

Reflexões sobre a Pesquisa Contábil Brasileira atual

Eliseu Martins

<https://orcid.org/0000-0002-7652-7218> | E-mail: prof.eliseu.martins@gmail.com

Resumo

Este texto objetiva mostrar que saímos de um extremo de pesquisa normativista do passado para chegar ao extremo positivista de hoje. Os trabalhos que eram só propositivos desapareceram e agora só se testa o que já existe, e pouco ou quase nada se propõe à normatização da contabilidade societária. Fica a pergunta: Quem cria? O que se vê é uma criação contábil maior, bem maior nos órgãos normatizadores do que na academia. E o que é pior: há um volume enorme de pesquisas e publicações positivistas e fortemente não úteis, nem para a teoria, nem para a prática da Contabilidade. Nesse contexto, faz-se obrigatório partirmos para a junção das duas linhas, constituindo o círculo virtuoso: criar para discutir, testar (normativismo), praticar, testar, levantar (positivismo) para discutir, criar (volta completa), etc. Finalmente, há também um forte pedido no sentido de se ter extremo cuidado com a especialização decorrente da taxonomia, que nos leva, muitas vezes, à perda da visão do conjunto.

1) Atenção!!!

Recebi do senhor editor-chefe o honroso convite para este editorial. Coitado dele e dos leitores. Talvez ainda com aquele hábito (para não falar “tique”) de ex-aluno, ousou dar-me liberdade para escrever da forma como quisesse, sem obrigatoriamente me deter nas formalidades de um trabalho acadêmico. Esqueceu-se de que suplantou o mestre, mas me aproveitei da ocasião.

Vou falar livremente, sentado em reflexões do passado, mirando o presente e tentando contribuir para o direcionamento do futuro com relação a alguns aspectos da pesquisa contábil, como se tivesse alguma competência para isso. No entanto, sonhar é sempre bom, inclusive para um octogenário; pode não ser tão útil expor esses sonhos, mas vamos ver.

Desculpem a não preocupação com citações, praticamente todas conhecidíssimas, nem com outras formalidades. Vamos conversar.

2) Introdução – o normativismo entre nós e a virada para o positivismo

Nascido e criado profissionalmente na FEA/USP, tive, nos primórdios, inclusive no doutoramento (1973), a visão de que a pesquisa em Contabilidade consistia em levantar bibliografia sobre determinado assunto, analisar o que os outros já falaram sobre a matéria, criticar tudo o que tivesse sido levantado e, para virar tese, criar algo, uma tese nova. Adicionar conceitos, ideias, proposições – de qualquer forma, criar. Na dissertação de mestrado, podia faltar a criação, mas, na tese de doutoramento, não. Dissertar sobre algo era uma coisa; fazer tese sobre algo, outra.

Assim foram as teses de doutoramento e livre-docência de meu orientador, prof. Sérgio de Iudícibus (1966 e 1968), e a do prof. Alkindar de Toledo Ramos (1968), também brilhante. E todas as outras que me antecederam. E assim continuou por muito tempo.

Com isso, nossas teses basicamente eram normativistas, conceituais, mas propositivas. Às vezes constituídas à base de levantamentos empíricos, mas com análises estatísticas simples. Pelo que saiba, somente em 1976, o colega prof. Stephen Kanitz apresentou sua tese, que redundou no que se transformou no então famoso Termômetro de Kanitz, com utilização de método efetivamente econométrico, consolidando-se como o primeiro trabalho positivista em Contabilidade no Brasil. E demorou muito, apenas em 1988, para surgir a segunda nessa linha exploratória, do também colega prof. José Rafael Guagliardi.

Finalmente, em 1996, o prof. Sérgio instituiu a disciplina Teoria Avançada da Contabilidade na pós-graduação da FEA/USP e começou, de fato, a “Contabilometria” a ser implementada, agora mais formalmente e com força.

Tomávamos, antigamente, como base o que eram os trabalhos acadêmicos europeus e norte-americanos, todos também normativistas. Mas os norte-americanos (principalmente), até onde saiba, promoveram uma senhora mudança e foram os primeiros a aplicar a técnica econométrica nas pesquisas contábeis. Apesar de preocupações na literatura com “método científico em contabilidade” nas décadas de 1940 e 1950, é somente a partir de 1968 que Ray Ball, Philip Brown e Beaver (segundo a maioria dos autores) implementam essa forma de pesquisa positivista nos EUA e, a partir de lá, para o mundo. Menos de 10 anos depois, já tínhamos o prof. Kanitz, que fez o mestrado em Harvard, trazendo a metodologia.

Mas, no geral, nós outros, como um todo, demoramos demais a acordar. Para valer, somente quase 3 décadas após os pioneiros norte-americanos é que o prof. Sérgio promove a grande virada no Brasil.

a) A primeira revolução do prof. Sérgio de Iudícibus – no ensino

Abrindo um parêntese, o prof. Sérgio já provocara, na década de 1960, uma senhora revolução no ensino da Contabilidade brasileira, aplicando o modelo pedagógico norte-americano começado pelo saudoso prof. Alkindar de Toledo Ramos. Apesar de italiano de nascimento, influenciado pelo prof. José da Costa Boucinhas (professor de Custos, imaginem só!), o prof. Sérgio assumiu a liderança dessa nova metodologia e da nova forma de ver Contabilidade, e fez da FEA/USP a líder brasileira nesse caminho.

Implantaram a visão anglo-saxônica na FEA/USP em 1964, com a aposentadoria do então catedrático que continuava aziendalista totalmente. O prof. Alkindar, como assistente mais antigo, assumiu a cadeira e iniciou o processo e, em 1966, com o doutoramento do prof. Iudícibus; este assumiu a liderança que repercutiu tão intensamente no país, principalmente com a chegada da Lei n.º 6.404, de 1976, das S/A – que, por orientação do então ministro Mário Henrique Simonsen, trouxe para a prática essa visão anglo-saxônica para nós. E, como todos sabem, não me canso de nisso falar: em 1977, a Fipecafi foi contratada pela CVM, recém-nascida (dezembro/1976), para ensinar essa Contabilidade no Brasil, já que era a única escola que seguia essa linha e podia ensinar a “nova Contabilidade” da Lei; e, assim, nasceu o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.

A extensão do movimento para outras escolas brasileiras, para o mundo das entidades profissionais, para os cursos de extensão, deu-se fortemente com os primeiros livros de Contabilidade nessa linha (Contabilidade Introdutória, Contabilidade Intermediária, Contabilidade de Custos etc.) e explodiu com o manual. O grande líder, repito, foi o prof. Sérgio de Iudícibus. E ele também nos liderava no que diz respeito à pesquisa acadêmica, então normativista.

b) A segunda revolução do prof. Sérgio de Iudícibus – na pesquisa

O prof. Sérgio, quase 20 anos depois de líderes norte-americanos introduzirem, no mundo acadêmico contábil, a pesquisa positivista, liderou uma nova mudança na Contabilidade brasileira, agora na pesquisa na nossa área. Como disse antes, em 1996 (se eu estiver certo), o prof. Sérgio criou a disciplina Teoria Avançada da Contabilidade na Pós-Graduação da FEA/USP e começou, de fato a “Contabilometria” a ser implementada, agora mais formalmente e com força. E essa linha se espalhou pelos nossos programas de pós-graduação brasileiros de forma bastante firme e rápida.

Na prática, espalhou-se por todos os *campi* de pesquisa, como acontecera no país de origem; aliás, de modo muito intenso também na Europa. E, de tal forma, transformou-se na *única* metodologia aceita em alguns lugares e por muitos orientadores e revisores. Com as devidas e honrosas exceções, é claro, que se contam nos dedos.

E hoje, apesar de tantas tentativas de editores e de corpos editoriais, raramente temos trabalhos na linha “antiga”, normativista. Já participei de tentativas dessa natureza, mas parece que os que assim trabalhavam desistiram de tanto ver portas fechadas. Talvez nem acreditem nas que dizem estar abertas. E parece que os hoje iniciantes nem têm ideia do que ocorreu e devem absolutamente nem entender as teses antigas nossas. Inclusive, os revisores tendem a rejeitar materiais que não se fundamentem em técnicas estatísticas.

Leitores, vocês devem estar sentindo um certo ar de nostalgia da minha parte, mas não se enganem achando que estejamos contrários ao quantitativismo, ao positivismo na nossa área. Muito pelo contrário. Lamento que não tenhamos (e me penitencio pessoalmente muito por isso) começado esse movimento antes; perdemos décadas. Gastamos muita energia que poderia ter sido mais bem aproveitada, não tenho dúvida.

Mas, se erramos no passado gastando tempo demais exclusivamente com o normativismo, acho que estamos cometendo outro grande erro endeusando o positivismo e anulando a pesquisa teórica. Vocês vão dizer: *já ouvimos isso antes*. Mas continuo na mesma tecla, porque quase não vejo evolução.

3) O positivismo exagerado de hoje e suas consequências

E o que chamo de evolução? Porque a Contabilidade obviamente não é da área de ciências naturais, em que **as coisas são**, e os **pesquisadores descobrem o que são**. Não é das ciências exatas ou formais, muito longe disso. Se a classificarmos como ciência *soft*, é uma ciência social aplicada. Aliás, por curiosidade, perguntei ao ChatGPT se Contabilidade é ciência e eis a resposta logo de primeira (todos sabemos que é preciso uma porção de tentativas que vão espremendo a IA para a melhoria da resposta, quando correta):

A Contabilidade é reconhecida — por praticamente toda a doutrina moderna — como uma ciência social aplicada.

Isso significa que ela:

- **tem objeto próprio: o patrimônio das entidades** (ou, em acepções modernas, a riqueza e suas variações);
- **tem método científico:** observação, registro, mensuração, análise, interpretação e comunicação da realidade patrimonial;
- **tem finalidade:** fornecer informações úteis para a tomada de decisão e para o controle da riqueza;
- **e possui princípios e teorias** que podem ser testados, revisados e aprimorados.

Autores clássicos e modernos confirmam isso:

- “A Contabilidade é uma ciência social aplicada que estuda, interpreta e controla o patrimônio das entidades.” — **Sérgio de Iudícibus, “Teoria da Contabilidade”, 2023.**
- “A Contabilidade é uma ciência social, porque estuda fenômenos humanos relacionados ao patrimônio.” — **Eliseu Martins, 1972, “Introdução à Teoria da Contabilidade.” (negritos originais)**

Interessante, não? Até eu citado! (Fiquei excitado! – desculpas, não resisti.) Mas vejam como a IA também absorveu completamente o positivismo. Dizer que a Contabilidade tem objeto próprio, correto. Que tem finalidade, idem. Mas dizer que tem método científico com base em observação, registro, mensuração, análise, interpretação e comunicação da realidade patrimonial é limitar única e exclusivamente à pesquisa dentro do positivismo. E se contradiz quando ao fim diz que a Contabilidade tem princípios e teorias. A contradição não está no que a IA complementa, dizendo que princípios e teorias podem ser testados, revisados e aprimorados. Aliás, essa frase também é positivista.

Mas se contradiz porque, ao falar que a Contabilidade tem princípios e teorias, pois dá a impressão de que tais princípios e teorias estão já todos estabelecidos, e o que resta ao pesquisador agora é testar, avaliar, constatar e relatar.

Agora pergunto eu: tudo o que poderia ser desenvolvido conceitualmente em Contabilidade já o foi? Todas as alternativas possíveis já foram suficientemente estudadas e estão agora só para serem escolhidas, normatizadas, praticadas, para só depois se pesquisar academicamente sobre a efetividade, a utilidade e outras características das normas implantadas? Não há mais o que criar na Teoria da Contabilidade? Não há mais alternativas além das já existentes? O texto fala em aprimorar, correto. Mas estou muito preocupado é com a **CRIAÇÃO**, com as evoluções da Teoria da Contabilidade. Afinal, quem são os responsáveis por essa fase fundamental da evolução? Ou já evoluiu o suficiente? É claro que afirmo, com total convicção, que **NÃO**.

Não deveriam muitos pesquisadores trabalhar nessa linha de análise crítica do que existe, na proposição de alternativas, na criação de conceitos e em sugestões de práticas novas? Não deveria parte desse quadro se dedicar à arte e ciência de pensar livremente, ter ideias, construir suas fundamentações, colocá-las em discussão, provocar *workshops*, seminários acadêmicos conceituais? E, muito importante, não deveriam muitos pesquisadores discutir com os praticantes e usuários da informação contábil (gestores, credores, reguladores, investidores, fisco) sobre essas ideias? Promover depois os testes de campo para se ter agora uma visão mais prática a produzir análises de seus efeitos, custos de processamento, avaliação de suas utilidades?

Nada disso mais se vê dentro da pesquisa contábil na academia de hoje. Ou se vê como raríssimas exceções. Isso quer dizer que no passado havia mais evolução conceitual da Contabilidade do que hoje, porque isso era permitido, aceito e até incentivado no mundo acadêmico? Então a Teoria Contábil parou no tempo?

4) Voltando um pouco ao passado

a) Primeiro exemplo

Só para não ficarmos em ideias, vamos a alguns fatos. No início, na Europa, pela violenta prodigalidade em moedas diferentes antes da criação do euro, desenvolveram-se as técnicas de conversão de demonstrações contábeis de uma moeda para outra. À medida que as transnacionais norte-americanas começaram a crescer, toda essa tecnologia, é claro, atravessou o oceano.

E, quando taxas de inflação saíram do normal em diversas fases no século anterior, desenvolveram-se, na prática e na academia, técnicas de mitigação dos efeitos desse fenômeno nas demonstrações da Contabilidade. No início, praticamente só no balanço, com correção dos ativos não monetários de longa duração (imobilizado, intangível, alguns estoques etc.), e só depois no resultado.

Os norte-americanos (pelo que eu saiba) deram um grande passo quando pesquisadores acadêmicos utilizaram a prática já disseminada de *conversão de demonstrações de uma moeda para outra* (libra para dólar, por exemplo), para fazer a conversão de dólar histórico para dólar corrigido para inflação. E nasceu o *price-level accounting*, que chegou a ser utilizado, por força do Financial Accounting Standards Board (Fasb), por empresas de grande porte abertas nos EUA para produzirem, em notas explicativas, balanço e resultado com base nessa metodologia como informação adicional às demonstrações contábeis em dólar nominal (imaginem a inflação da época para aceitarem isso; quando diminuiu, transformaram em opção e depois extinguiram; mas a inflação não se extinguiu!). Depois esse modelo se transformou em prática obrigatória pelo International Accounting Standards Board (Iasb) – e também, por um certo tempo, pelo Fasb, mas hoje isso mudou – para criar a norma para o caso de países hiperinflacionários (eu disse “hiper”), o CPC 42 (IAS 29). O início todo se deu por conta de pesquisadores que escreveram sobre os danosos efeitos da inflação sobre o patrimônio e o lucro, produziram a modelagem, os testes se deram por eles, e depois chegou-se à normatização.

Já pesquisadores e escritores ingleses, após a Segunda Guerra Mundial, também com inflação altíssima, simplificaram a forma de incorporação dos efeitos inflacionários ao patrimônio e ao lucro, criando um modelo mais simples de incorporação dos efeitos da inflação ao balanço e ao resultado (bem mais simples, apesar de menor capacidade informativa). Esse modelo foi trazido ao Brasil por Manoel Ribeiro da Cruz Filho, contador formado na escola inglesa, membro da elaboração do projeto que virou a Lei n.º 6.404, de 1976, que implantou tal modelo no país.

Nesse modelo, havia a correção do “ativo permanente” e do patrimônio líquido, e seu saldo afetando o resultado (“modelo da lei societária brasileira”). Os ingleses não aplicaram esse modelo, já que a inflação decorrente da Segunda Guerra Mundial foi controlada antes. A grande aplicação prática se deu no nosso país, e muitos pesquisadores produziram trabalhos sobre seus efeitos. Eu mesmo tive a livre-docência obtida a partir de trabalho teórico que mostrou o total vínculo entre os modelos norte-americano e inglês, explicou a tal conta de Correção Monetária do Balanço no Brasil e desnudou sua verdadeira natureza (ganhos e perdas nos itens monetários, nada tendo a ver com os ativos “permanentes” nem o patrimônio líquido, apesar de contabilmente nascer desses dois elementos).

Ou seja, trabalhos que iam da teoria à prática, da prática à teoria!!! De passagem: quem trouxe o *price-level accounting* para o Brasil? O prof. Iudícibus em sua tese de doutoramento de 1966!

Mas continuamos desenvolvendo conceitualmente, no mundo acadêmico, esse modelo do *price-level accounting* e chegamos ao que passou a ser chamado de Correção Integral de Balanços. Tive a felicidade de trabalhar muito nessa linha e, em 1985, com inflação estourando de novo, aproveitando a oportunidade de estar no colegiado da CVM, implantamos a Correção Integral no Brasil, que ajudou gestores, usuários externos e também o fisco, a de fato acompanhar melhor o patrimônio da empresa e suas mutações. Esse modelo foi aplicado na ONU e em diversos outros países e, infelizmente, abandonado em 1995 no Brasil como obrigatório.

Em seguida, a Correção Integral se desenvolveu na academia FEAna e foi, depois de muito discutida teoricamente, implantada em diversas empresas – originalmente, em duas que, curiosamente, não mais existem, a Telepar e a Vasp, mas também na então Companhia Vale do Rio Doce (VALE, hoje). Logo após, virou normatização (IN CVM 64/67). Ou seja, existiram os testes práticos que permitiram facilitar a sua implantação, que foi rápida, então. E voltou-se a ser possível ter a Contabilidade como informação útil, mesmo com inflações de centenas por cento ao ano, com um volume muitíssimo maior e de maior utilidade do que as propiciadas pelos modelos anteriores norte-americano e inglês.

Aliás, esse é um modelo muito mais aprofundado do que o atualmente exigido pelo Iasb para os países de economia hiperinflacionária. E todo o caminho de levantamento de problemas práticos, desenvolvimento de teorias e modelos novos, testes, aplicação prática.

b) Outros dois exemplos

Lá bem atrás, há um século e um quarto, a discussão sobre os efeitos das variações de preços nas demonstrações contábeis levou, na passagem do século XIX para o XX, a uma enorme polêmica acadêmica na Europa com relação ao uso dessa metodologia de correção monetária pelos índices gerais de preços ao consumidor (inflação genuína), dentro da Teoria da Manutenção do Capital Monetário, *versus* o uso da “simples” substituição do custo histórico dos ativos não monetários pelos seus respectivos valores correntes (Teoria da Manutenção do Capital – do Capital Físico). Até a IAS 1, CPC 00 no Brasil, menciona essa velha dicotomia! Apesar disso, poucos hoje entendem bem o assunto.

O prof. Sérgio, pesquisando a teoria, trouxe para a academia brasileira o *price-level accounting* na sua tese de doutoramento e agora, 2 anos depois, traz a teoria dos custos de reposição na sua tese de livre-docência. A partir da disseminação dessa teoria (lucro é o que o preço de venda traz a mais do que o **preço de reposição** do que é vendido, não o quanto custou no passado esse produto), desenvolveram-se muitos mecanismos para uso gerencial, fundamentais na inflação, e quando, mesmo na ausência desta, os preços específicos de insumos variam com alguma significância ao longo do tempo. Quem estudou há de se lembrar desse conceito fundamental, por exemplo, no modelo de Gestão Econômica de Empresas (Gecon) – do também saudoso prof. Armando Catelli!

Aliás, falando em Gecon, quanta teoria precisou ser previamente desenvolvida, com modelos desenhados, para depois se chegar ao teste desse mecanismo fantástico? Tão fantástico que um dia provavelmente será recuperado, porque vai além da capacidade média de entendimento de hoje. Efetivamente utiliza um dos maiores conceitos complicados aplicáveis à Contabilidade, além do problema da inflação: o uso e reconhecimento contábil do custo de oportunidade! Trata-se de um conceito fundamental para avaliação de desempenho (lembremo-nos do rebuliço no mercado quando surgiu o ainda atualíssimo *Economic Value Added* – EVA), para análise de viabilidade de projetos, para *Valuation* (o famoso *ke*). E como funciona no modelo Catelliano!

Bem, voltando à nossa linha de pensamento.

5) E hoje, quem cria?

Posso começar dizendo algo chato? Às vezes sinto que discutimos mais Teoria da Contabilidade dentro dos órgãos reguladores do que na academia. E é verdade: veja-se quanta teoria se discute dentro do Iasb e do Fasb. Já participei de discussões dessa natureza em órgãos reguladores setoriais, como Bacen, Susep, Aneel, ANS, etc., e no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Neste último, sempre há vários acadêmicos participando, e não só os representantes da Fipecafi.

E podemos fazer as perguntas chatas? Por exemplo: **qual a tese, o *paper* ou algo semelhante do mundo acadêmico que levou à ativação de contratos de aluguel de imóveis** para uso administrativo, de vendas ou de produção (CPC 06 (R2))? Na Teoria da Contabilidade, permanece ainda firme a linha de que contratos executórios (direitos e obrigações por cumprir de ambos os lados) não são reconhecidos como ativos e passivos, a não ser que haja algum desbalanceamento (e isso está totalmente reprisado no CPC 00).

Alguém já viu no ativo circulante Mercadorias a Receber por que se fez um contrato para recebimento futuro? E Fornecedores a Pagar Quando Mercadoria Chegar ao passivo? Só se houver adiantamento feito. Correto? Não se reconhecem contratos enormes de construção de imóveis, contratos com bancos para receber financiamento para essa construção, contratos de limpeza por vários anos, contratos de prestação de serviços por um determinado período, etc. Tudo o que se registra é em função de fato gerador contábil efetivamente ocorrido.

E de onde se tirou, então, a ideia de ativar o contrato de aluguel de um imóvel por 5 anos, por exemplo? Em qual pesquisa acadêmica se baseou o regulador para essa norma ser parida? Ou isso foi só discutido dentro dos órgãos reguladores, que assim decidiram (Iasb e Fasb)? Ou nasceu de alguma solicitação de usuários e a decisão foi de ordem totalmente pragmática, sem qualquer sustentação conceitual?

Ou é o começo de contabilização dos contratos executórios? Início de mudança na teoria atual? Afinal, vários órgãos reguladores, como o Banco Central, por exemplo, exigem esses registros no grupo de contas apartado chamado de Contas de Compensação; tudo para fins de informação (para o Bacen, não para o público). Algumas empresas até utilizam dessas contas mesmo sem exigência legal ou normativa, e sem poder divulgá-las, mas como fonte de informação para determinadas notas explicativas (contratos relevantes de investimentos futuros, avais e fianças, etc.). No entanto, não compõem as demonstrações contábeis primárias, embora já compusessem em teoria antiga que levou à sua adoção legal no Brasil na antiga Lei das S/A, o Decreto-Lei n.º 2.627, de 1940.

Agora, é fato que a norma do arrendamento (CPC 06 (R2)) criou um campo para a pesquisa positivista – realmente criou. E que bom. Ótimo, inclusive, para procurar capturar a utilidade dessas informações com o mercado investidor e credor, por exemplo. Mas a criação da ideia parece não ter saído de cabeças pensantes acadêmicas. Tanto que o nível de crítica no Brasil a esse modelo é violento hoje (o interessante é que parece não o ser no resto do mundo...).

Outro exemplo, a IFRS 18, CPC 51 no Brasil, afetará, a partir de 2027, fortemente a apresentação de muitas demonstrações do resultado. Sabemos que foram utilizadas pesquisas acadêmicas sobre problemas das DRs hoje sendo divulgadas, isso é ótimo. Mas as pesquisas de pretensa utilidade para os usuários foram feitas pelos próprios órgãos reguladores. As justificativas conceituais para a classificação entre receitas e despesas operacionais, de investimento e de financiamento foram discutidas, que eu saiba, dentro desses órgãos e, algumas vezes, conversadas com acadêmicos, mas por iniciativas dos reguladores procurando ideias, justificativas, lógicas, etc.

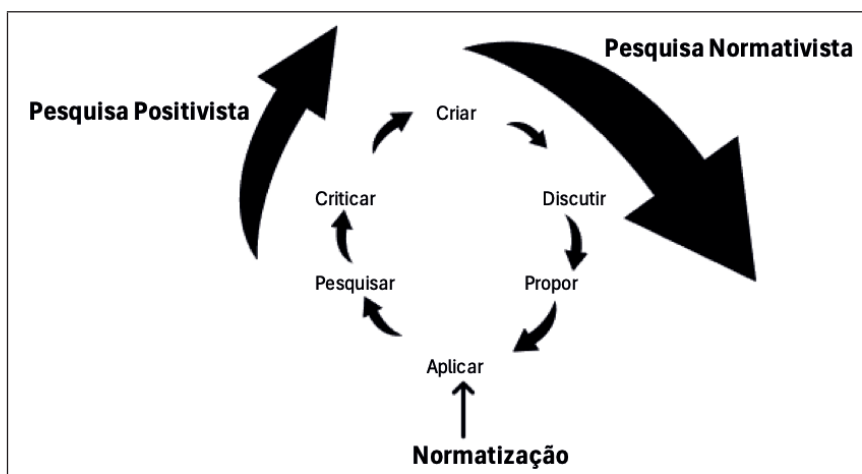
De novo, o combustível do avião não é a academia. E, se pesquisadores quiserem produzir *papers*, dissertações e teses discutindo alternativas, coitados, estarão seus materiais sendo avidamente “receptionados”. Na verdade, algumas revistas até estão atrás deles, mas daí somem os potenciais produtores do material.

Outro exemplo: quando o Conselho Federal de Contabilidade liderou a produção do CPC Entidades em Liquidação, a comissão designada só achou na literatura as referências sempre batidas: nessa situação, tudo a valor de saída! Mas há muito mais a se pensar em aspectos conceituais. De onde veio a inspiração? De norma do Fasn, bastante recente aliás, única localizada que trata do assunto. Por exemplo, registro de ativos com valor de venda mesmo que não contabilizados, provisões para despesas a incorrer no futuro (quebra da competência, é claro) relativas à gestão do próprio processo de extinção, despesas com vendas de ativo como provisão no passivo, e não como redutor do ativo para melhor evidenciação de caixa a entrar e a sair, etc. E toda a fundamentação conceitual feita por aquele órgão regulador.

E há exemplos e exemplos de situações em que o normatizador é o verdadeiro criador de teorias contábeis. A criação faz tempo deixou de ser função da academia. Por que a Contabilidade é ciência social e tudo deve ser estudado a partir do que a sociedade faz? Essa atitude é necessária, mas limitar-se a ela?

6) Que tal criar o círculo virtuoso?

Dá para perceber que o que ousadamente penso como mundo ideal da pesquisa é Criar -> Discutir -> Propor -> Aplicar -> Pesquisar -> Criticar -> Criar, ou algo semelhante. Ou seja, o pensamento livre do teórico analisa, pensa, fundamenta e cria; discute-se amplamente a ideia e, quando razoavelmente desenvolvida e entendida como útil, iniciam-se os testes. **Até aqui, normativismo.** Passando no teste, pode ir à adoção prática, normatizada ou não (contabilidade gerencial, por exemplo). A partir da prática, todas as pesquisas empíricas possíveis para efetivamente checar a utilidade, a qualidade da informação, o efetivo benefício do uso ou não. **O positivismo!** A partir da análise desse material, retomam-se as análises, os pensamentos, a criatividade, e retoma-se o ciclo num nível mais avançado, etc. Começa de novo o normativismo, para ser seguido pelo positivismo, para ser seguido pelo normativismo, etc.



7) Utilidade das pesquisas

Vou tocar neste assunto apenas para não deixar em branco, mas materiais excelentes estão disponíveis para discussão desse ponto. É claro que a crítica cabe nos dois mundos: o normativista e o positivista. Quanta inutilidade se teve durante a fase normativista? Mas saíram tantas obras que dobraram o mundo contábil! Quanta inutilidade se tem no positivismo? Quantos materiais são efetivamente úteis a não ser para cumprimento de metas, promoções, imagem, etc.? Muitos. Mas há os que de fato trazem efetivo conhecimento importante e útil. Não há o que discutir.

O relevante é o levantamento do *grau de utilidade*, cem por cento ou mesmo algo perto disso é provavelmente inalcançável em qualquer área do conhecimento. Mas o grau de utilidade da pesquisa acadêmica contábil no mundo e principalmente no Brasil é muitíssimo questionável e questionado hoje. E falo no mundo, porque há universidades europeias, inclusive, criando comissão de profissionais externos, do mundo empresarial, por exemplo, que tenham muito boa formação acadêmica (muitos também são docentes e/ou pesquisadores) exatamente para analisarem as propostas de *papers* e teses apresentados dentro da universidade para avaliar o seu potencial de utilidade prática. Há, inclusive, brasileiros participando disso. Que bela iniciativa! Talvez devêssemos imitá-los. Somos tão bons nisso...

Perguntas que ficam encravadas na garganta: quanta pesquisa acadêmica sai do círculo acadêmico? Quem do “mundo real” lê nossos materiais? Estamos pesquisando para nós mesmos? Escrevemos só para nós mesmos?

No normativismo havia, sim, uma certa demanda pelos textos acadêmicos. Inclusive porque era possível entendê-los, mesmo o leitor não sendo acadêmico. Mas e hoje? Além de o mundo profissional da Contabilidade nem saber o que pesquisamos, conseguem eles ler nosso material? Os *papers* são exageradamente herméticos para os colegas contadores. O palavreado estatístico, então, é de matar qualquer vontade de leitura. Ininteligível. Houve tentativas de se facilitar o acesso da publicação acadêmica pelo mundo da vida prática; quais foram os resultados? Que eu saiba, insucesso.

Acho que deveríamos introduzir uma disciplina obrigatória de Marketing nos nossos processos de mestrado e doutorado; aliás, na graduação também (no meu tempo, tivemos uma disciplina anual de marketing, e como foi útil!). É necessário aprender a vender nossos produtos. Somos, na grande maioria, inaptos nesse campo. Reproduzimos aquelas fórmulas lindas e inúteis para terceiros, para falar de probabilidade. Incrível como lembro que, na adolescência, entendia toda uma estatística de um livro que falava desde o átomo até o universo, usando expressões do tipo: “Esse fato ocorre aproximadamente a cada 235 vezes que a Terra completa a volta ao redor do Sol”; ou “Probabilidade de ocorrer apenas 1 vez em cada 7 eventos” e assemelhadas. Qualquer criança entendia.

Aliás, deveríamos seguir o antiquíssimo conselho do nosso colega prof. Ariovaldo dos Santos; diz ele que as notas explicativas deveriam ser escritas obrigatoriamente por jornalistas, e não pelos contadores. O mesmo com os resumos de *papers*, teses, etc.

Muito há a se continuar falando sobre isso, mas os comentários ficam apenas para não dizerem que desmemoriei de todo. Vamos agora a um último tópico diferente, mas correlato.

8) Pensamentos sobre a taxonomia

Esse outro ponto que gostaria de mencionar diz respeito ao também excessivo apego que considero tenhamos todos com relação à taxonomia. Adoramos essa prática, principalmente no mundo do ensino (em todos os níveis e em todas as áreas). De novo, nada contra a taxonomia, absolutamente; pelo contrário: parece ser e é cheio de sucesso seu uso. O problema me parece o excessivo uso dela, que leva a certos exageros de especializações, com o grande risco da perda da visão geral, do todo e, finalmente, da realidade.

E, como a taxonomia nos facilita enormemente o ensino, corremos o risco (e acho que de fato cometemos muito esse erro) de nem nos lembrarmos de criticá-la, e com isso nosso ensino perde muitas vezes enormemente em eficácia. Mas não só no ensino, também na pesquisa corremos esse risco. Exageramos nas superespecializações dos temas, das amostras, dos modelos econométricos, e a visão ampla da realidade tende a ser dificilmente entendida quando isso se torna necessário. Como podemos perder tempo com excessivo tempo e zelo em cima de temas exageradamente especializados e não tão potencialmente úteis à Contabilidade?

Vamos procurar, então, entrar mais em detalhes sobre essas duas visões: taxonomia e positivismo/normativismo, começando pelo primeiro.

A organização do conhecimento de forma empírica do conhecimento costuma se dar pela classificação e pela hierarquização das informações pelo conhecedor, de forma que sua transferência para o receptor seja feita da forma mais eficiente possível, minimizando tempo gasto e esforço despendido. E isso parece ser algo absolutamente natural no ser humano, e talvez até além dele.

E essa técnica, a taxonomia, serve para tudo: educação familiar, educação formal, educação religiosa, educação cívica, educação esportiva, etc. Na nossa área, dividimos a Contabilidade em gerencial, financeira, regulatória, tributária, etc. E depois subdividimos cada uma delas em outras caixinhas, e assim por diante. Ensinaamos o que é ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa e, depois, passamos aos aspectos de reconhecimento, mensuração e transmissão das informações. E assim vamos atomizando os conceitos e as “verdades”.

Mas muitas vezes nos esquecemos de fazer o caminho inverso: vir dos detalhes para o todo, dos “finalmente” ao princípio, ao básico. Como falta às vezes a transmissão da noção de que todas essas divisões e subdivisões são fortes para transmissão de conhecimento, para aprendizagem, mas, esquecendo-se do outro lado da história, perde-se a visão do todo.

Por exemplo, passamos a acreditar que, de fato, a contabilidade gerencial é uma coisa, a financeira para uso de público externo interessado é outra, a tributária é também outro mundo, a regulatória é outra terra à parte, e formamos especializações de conhecimento e também formamos (e as empresas e outras entidades também formam) especialistas que passam a viver cada vez mais no seu próprio mundo, sem a visão do todo. E no mundo acadêmico, o mesmo risco.

Sempre insisto na visão de que Contabilidade é uma coisa, suas aplicações são outras; a Contabilidade pode estar dirigida a informações com determinado relatório, determinado método de avaliação, determinada sistemática de provisionamento, etc., e pode apresentar informações diferentes sobre os mesmos elementos a usuários investidores, ao órgão regulador, ao fisco etc. Por exemplo, sempre afirmo que Controladoria para valer é aquela que entende que o importante não é esta ou aquela Contabilidade, mas a manutenção de banco de dados que permita que se extraiam as informações conforme as necessidades de cada usuário.

Usuários distintos têm necessidades distintas. Às vezes o mesmo usuário precisa de informações diferentes para finalidades diferentes. Não existe uma Contabilidade certa e outra errada. Ela usa moeda nominal por mera facilidade e por falta de pura atenção para os efeitos da inflação, inclusive de tantos usuários. Mas tem a capacidade de transformar valores monetários originados em n datas diferentes em valores de mesma capacidade aquisitiva e, portanto, genuinamente comparáveis, somáveis, etc. O mesmo produto pode ter seu custo pela absorção integral, pelo custeio variável, pelo valor futuro de reposição da matéria-prima, pelo ABC, pelo RKW, etc. Podemos concluir que a absorção é o ideal para fazer balanço e DR e para fins de tributação também (não, para o contribuinte, o custeio direto é muito melhor, baixando-se imediatamente os custos fixos), mas isso não é uma verdade absoluta. Esta talvez não exista, a não ser por meio da fé.

A Contabilidade é uma ciência/arte que tem essa capacidade fantástica de coletar e processar dados para produzir informações para os mais variados usuários, das mais diferentes formas, a partir do mesmo fato. Mas por que estou falando da taxonomia em geral? Apenas porque quero chamar a atenção dos pesquisadores, porque o excesso de especialização é uma certa comodidade, sempre estudando o mesmo problema, mas isso produz informações que podem, com muita frequência, ser inúteis. Mas a superespecialização facilita o trabalho, promove investigações mais facilmente publicáveis e, assim, cumpre-se mais tranquilamente o “*publish or perish*”, mas embota o acadêmico e pode-se transmitir esse embotamento para os pupilos.

Daí deixar um pedido para que cabeças ousadas procurem investigações que vinculem campos de estudo, e não só dentro da Contabilidade, mas também com outras áreas, como Direito, Economia, Tecnologia da Informação, Administração. E, dentro desta última, um esforço muitíssimo grande no que diz respeito à Inteligência Emocional. Cada vez mais autocontrole, conhecimento e forma de tratamento no comportamento de pares, superiores e inferiores, constituem o melhor caminho para a ascensão profissional, inclusive na administração do nosso mundo acadêmico. O superconhecimento atomizado e profundo não está aqui sendo atacado, absolutamente; apenas queremos que isso não leve ao cegamento do mundo ao redor.

E o abuso do uso da taxonomia – que vai subdividindo cada subárea em n “sub-subáreas” e assim por diante – pode nos levar a essa situação de enorme domínio de algo que, exatamente por não se correlacionar com outras áreas, pode perder relevância e utilidade ao longo desse caminho de aprofundamento.

Volto a repetir: a taxonomia é obrigatória e importante, o problema é a sua utilização de forma cega. E precisa ser desenvolvida. No que diz respeito à pesquisa, desde Aristóteles, tem-se notícia de como ela ajuda a pesquisa e a transmissão de conhecimentos. Na Idade Média, houve um grande salto com o Iluminismo e o Renascimento, com o fomento às classificações do conhecimento nas áreas de biologia, matemática, astronomia, física, letras, sociologia, antropologia, etc. E, não fosse isso, todo o processo de pesquisa e de transferência de conhecimento não teria sido tão acelerado à época.

Se focarmos a área do ensino, mais hodiernamente a taxonomia, com os níveis cognitivos hierárquicos (conhecimento, compreensão, aplicação, análise, síntese, avaliação), depois mais metodologicamente falando (lembrar, entender, aplicar, analisar, avaliar e criar) e os desenvolvimentos mais recentes, como os expostos nesta revista por Fábio Frezatti, em editorial (out-dez/2020) e artigo (out-dez/2024) falando do Pentágono de Competências (técnica, teórica, metodológica, comportamental, social), procuram nos ajudar tanto na pesquisa quanto na docência.

Não é objetivo entrarmos em detalhes aqui (nem sou a mais competente das pessoas para isso), mas queremos apenas fazer esse alerta que, pelo menos para mim, parece-me cabível. Especialização é vital, mas, por favor, cuidado, muito cuidado com a perda da visão do global.

9) Finalizando

Bem que alertei no início: soltaram-me as rédeas e acabei até voando. Foi interessante para mim falar livremente, sem amarras, sobre o normativismo, o positivismo, um pouco da evolução da pesquisa acadêmica brasileira, passando e praticamente saltando da primeira à segunda. Comentar os exageros do positivismo e as perdas de oportunidades pelo não normativismo. A impressão de que teoria já está pronta ou de que é inútil. Minguiu exageradamente a criação na Contabilidade, tudo é constatação do que se pratica. Pouco ou quase nada se cria hoje na academia, e os reguladores tiveram que assumir esse papel, com todas as deficiências da falta de método, é claro. O exagero do positivismo leva a uma perda significativa de utilidade da pesquisa feita. Normativismo e positivismo não são excludentes, são peças fundamentais do desenvolvimento contábil. E o clímax será, acho, quando se conseguir um equilíbrio que leve ao círculo vicioso normativismo -> positivismo -> normativismo -> positivismo, etc. Finalmente, um alerta sobre o endeusamento cego da taxonomia, que leva a excesso de especialização com perda do todo.

Muito obrigado e desculpas, Sr. Chefe.