

## Editorial

# Algumas reflexões sobre pesquisa contábil e algumas (pesadas?) afirmações e conclusões

Sérgio de Ludícibus<sup>1</sup> , Eliseu Martins<sup>2</sup> 

1 Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil

2 Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.



<sup>1</sup>siudicibus@osite.com.br

<sup>2</sup>prof.eliseu.martins@gmail.com

**P**ermitam-nos lembrar, refletir e emitir nossas modestas opiniões sobre a pesquisa contábil, muito mais baseados numa perspectiva histórica, nas nossas experiências e nas nossas visões do que em pesquisas empíricas e citações sem fim. E não esperem, por outro lado, grandes novidades, eis que sobre essa visão já temos, só nós, estes autores, pelo menos uma dezena de escritos anteriores nessa direção, individualmente ou em conjunto com outros maravilhosos colegas, ou só por estes. Pedimos sua atenção especial e submetemo-nos modestamente às críticas de todos os que nos leem; aliás, adoraríamos recebê-las pública ou privadamente para continuarmos com coragem ou para percebermos que nós é que estamos démodés.

Quando falamos na pesquisa contábil atual, e na verdade há já muitos anos, podemos provocativamente pensar em pelo menos duas visões. Na primeira, extrema, super pessimista, notamos que passamos de pensadores e criativos, mas não testadores de nossas próprias teorias, a constatadores principalmente de tudo que pode ser relacionado estatisticamente, inclusive sem muita preocupação de causalidade, só de correlação. Se a governança provoca rentabilidade ou a rentabilidade permite boa governança, isso não interessa. O que interessa são os cinco por cento de correlação! (???) Se a pesquisa é de utilidade ou não, isso é de segundo plano, o importante é a metodologia econométrica, esta é que parece ser a indicadora da qualidade dos trabalhos. Nada se cria, nada se discute conceitualmente. Afirma-se às vezes que só ideias não fazem ciência! Isso é verdade, mesmo sabendo-se que poucas chances de ciência existem sem criatividade.

Na segunda visão, extremamente otimista, passamos nestes últimos tempos a geniais estatísticos que produzimos estudos empíricos (que num extremo nos surpreendem pelas conclusões, e no outro constatam o já esperado) que, sem subjetividade e com rigor científico, permitem averiguar as consequências de decisões e fatos anteriores. E a utilidade dessa visão se prova pela demanda que os órgãos normatizadores contábeis (IASB e FASB principalmente) têm desses trabalhos e da aproximação com os pesquisadores, principalmente para procurar análises das consequências de normas já em prática. Que bom! É algo realmente necessário, obrigatório e animador.

### Como Citar:

Ludícibus, S. de, & Martins, E. Algumas Reflexões Sobre Pesquisa Contábil e Algumas (Pesadas?) Afirmações e Conclusões. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 001–004/005. <https://doi.org/10.14392/asaa.2023160301>

Mas, mesmo nessa última como na outra visão há constatações que nos assustam, mais numa e menos na outra ou às vezes em ambas: A utilidade parece muitas vezes não ser problema do cientista contábil, parece que este tem que ser inenfoque e neutro quanto a essa característica. E as decisões para correção dos problemas apontados também parece não ser responsabilidade do pesquisador, e sim dos praticantes e dos normatizadores. A criação de ideias e propostas parece ser coisa de degrau inferior ao nível científico, de quem não tem capacidade de metrificar. Teoria parece ser mera elucubração mental. Expressar opinião própria às vezes parece ser pecado, só as citações são permitidas. Obsessão em procurar uma teoria já existente para suportar o trabalho sim, mas proibida a tentação da geração de teoria nova.

Muito já se falou sobre as revoluções científicas virem comumente acompanhadas de radicalismos e de extremismos, e isso em todas as áreas do conhecimento humano. E um pouco disso vemos na pesquisa contábil. Façamos um pequeno repasse da história da evolução do estudo e da pesquisa contábeis.

Cansados estamos de saber que a Contabilidade, nasceu na sua metodologia dual, aproximadamente há um milênio com o objetivo de controle de patrimônio e mensuração do desempenho, ou seja, voltada basicamente para satisfação de necessidades gerenciais, funções obviamente a continuarem a existir. E nascida de praticantes, por eles desenvolvida, testada e melhorada. Depois os credores começaram a meter o bedelho procurando sua segurança em muitos países, e em outros os investidores se transformaram no centro da atenção. Inicialmente, tudo mais voltado à avaliação de desempenho e visão do patrimônio. E agora cresceu mais recentemente a nobre missão de produção de informações capazes de auxiliar no processo de previsão de fluxos de caixa futuros, visando as necessidades principalmente de investidores e credores, mas também de outros *stakeholders*, sem deixar de atender a própria gestão da entidade. Com isso, a informação contábil, originariamente voltada praticamente só para os usuários internos (e depois fiscais), passou a um nível talvez antes inimaginável de importância para esses usuários externos.

E a pergunta de difícil resposta: quanto dessa evolução se deveu aos praticantes da Contabilidade, e quanto se deveu aos pesquisadores? Ou quanto àqueles que foram praticantes e pesquisadores concomitantemente? Afinal, em todas as áreas de conhecimento muito existe de pesquisa fora da academia, no mundo real; pode até às vezes não ser pesquisa “perfeita” metodologicamente falando,

mas derivada da procura de solução para situações práticas; pode ser do espírito inquiridor do profissional, mas não deixa de ser agregação de conhecimento; e essa agregação é praticamente o único objetivo da pesquisa. Mas foi essa junção entre prática e *criatividade* que nos trouxe até aqui.

Os próprios criadores da metodologia contábil das partidas dobradas, ao saírem do fluxo de caixa para a configuração dos ativos, passivos, receitas e despesas fundamentados no regime de competência, nada mais fizeram do que pensar (que também é uma forma de pesquisar, parece que muitos se esqueceram disso), testar, pensar de novo, testar de novo e assim por diante. Inicialmente, exclusivamente no mundo da prática.

A utilização da informação pelo usuário externo obrigou à homogeneização das práticas contábeis, e isso levou à fase imediatamente anterior à atual, que se caracterizou, principalmente a partir da segunda metade do século XIX, pela pesquisa denominada de normativa, em que todo o pensamento e esforço eram dedicados a criar normas contábeis (legais, infralegais ou consuetudinárias, conforme a cultura jurídica) a partir da experiência dos próprios normatizadores também praticantes, de simulações e de argumentações a fortalecer opiniões dos propositores na área da Contabilidade Financeira. Tudo para facilitar o entendimento da posição patrimonial da entidade e suas mutações. E a academia, inicialmente, muito mais voltada ou quase só voltada à disseminação do conhecimento existente.

Mas depois na academia foram surgindo pesquisadores interessados criação de novas ideias e proposições para fins práticos, tanto para usos internos quanto externos à entidade. Mas sempre com enorme vínculo com a prática. E criou-se uma forte simbiose entre praticantes e pesquisadores acadêmicos normativistas. Praticamente todos os grandes temas foram desenvolvidos dentro dessa metodologia, como, sem qualquer intenção de total abrangência, alguns exemplos:

- as definições de ativos, passivos, receitas e despesas, obedientes todas cada vez mais ao regime de competência, nascidas da prática e aperfeiçoadas a partir da adoção de pressupostos conceituais,

- a fantástica criação das demonstrações consolidadas, nascidas da premência na solução de problemas criados por fraudes e depois fortalecidas pelo arcabouço teórico com as fantásticas a) criação do conceito da entidade econômica a complementar o da entidade jurídica e b)

substituição do conceito da propriedade jurídica pelo do controle nas definições e no reconhecimento dos elementos patrimoniais no balanço e no resultado (hoje no fluxo de caixa também, é claro),

- tratamento dos efeitos da inflação (praticamos isso no Brasil exaustivamente, mas preferiram os legisladores – e infelizmente não resistimos o suficiente - voltar à fase da contabilidade dos números verdadeiros em termos nominais, mas mentirosos em termos de valores reais. Aliás, que interessante, assunto tão fantásticamente importante conceitualmente e quase totalmente esquecido no mundo acadêmico),

- desenvolvimento do conceito de valor justo (ampliação do antigo valor de mercado) desde a intuitiva aplicação aos ativos e passivos em moeda estrangeira, posterior criativa aplicação à mineração de ouro e subsequente extensão a ativos minerais, vegetais e animais, a determinados instrumentos financeiros, mais recentemente a propriedades para investimento etc.,

- diferenciação entre resultado e resultado abrangente, com discussões conceituais acadêmicas quase que violentas entre o *operational income vs. o all inclusive concept*,

- desenvolvimento da demonstração do valor adicionado, na Europa e no Brasil,

- evolução (ou involução em alguns pontos?) da contabilização dos contratos de arrendamentos,

- criação de despesa artificial (bom ou mau isso?) como em certos casos de stock options (contrariando a teoria contábil de que lucro e caixa obrigatoriamente se igualam ao longo do tempo),

- desenvolvimento da contabilidade de instrumentos financeiros sofisticados,

- contabilidades mais específicas, como das concessões de serviços públicos, de seguros, mineração, atividades biológicas etc. etc.

(E isso sem falar na Contabilidade Gerencial quando falamos nas alternativas de custeio, por exemplo.)

De novo a pergunta: quanto desse desenvolvimento se deveu à evolução ditada por praticantes e normatizadores a partir de seus conhecimentos e experiência, e quanto à pesquisa acadêmica pura propriamente dita? Na verdade,

quase sempre (com exceções, é claro) situações que nasceram da vida prática e depois foram se desenvolver no mundo acadêmico. O tratamento da contabilidade na inflação é um caso típico; nasceu dos problemas práticos de conversão de demonstrações contábeis da moeda local para moeda estrangeira (*translation*), e depois a técnica foi sendo desenvolvida mais academicamente para o caso de moedas de mesmo nome, mas de capacidades aquisitivas variantes ao longo do tempo (*price level accounting*). Mas o importante é: o desenvolvimento forte se deu pela junção de esforços de praticantes e pesquisadores acadêmicos. E estes muito voltados à análise de problemas práticos, participação na criação conceitual de mudanças, fundamentação conceitual destas, mas também criadores de ideias originais.

Porém, toda essa pesquisa, quando pura no mundo acadêmico, dentro dessa linha *normativista* fundamentada em analisar ou “achar” uma forma de contabilização (identificação, mensuração, registro e divulgação) como melhor do que outra. Até um certo tempo, praticamente nada de pesquisa empírica posterior para asseguar o atingimento dos objetivos almejados, ou de levantamento de necessidades dos usuários. Muita geração ou aperfeiçoamento de ideias (no Brasil salientamos a correção integral de balanços de que nós, aqui autores, tanto participamos, e o modelo do Gecon, gestão econômica de empresas, do saudoso Prof. Armando Catelli). Muita prática de tantas dessas ideias, mas muito pouca constatação empírica da real utilidade delas no mundo todo. Muito “achômetro”, é verdade, com muita baboseira e muita genialidade lado a lado. Muitas vezes bastante criatividade, porém, presente a enorme falha de raras ou nenhuma pesquisa empírica sobre a efetiva utilidade dessas ideias.

Até que na segunda metade do século passado começam, finalmente, até que enfim, as pesquisas empíricas! A grande revolução recente na pesquisa contábil. Aleluia!

Só que o que temos visto nas últimas décadas? O pêndulo passou exageradamente para o outro lado no mundo da academia. Os praticantes e os normatizadores continuam fortemente produzindo ideias e práticas novas. Dentre os normatizadores alguns pesquisadores mais vinculados à prática. Mas e os pesquisadores puros acadêmicos? Têm criado algo de novo em termos conceituais? Têm, a partir de sua volumosa pesquisa empírica, produzido documentos fundamentados sugerindo modificações na Contabilidade sendo praticada, eliminações de regras, criação de novas alternativas?

Por exemplo: quais as pesquisas acadêmicas que sustentaram a revolução conceitual de registro contábil de contrato executório? O próprio documento de Estrutura Conceitual das normas internacionais veda o registro dos contratos em que ambas as partes ainda não cumpriram com suas obrigações e ainda não têm completo direito sobre bens ou serviços contratados. Na Contabilidade de hoje ninguém registra o contrato de compra de uma mercadoria (mesmo no caso de fornecimento de matéria-prima contratado por trinta anos, como conhecemos o caso) ou serviço a ser recebido posteriormente, ou de construção de um novo imóvel, ou de recebimento futuro de um financiamento bancário etc. etc. Mas passamos, há poucos anos, a registrar o contrato executório de aluguel como ativo e passivo. Pelo que sabemos, essa quebra conceitual nasceu muito fortemente da pressão de normatizadores, e não do mundo acadêmico. (Nós, os mais velhos, nos lembramos de que contratos executórios já foram praticados na Contabilidade, inclusive na brasileira, com a utilização das Contas de Compensação, ainda em uso no sistema financeiro nacional, mas para fins de controle interno e como fonte de informação para algumas notas explicativas, mas deixemos esse ponto para lá.) Ou seja, enorme revolução na apresentação de balanços e resultados de algumas empresas com a nova norma, com participação praticamente inexistente (pelo menos que saibamos) da pesquisa acadêmica.

As milhares de pesquisas acadêmicas acabaram se centrando exclusivamente no mundo das constatações empíricas; essa exclusividade é que nos assusta há tempos, não é a metodologia da empiria. É o seu excesso, é o desvio de tanto esforço acadêmico numa parte absolutamente necessária, mas deixando de lado o papel da criatividade, da teoria, da concepção, da imaginação. E lamentamos também, por causa disso, uma grande dissociação entre o mundo dos praticantes e o mundo acadêmico.

Somos fortíssimos apoiadores da pesquisa empírica útil (aqui o Eliseu dizendo: introduzida no Brasil fortemente pelo coautor Ludícibus). Nada contra ela, muito pelo contrário. Mas não só ela! Temos abandonado a pesquisa conceitual, temos restringido fortemente as oportunidades de geração de novas ideias, temos deixado o campo de criação exclusivamente para os órgãos normatizadores. (Ainda bem que dentro deles tem havido a presença de pesquisadores acadêmicos, mas a maioria é sempre de praticantes. Mesmo assim, vê-se facilmente que se discute lá mais teoria do que na acadêmica!) Limitamos nosso próprio campo de atuação no mundo acadêmico e colocamo-nos meramente numa posição de acompanhadores do que os criativos praticantes e normatizadores produzem.

Como dissemos, as revoluções científicas vêm muitas vezes carregadas de radicalismos, e isso aconteceu no nosso campo. Passou a pesquisa acadêmica de exageradamente normativista para exageradamente empírica. Precisamos de nova revolução, fazendo com que ambas caminhem juntas. Aprender como em tantas outras ciências: há os que criam e há os que provam. Os que provam mostram os benefícios e as falhas dos que criam, e os que analisam essas falhas passam a criar novas propostas de soluções a serem depois testadas e assim por diante. (O que seria da Física se só existissem os teóricos ou só os empiristas?) E além disso, precisamos manter um forte número de pesquisadores acadêmicos trabalhando no mundo prático, ou junto a ele, porque é evidente que foi essa junção que nos trouxe até aqui e continua a nos impulsionar, e nada parece indicar caminho melhor para o futuro.

Mais participação com o mundo da prática e muito maior integração entre a pesquisa teórica, normativa, e a empírica.