

## REPRESENTAÇÃO E PROCESSO DEMOCRÁTICO NA PRODUÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS PELO IASB: UMA ANÁLISE DISCURSIVA

 <https://doi.org/10.56238/arev6n3-024>

Data de submissão: 05/10/2024

Data de publicação: 05/11/2024

### **José Maria Dias Filho**

Doutor em Contabilidade e Controladoria pela USP  
Universidade Federal da Bahia – UFBA  
E-mail: josemdfilho@ufba.br

### **Jorge de Souza Bispo**

Doutor em Contabilidade e Controladoria pela USP  
Universidade Federal da Bahia – UFBA  
E-mail: jorge.bispo@ufba.br

### **Anderson José Freitas de Cerqueira**

Doutorando em Administração pela UFBA  
Universidade Federal da Bahia – UFBA  
E-mail: andersonjose.freitas@gmail.com

### **Lucas Faillace Castelo Branco**

Mestrando em Contabilidade pela UFBA  
Universidade Federal da Bahia – UFBA  
E-mail: lucasfaillace@me.com

## **RESUMO**

Em um mundo globalizado em que a representação e os valores democráticos são enaltecidos, especialmente no Ocidente, as instituições que não os professam e os praticam são criticadas por falta de legitimidade. O International Accounting Standards Board (IASB), como instituição social, influencia e é influenciada pelo meio social. Entretanto, críticas têm sido tecidas à instituição quanto a sua legitimidade, especialmente por ser entidade reguladora de natureza privada. Tais críticas põem em xeque valores como independência, interesse público, devido processo, prestação de contas, diversidade, representatividade. O objetivo deste trabalho é analisar, a partir de alguns documentos publicados pelo IASB, os valores que essa instituição professa, buscando conferir a percepção de legitimidade perante o público. A premissa teórica adotada é a do construtivismo social e da teoria institucional da contabilidade, as quais propugnam que os significados e os símbolos são construções sociais e que, por isso, as instituições cumprem papel importante na criação, manutenção ou modificação de universos simbólicos, bem como em sua legitimação. A Análise de Discurso (AD) será utilizada como instrumento capaz de revelar os valores propugnados pelo IASB. Constata-se, ao final, que o IASB tem professado valores como representatividade, diversidade, transparência, devido processo, interesse público, independência, prestação de contas, buscando legitimar-se perante o público. Nesse sentido, este artigo contribui para evidenciar que o discurso do IASB está sintonizado com valores sociais caros ao mundo Ocidental.

**Palavras-chave:** Regulação. Processo Democrático. Legitimação. IASB. IFRS.

## 1 INTRODUÇÃO

A implementação das normas internacionais tem gerado, nos últimos anos, uma série de pesquisas. Estudos sobre: os pontos positivos e negativos da IFRS (*International Financial Reporting Standards*) para os investidores (BALL, 2006; DAMANT, 2006; JOOS; LEUNG, 2013); os impactos da adoção (ARMSTRONG et al., 2010; DEVALLE et al., 2010; KAYA; PILLHOFER, 2013; BALL, 2016) promovendo efeito em outros países (RAMANNA; SLETTEN, 2014); as consequências econômicas sobre a divulgação obrigatória (DASKE et al., 2008), dentre outros.

Uma abordagem mais recente busca investigar a legitimidade da padronização das normas contábeis. Chua e Taylor (2008) indicam que as IFRS possuem legitimidade institucionalizada visando uma governança global. Georgiou e Jack (2011) identificaram a institucionalização das práticas contábeis mensuradas a valor justo após a padronização. Durocher et al. (2019) investigaram a percepção da legitimidade dos usuários perante as normas internacionais.

A regulação privada, tal como exercida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), sofre críticas por carecer, alegadamente, de representatividade e de processo democrático. De acordo com Brummer (2011), quando uma instituição reguladora tem critérios de filiação restritos e processo centralizado de tomada de decisão, sua legitimidade é questionada. Para o autor, a instituição, nessas circunstâncias, fica sujeita à crítica de captura por interesses ideológicos e ao ceticismo dos não participantes, resultando em normas pouco persuasivas às autoridades e ao público.

Por exemplo, Allen e Ramanna (2013) investigaram a influência dos membros da SEC (*Securities and Exchange Commission*) e da FASB (*Financial Accounting Standards Board*) na produção de normas. Os autores identificaram que os membros que possuem alinhamento com atividades financeiras são mais propensos a formularem normas que diminuem a confiabilidade e aumentam a utilidade da informação contábil. Visando mitigar essa espécie de crítica, o IASB tem adaptado sua estrutura interna e seu discurso, adequando-os a valores democráticos.

Este artigo tem como objetivo investigar como o IASB usa do discurso para legitimar-se como instituição que elabora os padrões contábeis internacionais (IFRS) a partir da análise de alguns documentos por ele divulgados, valendo-se da Análise de Discurso (AD). Este estudo, em particular, tem o seguinte questionamento: os valores que o IASB transmite em suas comunicações se adequam a valores sociais predominantes, como os democráticos? Como limitação, o presente estudo não avança sobre em que medida a prática do IASB corresponde às promessas feitas discursivamente.

Inicialmente, explana-se a teoria da construção social de Berger e Luckmann (2014) apresentam-se conceitos fundamentais para o entendimento do que se seguirá. Busca-se, em síntese,

demonstrar como os universos simbólicos conformam a realidade social e que eles não são neutros, tendo, portanto, base ideológica.

Ademais, salienta-se que as instituições sociais são responsáveis por preservar ou transformar os valores e, portanto, por influenciar a interpretação de que se faz dos fenômenos sociais. Elas exercem, assim, o controle dos universos simbólicos, os quais podem ser manipulados. Introduce-se, então, a ideia de legitimação, por meio da qual esses valores são explicados e justificados. Mostra-se que a legitimação pode se dar por perícia e por controle, sendo esta última importante para a análise proposta. Após isso, trata-se do tema regulação e dos valores predominantes que são reputados como necessários à percepção de legitimidade da instituição reguladora como prolegômenos da seção seguinte.

Em seguida, faz-se a explanação da metodologia sociológica utilizada, buscando alinhar o presente trabalho à tradição sociocultural na vertente da construção social e da abordagem institucional da contabilidade, em conjunção com a Análise de Discurso (AD).

Finalmente, na última parte, analisa-se o discurso do IASB, concluindo-se que ele vem sistematicamente adotando um discurso adequado a valores democráticos, com forma de legitimar-se socialmente.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 O PROCESSO DE CONSTRUÇÃO SOCIAL DA REALIDADE**

Berger e Luckmann (2014) sugerem que o hábito é uma ação frequentemente repetida e que, como tal, torna-se um padrão de comportamento, podendo ser vista novamente no futuro com economia de esforço. Quando esses hábitos são tornados normas sociais por meio do mútuo consentimento, passam a ser vistos como obrigatórios e, dessa forma, são institucionalizados.

As ações adquirem um significado específico e o indivíduo responsável por praticá-la ganha um papel social, de modo que o padrão de comportamento se torna objetivo. Então, essas tipificações de situações reconhecíveis pelos indivíduos servem de base comum de entendimento, além de conferir previsibilidade às ações e, em última análise, às relações sociais. Portanto, a institucionalização é fundamental na estabilidade e perpetuação da sociedade.

Os universos simbólicos se prestam não só a explicar a realidade social ao definir significado aos acontecimentos, mas principalmente para legitimar as práticas sociais, isto é, as instituições. Por isso, os universos simbólicos podem ser entendidos como um sistema ideológico. A legitimação é justamente o processo de explicação e justificação do universo simbólico. Por meio dela se “justifica

a ordem institucional dando dignidade normativa a seus imperativos práticos” (Berger & Luckmann, 2014, p. 124).

A legitimação é importante, nesse sentido, porque o conhecimento produzido socialmente precisa ser transmitido, por meio da linguagem, às demais gerações, e, dessa forma, o estoque de conhecimento é recebido pelas novas gerações como realidade objetiva. Assim, “toda transmissão de significados institucionais implica obviamente procedimentos de controle e legitimação” (Berger & Luckmann, 2014, p. 96). Entretanto, apesar das novas gerações perceberem a realidade social como objetiva, ao interagirem nessa mesma realidade, contribuem para produzi-la continuamente (Berger & Luckmann, 2014). Por conta dessa interferência das pessoas na realidade objetiva, produzindo, com isso, novos significados comuns, a construção da realidade social é caracterizada pela intersubjetividade e pela contínua transformação.

Portanto, os universos simbólicos, que fazem parte do conhecimento produzido por meio das interações, variam no tempo e no espaço. Por isso, Berger e Luckmann (2014, p. 15) dizem que “sendo produtos históricos da atividade humana, todos os universos socialmente construídos modificam-se, e a transformação é realizada pelas ações concretas dos seres humanos, porque indivíduos concretos e grupos de indivíduos servem como definidores da realidade”. Os universos simbólicos podem ainda se tornar cada vez mais complexos com o desenvolvimento social, e a divisão do trabalho é um fator que contribui para tanto.

Realmente, a divisão do trabalho acelera a expansão do processo de institucionalização dos hábitos e, portanto, da construção da realidade social, tornando-a cada vez mais complexa (Berger & Luckmann, 2014). Com a divisão do trabalho, surgem os saberes especializados e um corpo de peritos responsáveis por legitimar esse conhecimento produzido socialmente e eles se arrogam autorizados a darem a última palavra sobre o saber de seu domínio, a fim de que os indivíduos adiram e aceitem esse conhecimento como realidade objetiva (Berger & Luckmann, 2014). Tais peritos, consubstanciado um corpo de profissionais, organizam-se formalmente para produzir, controlar e legitimar o conhecimento especializado. Ou seja, em última análise, são controladores dos universos simbólicos.

Rocha (2018) chama a atenção para a teoria do valor, isto é, para como se explica a produção dos valores sociais. Ele afirma que um valor é um compósito de interesses que integra a forma de vida de um grupo social e que, por ser essencial, busca-se preservá-lo, especialmente porque seu caráter educacional orienta as ações dos indivíduos.

Os valores integram o universo simbólico de uma cultura (Rocha, 2018) e, como tais, permitem a organização das experiências sociais a partir de uma base comum. Conforme explica o autor, a educação cumpre papel importante na consolidação dessa base de valores comum, a fim de evitarem-

se os desvios sociais. Entretanto, o sistema educacional formal é apenas uma das formas de controle social, consistindo na socialização primária por que passa o indivíduo. Outras instituições também são responsáveis por esse controle, algumas das quais possuindo domínio de atuação bastante específico, como as compostas por profissionais de determinada área do saber.

Rocha (2018) sublinha a dupla função dos universos simbólicos: a descritiva e a prescritiva. Um valor, conforme explica o autor, é a coalescência entre a função descritiva e a prescritiva. Dessa forma, um valor só merece realmente ser chamado como tal se o que se proclama é efetivamente adotado pelo grupo social em questão. Sendo assim, pode-se dizer que há um vínculo emocional entre a prática e a prescrição, o que culmina na sacralização do valor social, isto é, na sua estabilidade no seio social.

A ideia de controle social é fundamental para a compreensão de como os universos simbólicos são preservados, porquanto “dizer que um segmento da atividade humana foi institucionalizado já é dizer que este segmento da atividade humana foi submetido ao controle social” (Berger & Luckmann, 2014, p. 78)

Tal como Berger e Luckmann (2014), Rocha (2021b) afirma que os significados não são produzidos individualmente, mas intersubjetivamente. Isso, evidentemente, tem como pressuposto a possibilidade de comunicação. O compartilhamento de significados comuns permite o entendimento, pois as pessoas compreendem que estão falando da mesma coisa. Rocha (2021b) salienta que o controle simbólico se dá pela manipulação dos próprios universos simbólicos, que por sua vez conformam a realidade social. O controle simbólico é um meio de construir-se e reconstruir-se a realidade social, de modo que “quem detém o poder de atuar sobre o universo simbólico, veiculando seus conteúdos ou acrescentando a eles, detém o poder de apresentar sua versão do certo, do bom, do justo e assim por diante” (Rocha, 2021b, p. 219).

O impacto social do controle simbólico não deve ser minimizado. Rocha (2021) segue explicando que, embora o controle simbólico não seja um controle direto sobre as ações das pessoas, ele, em última análise, permite que se inculquem nos indivíduos quais ações são consideradas normais, o que é uma forma indireta de indução à ação.

Esse autor ainda inclui como os principais controladores de significados os educadores, os formadores de opinião e os promotores de utopia, os quais se investem do que ele denomina de autoridade ministerial (*autorictas*). Ele inclui, nos formadores de opinião, os intelectuais e especialistas. Esses últimos detêm o conhecimento altamente especializado e, por isso, são criadores de significados (Rocha, 2021b). O controle de significados pode se dar, também, pelo que Rocha

chama de atores complexos. Eles podem ser organizações nas quais diversos interesses são acomodados, por meio de mediadores, consubstanciando o interesse da organização.

Dessa explicação fica claro que os universos simbólicos, assim como compreendido por Berger e Luckmann (2014), tem base ideológica. Há diversos conceitos de ideologia, mas, entre os possíveis, importa destacar sua forma mais abrangente e não a do senso comum que a relaciona aos interesses imediatos e cambiantes da pauta política do dia. Para Rocha (2021a), em sentido amplo, a ideologia abarca tanto um conjunto de ideias quanto formas de consciência, podendo ser descrito como uma interpretação dogmática da realidade. À luz disso, pondera que:

A estrutura da ideologia privilegia determinados interesses cuja origem não é explicitada e cuja natureza é dissimulada pela naturalização da proposta ideológica, isto é, pela suposição de que o que se descreve dentro da ideologia é a verdade pura e simples. (Rocha, 2021a, p. 129).

A ideologia, então, no sentido que vem sendo exposto, é tão fundamental que é percebida pelos indivíduos como parte da própria estrutura da realidade que o cerca e, por isso, não são postas em xeque, já que condicionam a própria percepção, de tal forma que “a pessoa tende a perceber o que ela crê que deveria perceber” (Rocha, 2021a).

É por isso que Lippmann (2008) sustenta que não se vê em primeiro lugar para então definir-se a situação experimentada, primeiro define-se a situação experimentada para então se ver. Isso porque, conforme explica Lippmann, os indivíduos estão envoltos em uma cultura que lhes fornece uma forma de compreender o mundo em seu entorno. Ou seja, as pessoas têm um conjunto de preconceções que determinam sua percepção e que as auxilia a entender o mundo de acordo com esses referentes culturais. Tal é a força disso que:

O caráter dogmático da ideologia torna seu critério de verdade dependente do princípio de autoridade, já que os dogmas básicos não podem ser modificados. Então, a corporação responsável por guardar os dogmas e zelar pela pureza de sua interpretação tem autoridade incontestada para dizer o que seja a verdade. (ROCHA, 2021a, p. 131).

Assim, as instituições sociais cumprem papel relevante na preservação ou modificação de valores, pela autoridade galgada socialmente, sendo, portanto, orientadoras dos critérios do que seja justo, correto, bom, belo e assim por diante. E, nesse sentido:

A ideologia engendra paradigmas explicativos, no sentido de Kuhn, que podem condicionar de tal modo a descrição/explicação do mundo que toda gente passa a referir como se fossem objetivas construções que não subsistiriam se a ideologia de base fosse revogada. (ROCHA, 2021a, p. 133).

Analogamente, Dirk (2008, p.43) parte da ideia de que o controle social por meio do discurso pressupõe uma estrutura ideológica e salienta que “essa estrutura [ideológica], formada por cognições fundamentais, socialmente compartilhadas e relacionadas aos interesses de um grupo e seus membros, é adquirida, confirmada ou alterada, principalmente, por meio da comunicação e do discurso”.

Dessa forma, o controle do discurso é uma forma de controle social e, portanto, de exercício de poder. Quem controla o discurso estabelece quem pode se manifestar e o que pode ser manifestado e em quais situações, dentro do seu domínio de poder (Dijk, 2008). Grupos que detêm o controle do discurso em alguma esfera social tem influência tal que seu poder determina “a agenda da discussão pública, influenciar a relevância dos tópicos, controlar a quantidade e o tipo de informação” (Dijk, 2008, p. 43).

Scott (2010), tratando do poder, aponta que dentre as formas possíveis de seu exercício encontra-se a influência persuasiva e que,

ela depende do uso retórico de argumentos, apelos e razões que os levarão, em virtude de sua socialização, a acreditar que é adequado agir de determinado modo, e não de outro. As duas principais formas de influência persuasiva são a significação e a legitimação, que operam, respectivamente, por meio de significados cognitivos comuns e compromissos de valor compartilhados. Estes fazem com que determinadas condutas pareçam necessárias ou emocionalmente adequadas a outros atores. (ROCHA, 2021a. p. 163).

A perícia e o controle, para Scott (2010) são as formas fundamentais da significação e legitimação e ambas possuem base discursiva. Para esse autor, “a legitimação existe sempre que houver a crença de que um padrão de dominação é justo, correto, justificado ou, de alguma forma, válido” (Scott, p.164-165).

Nessas condições, a internalização, pelas pessoas, de valores culturais predominantes adotados por aqueles que ocupam posição de dominação fará com que haja um processo de identificação, permitindo-se, assim, o exercício do poder pela influência persuasiva mediante controle. É nesse sentido que Richardson (1987) indica que o processo de legitimação envolve o reconhecimento da identidade de valores entre o agente e com quem ele interage. De modo análogo, o poder por meio da perícia, construído discursivamente, apoia-se na crença da superioridade do conhecimento especializado, razão pela qual as suas recomendações são valorizadas e normalmente utilizadas como base para a ação.

## 2.2 VALORES DESEJÁVEIS À ATIVIDADE REGULATÓRIA

Brummer (2011) diferencia legislatura privada de legislatura pública para se referir ao grau de participação da iniciativa privada no processo de elaboração de normas padrão (*standard-setting*

*process*). Schwartz e Scott (1995 como citado em Brummer, 2011) definem legislatura privada como aquela em que os próprios profissionais criam, interpretam e fazem cumprir as regras por eles mesmo estabelecidas a partir de sua experiência profissional. Cita como exemplo típico o IASB. A distinção que Brummer busca imprimir poderia, de outro modo, ser referida por regulação privada e regulação pública. Brummer (2011) contrasta a regulação do mercado financeiro (regulação pública) com a regulação privada, enfatizando, como ponto em comum, a complexidade na elaboração de normas específicas para setores do mercado. Entretanto, salienta que a regulação privada tem mais especialidade e expertise, por conta do contato profissional direto de seus participantes no nicho de mercado em que atuam. Disso resultaria que as normas estabelecidas por esses profissionais seriam resultado de decisões mais bem informadas se comparadas com a dos reguladores da legislatura pública.

Por outro lado, citando as experiências de Bratton e Cunningham no IASB, Brummer (2011) comenta que os membros da regulação privada podem acabar promovendo seus próprios interesses em prejuízo do interesse público. Ademais, em contraste com os reguladores públicos, os reguladores privados carecem de maiores informações sobre o impacto social de suas decisões, de modo que os custos sociais da regulação privada seriam maiores que os benefícios. Tal observação se coaduna com o comentário de Potter (2005), para quem a regulação contábil não tem se preocupado para os amplos efeitos sociais que ela acarreta, de modo que a contabilidade é vista em uma perspectiva limitada.

Segundo Richardson e Eberlein (2011), no caso de organismos intergovernamentais, em que a elaboração de regras transcende os estados-nações, a legitimidade democrática dessas regras deriva de delegação, por meio da qual os estados soberanos nomeiam seus representantes investidos de autoridade. Ainda assim, esse autor aponta o esboroamento da legitimidade desse formato, pois esse processo de delegação, em que pese está teoricamente ancorado na vontade do povo, é deveras afastado da efetiva participação popular, carecendo muitas vezes de falta de controle e transparência.

Richardson e Eberlein (2011) alertam que a governança transnacional por indivíduos privados, por contraste, seria ainda mais problemática, por não ter origem em qualquer instituição estatal legitimada pelo processo democrático. Importante mencionar que tal mecanismo difere da delegação do Estado soberano a entidades privadas, dentro de seus domínios, a fim de que exerçam a regulação de alguma atividade. Nesse caso, essa atribuição encontra-se embasada na Constituição e submetida ao controle judicial (Richardson & Eberlein, 2011).

Assim, para os autores, uma característica da regulação privada transnacional é que ela não está submetida a nenhum mecanismo de correção de governança e de suas decisões. Poder-se-ia argumentar que, no caso do IFRS, as normas não têm força de lei e que elas dependem de sua adesão voluntária

pelos Estados, circunstância em que a legitimidade estaria garantida. Entretanto, isso não é tão simples quando parece. As autoridades nacionais responsáveis por implementar essas normas têm pouca margem para modificá-las, já que os padrões são tidos como “pegar ou largar”, caso se queira conferir credibilidade à adesão ao IFRS (Richardson & Eberlein, 2011).

Além disso, como o IASB inegavelmente conquistou autoridade global sobre a regulação em normas contábeis, a não adesão ao IFRS pelos Estados significa ficar à margem da do sistema financeiro internacional. Muitos organismos internacionais, como o Banco Mundial e o FMI, condicionam a adesão a essas normas como condição para a participação em seus programas. Com efeito, Arnold (2009) afirma que o IFRS é amplamente aceito e há uma pressão para eliminar-se barreiras que impeçam a harmonização das normas contábeis no nível nacional, com vistas a cria-se um mercado global em serviços contábeis e de mão-de-obra profissional. Os mercados globalizados, portanto, seguem as determinações do IASB.

Tais fatores contribuem para a desconfiança do público, a falta de credibilidade e de legitimidade dessa modalidade de regulação, pela influência de interesses privados e comerciais em prejuízo do interesse público. Por esse motivo, diversas instituições regulatórias, incluindo o IASB, buscam alinhar seu discurso e sua estrutura organizacional a valores democráticos, buscando legitimar suas práticas perante a sociedade. Criam, assim, um vínculo entre suas ações e valores sociais amplamente aceitos como independência, devido processo, prestação de contas, diversidade, representatividade, interesse público, dentre outros.

Em síntese, há uma preocupação sobre a regulação realizada por instituições que não prestam contas ao público e não estão submetidas a uma resposta eleitoral. Por isso, existe a necessidade de estabelecer mecanismos de prestação de contas (*accountability*) e procedimentos adequados. Baldwin, Cave e Lodge (2012) listam os principais pontos procedimentais que são bem-vistas na regulação. Os autores salientam, em primeiro lugar, a necessidade de implantação de mecanismos procedimentais que permitam tornar visíveis as ações da entidade reguladora que são difíceis de serem observadas e medidas. Trata-se, como se vê, de pressuposto da possibilidade de responsabilização.

A justiça do procedimento é também salientada como importante fonte de legitimidade. Nesse sentido, as decisões devem ser motivadas e os critérios de decisão tornados públicos, incluindo dados e evidências usadas nas razões de decidir. Outro procedimento da boa regulação é a divulgação de informações ao público, que se traduz na transparência. Dessa forma, reduz-se a possibilidade de corrupção e de alegação de captura por interesses privados e comerciais. As audiências públicas também contribuem para o aumento da circulação das informações e do interesse público pelas decisões regulatórias.

Essas medidas para uma boa regulação podem ser sintetizadas nestes valores que se entrelaçam: independência, devido processo, prestação de conta, diversidade, representatividade, interesse público. O IASB, por meio de seu discurso, tem mostrado sintonia com esses valores, conforme se verá.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 A CONTABILIDADE COMO INSTITUIÇÃO SOCIAL E A ANÁLISE DE DISCURSO**

Este artigo se alinha metodologicamente à tradição sociocultural, particularmente na vertente do construcionismo (ou construtivismo) social. A tradição sociocultural confere particular importância à interação, processo mediante o qual os papéis, normais sociais e valores são estabelecidos (Littlejohn & Foss, 2010). A vertente da construção social tem como principais expoentes Berger e Luckmann, autores do seminal livro “A construção social da realidade”. Levando em conta a premissa da tradição sociocultural, esses autores dão ênfase a como as interações sociais criam, por meio da linguagem, os significados e os universos simbólicos e como esses são preservados e transmitidos.

Assim, compreende-se que o mundo social, com seus grupos, organizações e culturas, é uma criação coletiva e que tal criação é estabelecida por meio das interações sociais, mediante a comunicação entre os sujeitos. O contexto social ganha especial relevância, já que as interações sempre ocorrem em uma dada cultura. É nela em que os significados e símbolos são criados, preservados e modificados. Dessa forma, sendo a realidade social convencional, mudando-se o contexto, mudam-se os universos valorativos e, conseqüentemente, as percepções e interpretações da realidade.

Por conta disso, essa perspectiva, no lugar de simplesmente descrever a realidade social, busca, antes, examinar e documentar os processos por meio do qual a realidade se forma por meio das interações (Giddens, 2012). Para Richardson, (1987), a abordagem da construção social sustenta que o vínculo entre valores e ações são estabelecidos discursivamente e os valores decorrem de um consenso estabelecido mediante as interações sociais, tendo especial relevância certos atores sociais na manutenção desses valores por sua reconhecida expertise. Disso decorre que a relação entre os valores e as ações é convencional e, portanto, sujeito ao contexto histórico e cultural.

Alinhada a essa metodologia encontra-se a abordagem institucional da contabilidade. Para Dias Filho e Batista Machado (2012, p. 33), a metodologia institucional e social tem por objetivo “explicar os fenômenos contábeis a partir de padrões de comportamento, normas, crenças e procedimentos a que as organizações recorrem para ganhar legitimidade no ambiente em que atuam”. Eles explicam ainda que a teoria institucional enfatiza que se as organizações buscam ganhar legitimidade, elas devem se pautar em crenças institucionalizadas e Mayer e Rowan (1992 como citado em Dias Filho & Batista Machado, 2012, p. 34) afirmam, ao seu turno, que “a institucionalização é um processo mediante o

qual valores sociais (práticas, crenças, obrigações) assumem a condição de regra no pensamento e na ação dos indivíduos, quer eles sejam aglutinados numa organização ou dispersos na sociedade de forma geral”.

Como se vê, a abordagem institucional não é incompatível com a da construção social. Isso porque ela é ampla o bastante a permitir uma perspectiva multidisciplinar capaz de questionar não apenas a prática contábil, como também as forças políticas e econômicas que jazem no contexto internacional da prática contábil (Arnold, 2009). Assim, os efeitos da prática contábil transcendem as organizações que as utilizam, atingindo a sociedade como todo, motivo pelo qual a contabilidade é vista como uma prática socialmente construída (Potter, 2005).

A Análise do Discurso (AD), por sua vez, é instrumento capaz de revelar quais crenças e ideologias são professadas pelos atores sociais, mediante o exame de textos por eles produzidos, porém indo além da mera análise interpretativa de conteúdo (Caregnato & Mutti, 2006). Isso porque, conforme sinalizamos autores, essa metodologia relaciona a linguagem utilizada ao contexto sócio-histórico em questão, especialmente porque “o analista ao utilizar a AD fará uma leitura do texto enfocando a posição discursiva do sujeito, legitimada socialmente pela união do social, da história e da ideologia, produzindo sentidos”.

Dessa forma, metodologicamente, são utilizados no presente estudo a perspectiva do construtivismo social, a da abordagem institucional da contabilidade e a da Análise de Discurso (AD).

### 3.2 O PROCESSO DE LEGITIMAÇÃO DO IASB

O International Accounting Standards Board (IASB) elabora as International Financial Reporting Standards (IFRS) que são incorporadas em diversas jurisdições. Essas normas, por si mesmas, não são obrigatórias, porque dependem de sua introdução formal nos sistemas jurídicos de países soberanos que resolvem adotá-las. Em um mundo globalizado, em que os mercados financeiros estão interligados, os esforços do IASB cumprem importante papel na harmonização dos padrões contábeis. Isso permite que os países falem uma linguagem contábil comum, facilitando, com isso, que as demonstrações contábeis tenham elevado grau de comparabilidade.

No entanto, conforme dito, por ser uma instituição privada, o IASB está sujeito à inúmeras críticas, o que mina sua legitimidade e sua credibilidade. A instituição tem tentado responder a essas críticas nos documentos que produzem, os quais buscam informar ao público acerca de mudanças estruturais que reflitam valores sociais, notadamente os democráticos, considerados, hoje, inegociáveis no mundo ocidental. A adaptação do discurso do IASB é palmar e se traduz no vocabulário usado

nesses documentos. A análise dos recursos retóricos usados pelo IASB releva sua necessidade de estabelecer processos de legitimação social.

É importante distinguir duas óticas possíveis de análise. O IASB, como qualquer instituição social, é influenciado e influencia o meio social. Neste artigo, foca-se em como o IASB se vale do discurso como forma de legitimar-se socialmente como instituição responsável pela elaboração de padrões contábeis internacionais.

A teoria da legitimação estuda a relação entre as ações e os significados dessas ações (valores), de modo que atores sociais, na busca de aceitação, visam estabelecer um vínculo entre as suas ações e os valores sociais predominantes em dado contexto social e histórico. Nesse caso, o IASB sofre mais influência do meio do que o influencia, já que seu discurso busca adaptar-se a valores caros, especialmente a valores democráticos, conforme se verá.

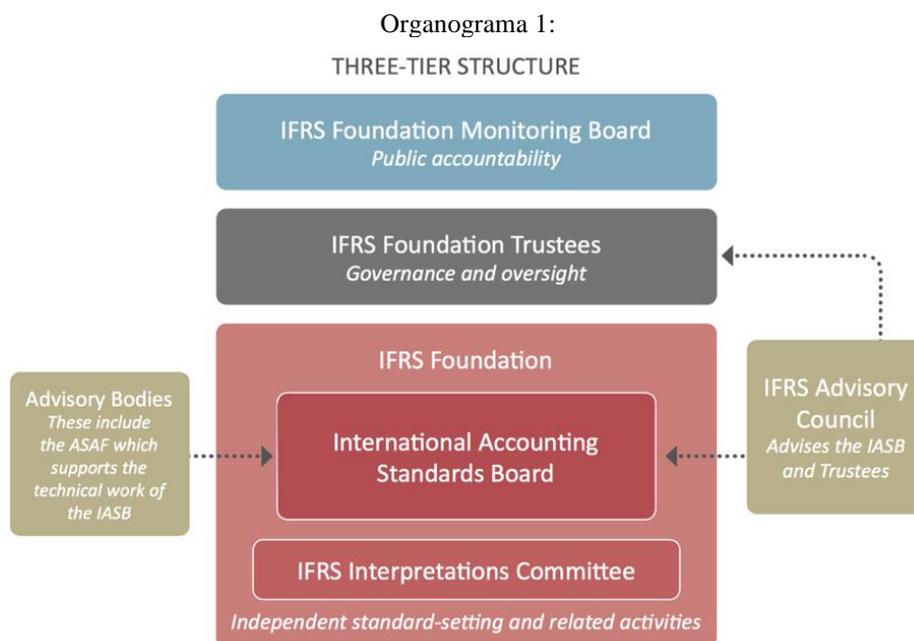
Situação distinta é sua atividade de produção de normas contábeis. Essas normas são resultantes da confluência de diversos interesses e, portanto, de valores, do que se conclui que as normas resultantes também têm uma base ideológica, não se podendo falar de neutralidade. No papel de regulador, o IASB tem papel ativo na instituição, conservação e transformação de valores que afetam diretamente a atividade, mas cujo impacto é sentido também na sociedade como um todo.

De fato, como esclarece Potter (2005), as normas contábeis, como aplicação de uma técnica, são utilizadas pelas organizações para quantificar as atividades, processo e eventos financeiros, estabelecendo formas mediante as quais as ações e as percepções das pessoas são transformadas. Assim, o IASB, como regulador, exerce papel mais transformador, pois dita a “forma correta” de se identificarem e mensurarem o fenômeno contábil, impactando a percepção de seus usuários.

### 3.3 EXPOSIÇÃO DO DISCURSO

#### 3.3.1 A Constituição da Fundação IFRS

O primeiro documento que merece destaque é a Constituição da Fundação IFRS (IFRS Foundation, 2018). Nesse documento, fica claro que o objetivo da instituição é a elaboração, de acordo com o interesse público, de padrões normativos contábeis de alta qualidade. É na Constituição que é delineada a estrutura interna, que consiste, basicamente, em três órgãos: o Conselho de Supervisão (*Monitoring Board*), os Curadores (*Trustees*) e o Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade ou simplesmente o Conselho (IASB). Pode-se observar que o modo pela qual a estrutura é organizada visa promover valores democráticos. Confirma-se o organograma:



Fonte: Hoogervorst & Prada ([s.d.])

O Conselho de Supervisão, com 22 membros, é o órgão responsável por conferir responsabilidade pública (*public accountability*) à estrutura institucional e ele é composto por autoridades do mercado de capitais dos diversos países, tendo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) se tornado membro permanente em 2014, por exemplo. O Conselho de Supervisão foi criado apenas em 2009, após a crise financeira de 2008. Ele também é responsável por estabelecer a ligação entre os Curadores e as autoridades públicas, bem como aprovar as indicações dos Curadores de acordo com os critérios estabelecidos.

A governança da IFRS Foundation é exercida pelos Curadores e esse órgão é responsável por nomear os membros do IASB, bem como por exigir que a Constituição e o devido processo sejam respeitados, sendo que os Curadores se comprometem a agir de acordo com o interesse público. Trata-se, portanto, do órgão de governança por excelência que responde ao Conselho de Supervisão, não tendo função técnica.

Os Curadores administram o processo de escolha de seus membros e fazem a indicação dos escolhidos ao Conselho de Supervisão para aprovação. Nesse processo, os Curadores devem consultar os profissionais de contabilidade e de auditoria, o mercado de valores mobiliários e outros órgãos de interesse público, reguladores, investidores, usuários e acadêmicos. Os indicados devem possuir atributos consentâneos com as pessoas e instituições consultadas e, para garantir a representatividade da composição do órgão, as escolhas devem refletir a variedade dos mercados de capitais globais, a diversidade geográfica e as múltiplas experiências profissionais. Geograficamente, devem-se seguir os seguintes critérios:

- seis curadores nomeados da região da Ásia-Oceania;
- seis curadores nomeados da Europa;
- seis curadores nomeados das Américas;
- um administrador nomeado da África; e
- três curadores nomeados de qualquer área, sujeitos à manutenção do equilíbrio geográfico geral.

Os Curadores, ainda, podem tornar suas reuniões abertas ao público. Entretanto, a seu critério, podem optar por manter certas discussões em particular, normalmente as que versem sobre processo de seleção, nomeação e outras questões referentes ao quadro de pessoal e ao financiamento da instituição. Ademais, devem publicar um relatório anual sobre as atividades da Fundação IFRS, incluindo demonstrações financeiras auditadas. Os Curadores indicam os membros do IASB, revisam os procedimentos e organizaram a realização de consultas.

Os Curadores devem elaborar regras e procedimentos para garantir que o Conselho seja não apenas independente, mas também *percebido* como independente. Assim, quando nomeado, os membros com dedicação integral no Conselho devem cortar todas as relações de trabalho com os empregadores atuais e não devem manter qualquer ocupação que dê origem a incentivos econômicos que possam colocar em questão sua independência de julgamento nas atividades de elaboração das normas contábeis.

Os membros do IASB são indicados pelos Curadores e perfazem o total de 14 membros, os quais devem atuar de acordo com o interesse público. O órgão é eminentemente técnico e, portanto, responsável pela elaboração do padrão contábil internacional. Sua indicação tem como critérios competência profissional e relevante experiência profissional recente. Seus membros devem refletir a melhor combinação possível de conhecimento técnico e diversidade de experiência em negócios internacionais e experiência de mercado, o que inclui auditores, usuários, acadêmicos e reguladores de mercado.

Por outro lado, o Conselho, em consulta com os Curadores, deve estabelecer e manter contato com os órgãos reguladores nacionais e outros órgãos oficiais com interesse no estabelecimento de normas contábeis, a fim de auxiliar no desenvolvimento das Normas IFRS e promover a convergência das normas contábeis nacionais de acordo com o IFRS. Cabe também a ele decidir por audiências públicas para discussão dos padrões propostos, embora não haja a obrigatoriedade de que essas audiências sejam feitas para todos os projetos.

Para que o Conselho possa contribuir para o desenvolvimento de um padrão normativo de alta qualidade, sua composição deve também refletir a diversidade de experiência internacional e, para tanto, devem-se seguir, *normalmente*, os seguintes critérios:

- quatro membros da região Ásia-Oceania;
- quatro membros da Europa;
- quatro membros das Américas;
- um membro da África; e
- um membro nomeado de qualquer área, sujeito à manutenção do equilíbrio geográfico geral.

### 3.3.2 O Manual de Devido Processo

Além da Constituição, outro documento importante é o Manual de Devido Processo (*Due Process Handbook*) (IFRS Foundation, 2020). O devido processo (*due process*) pode ser caracterizado, basicamente, como um conjunto de regras e princípios historicamente reconhecidos como necessários à consecução da justiça.

O Manual de Devido Processo é um documento extenso que descreve normas procedimentais a serem seguidas pelo IASB, com vistas a aumentar a transparência e a lisura do processo, conferindo legitimidade. Não é o escopo deste trabalho pormenorizar esse documento, mas descrever suas linhas gerais e princípios norteadores, buscando extrair os valores que o inspira.

De início, o documento faz referência à Constituição, reafirmando o compromisso da instituição de as normas sejam produzidas com independência e transparência, levando em consideração a diversidade de visões das partes interessadas em todos os estágios. Os princípios que norteiam o procedimento é a transparência, ampla e equitativa consulta (*full and fair consultation*), considerando os afetados pelas normas, bem como a prestação de contas, mediante a qual a *ratio* das decisões é explanada.

Com relação à transparência, deve-se apontar que as reuniões do Conselho e do Conselho de Interpretações (*Interpretations Committee*) – este último sendo órgão auxiliar daquele na interpretação do padrão IFRS – são abertas ao público e gravadas e, na medida do possível, transmitidas pela internet e disponibilizadas no website da Fundação IFRS. Contudo, o Conselho pode reunir-se privadamente para discutir assuntos administrativos e não técnicos, embora se reconheça que haja uma zona cinzenta sobre o que sejam assuntos técnicos e assuntos não técnicos. Por outro lado, pontua-se que a instituição envidará esforços para que o princípio da ampla divulgação de assuntos técnicos não seja mitigado. Além disso, um resumo das decisões de cada reunião do Conselho é publicado no documento *IASB*

*Update*, ao passo que as decisões do Conselho de Interpretação são publicadas no *IFRIC Update*. Tais resumos são disponibilizados no website da Fundação IFRS.

Quanto à ampla e equitativa consulta, o Conselho e o Conselho de Interpretações partem do princípio de que a ampla consulta com os interessados aumenta a qualidade das normas e que tais consultas podem ser feitas de diversas maneiras. Dentre elas, mediante convites para comentários, reuniões individuais ou trabalho de campo. Algumas consultas são mandatórias e, para as que não são mandatórias, a ausência de consulta tem de ser justificada. As audiências públicas, entretanto, não são mandatórias. Como salvaguardas mínimas do devido processo, antes de qualquer emissão normativa ou interpretação, o Conselho ou o Conselho de Interpretações deve, *inter alia*:

- debater qualquer proposta em reunião pública;
- divulgar para comentário público o projeto de qualquer nova norma proposta, alteração de normas ou interpretação proposta - com períodos mínimos para comentários;
- apreciar em tempo hábil cartas de comentários recebidas sobre as propostas;
- avaliar se as propostas devem ser divulgadas novamente; e
- decidir em uma reunião pública do Conselho acerca da ratificação da interpretação.

Quanto à prestação de contas (*accountability*), o Conselho deve envidar esforços em avaliar e explicar seus pontos de vista sobre os custos prováveis de implementação de novas prescrições propostas e os custos e benefícios associados de cada nova norma IFRS. O conhecimento desses efeitos é obtido mediante a exposição formal de propostas e por meio do trabalho de campo, bem como mediante análise e consultas com as partes relevantes. Os prováveis efeitos são avaliados à luz dos objetivos de transparência do relatório financeiro e em comparação com os critérios de relatórios financeiros atuais. Ademais, as seguintes considerações contidas na tabela devem ser observadas:

Tabela 1: Considerações a serem observadas pelo Conselho (IASB) na avaliação de custos e benefícios na implementação de normas.

1	Como as alterações propostas podem afetar o relato das atividades nas demonstrações financeiras dos que aplicam as normas IFRS.
2	Como essas alterações propostas podem afetar a comparabilidade das informações financeiras entre diferentes períodos de relatório para uma entidade individual e entre diferentes entidades em um determinado período de relatório.
3	Como as mudanças propostas provavelmente afetarão a capacidade de um usuário das demonstrações financeiras de avaliar os fluxos de caixa futuros de uma entidade.
4	Como as mudanças propostas nos relatórios financeiros podem afetar a tomada de decisões econômicas.
5	O provável efeito sobre os custos de conformidade para os preparadores, tanto na aplicação inicial quanto em uma base contínua.

6	Os efeitos prováveis sobre os custos de análise para usuários de demonstrações financeiras (incluindo quaisquer custos de extração de dados, identificação de como os dados foram medidos e ajuste de dados para fins de incluí-los, por exemplo, em um modelo de avaliação), bem como os custos incorridos pelos usuários das demonstrações financeiras quando as informações não estão disponíveis e a vantagem comparativa que os preparadores têm no desenvolvimento de informações, quando comparados com os custos que os usuários incorreriam para desenvolver informações substitutas.
---	--

Fonte: Adaptado pelos autores do Manual de Devido Processo (IFRS Foundation, 2020).

### 3.3.3 O texto “Trabalhando em prol do interesse público: a Fundação IFRS e o IASB”

É de se destacar ainda o documento *Trabalhando em prol do interesse público: a Fundação IFRS e o IASB (Working in the Public Interest: The IFRS Foundation and the IASB)* (Hoogervorst & Prada, [s.d.]), veiculado no website da Fundação IFRS.

Trata-se de documento de cunho informativo e não técnico, tendo como público-alvo o público em geral. Nele, responde-se, de forma explícita, a muitas críticas que são feitas à instituição. Por meio dele o IASB busca demonstrar como suas atividades estão pautadas no interesse público, apesar de sua natureza privada. Indica-se que o interesse público se plasma em sua Constituição e na sua declaração de missão, embora deixe claro que as regras emanadas têm como destinatário investidores e credores no mercado financeiro.

Entretanto, considera que elas possuem grande valor para o público em geral, já que buscam promover a confiança, crescimento econômico e estabilidade de longo prazo do mercado financeiro, além de promover a confiança em mercados em desenvolvimento.

Consta do documento que, apesar de sua característica privada, a IASB não é uma entidade de autorregulação, na medida em que entidades públicas cumprem importante papel na Fundação IFRS. A respeito da prestação de contas, o texto salienta que a IASB possui um transparente e bem desenvolvido sistema de devido processo (*due process*)

O texto salienta que, embora a neutralidade como forma de retratação da realidade econômica seja a ambição das normas IFRS, há muitas controvérsias a respeito do que seja a realidade econômica e de como ela pode ser mais bem refletida nas mensurações contábeis. De certo modo, reconhece-se que há uma base ideológica dos interesses refletidos nas normas.

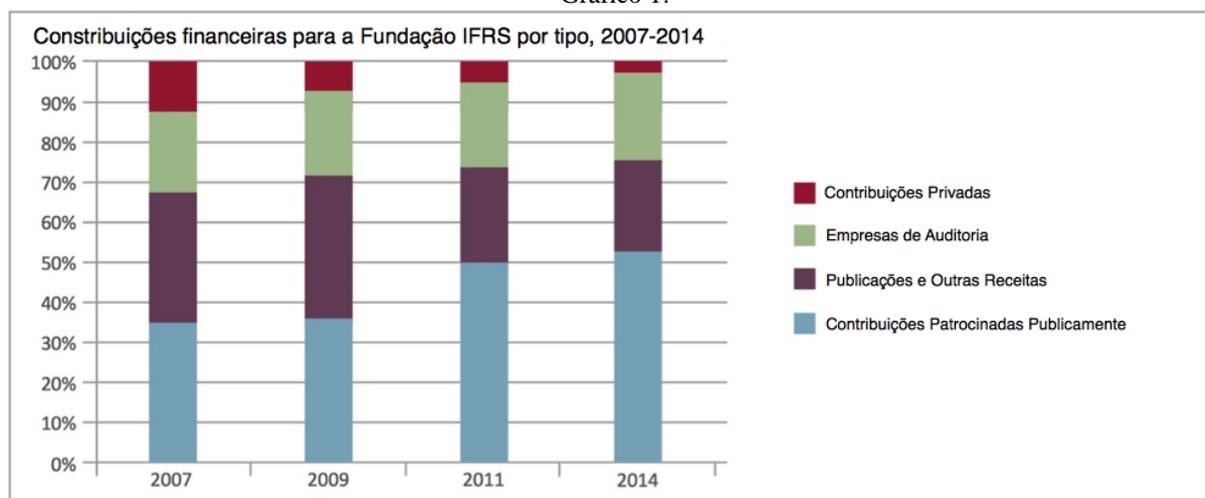
No que toca à governança, enfatiza-se a transparência e as consultas públicas, bem como a estrutura da Fundação IFRS, que é essencialmente tripartite, conforme visto. Louva-se a representatividade dos órgãos em termos geográficos e a diversidade de experiências de seus membros.

A independência a que alude a instituição, explica-se, diz respeito à ausência de influência de indevidos interesses comerciais, tendo uma série de medidas sido tomadas para evitar-se que isso ocorra, destacando-se a proibição de que os membros com jornada de trabalho integral do IASB exerçam qualquer atividade que venha a gerar conflito de interesse, a forma de nomeação dos membros

do Conselho pelos Curadores e a estrutura de governança com o Conselho de Supervisão, implantado em 2009.

Tema de extrema importância revelado no texto diz respeito a quem financia a Fundação IFRS. O perfil dos financiadores é importante indicativo dos interesses que podem influenciar os tipos de normas, especialmente pela pressão que pode ser exercida, levando à perda da independência pela instituição e o predomínio de interesses privados. O documento deixa claro que parte importante das contribuições advém de empresas de auditoria, embora saliente que a instituição vem procurando aumentar o patrocínio de entidades públicas. Com efeito, o gráfico abaixo indica que, em 2014, a maioria dos recursos adveio de entidades públicas:

Gráfico 1:



Fonte: Adaptado de Hoogervorst e Prada ([s.d.]) e livremente traduzido pelo autor.

A instituição procura responder a essa crítica afirmando inexistir vulnerabilidade à pressão por conta das doações das empresas de auditoria, chegando-se a afirmar que os interesses privados das empresas de auditoria caminham paralelamente com interesse público de se produzir padrões normativos claros e auditáveis. Reconhece-se, por outro lado, que a contabilidade não é uma ciência exata e salienta-se que padrões contábeis são menos políticos em sua natureza do que outros padrões econômicos.

O devido processo também é um importante valor e chama-se a atenção para ao já mencionado Manual de Devido Processo, o qual estabelece três princípios basilares já vistos. De mais a mais, informa-se acerca da publicidade conferida aos documentos produzidos pela instituição.

De uma forma geral, o documento plasma os valores e princípios norteadores previstos na Constituição e no Manual de Procedimentos, mas em tom mais informal, visando, de uma forma condensada, responder a críticas e convencer o leitor dos valores esposados pelo IASB.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O IASB, conforme fica claro em seu discurso, busca-se legitimar socialmente por meio da influência persuasiva pelo controle quando busca convencer o público de que é uma instituição representativa e democrática, pois objetiva alinhar-se aos valores sociais predominantes. Por outro lado, ele se vale da influência persuasiva pela perícia quando exerce a atividade regulatória em si, porque busca convencer os demais de sua especialidade. Embora atue em domínio específico, as consequências dessa regulação são amplas. Como se vê, o uso da legitimação pelo controle e pela perícia não são mutuamente exclusivos. Trata-se, aqui, de enfatizar cada um deles de acordo com o interesse visado. Há um esforço em demonstrar-se que suas ações estão em consonância com valores caros, especialmente os democráticos. A instituição propaga sistematicamente atuar em nome do interesse público.

O discurso legitimador se nota, em primeiro lugar, de sua estrutura organizacional e de governança, merecendo atenção o Conselho de Supervisão. Este órgão conta com a participação de autoridades nacionais de diversos países e, por conta dessa presença, o IASB argumenta que não exerce propriamente a autorregulação. Tal órgão tem criação relativamente recente, em 2009, e sua existência passa a percepção de que as atividades do IASB são controladas e fiscalizadas devidamente por autoridades nacionais, como uma espécie de controle externo.

Os Curadores, órgão não técnico, também exercem papel relevante na escolha de seus próprios membros e dos membros do IASB e por exigir que a Constituição seja respeitada. Tanto os Curadores quanto os membros do IASB são escolhidos mediante ampla consulta com diversos setores e há critérios que visam promover a representatividade e diversidade, tanto em termos geográficos quanto de experiências profissionais. Os Curadores também devem elaborar regras e procedimentos para que o Conselho seja *percebido* como independente, e não apenas independente.

As reuniões, em regra, são abertas ao público e veiculadas e disponibilizadas no website da instituição, embora possa haver restrições quanto a temas não técnicos, o que pode comprometer a percepção de legitimidade. O resumo das decisões de cada reunião do Conselho é tornado público. As audiências públicas não são obrigatórias para todos os projetos. Trata-se de mecanismos que contribuem para a transparência.

Por outro lado, as consultas com as partes interessadas devem ser realizadas – e quando não realizadas, justificadas – e essa é uma forma de avaliar o impacto social das normas que se pretende aprovar. O Conselho deve sempre explicar os pontos de vista adotados e isso é uma importante forma de controle das decisões. Ademais, os financiamentos contam cada vez mais com a contribuição de

entidades públicas, o que é relevante para a promoção da independência, conquanto dados recentes não tenham sido obtidos.

Assim, de uma forma geral, valores como representatividade, diversidade, transparência, devido processo, interesse público, independência e prestação de contas se plasman nos documentos da Fundação IFRS e do IASB.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este artigo teve como objetivo examinar, a partir da análise de documentos, os valores professados pelo IASB, indagando-se, especialmente, se esses valores estão em consonância com valores sociais vigentes, nomeadamente os democráticos. Pode-se concluir que o IASB professa, efetivamente, valores democráticos e isso se reflete de maneira patente em sua estrutura organizacional e em seu discurso. O IASB, portanto, busca ser percebido como instituição legítima aos olhos do público, especialmente por ser uma entidade privada. Diversas críticas endereçadas a essa instituição são respondidas nos documentos que produzem.

Entretanto, o presente trabalho não buscou analisar em que medida os valores democráticos refletem a prática do IASB. A análise cingiu-se ao que a instituição professa. Como Rocha (2018) esclareceu anteriormente, um valor só é estabelecido socialmente quando o que se professa é o que se pratica. Embora o autor estivesse tratando do assunto em um nível social amplo, tal argumentação se aplica ao nível organizacional. Nesse sentido, o presente estudo possui nítida limitação, pois não avançou na análise sobre o compromisso do IASB com relação às promessas feitas.

Desse modo, uma análise crítica dos documentos produzidos no cotidiano da instituição ou mesmo um estudo de campo poderia trazer maiores esclarecimentos acerca desse ponto. Um estudo poderia examinar se os procedimentos internos adotados estão realmente em consonância com os valores professados. Críticas poderiam ser tecidas sobre a parcela importante de contribuições privadas e de empresas de auditoria, o que suscita questionamentos a respeito dos interesses que podem prevalecer na elaboração das normas contábeis. Nota-se também a pouca representatividade da África na distribuição geográfica dos membros dos órgãos do IASB, o que merece explicação. Uma análise detida sobre a formação dos curadores igualmente traria esclarecimentos sobre potenciais vieses no perfil das normas contábeis produzidas. Pesquisas como essas, se bem fundamentadas, relevariam o nível de compromisso do IASB com o seu discurso.

## REFERÊNCIAS

- ARNOLD, P. J. (2009). Institutional perspectives on the internationalization of accounting. In *Accounting, organizations, and institutions: Essays in honour of Anthony Hopwood* (p. 48–64). Oxford University Press.
- BALDWIN, R., CAVE, M. & LODGE, M. (2012). *Understanding regulation: Theory, strategy, and practice* (2a ed.). Oxford University Press.
- BERGER, P. L. & LUCKMANN, T. (2014). *A construção social da realidade: Tratado de sociologia do conhecimento*. Petrópolis: Vozes.
- BRUMMER, C. (2011). *Soft law and the global financial system*. Cambridge University Press.
- CAREGNATO, R.C.A. & MUTTI, R. (2006). *Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo*. *Texto & Contexto Enfermagem*, 15(4), 679-684.
- DIAS FILHO, J. M. & BATISTA MACHADO, L. H. (2017). Abordagens da pesquisa em contabilidade. In *Teoria avançada da contabilidade* (2a ed., p. 17–66). São Paulo: Atlas.
- DIJK, T. A. van. (2017). *Discurso e poder* (2a ed.). São Paulo: Contexto.
- GIDDENS, A. (2012). *Sociologia* (6a ed.). Porto Alegre: Penso.
- HOOGERVORST, H., & PRADA, M. ([s.d.]). *Working in the Public Interest: The IFRS Foundation and the IASB*. Recuperado em 21 de junho, 2021, de <https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/working-in-the-public-interest.pdf>.
- IFRS FOUNDATION. (2018). *Constitution*. Recuperado em 21 de junho, 2021, de <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf>.
- IFRS FOUNDATION. (2020). *Due Process Handbook*. Recuperado em 21 de junho, 2021, de <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook-2020.pdf>.
- LIPPMANN, W. (2010). *Opinião pública*. Petrópolis: Vozes.
- POTTER, B. N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265–289. Recuperado em 21 de junho, 2021, de <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x>.
- RICHARDSON, A. J. (1987). Accounting as a legitimating institution. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 341–355. Recuperado em 21 de junho, 2021, de [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90023-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90023-7).
- RICHARDSON, A. J. & EBERLEIN, B. (2011). Legitimizing transnational standard-setting: The case of the International Accounting Standards Board. *Journal of Business Ethics*, 98(2), 217–245.

ROCHA, A. S. da. (2018). *Corrupção: Conceitos e reflexões*. Curitiba: Juruá Editora.

ROCHA, A. S. da. (2021a). *Responsabilidade como humanismo. Volume 01. Ação humana: origem e contexto*. (Vol. 1). Curitiba: Editora Juruá.

ROCHA, A. S. da. (2021b). *Responsabilidade como humanismo. Volume 2. O poder: condição instrumental do agir*. (Vol. 2). Curitiba: Editora Juruá.

SCOTT, J. (2010). *Sociologia: Conceitos-chave*. Rio de Janeiro: Zahar.