



Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros

ISSN: 2237-2342 (impresso)  
L-ISSN: 2178-2008 (*on-line*)

Ano VII, Vol.VII, n.27, jul./set., 2016.

Tramitação editorial:  
Data de submissão: 30/07/2016.  
Data de reformulação: 15/08/2016.  
Data de aceite definitivo: 28/08/2016.  
Data de publicação: 20/09/2016.

**MACINTOSH, NORMAN B. ET AL.  
ACCOUNTING ASSIMULACRUM  
AND HYPERREALITY:  
PERSPECTIVES ON INCOME AND  
CAPITAL ACCOUNTING,  
ORGANIZATIONS AND SOCIETY. N  
. 25, 2000, P. 13–50.**

**Roberta Lira Caneca**

Doutora em Ciências Contábeis – Programa  
Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-  
graduação em Ciências Contábeis UnB /  
UEPB / UFRN; Professora do Curso de  
Ciências Contábeis - Faculdade Processus.

**MACINTOSH, NORMAN B. ET AL.  
ACCOUNTING AS SIMULACRUM AND  
HYPERREALITY: PERSPECTIVES ON INCOME  
AND CAPITAL. ACCOUNTING,  
ORGANIZATIONS AND SOCIETY.  
N. 25, 2000, P. 13–50. <sup>1</sup>**

Roberta Lira Caneca<sup>2</sup>

O artigo se baseia em duas linhas independentes da literatura – teoria das ordens de simulacros de Baudrillard e a teoria da contabilidade financeira – para investigar a informação em relatórios contábeis. Primeiramente, é feita uma descrição da contabilidade dos tempos antigos, quando os modelos contábeis eram tidos como referências inequívocas para os “reais” objetos ou eventos físicos ou sociais. Usa-se então a cronologia das “ordens de simulacros” de Baudrillard e seus conceitos de simulacro, hiper-realidade e implosão para interpretar mudanças historicamente documentadas nos relacionamentos entre modelos de referência da contabilidade e alguns enigmas contábeis atuais. A principal tese é que muitos modelos contábeis não se referem a objetos ou eventos reais e que a contabilidade não funciona muito de acordo com a lógica da representação transparente da informação econômica. Ao invés, a contabilidade crescentemente modela somente o que é por si só um modelo.

Os autores descrevem brevemente a cronologia das quatro “eras” dos modelos de referência de Baudrillard e sua relação com a evolução da Sociedade Ocidental. Em seguida, fazem um paralelo entre a evolução da Sociedade e as correspondentes mudanças nos modelos contábeis ao longo da História. A seguir, os

estudiosos analisam, sob a ótica de Baudrillard, três assuntos contemporâneos da contabilidade: contabilidade de opções de ações, gerenciamento de lucros, e contabilidade de instrumentos financeiros derivativos. O trabalho conclui que as controvérsias que cercam esses assuntos se originam, em parte, das mudanças ao longo do tempo no relacionamento dos “modelos de referência” contábeis.

Os autores selecionaram algumas das ideias de Baudrillard para explorar assuntos contábeis contemporâneos tão controversos e difíceis de solucionar, por três razões: (a) a perspectiva de Baudrillard é decididamente pós-moderna e pós-estruturalista; (b) Baudrillard enfatiza mudanças que aconteceram nas últimas décadas em áreas que afetam profundamente a contabilidade, tais como idioma, tecnologia da informação, comunicação, e mídia eletrônica; (c) Baudrillard caminha para uma perspectiva semiótica radical da produção e consumo de informação.

Baudrillard utiliza suas ideias sobre simulacro, implosão e hiper-realidade para propor uma descrição radical da sociedade pós-moderna. *Simulacro* é um sinal, modelo, imagem, algo irreal e não parecido com qualquer outra coisa. *Implosão* ocorre quando o limite entre duas ou mais entidades, conceitos ou domínios dissolve ou se fundem, de modo que as diferenças desaparecem. *Hiper-realidade* se refere à atual condição de pós-modernidade, onde simulacros não guardam muita relação com qualquer outra referência real e onde coisas, imagens e modelos circulam desvinculados de qualquer objeto material real ou ideais românticos. Baudrillard acredita que a sociedade pós-moderna é dominada pela linguística e pela esfera textual, que agora é mais importante do que o domínio econômico que prevaleceu na era industrial.

Baudrillard presta especial atenção aos relacionamentos dos sinais de referência e

do Curso de Ciências Contábeis – Faculdade Processus;  
[roberta.caneca@institutoprocessus.com.br](mailto:roberta.caneca@institutoprocessus.com.br)

<sup>1</sup> Resumo de Artigo.

<sup>2</sup> Doutora em Ciências Contábeis – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB / UFPB / UFRN; Professora

propõe quatro fases, ou eras, dos modelos. Na primeira fase, existe uma *boa* aparência, sendo o modelo uma representação exata e transparente da realidade; Baudrillard associa essa fase à era feudal. As três fases que se seguem são: *Falsificação*, o esquema dominante no período do Renascimento até a Revolução Industrial; *Produção*, esquema dominante da era industrial; *Simulação*, o esquema dominante na fase contemporânea.

As fases sucessivas do modelo de Baudrillard fornecem uma estrutura para a interpretação de mudanças documentais históricas nos significados dos modelos contábeis. À medida que as eras emergiam, momentos de ruptura na contabilidade se espelhavam na sociedade, alterando radicalmente as características temporais e espaciais dos modelos contábeis.

Provavelmente, os antigos sumérios desenvolveram uma forma pré-histórica da contabilidade, completa, com débitos e créditos, para controlar fluxos de bens e obrigações sociais a pagar. Por volta de 3500 a.C., antes que as pessoas soubessem ler, escrever ou contar, eram usadas fichas de barro para representar recursos como vacas, ovelhas e grãos. Cada tipo de ficha seria considerada uma conta.

Na era Feudal, as relações entre os modelos e suas referências eram físicas, claras e transparentes. A mobilidade de classes era inexistente, com o rei no topo da pirâmide social e o camponês na base. De acordo com Baudrillard, cada modelo se refere inequivocamente a um *status* e qualquer confusão de modelos é considerada uma grave infração da ordem das coisas.

A contabilidade medieval também evidenciava a influência da ordem social. A propriedade dos recursos estava concentrada nas mãos da nobreza, enquanto aqueles pertencentes às classes sociais mais baixas eram responsáveis por manter e lutar pelas propriedades de acordo com a vontade do rei ou senhor.

Com o modo de produção baseado na agricultura e feudos largamente auto-suficientes, o mecanismo de escrituração contábil predominante era o de “carga” e “descarga” (Inglaterra medieval).

A contabilidade sempre continha uma conta financeira, com aluguéis e outros recibos subdivididos por tipos, e uma conta de grãos e provisões, com categorias separadas por grãos, gado e vários outros tipos de produtos. Os balanços iniciais de cada item eram mostrados, então o administrador o “corrigia” com recibos do feudo e externos e aumentos naturais dos grãos; e “descarregava” deduzindo com pagamentos, perdas e outros desses recursos.

A contabilidade de carga e descarga, assim como a antiga contabilidade da urna, podem ser vistas como um exemplo do protótipo da relação modelo/referência que Baudrillard descreve como característica das classes de elite ou sociedades feudais: os modelos são limitados e não são largamente difundidos, cada um funciona com seu valor “cheio”; cada um consiste numa obrigação recíproca entre as classes, clãs ou pessoas.

Enquanto a era feudal dava lugar ao Renascimento, a primeira ordem de simulacros – a era da falsificação – fornecia sua aparência. Nesta nova era, segundo Baudrillard, o modelo se torna uma falsificação da referência. O advento do estuque (gesso) liderou as imitações da natureza, por meio de símbolos artificiais e imagens de referência reais. O estuque criou simulacros de materiais naturais na construção de igrejas, edifícios e objetos de arte, tornando possível a transubstanciação de toda a natureza dentro de um meio. Os modelos falsos não apenas imitavam objetos reais, mas passaram a distorcê-los. Entretanto, os simulacros, mais do que jogos teatrais com imagens e falsificações, implicavam em posição social e poder.

A segunda ordem testemunhou o surgimento de uma nova classe social: a burguesia. As antigas classes feudais se reagruparam em três camadas principais: a nobreza, a burguesia e o resto. Situada entre a

nobreza e as classes sociais mais baixas, os burgueses clamavam por seus direitos naturais, embebidos nas leis naturais, que seriam uma referência para arranjos sociais alternativos aos poderes divinos dos monarcas e da igreja. A burguesia também nutria um apetite por bens do tipo simulacro (falsificação, imitações), que representavam seu lugar na sociedade. O estuque podia se “transformar” em porcelana da China (o modelo); então, a burguesia poderia “fazer” bens da realeza e da aristocracia (a referência).

Coincidentemente, a ideia de valor sofreu uma transmutação. Antes, os oficiais da igreja eram capazes de construir um valor “bom” e “justo” baseado no preço de custo para os comerciantes locais; os comerciantes eram obrigados a negócios acreditando nos custos baseados nos princípios canônicos. Agora, os negociadores burgueses passam a não mais conceber negociações desse tipo, mas no valor de uso ou utilidade do bem para o comprador, o que dependia da livre avaliação subjetiva do indivíduo.

As práticas contábeis também se envolveram com o comércio burguês italiano, ao mesmo tempo em que Luca Pacioli passava para o papel o “método de Veneza”. A escrituração contábil pelo método das partidas dobradas veio com o Renascimento italiano, quando a contabilidade experimentou uma transmutação. Este fato pode ser retratado como o renascimento da contabilidade dentro da ordem *simulacra* da falsificação de Baudrillard, acompanhado pela introdução de cálculos periódicos do lucro e a concomitante mudança na relação entre o modelo contábil e o real.

No início do século XIII, as empresas dos comerciantes italianos começaram a adquirir forma mais permanente. A contabilidade por partidas dobradas emergiu como uma integração sistemática entre as contas reais e nominais, a última associada primeiramente à conta de lucro e perda e então a conta de capital. Os comerciantes provavelmente passaram a reconhecer que todo ganho acumulado nas

contas “nominais” não seriam “reais” até que fossem finalmente distribuídos em bens e dinheiro. Pode-se comparar esta situação ao estuque, que só começa a assumir a qualidade de um modelo quando é “trabalhado”, com a pretensão de ser um original e imitando a natureza.

Os comerciantes foram lentos em tirar vantagem da sua nova habilidade, de computar ganho periódico. Como a prática de encerrar livros anualmente era costumeira, as contas eram fechadas anualmente. Os comerciantes ingleses também foram lentos na adoção das novas técnicas de escrituração contábil, onde a prática recomendada era só se proceder ao balanço quando o livro principal estivesse completamente escrito. De qualquer modo, ao fim do período feudal, a Inglaterra tinha pouca necessidade de integrar capital e ganho porque as empresas comerciais ainda não tinham adquirido a contabilidade que a partida dobrada retrata.

Cidades industriais e comerciais gradualmente substituíam os feudos agrários, mas o empreendimento inglês não era como hoje é conhecido. Produção e comércio não eram empresas contínuas, mas uma série de empreendimentos isolados que poderiam gerar ganhos ou perdas. Inclusive, em sociedades por ações os resultados de cada empreendimento completado eram divididos e novas ações eram emitidas para subsequentes esforços. Logo, o ganho não era distinguido do capital investido. Cada investidor inferia seu ganho deduzindo das receitas o valor inicialmente investido. Assim, como nas primeiras sociedades comerciais italianas, o ganho era o modelo transparente e obrigatório de uma referência percebida que era co-determinada com o próprio modelo.

Em 1613 a Cia das Índias Ocidentais fizeram uma tentativa inicial de substituir ações “termináveis” por ações “permanentes”. Naquele ano, foram emitidas ações em quatro anos, com o subscritor pagando  $\frac{1}{4}$  do preço de compra em cada ano e os recibos sendo usados como reserva para as viagens daquele ano. Mas apenas em 1657 as ações da companhia se transformaram

em capital permanentemente investido. Em 1661 o governador da companhia anunciou que distribuições futuras consistiriam nos lucros ao invés das divisões do passado. Com esta decisão, a companhia teve que distinguir ganho e capital.

A mudança para o investimento permanente mudou radicalmente o entendimento da atividade empresarial. A continuidade das operações mudou radicalmente a técnica contábil. Enquanto a escrituração contábil de um empreendimento levado a termo era totalmente histórica, para um contexto de continuidade ela se transforma em problema de observação de segmento em contínua atividade. A contabilidade entrou na ordem *simulacra* do “falso”.

De um lado, a introdução de provisões, deferimentos, e outros meios de proporcionar a continuidade das atividades da unidade de negócios em segmentos periódicos que serviram para recriar contas nominais – uma falsificação – a conclusão natural de um empreendimento concluído, como um estuque que produziu modelos falsos da natureza. Por outro lado, uso difundido de uma aproximação do balanço para o cálculo do ganho que servia para imitar as distribuições que eram características das participações por ação termináveis.

Tal aproximação na determinação do ganho era apropriada para as necessidades de uma propriedade ou sociedade, onde lucros não distribuídos eram transferidos para contas de capital em uma base anual. Porém, era menos apropriada para companhias por ações ou corporações, onde ganhos não distribuídos não se fundem com o capital investido.

Em contraste com o princípio da entidade, o princípio do direito de propriedade encarou o capital como a contribuição personalizada do proprietário, ainda que um investidor anônimo. Mesmo no final do século XIX, quando a forma corporativa facilitou a separação entre propriedade e controle, o acionista ocupou o papel de proprietário; é o seu capital que está investido e deve ser preservado.

A Revolução Industrial é introduzida na segunda ordem do simulacro de Baudrillard. Sua principal característica foi o aparecimento da produção em série. Um aspecto vital dela é a transmutação no relacionamento do modelo de referência. Lembre-se que nos tempos feudais o modelo se referia a uma maneira direta e transparente do objeto, enquanto que na ordem da falsificação o modelo parecia ser a referência, mas era uma distorção dela. Na ordem de produção, entretanto, o modelo vem para “absorver” o objeto. A produção em série tornou possível a produção de objetos idênticos indefinidamente.

A Revolução Industrial deu origem a toda uma geração de modelos e objetos. Estes foram modelos sem nenhuma tradição, que nunca precisaram ser falsificados porque eles foram produzidos em larga escala. Modelo e referência fundiram-se em uma relação de equivalência, de indiferença.

A ordem social também se submeteu à racionalidade técnica. Assim como bens materiais eram produzidos indefinidamente, ambos, trabalhadores e proprietários burgueses, eram produzidos em série. Isto significou o declínio dos direitos naturais do homem e o código da falsificação, e o aparecimento do novo código de política econômica cujas regras e leis foram inseridos no domínio social. O indivíduo não é mais a imagem de Deus, mas passa a ser imagem de outros trabalhadores ou burgueses. Em eras anteriores, os preços eram definidos de acordo com o código canônico ou valor de uso. Agora, que cada objeto-modelo se refere a outros produzidos em série, a precificação ficou submetida ao código de política econômica, denominado valor de troca. Em termos gerais, a produção em série dominou o lado social, assim como o lado material e econômico. A máquina industrial, Baudrillard conclui, agora equivale à consciência racional, histórica e funcional da sociedade. A contabilidade seguiu caminho similar.

A transformação da contabilidade da ordem de falsificação para a ordem da produção em

série implicou em uma transfiguração importante dos modelos de ganho e capital. Enquanto o ganho na ordem precedente serviu como uma analogia para os resultados da liquidação ou lucros do proprietário, o ganho na ordem de produção foi reconhecido como um retorno seriado, periódico de um capital despersonalizado. Esta aparentemente sutil distinção encobre uma profunda transformação entre o modelo e o real: capital e ganho renunciando ao seu fundamento em favor dos esforços produtivos de um empresário. Comparabilidade e reprodutibilidade tornaram-se o fim e a mensuração do sistema.

Ainda mais significativo do que a mudança na natureza da produção foi a mudança na forma organizacional. O desenvolvimento de grandes corporações causou uma abrupta transfiguração da noção de firma, especialmente em relação às suas características temporais.

A natureza do capital mudou. Ele é composto não de bens tangíveis, mas de organizações construídas no passado e passíveis de funcionar no futuro. Até o valor dos bens tangíveis tende a crescer dependendo do seu relacionamento com outros bens tangíveis, constituindo a propriedade destas grandes unidades. Este fato denota o que foi o maior impacto da mudança da forma corporativa na contabilidade: a transmutação da origem do valor dos ativos corporativos. Os valores “reais” do balanço não dependem dos valores de custo, liquidação ou mercado. Eles dependem da capacidade da corporação gerar lucros futuros, que é refletido nos seus lucros correntes.

Vários princípios contábeis e convenções rapidamente seguiram a aceitação desta visão orientada para o futuro da avaliação de ativos. A crença de que em toda grande companhia o real valor dos ativos é coletivo e depende principalmente da capacidade de geração de lucro forneceu a justificativa para o princípio da realização e mensuração do ganho. Neste caso, ganho é o lucro realizado no momento da venda, cuja mensuração requer a confrontação dos custos com as vendas associadas.

Por volta dos anos 1940, cálculos de ganhos contaram com uma série de princípios, incluindo o custo histórico, continuidade, conservadorismo, periodicidade e realização. Esses fatos marcam a transição da visão da contabilidade para a entidade, que persiste até os dias atuais.

A contínua transformação do relacionamento do modelo-referência alcançou sua presente fase de ordem de simulação nos dias atuais. Não existe qualquer abstração na era da simulação, o modelo é agora sua própria simulação. A diferença entre modelo e referência implode.

Fomentados pela explosão dos instrumentos de tecnologia da informação, estas informações não referenciadas literalmente bombardeiam o indivíduo com um excesso de modelos idealizados, imagens e simulações de todos os aspectos da vida: trabalho, exercícios, *hobbies*, esportes, sexo, dieta, inclusive contabilidade. A pessoa “real” desaparece e se transforma em uma imagem desses modelos. Valores locais, infância, amigos da escola, sentimentos por coisas que eram importantes em épocas anteriores estão descartados.

O futuro se aniquila dentro do presente enquanto corporações, indivíduos e governos usam novas técnicas para se defenderem de potenciais impactos futuros. Há uma preocupação em minimizar os riscos futuros. O futuro não conta mais, ele é *descontado*.

As massas são conseqüentemente neutralizadas e despolitizadas. Absorvem passivamente as simulações não referenciadas e demandam por mais. Como resultado desta massificação da sociedade, afirma Baudrillard, as diferenças entre as classes proletárias e burguesas implodiram, o “social” não existe mais. Segundo Baudrillard, as grandes teorias da modernidade tornaram-se obsoletas. É o fim da metafísica; é a era da hiper-realidade que se inicia.

Com o advento da era da simulação de Baudrillard, eram de se esperar mudanças nas propriedades referenciais de “ganho” e “capital”. Entretanto, os termos “ganho” e “capital” continuam sendo aceitos, da mesma forma que a

utilização do método das partidas dobradas, que emergiu a aproximadamente cinco séculos.

A partir da perspectiva de Baudrillard, a presença do lucro (um simulacro) demanda a prática de gerenciamento de ganhos com o objetivo de divulgar lucros oficiais (outro simulacro) que praticamente correspondam às previsões dos analistas, presumivelmente na esperança do valor simulado, aos olhos do investidor, sustentar o preço da ação da companhia.

O debate em torno dos instrumentos financeiros fornece um exemplo ainda mais notável da natureza problemática dos modelos contábeis na era da simulação. O principal assunto que continua a gerar debate é como reconhecer formalmente e medir o valor de instrumentos financeiros na demonstração financeira de uma companhia. Foi moldado um consenso em torno da regra de marcação a mercado, que afirma que o balanço deveria suportar os instrumentos financeiros a valor justo, normalmente valor presente de mercado.

Valor justo é a maior e mais relevante medida para instrumentos financeiros e a única relevante para instrumentos derivativos. Entretanto, justamente quando padrões contábeis estão abraçando o uso no valor de mercado nos balanços, analistas e outros usam dados das demonstrações financeiras para medir se o valor de mercado da ação da companhia perdeu seu valor fundamental ou intrínseco.

O trabalho conclui que muito da informação contábil atual circula em uma “hiper-realidade” *Baudrillardiana* onde tempo e espaço implodem e os sinais contábeis não refletem muito do domínio material e econômico, mas mais parece que a contabilidade o precede ou não guarda nenhuma relação com ele. Por outro lado, os autores concluem que essa mudança no relacionamento dos modelos de referência da contabilidade, ainda assim, não comprometem a teoria da contabilidade financeira e a sua utilidade para propósitos de estimação.