgimento da calculabilidade, através da formação dos mecanismos de cálculo. A calculabilidade atua fortemente como mecanismo de performatividade dos agentes econômicos e, das reações provocadas pelas diferentes estratégias de calculabilidade, novos dispositivos de cálculo são criados.

5 PRIMEIRAS CONCLUSÕES

Calculabilidade e performatividade são termos (e temas) praticamente ausentes na literatura e na pesquisa contábil brasileira, pelo menos na acepção utilizada neste ensaio. Por outro lado, a emergência da DVA no Brasil, como pretensão mecanismo capaz de promover mudança no comportamento social e econômico, portador de propriedades de representação de igualdade e justiça, conforme referido por Martins (2003), se apresenta como um campo promissor para uma reflexão a respeito da calculabilidade e da performatividade e de suas relações com a Contabilidade.

Nesse sentido, Hopwood, Burchell e Clubb (1994, p. 232), citando Zeff (1978), argumentam que “[...] as conseqüências econômicas e sociais das práticas contábeis não mais podem ser ignoradas como uma questão substantiva no cenário dos padrões contábeis”. Para os autores, é necessário maior enriquecimento e maior apreciação contextual da ação contábil. Apesar disso, observa-se a baixa utilização, na prática, de instrumentos contábeis como a DVA (CUNHA, 2002; SANTOS, 2005).

Santos (2005) questiona sobre as razões pelas quais as demonstrações contábeis são tão subutilizadas, especialmente como fonte para análises de natureza socioeconômicas. Para o autor, as atuais demonstrações contábeis “[...] estão carecendo de algo que lhes possa atribuir um maior interesse por parte da sociedade em geral;” e cujos motivos deve-se tentar descobrir o mais rápido possível. Nesse sentido, calculabilidade e performatividade são temas através dos quais é possível promover reflexões sobre o significado social da Contabilidade, com potencial para gerar esse maior conhecimento contextual da ação contábil e de compreender as razões pelas quais se atribui pouco interesse a ela pela sociedade.

Esse cenário reforça a observação feita por Callon (1998), de que se pode entender a calculabilidade observando-se a Contabilidade, referindo-se a esta como uma prática modesta, desconhecida e incompreendida. Embora se observe certo volume de pesquisas buscando analisar o potencial desse instrumento contábil (a DVA) como meio de comunicação entre empresas, mercados e sociedade, a maioria delas está voltada para aspectos de eficiência e produtividade, tendo dedicado muito pouco aos aspectos sociológicos, em especial à questão da performatividade. Apesar disso, os poucos resultados obtidos até agora indicam que é perfeitamente possível alcançar os objetivos socioambientais pretendidos, por meio dos mecanismos de cálculo contábil.

Esta reflexão permite perceber as relações existentes entre a calculabilidade, a Contabilidade e a performatividade, mostrando a Contabilidade como instrumento mediador do processo de mudanças sociais e econômicas. Nesse sentido, a pesquisa contábil, especialmente a vertente socioambiental, pode ser proveitosamente enriquecida e pode gerar maior conhecimento contextual da ação contábil, se as relações de interdependência e as imbricações existentes entre a Contabilidade e os conceitos de calculabilidade e de performatividade forem consideradas.

REFERÊNCIAS

ABRAMOVAY, R. Entre Deus e o diabo: mercados e interação humana nas ciências sociais. **Tempo Social**, revista de sociologia da USP, v. 16, n. 2, nov/2004, p. 35-64.

_____. Os mercados como construções sociais. **Valor Econômico**, São Paulo, 24.08.2007a.

_____. Socioambiental é uma palavra só. **Valor Econômico**, São Paulo, 23.08.2007b.

ALAWATTAGE, C. The calculative reproduction of social structures – The Field of gem mining in Sri Lanka. **Critical Perspective on Accounting**, (2010), doi: 10.1016/j.cpa.2010.10.001.

ALMEIDA, N. S. *et al.* A utilização da Demonstração do valor adicionado na análise da produção e distribuição da riqueza entre os *stakeholders*: um estudo de caso da Petrobrás. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Vol. 3, nº 1, p. 134-148, Jan-Mar/2009.

BEZERRA, F. A.; LOPES, A. B. Lucro e preço das ações. *In*: IUDÍCIBUS, S. D.; LOPES, A. B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo, Atlas, 2004, p. 134-170.

BURCHELL, S. *et al.* *The roles of accounting in organizations and society*. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 5, n. 1, p. 5-27, 1980.

CALLON, M. A coperformação das ciências e da sociedade. **Revista Política & Sociedade**. Florianópolis, Vol. 8, n. 14 (2009), p. 383-408.

_____. Civilizing markets: Carbon trading between in vitro and In vivo experiments. **Accounting, Organizations and Society**, n. 34 (2009a), p. 535-548.

_____. Dos estudos de laboratório aos estudos de coletivos heterogêneos, passando pelos gerenciamentos econômicos. **Revista Sociologias**, Porto Alegre, ano 10, n. 19, jan./jun. 2008, p. 302-321.

_____. **The Laws of the Markets**. Londres : Blacwell Publishers, 1998.

CARDOSO, R. L.; MARTINS, V. A. Hipótese de Mercado Eficiente e Modelo de Precificação de Ativos Financeiros. *In*: IUDÍCIBUS, S. D.; LOPES, A. B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo, Atlas, 2004, p. 70-133.

CUNHA, J. V. A. **Demonstração contábil do valor adicionado – DVA**: um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários. 2002. Dissertação (Mestrado), FEA/USP, São Paulo.

_____; RIBEIRO, M. S. O papel da demonstração do valor adicionado na avaliação da responsabilidade social das empresas. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 3º, Anais..., São Paulo, 2003.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. *In*: IUDÍCIBUS, S. D.; LOPES, A. B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo, Atlas, 2004, p. 15-69.

EZZAMEL, M. Order and accounting as a performative ritual: Evidence from ancient Egypt. **Accounting, Organization and Society**, n. 34 (2009), p. 348-380.

FERREIRA, A. C. S.; SIQUEIRA, J. R. M.; GOMES, M. Z. (Org.). **Contabilidade ambiental e relatórios sociais**. São Paulo : Atlas, 2009.

FOLLMANN, D. A.; CASAGRANDE, M. D. H.; PAIVA, K. S. E. Demonstração do valor adicionado: uma análise da distribuição do valor adicionado das empresas no Novo Mercado da BM&FBOVESPA por setor de atuação. **Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais (SIMPOI)**, XIII, Anais ... FGV-EAESP, 2010.

GORZ, A.. **Metamorfoses do trabalho**: crítica da razão econômica. Tradução de Ana Montoia. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOFMANN, R. M. **Psicogênese da noção de valor econômico na educação matemática**. Dissertação de Mestrado. Curso de Pós-Graduação em Educação, Setor de Educação da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008.

HOPWOOD, A. G.; BURCHELL, S.; CLUBB, C. *Value-added accounting and national economic policy*. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge Studies in Management, Grã-Bretanha: Cambridge University Press, 1994, p. 211-236.

LEHMAN, G. Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing. *Accounting, Organization and Society*, n. 24 (1999), p. 217-241.

_____. Perspectives on accounting, commonalities & the public sphere. *Critical Perspectives on Accounting*, n. 21 (2010), p. 724-738.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, E. Prefácio. In: SANTOS, A. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 7-8.

MILLER, P. *Accounting as social and institutional practice: an introduction*. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge Studies in Management, Grã-Bretanha: Cambridge University Press, 1994, p. 1-39.

_____. *The margins of accounting*. In: CALLON, M. *The Laws of the Markets*. Londres: Blacwell Publishers, 1998, p. 174-193.

_____. *Governing by Numbers: Why Calculative Practices Matter*. *Social Research*, Vol. 68, No. 2 (Summer 2001).

_____; O'LEARY, T. *Governing the calculable person*. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge Studies in Management, Grã-Bretanha: Cambridge University Press, 1994, p. 98-115.

_____; O'LEARY, T. Mediating instruments and making markets: Capital budgeting, science and the economy. *Accounting, Organizations and Society*, n. 32 (2007), p. 701-734.

NICHOLLS, A. 'We do good things, don't we?': 'Blended Value Accounting' in social entrepreneurship. *Accounting, Organization and Society*, n. 34 (2009), p. 755-769.

POWER, M. *After calculation? Reflections on critique of economic reason by André Gorz*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, n. 5, pp. 477-499, 1992.

PREDA, A. Brief encounters: Calculation and the interaction order of anonymous electronic markets. *Accounting, Organizations and Society*, n. 34 (2009), p. 675-693

QUINTANA, A. C.; MARTINS, A. S. R. Demonstração do Valor Adicionado: contribuindo para o desenvolvimento econômico social das empresas. **Congresso UFSC de Controladoria e Finanças**, 2º, Anais ... Florianópolis, 2008.

ROESLER, D. A. **Racionalidades e práticas administrativas do agricultor familiar no contexto ambiental: um estudo em três comunidades rurais no sul da Região Metropolitana**

de Curitiba – Paraná. Curitiba : UFPR, 2009. 326 p. Tese (Doutorado) – Doutorado em Meio Ambiente e Desenvolvimento. Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

SANTOS, A. **Demonstração do valor adicionado**: como elaborar e analisar a DVA. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Demonstração do Valor Adicionado – DVA**: um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas. 1999. Tese (Livre-docência), FEA/USP, São Paulo.

_____. DVA – Uma demonstração que veio para ficar. **Revista Contabilidade e Finanças**. USP, São Paulo, n. 38, p. 3-6, Maio/Ago. 2005.

THOMPSON, G. Early double-entry bookkeeping and the rhetoric of accounting calculation. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. **Accounting as social and institutional practice**. Cambridge Studies in Management, Grã-Bretanha: Cambridge University Press, 1994, p. 40-66.

TINOCO, J. E. P. **Balço social e o relatório de sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

TOMS, J. S. Calculating profit: A historical perspective on the Development of capitalism. **Accounting, Organizations and Society**, n. 35 (2010), p. 205–221.

UDDIN, S. Rationalities, domination and accounting control: A case study from a traditional society. **Critical Perspective on Accounting**, n. 20 (2009), p. 782-794.

VEIGA, J. E. **A emergência socioambiental**. São Paulo: SENAC, 2007.

VOLLMER, H. How to do more with numbers: elementary stakes, framing, keying, and the three-dimensional character of numerical signs. **Accounting, Organization and Society**, n. 32 (2007), p. 577-600.

WALKER, S. P. Accounting, paper shadows and the stigmatized poor. **Accounting, Organization and Society**, n. 33 (2008), p. 453-487.

WEBER, F. Práticas econômicas e formas ordinárias de cálculo. **MANA: Estudos de Antropologia Social**, n. 8 (2), p. 151-182, 2002.

WILLIAMSON, O. E. Calculativeness, Trust, and Economic Organization. **Journal of Law and Economics**, Vol. 36, n. 1, Part 2, (Apr., 1993), pp. 453-486.

¹ O autor utiliza a expressão *margins of accounting* e explica que o termo margens é empregado para se referir “àquela parte do terreno ou área da contabilidade que, em um ponto particular no tempo, está imediatamente dentro de seus limites ou fronteiras.” (MILLER, 1998, p. 174).

² A expressão socioambiental é utilizada para designar as temáticas relacionadas à Contabilidade Social e à Contabilidade Ambiental. Conforme explicam Ferreira, Siqueira e Gomes (2009, p. vi), embora esses dois temas tenham inicialmente sido concebidos separadamente, eles estão “[...] intrinsecamente relacionados, pois são abordagens diferentes sobre um tema comum, a sustentabilidade.” É nesse sentido que autores como Abramovay (2007b), Roesler (2009) e Veiga (2007) procuram mostrar que o termo socioambiental representa a interação fundamental entre as dimensões sociais e ambientais.