



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
Blumenau, v. 11, n. 1, p. 06-24, jan./mar., 2015

doi:10.4270/ruc.2015101  
Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



## ESTUDANDO E PESQUISANDO TEORIA: O FUTURO CHEGOU?<sup>1</sup>

### STUDYING AND RESEARCHING THEORY: DID THE FUTURE ARRIVE?

### EL ESTUDIO Y LA INVESTIGACIÓN DE LA TEORÍA: ¿EL FUTURO LLEGÓ?

#### Sérgio de Iudícibus

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professor de Pós-graduação na  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Endereço: Rua Monte Alegre, 984 - Perdizes  
CEP: 05014-901 - São Paulo - SP  
Telefone: (11) 3670-8000  
E-mail: [siudicibus@osite.com.br](mailto:siudicibus@osite.com.br)

#### Eric Aversari Martins

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professor na FIPECAFI  
Endereço: Rua Maestro Cardim, 1170 - Bela Vista  
CEP: 01323-001 - São Paulo – SP  
Telefone: (11) 2184-2000  
E-mail: [eric@ericmartins.mus.br](mailto:eric@ericmartins.mus.br)

## RESUMO

Há uma sensação generalizada, nos últimos tempos, de que há uma inversão de papéis entre os normatizadores contábeis e os acadêmicos: os primeiros passaram a ser os grandes responsáveis pelos estudos teóricos, ao passo que os segundos cada vez mais se distanciam dos aspectos conceituais mais profundos da contabilidade. Tal fato se dá por conta do processo amplamente difundido no mundo de harmonização das normas locais com as do IASB, que leva os normatizadores a serem imersos cada vez mais em aspectos conceituais, mas também devido à mudança de eixo das pesquisas acadêmicas, cada vez mais descritivas e empíricas e, atualmente, raras em termos conceituais. Todavia, tanto o viés imposto pelo IASB de prover informações principalmente para os fornecedores de capital das empresas quanto a necessidade pragmática de implementação de normas, levam os normatizadores a pensarem já com um viés prático definido *a priori*. Por outro lado, o pensamento acadêmico teórico pode ser livre de tal viés e permitir visões mais amplas e até mesmo divergentes do *status quo* normativo. A união desses dois segmentos da comunidade contábil, e não sua segregação, faz-se cada vez mais premente tendo em vista a necessidade de evolução, não somente da teoria da contabilidade,

<sup>1</sup> Artigo recebido em 14.07.2014. Recomendado para publicação em 31.12.2014 por Ilse Maria Beuren. Publicado em 31.03.2015. Organização responsável pelo periódico: FURB.

mas também das próprias normas contábeis. Diversos temas são apontados como exemplos de necessidades de estudos mais aprofundados para que tal evolução seja possível.

**Palavras-chave:** Teoria da Contabilidade, Normatização, Regulação, Pesquisa Contábil

### **ABSTRACT**

*Lately, there is a widespread sensation that an inversion of roles between accounting standards setters and academics has happened: the first ones became the main performers of theoretical studies, whereas the latter are distancing themselves from the deepest conceptual aspects of accounting. Such fact is due to the worldwide process of harmonization of local accounting regulation to IASB's standards, which leads the standard setters to be increasingly immersed in conceptual issues, but also due to the change in the direction of the academic researches, increasingly descriptive and empirical and, nowadays, rarely conceptual. However, both the bias imposed by the IASB to provide information to the companies' capital providers as the pragmatic need for implementation of standards, standard setters tend to think with a practical bias a priori defined. On the other hand, the theoretical academic thought can be free from such bias and allow broader and even divergent visions of the regulatory status quo. The union of these two segments of the accounting community, not their segregation, is increasingly urgent considering the need for evolution not only of accounting theory, but also the accounting standards themselves. Several topics are mentioned as examples of needs for further studies so that such evolution is possible.*

**Keywords:** Accounting Theory, Standard Setting, Regulation, Accounting Research

### **RESUMEN**

*Hay un sentimiento generalizado en los últimos tiempos, que hay un cambio de roles entre los emisores de normas contables y académicos: los primeros comenzaron a ser en gran parte responsable de los estudios teóricos, mientras que los segundos cada vez más distante de los aspectos conceptuales más profundos de la contabilidad. Este hecho se produce debido al proceso generalizado en el mundo de la armonización de los reglamentos locales con el IASB, lo que lleva a los emisores de normas a sumergirse cada vez más aspectos conceptuales, sino también por el eje de cambio de la investigación académica cada vez más descriptiva y empírica, y actualmente rara en términos conceptuales. Sin embargo, tanto el sesgo impuesto por el IASB para proporcionar información sobre todo para los proveedores de capital de las empresas como la necesidad pragmática de aplicar las normas, llevan a los emisores de normas a pensar ahora con un sesgo práctico definido a priori. Por otro lado, el pensamiento académico teórico puede ser libre de este sesgo y permitir posiciones más amplias e incluso divergentes del status quo regulatorio. La unión de estos dos segmentos de la comunidad contable, no la segregación, cada vez más apremiante se hace en vista de la necesidad de la evolución, no sólo de la teoría contable, sino también de sus propias normas de contabilidad. Se mencionaron varios temas como ejemplos que necesitan más estudios para que dicha evolución se concrete.*

**Palabras clave:** Teoría Contable, Normalización, Reglamento, Investigación Contable.

## **1 INTRODUÇÃO**

A mudança ocorrida na pesquisa acadêmica contábil internacional e, mais tardiamente, na brasileira é de conhecimento amplo e notório: a visão da pesquisa científica positiva (e

fortemente positivista) sobrepujou as pesquisas denominadas normativas voltadas essencialmente para o desenvolvimento da prática. Com isso, surgiu, nos anos mais recentes, no mundo acadêmico contábil, uma sensação difusa e persistente, não necessariamente comprovada, de que a utilidade e a utilização dos estudos e pesquisas acadêmicas distanciaram-se sobremaneira da prática contábil e, por consequência, da Teoria da Contabilidade como tradicionalmente conhecida.

Como decorrência, tem se instaurado um sentimento, especialmente entre aqueles profissionais e pesquisadores mais voltados para a prática da profissão contábil, de que os verdadeiros artífices do progresso contábil são os reguladores e normatizadores voltados para a harmonização internacional. Afinal, conseguiu-se ter padrões internacionais de contabilidade derivantes do trabalho de vários e vários anos. O mundo contábil, antes de terem sido engendrados os esforços para a criação e disseminação das normas internacionais, era um caos de práticas e normas contábeis tão variadas de país para país, de região para região, que era quase impossível fazer escolhas adequadas de investimentos, pelo menos numa visão global e internacional e por parte daqueles que tinham consciência dessa diversidade.

Essa percepção de que há uma troca de papéis, ou seja, que os aspectos conceituais mais profundos e basilares da prática contábil estão cada vez mais ausentes nas pesquisas acadêmicas e cada vez mais presentes na prática (especialmente na normatização), é discutida por Martins (2014). Em sua *Pensata*, o autor não somente trás sua experiência pessoal mas aponta uma interessante discussão de três outros autores internacionais sobre esse tema (GLOVER, 2014; MACVE, 2014; ZEFF, 2014), indicando que essa aparente troca de papéis não é exclusividade dos brasileiros.

Ocorre que Teoria Contábil e Normatização (e Regulação) nunca poderão ser absolutamente coincidentes quanto ao escopo, intensidade e metodologia, pelo menos ao se analisar determinado período de tempo. As estruturas conceituais que sustentam a Teoria da Contabilidade são diferentes daquelas que dão suporte à elaboração de normas contábeis: podem ser mais livres, possuir objetivos diferentes (mais amplos ou mais restritos), podem ser mais etéreas, altamente subjetivas e menos práticas, mais questionadoras e, por que não dizer, muitas vezes até impraticáveis, pelo menos a curto prazo. Certamente, com o passar do (longo) tempo, há uma tendência de harmonização entre elas, via de regra em função de suas utilidades, praticabilidade e relação custo x benefício.

A Normatização acaba, com a evolução dos anos, por incorporar os avanços que surgem na Teoria Contábil. Veja-se, por exemplo, a utilização do valor justo, preconizada por muitos teóricos e que vem, dia após dia, sendo cada vez mais amplamente utilizada na regulação (vide o tratamento contábil dos instrumentos financeiros, das propriedades para investimento e dos ativos biológicos conforme definidos pelos respectivos pronunciamentos do CPC). Outro exemplo, já não tão recente, é a contabilidade que considera a variação do nível geral de preços, conhecida por correção monetária integral de balanços, que veio a ser incorporada na regulação brasileira após iniciada em estudos teóricos.

Todavia, nem sempre tais incorporações na regulação dos aspectos teóricos ocorrem *pari passu*. Veja-se, por exemplo, o caso da reavaliação: a normatização do IASB permite a reavaliação de ativos com base no seu valor justo, o que difere dos preceitos teóricos pelos quais, idealmente, deveria fundamentar-se numa avaliação pelo custo de reposição. Ocorrem, ainda, retrocessos, por diversas razões, tais como a proibição da utilização da correção monetária de balanços (seja a integral, seja o modelo de correção brasileiro em uma linha) e a própria reavaliação (que, mesmo sendo permitida pelo IASB e considerada adequada em certos casos sob o ponto de vista teórico, teve no caso brasileiro proibição legal de sua utilização). Contudo, de uma maneira geral, a regulação muitas vezes acaba por “alcançar” a teoria, ou a teoria acaba por alterar os seus entendimentos por conta dos efeitos observados empiricamente da regulação “em ação” no mundo real.

Contudo, a indesejada troca de papéis anteriormente mencionada, ao deixar o desenvolvimento teórico contábil na mão quase que exclusivamente dos práticos, pode promover um efeito danoso: o viés prático constante nas estruturas conceituais regulatórias pode tolher, muitas vezes, o desenvolvimento de novas visões teóricas distintas e contraditórias com o *status quo* definido pela normatização, minimizando a possibilidade de busca de novos caminhos e dificultando o desenvolvimento do pensamento contábil. A liberdade de pensamento intrínseca à atividade acadêmica permite uma visão diferenciada dos fundamentos da contabilidade; a dialética e os questionamentos que deveriam ser obrigatórios na vida acadêmica levam a visões de mundo distintas daquelas obtidas com o necessário viés prático do dia-a-dia.

Por outro lado, deixar o pensamento teórico somente nas mãos daqueles exclusivamente acadêmicos, sem considerar os aspectos de sua aplicabilidade prática e das principais necessidades de desenvolvimentos conceituais da normatização vigente, pode levar a visões teóricas alienadas do mundo real. Sendo assim, no presente ensaio teórico serão analisados alguns fatores de forma a procurar evidenciar a necessidade de interação entre o pensamento teórico puro, acadêmico, com o pensamento teórico voltado quase que exclusivamente para a prática. Ainda, discutir-se-á como a pesquisa contábil está relacionada com esses aspectos, arguindo que há uma necessidade de ampliação das pesquisas conceituais e teóricas.

## 2 A CONTABILIDADE COMO LINGUAGEM UNIVERSAL DOS NEGÓCIOS

É evidente, principalmente nos últimos 40 anos, que o mundo econômico, político e empresarial se aglutinou em grandes blocos mais ou menos homogêneos: de um lado, o bloco europeu, cada vez mais numeroso; de outro lado, os denominados BRICS, o Mercosul (de menor significância, infelizmente), a China (que agora separamos dos BRICS) e os demais asiáticos, Estados Unidos, México e Canadá. Há também outros países, como Chile, Peru e Colômbia, migrando de um grupo a outro. Enfim, essa classificação é apenas tentativa.

De todos esses, os mais influentes e poderosos são China (antes incluída nos BRICS) e outros asiáticos, Estados Unidos, México, Canadá e o Bloco Europeu. Interessante notar que cada um desses blocos e, mesmo dentro de cada bloco, países isolados tem lutado por superarem uns aos outros econômica ou politicamente como potências globais. Entretanto, é forçoso se reconhecer que o fator econômico tem sido o mais atuante. Já se afirma que a China, em paridade de poder de compra, logo terá um PIB maior do que o dos Estados Unidos!

Nesse jogo de grupos e potências globais, pouca atenção se dá à renda individual dos habitantes dos países, muito menos à qualidade de vida deles. Certamente, o sociólogo Domenico de Masi utilizaria outros critérios de classificação. O fato é que, apesar dos desejos latentes ou patentes de dominação, esses blocos todos aderiram ao fenômeno econômico-organizacional da globalização, que perpassa e interpenetra todos eles. Somente como exemplo, vide a Nike que é uma marca global cujos produtos são produzidos em vários países onde a relação custo/benefício é melhor; ou a FIAT, que sempre desejou ingressar no mercado norte-americano e, sem obter êxito, achou uma brecha com a aquisição da Chrysler. E são incontáveis os outros exemplos.

Por outro lado, há os poupadores globais. Avalia-se que, na mão desses poupadores, circulam cerca de 15 trilhões de dólares à procura do melhor investimento. E como localizar o melhor investimento em empresas e países se cada um deles utiliza um sistema contábil totalmente diferenciado?

Foi aí que a convergência contábil internacional entrou em cena. De todas as dimensões qualitativas contábeis, a da linguagem universal dos negócios acabou se transformando como a mais importante. Era absolutamente necessário que o maior número possível de países adotasse um sistema de contabilidade internacional. Os Estados Unidos ainda ficaram com seu FASB (obviamente com todas as concessões dadas às empresas listadas na bolsa de Nova

Iorque com sede em outros países, que podem se utilizar das normas do IASB), de forma que único sistema internacional aceito por mais de 100 países acabou sendo o do IASB, em boa hora incorporado pelo Brasil.

Analisando, agora, o cenário brasileiro e, por extensão, podendo entender o internacional, fica claro como a convergência que ocorreu ao padrão do IASB foi uma aventura tão desafiadora e exigente que demandou dos contadores, de todos os setores das empresas, do normatizador (CPC no caso brasileiro) e dos reguladores (CVM, BACEN, SUSEP, RFB e as mais diversas Agências Reguladoras no Brasil) um esforço hercúleo. Na verdade, tal esforço “sugou” quase que todas as energias vitais dos membros da comunidade reguladora, empresarial e contábil entre os quais militam alguns excelentes teóricos.

Veja-se que não é que a teoria e a pesquisa teórica deixaram de existir, mas houve necessidade de se estabelecerem prioridades. A prioridade fundamental foi a de entender a nova sistemática, treinar milhares de contadores, o que exigiu uma mudança total da forma até de se pensar contabilidade. No Brasil, tal tarefa foi mais complexa ainda considerando todas as dificuldades da inserção de um modelo contábil filosoficamente anglo-saxão (*common law*) num país de sistema jurídico *code law* (o que ocorreu também em outros países, por exemplo, da Europa Continental).

No caso específico do Brasil, um interessante fenômeno pode ser observado: a própria utilização dos IFRS trouxe uma maior necessidade de exposição dos contadores aos conceitos teóricos. Os conceitos de essência sobre a forma, um “novo” conceito de ativo, a utilização do subjetivismo, o possível *true and fair override*, o fim do conservadorismo tradicional, a relevância da informação contábil para fins de tomadas de decisão contraposto ao antigo foco fiscal da contabilidade tradicional e até mesmo a separação da contabilidade societária da contabilidade fiscal acabou por ampliar a necessidade de entendimento dos conceitos que permeiam a já não tão “nova contabilidade”.

Tudo isso já é conhecido e faz parte da história, mas é importante ser lembrado para entender porque pôde parecer que os teóricos e pesquisadores da contabilidade, mundo afora, tenham ficado, aparentemente, de fora deste processo. Esse processo foi absolutamente transcendente, mundial, de natureza econômico-tecnológica e que ficou numa dimensão maior do que as vãs pesquisas contábeis.

### 3 ESTRUTURAS CONCEITUAIS REGULATÓRIAS E NORMAS CONTÁBEIS

A contabilidade como um sistema normativo obrigatório de ser seguido pelas empresas, via de regra, possui uma organização: há uma estrutura conceitual e um conjunto de normas que seguem os conceitos definidos nesta. Essa não é somente a forma adotada pelo FASB e pelo IASB (e conseqüentemente pelo CPC). Veja-se, como exemplo, no Brasil, antes do processo de harmonização das normas contábeis, vigia a Estrutura Conceitual da Contabilidade elaborada pelo IBRACON e tornada obrigatória pela Deliberação CVM nº 29/86, somente tendo sido revogada com o advento da Estrutura Conceitual emitida pelo CPC.

Como mencionado por Almeida, Martins e Zanoteli (2014):

**Estrutura Conceitual** é um documento contendo os principais conceitos contábeis sobre o qual é construído todo um conjunto de normas específicas. Sua função é dar unidade e coerência às normas contábeis, de maneira que elas formem um conjunto coeso e que faça com que as informações contábeis atinjam um objetivo definido.

Nesse sentido, as estruturas conceituais regulatórias são aquelas adotadas na normatização formal da contabilidade dos países, convertidas em leis (ou quaisquer tipo de norma legal) e de obrigatória adoção pelas entidades que atuam nos mercados regulados. São, portanto, eminentemente práticas e utilitárias: constituem um pano de fundo para sustentar a emissão de normas específicas e os conceitos nelas inseridos não necessariamente são oriundos

de pensamentos teóricos profundos, mas podem ser simplesmente conceitos voltados para a operacionalização da contabilidade.

Veja-se, por exemplo, o caso da Estrutura Conceitual do CPC vigente, harmonizada com a do IASB. Inicialmente, é definido o objetivo da informação contábil: dar informações úteis para investidores e credores tomarem decisões econômicas. Essa opção por dar informação especificamente aos dois tipos de fornecedores de capital das empresas é, por si só, uma opção do normatizador e, por consequência, do regulador nacional que opta por adotar esse conjunto de normas. Tal opção deixa transparecer o viés pragmático de suprir uma necessidade informacional para a regulação específica do mercado de capitais. Outros usuários até podem se utilizar dessas informações, mas não é especificamente para eles que elas são elaboradas.

Posteriormente, com base nesse objetivo, uma série de outros conceitos fundamentais são definidos, todos eles voltados para garantir que o objetivo da informação contábil, como definido anteriormente, seja atingido. Assim, é exigida a adoção do Regime de Competência e da premissa da Continuidade. Em sequência, há uma pletera de Qualidades da Informação Contábil, predominando o conceito da Essência sobre a Forma (vale dizer, um dos pontos mais fortes dessa estrutura regulatória). Posteriormente, vêm as definições de ativo, passivo, receitas, despesas e patrimônio líquido, os possíveis critérios de mensuração e reconhecimento, finalizando com conceitos de manutenção de capital.

Uma vez declarados os objetivos e os conceitos fundamentais, nascem as normas específicas. Cada uma dessas normas (tais como as que norteiam a contabilização de estoques, imobilizados, ativos intangíveis e provisões, somente para citar algumas) deve seguir as definições contidas na estrutura conceitual. Isso é necessário para que todas as normas quando colocadas em prática possam gerar informações que irão atingir o objetivo especificado de dar informação aos investidores e credores. E são inúmeras as normas (se contarmos somente os pronunciamentos do CPC são mais de 40) de forma que se não houver uma estrutura conceitual que ajude a unificar os objetivos e conceitos adotados individualmente, corre-se o risco de se obter um conjunto normativo que não seja coeso.

Ocorre que, muitas vezes, as normas contábeis e, principalmente, a estrutura conceitual, são confundidas com a própria Teoria da Contabilidade. Todavia, há algumas diferenças fundamentais entre elas.

#### 4 TEORIA DA CONTABILIDADE

É preciso reconhecer que teoria e pesquisa são elementos de todo um *framework* conceitual que têm objetivos diferentes e mais amplos do que as estruturas conceituais regulatórias. Riahi-Belkaoui (2004) assim se expressa, em tradução livre: “damos como certo que que uma Teoria Geral da Contabilidade é possível.” Mais adiante assume: “precisa ser reconhecido, de saída, que não existe uma Teoria Contábil abrangente.” Depois, aceita uma definição de teoria atribuída a Kerlinger que afirma:

Teoria é um conjunto de conceitos, definições e proposições inter-relacionados que apresentam uma visão sistemática de fenômenos, através de relações entre variáveis, com a finalidade de explicar e prever os fenômenos.<sup>1</sup>

Já argumentamos em outros trabalhos e palestras que a Contabilidade atual como área de conhecimento pode ser didaticamente segregada em três ambientes: o patrimonial (no qual a Contabilidade se debruça sobre os eventos econômicos que afetam os patrimônios das entidades e busca representá-los), o econômico (onde a Contabilidade busca analisar os efeitos econômicos das informações contábeis) e o social (onde a organização social relacionada à contabilidade é estudada). (MARTINS; CARVALHO, 2011; MARTINS, 2012). Sendo assim, a mencionada razão da impossibilidade de uma única Teoria Geral da Contabilidade é nítida:

em cada um dos ambientes de estudo da contabilidade há uma enormidade de possibilidades diferentes de estudos absolutamente distintos entre si que, mesmo sendo abordados por pesquisadores com as mesmas visões de mundo, seria uma tarefa monumental criar uma teoria única que fosse capaz de unir todos os aspectos presentes em todos os ambientes sobre os quais a contabilidade se debruça, seja como prática ou pesquisa.

E a pesquisa contábil se relaciona intrinsecamente com essa (im)provável Teoria da Contabilidade Geral. Veja-se, por exemplo, voltada para o ambiente econômico, a principal linha atual de pesquisa contábil, a chamada teoria positiva da contabilidade: fundamenta-se essencialmente na análise das variáveis contábeis e econômicas com base no paradigma positivista. Diametralmente opostas a essas, não somente em termos metodológicos mas, fundamentalmente, em aspectos ideológicos, mais voltadas para o ambiente social, pode-se encontrar linhas de pensamento críticos e pós-modernos que analisam o papel da contabilidade no mundo. Ainda, linhas interpretativas relacionadas aos aspectos institucionais da contabilidade e das organizações, fortemente vinculadas ao comportamento humano são amplamente conhecidas.

À luz dessa miríade de possibilidades, o já citado Riahi-Belkaoui (2004) argumenta que o que há na contabilidade atualmente não é uma teoria geral, mas sim uma grande número de teorias intermediárias (*middle-range theories*), onde “cada teoria tenta predizer e explicar somente um subconjunto de todos os fenômenos contábeis”. Nesse sentido, não há mesmo como confundir estruturas conceituais regulatórias e normas contábeis com uma Teoria Geral da Contabilidade.

Por sua vez, dentro desse conjunto todo de pesquisas que são realizadas diariamente nos centros acadêmicos mundo afora, inclui-se, mesmo que atualmente seja raro de ser encontrado, aquilo que se tem denominado tradicionalmente por Teoria da Contabilidade<sup>ii</sup>, que se configura como uma teoria intermediária como tantas outras (apesar de alguns autores a refutarem como teoria científica, mas isso é assunto para outro trabalho – aqui a assumimos, sim, como teoria).

Assim, há uma diferença fundamental entre uma eventual Teoria Geral da Contabilidade e a Teoria da Contabilidade como aqui a tratamos, e outras possíveis teorias intermediárias da contabilidade. O que aqui tratamos por Teoria da Contabilidade se foca fundamentalmente no ambiente patrimonial, sendo seu subconjunto de análise os impactos das transações econômicas nos patrimônios das entidades e sua representação contábil. É importante ressaltar que essa área de estudo é a que está mais umbilicalmente relacionada à prática contábil, à função primordial da contabilidade na sociedade humana: a mensuração dos patrimônios das entidades para os mais diversos fins (informação aos gestores, ao fisco, aos donos do capital, à sociedade em geral etc.).<sup>iii</sup>

Vale também ressaltar que a Teoria da Contabilidade não é, e jamais deve ser, alheia às outras teorias e, principalmente, aos resultados das pesquisas que não necessariamente nela se apoiam. Mas voltaremos a esse tópico mais adiante.

E a Teoria da Contabilidade como anteriormente definida não deve ser confundida com qualquer Estrutura Conceitual. Sem sombra de dúvidas, as estruturas conceituais regulatórias se fundamentam em aspectos teóricos, mas não necessariamente representam a Teoria da Contabilidade como um todo.

Parte do trabalho dos teóricos da contabilidade consiste na criação de estruturas conceituais teóricas. Talvez a primeira delas tenha sido o trabalho de Luca Pacioli (1494), que propôs a utilização do sistema de partidas dobradas para a mensuração dos patrimônios. Mais recentemente, Mattessich (1964) propôs uma estrutura teórica resumida elencando 18 premissas básicas bastante exaustivas. Ohlson *et al.* (2010) também propõe uma estrutura conceitual, fortemente baseada na utilização do custo histórico. Bryer (1999), propõe uma estrutura conceitual com base nos preceitos marxistas.

No Brasil, Iudícibus (2004), seguindo Hendriksen e Van Breda (1999), talvez tenha sido um dos autores que obtiveram mais sucesso em estabelecer um plano de diferença hierárquica entre postulados ambientais da contabilidade, princípios contábeis propriamente ditos e convenções (normas ou restrições), estabelecendo um mínimo de relações e conexões entre os conceitos, mesmo que não de forma total. Ao criar uma hierarquia entre os conceitos, auxilia no entendimento e análise da influência entre cada um dos conceitos nos demais.

É interessante notar que muitos teóricos, ao pensar uma estrutura conceitual, se ativeram ao enunciado de conceitos gerais deixando as definições de ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas e conceitos de manutenção de capital para a sequência de seus livros ou trabalhos teóricos. Isso foi, de certa forma, uma fraqueza de tais estruturas conceituais, principalmente para a prática contábil, pois os praticantes buscam avidamente as definições e conceituações de ativo, passivo etc.

Assim, a maior parte dos teóricos foi feliz nas pesquisas e nas conceituações subsequentes, mas não foi exaustiva ao traçar estruturas conceituais de uma maneira formal. Enunciados solenes de conceitos, denominem-se como quiserem, não são suficientes para formar um conjunto adequado para dar suporte à prática.

Nesse momento é importante diferenciar as estruturas conceituais teóricas das regulatórias. As primeiras são livres, não possuem amarras, podem se basear em qualquer contexto, podem possuir qualquer objetivo, podem focar em qualquer usuário, podem ser fundamentadas em conceitos capitalistas, socialistas etc. Elas vivem em um mundo de liberdade de expressão que permite que as mais distintas evoluções possam ser pensadas. Já as segundas possuem o já discutido viés prático imediato, de necessária implementação na prática para atingimento de objetivos específicos, sem a possibilidade de discussões muito profundas, longas e intermináveis sobre preceitos teóricos.

O já citado Bryer (1999), por exemplo, propõe uma estrutura conceitual com base nos preceitos marxistas. Tal proposta somente é possível dada a existência de uma liberdade de expressão e de pensamento. Sua aplicabilidade prática pode ser nula, considerando um país capitalista que não tenha intenção de alterar seu sistema econômico. Mas um país com um sistema econômico diverso poderá se utilizar de suas ideias. Ainda, seu estudo pode aprimorar o entendimento das mazelas que um sistema econômico capitalista eventualmente traz para a sociedade e auxiliar nas suas mitigações.

Outro exemplo é a atual discussão dos Relatos Integrados (sendo no Brasil o seu principal porta voz o Prof. Nelson Carvalho). Por trás do conceito de divulgação integrada de informações financeiras e de caráter socioambientais está uma (ainda nascente) estrutura conceitual teórica de como operacionalizar esse tipo de informação (LAMBERTON, 2005). A ideia de uma estrutura conceitual marxista ou de integração de informações não possuem obrigatoriedade de aplicabilidade prática imediata, mas são sementes que vão se desenvolvendo, que vão alterando o pensamento dos homens e vão se transformando, paulatinamente, em prática efetiva.

Todavia, não somente sobre a construção de estruturas conceituais se debruçam os teóricos, mas também sobre estudos mais detalhados da aplicação dos conceitos teóricos em transações mais específicas. Most (1977), Kam (1990), Schoroeder e Clark (1998), Hendriksen e Van Breda (1999), Glautier e Underdown (2001), o já citado Riahi-Belkaoui (2004), Wolk, Dodd e Rozycki (2008) são apenas alguns exemplos de autores que estudam Teoria da Contabilidade no sentido tanto das estruturas conceituais quanto de transações específicas. Vale ressaltar o seminal trabalho de Edwards e Bell (1961), que criaram um arcabouço conceitual e prático relacionado ao conceito de manutenção do capital físico bastante denso. Enfim, inúmeros são os exemplos.

Veja-se, então, que os teóricos não somente se debruçam sobre os conceitos fundamentais, mas também sobre modelos contábeis mais específicos e a sua capacidade de

representação da realidade econômica. Podem (e por que não dizer, devem) estudar os efeitos das normas contábeis vigentes, buscar alternativas aos modelos regulatórios, demonstrar falhas e louvar acertos, enfim, almejar melhorias na própria prática diária.

Um exemplo típico desse ciclo virtuoso entre Teoria e prática, que aqui repetimos, é o da correção monetária integral: ela nasce dos estudos teóricos de alguns poucos, dissemina-se na academia, aprofunda-se nas questões das distorções da informação contábil quando do não reconhecimento dos efeitos inflacionários e acaba por tornar-se prática, infelizmente abolida no Brasil por força de lei (que fique claro, por questões políticas e não técnicas).

Todavia, é necessário ressaltar que esse pensamento teórico mais puro não é exclusivamente, e nem principalmente, tarefa de reguladores e normatizadores: esses estão envolvidos nas suas estruturas conceituais regulatórias e normas práticas, com seus objetivos específicos próprios. Isso não implica dizer que não possuam capacidade para fazer estudos teóricos, mas que por conta de seus ofícios possuem um viés pragmático. Por outro lado, um pensamento teórico mais livre deve fazer da academia seu lar, pois esse é o ambiente mais propício para o desenvolvimento do pensamento livre. E isso também não implica dizer que os teóricos não devem se envolver nos estudos das práticas.

O mais importante dessa diferença entre acadêmicos e práticos, é que eles não podem se distanciar, eles necessitam viver em simbiose: os teóricos precisam auxiliar os práticos na fundamentação de suas normas, e os práticos buscar nos teóricos suas especialidades e conceitos mais aprofundados bem como alimentá-los com seus problemas diários (como diriam em língua inglesa, prover *food for thought* aos acadêmicos). A vinculação entre esses dois fazeres é extremamente necessária, bem-vinda e benéfica para ambos os lados.

Infelizmente tem-se visto no Brasil (e por que não dizer, ao redor do mundo ocidental) raríssimos trabalhos acadêmicos voltados para os desenvolvimentos da Teoria da Contabilidade.

## 5 TEORIAS E NORMAS: ALGUMAS APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS

As estruturas conceituais e normas regulatórias são, em maior ou menor grau, amparadas em estruturas conceituais e modelos teóricos. Por trás dos conceitos nelas definidos estão fundamentações teóricas mais ou menos desenvolvidas. Todavia, não necessariamente a normatização traz, no seu bojo, todos os avanços teóricos existentes no pensamento contábil: apresentam muitas vezes algumas limitações em relação aos preceitos teóricos mais puros e desenvolvidos.

Por exemplo, preocupa a definição do FASB e IASB no trabalho conjunto realizado e finalizado em 2010, com relação à Estrutura Conceitual, de que os *stakeholders* preferenciais, possivelmente únicos, são os denominados provedores de recursos, ou seja, investidores e credores. Parece-nos um recuo bastante perigoso, ainda mais nesta época em que tanto se fala em sustentabilidade e relatos integrados. Pesquisadores e a profissão em geral estão querendo ampliar o leque de *stakeholders*, ao passo que FASB e IASB o estreitaram.

Esses órgãos escolheram claramente uma hipótese de economia neoclássica para fundamentar suas estruturas conceituais. Conquanto possa parecer bastante adequado, tendo em vista principalmente a orientação do FASB, soa algo estranha essa escolha no que se refere ao IASB. Certamente, se não inibe, pelo menos não considera prioritários certos *stakeholders*, no fundo, a sociedade como um todo. No Brasil, a obrigatoriedade da divulgação da DVA por parte das empresas de capital aberto é um passo, todavia pequeno, na direção oposta dessa posição do IASB.

De qualquer maneira, os reguladores possuem uma necessidade específica de dar informação para esses usuários (investidores e credores) optando por criar um sistema contábil que seja voltado exclusivamente para esse objetivo. Sob o ponto de vista da teoria, poder-se-ia escolher quaisquer outros usuários que não investidores e credores, ou até mesmo buscar uma

estrutura conceitual ampla que pudesse almejar suprir a necessidade de inúmeros outros usuários concomitantemente.

Outra diferença entre a teoria e a prática é a de ordem pragmática, diária: a regulação deve ser criada, os balanços devem ser fechados até o final do exercício, as informações devem ser publicadas e o mundo não pode parar enquanto os teóricos elucubram. Não podem os conceitos e as normas serem abstratas demais a ponto de não permitir que a contabilidade das empresas seja feita, ou seja feita com um enorme grau de subjetividade. Há, portanto, um certo grau de subjetividade máximo que é aceito nas estimativas contábeis reais. Por exemplo, a contabilização do *goodwill* gerado internamente é, sob o ponto de vista teórico, se não necessário, muito bem-vindo; todavia, sob o ponto de vista prático, é difícil de ser feito com um grau de subjetividade e possibilidade de manipulação minimamente aceito. Mas voltaremos a isso mais adiante. Importante é notar que existem certos aspectos que são teoricamente relevantes mas de difícil praticabilidade, pelo menos enquanto as formas de mensuração não se refinarem (outro exemplo é a mensuração do capital intelectual).

Outras diferenças entre o pensamento teórico puro e o prático podem se originar na própria ordem cultural. Por exemplo, em países islâmicos uma estrutura conceitual regulatória legalmente obrigatória que trata da contabilização de juros é inaceitável, pois religiosamente proibido. Diferentes visões acerca do necessário grau de conservadorismo também levam a limitações nas aplicações das estruturas conceituais regulatórias (veja-se a presente discussão no IASB sobre a exclusão do conceito de conservadorismo, e posteriormente da prudência, da sua estrutura conceitual, que tem sido interpretado de maneira diferente pelos mais distintos países).

Em outras situações, as limitações são de ordem macro-econômica. Por exemplo, a própria definição de quais são os usuários da informação contábil conforme a estrutura conceitual vigente no Brasil atualmente, é uma opção das entidades regulatórias que decidiram por adotar esse padrão internacional. Ou seja, caso a opção por parte do Estado fosse prover informações para a sociedade como um todo, e não exclusivamente para investidores e credores, a normatização contábil seria, possivelmente, bastante diferente da atual.

Todas essas limitações que são, muitas vezes, colocadas por razões externas à própria contabilidade, são perfeitamente possíveis de serem consideradas nas discussões teóricas. Nada impede que um islamita estude juros, ou que um alemão pense em uma estrutura sem conservadorismo, ou um brasileiro pense em uma estrutura baseada em princípios em um sistema jurídico *code law*!

Outras vezes ocorrem divergências entre as definições legalmente expressas e os conceitos mais avançados sob o ponto de vista teórico. E não somente em termos de estruturas conceituais, mas também de modelos contábeis mais específicos. Um exemplo que, dentro do aspecto teórico é bastante relevante, mas que dificilmente será possível de ser adotado na prática dentro dos conceitos do IASB, é o registro de ativos intangíveis criados internamente, como por exemplo o Capital Intelectual ou o próprio *goodwill*. Esses aperfeiçoamentos não são impossíveis, apesar de sua subjetividade. Num passado não tão remoto, empresas nórdicas já levantavam balanços a custos de reposição, e aplicaram, na prática, a demonstração do Capital Intelectual. Pelo menos, o valor da força de trabalho (ou capital humano) deveria estar no balanço, como ativo e, em relatórios suplementares, projeções de *goodwill* e outros intangíveis criados internamente.

Outro aspecto que teoricamente é de extrema relevância e que atualmente é de impossível adoção (até mesmo por força de lei, no Brasil, mas também por força de um fraquíssimo pronunciamento, por parte do IASB) é a questão que envolve toda a tecnologia brasileira de reconhecimento dos efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis. Nesse caso específico, a teoria está a anos luz na frente da prática<sup>iv</sup>.

Outro item que nos parece discrepante entre teoria e prática se refere ao conceito de ativo e passivo: recentemente foram alteradas suas definições no projeto de revisão da Estrutura Conceitual ainda em estudo, tendo sido criada uma expressão, recursos econômicos para definir ativo francamente limitativa e evitada de problemas conceituais. Resumidamente, ativo seriam os recursos econômicos controlados pela entidade. Como se atribuíram aos recursos econômicos qualidades numerosas e potentes, há um risco de, se aprovados os conceitos propostos, confundir-se o agente com o ativo propriamente dito que, na verdade, são os benefícios econômicos derivantes do agente (MARTINS, 1972). Ainda mais, a definição peca por falta de visão e profundidade com relação à verdadeira natureza e integração de fatores que criam benefícios. Esses são criados não apenas por fatores tangíveis, como os tais recursos econômicos, mas também intangíveis, as vezes amalgamados uns com os outros. Assim a definição proposta, além de incompleta, não é tal que possa englobar avanços futuros como, por exemplo, quando formos capazes de designar como ativo o valor do capital humano ou, mais simplesmente, o valor da força de trabalho da entidade. Ainda, a própria estrutura conceitual vigente do IASB considera o ativo como sendo um recurso capaz de gerar benefício econômico futuro, não considerando o ativo como sendo o próprio benefício futuro (como o faz, corretamente, o FASB).

Algo que também causa estranheza na estrutura regulatória em análise é a falta do conceito de Entidade considerado, talvez, como dispensável ou simplesmente como dado. Em nossa opinião, para as subseqüentes conceituações de mais valia, *goodwill*, consolidação, discussões sobre a apuração de dividendos e outros haveres (consolidado *versus* individual) e tantos outros assuntos, o estudo profundo das várias dimensões do conceito de Entidade seria importante.

A ausência do conceito de prudência na estrutura conceitual em tela, por muitos teóricos considerados como fundamental para a contabilidade e, por outros, até mesmo como basilar do pensamento humano também causa espécie. É próprio do ser humano confiar mais em coisas menos arriscadas. Inclusive, esse conceito foi eliminado da Estrutura Conceitual mas os critérios de reconhecimento de ativos e receitas são bastante diferentes, nas próprias normas, daqueles de reconhecimento de passivos e despesas.

Por outro lado, é forçoso reconhecer que alguns benefícios foram trazidos pelas normas do IASB transplantadas no Brasil, além da convergência internacional e da comparabilidade. O primeiro deles, e mais importante, é a alteração de um sistema baseado em regras para um sistema baseado em princípios. Veja-se, por exemplo, o importante comando que representa a essência de um sistema normativo baseado em princípios: se na avaliação da entidade certa norma não é aderente ao princípio que a comanda, a entidade não é obrigada a segui-la (conhecido como *true and fair override*). Apesar de ainda não ter sido utilizada por qualquer empresa no Brasil (e raramente fora do país), esse instituto permite a efetiva adoção do princípio da essência sobre a forma, sendo tal forma transponível até mesmo quando imposta pela própria normatização.

E a adoção de uma normatização baseada em princípios permite não somente o abandono de regrinhas numéricas (como as que representavam se um investimento deveria ser ou não registrado por equivalência patrimonial, ou as depreciações apuradas com base nas normas fiscais), mas também a adoção de uma postura dos contadores no sentido de darem à informação contábil um sentido real.

Outro benefício é a novidade do valor justo para alguns itens de ativos e passivos. É necessário lembrar, todavia, que esse conceito já era explorado desde a década de 1930 por autores como Macneal (1939). Outro item, ainda, é a não amortização do *goodwill* adquirido, esse um avanço muito importante. Se a potencialidade do *goodwill* adquirido continua a existir, no fim de um período contábil, não há razão para sua amortização ano a ano, qualquer que seja o número de períodos. Se, através de uma análise cuidadosa, se chegar à conclusão de que

houve um decréscimo de potencialidade nesse montante, aí se faz uma provisão para perda por *impairment*.

Modelos contábeis avançados, tais como os referentes às concessões e às construções de ativos de longo prazo, e o fim do ativo diferido e dos resultados de exercícios futuros também são avanços trazidos pela adoção dos IFRSs. Nesse sentido, diversos assuntos já tratados pelas estruturas conceituais teóricas, ou pela Teoria da Contabilidade, foram tornados obrigatórios e passaram a fazer parte do dia a dia da prática contábil. Mas nem tudo são flores. Por outro lado, também é preciso se conscientizar de que, ao adotar um modelo anglo, moldado num ambiente jurídico e econômico diferenciado, está se favorecendo a comparabilidade e uma qualidade sem dúvida superior ao que se tinha antes (o chamado BRGAAP), a um custo. Como sempre se repete, somos mais comparáveis, mas nunca poderemos ser *incomparáveis* em qualidade. Com isso quer se dizer que, perdemos graus de liberdade (a bem da verdade, nunca antes utilizados a contento, diga-se de passagem), caso quiséssemos erigir modelo contábil mais avançado com maior subjetividade. Ou seja, de certa maneira, a utilização dos IFRSs, conquanto tenha trazido grandes avanços para a contabilidade brasileira, traz também amarras para a sua evolução.

Veja-se, portanto, que claramente existem diferenças e similaridades entre os preceitos teóricos e as diretrizes regulatórias. As aqui apresentadas são apenas alguns exemplos. Outras tantas são de conhecimento amplo e outras mais ainda estão por ser descobertas. Importante é notar a mencionada relação de simbiose entre os estudos teóricos e as normas práticas. Há um processo de retro-alimentação entre essas duas esferas que jamais deveriam ser mantidas separadas, sem comunicação. Voltamos assim ao exposto na introdução do artigo: ao deixar os normatizadores responsáveis pelo manuseio da Teoria da Contabilidade, ou deixá-los como os únicos artífices da profissão contábil pode levar a uma espécie de tapa-olho no desenvolvimento do pensamento contábil do país, uma vez que, obrigatoriamente envolvidos nas limitações existentes, não possuem interesse, incentivo e até mesmo tempo para pensar “fora da caixa”.

Nesse sentido, o pensamento livre acadêmico debruçado sobre a Teoria Contábil permite uma ampliação do leque de possibilidades a serem aventadas, pensadas, discutidas e até mesmo propostas para serem colocadas em prática. A ausência da academia nas discussões sobre as estruturas conceituais e normas (e modelos) tanto teóricas quanto regulatórias é ruim para o pensamento contábil do país de uma forma generalizada.

## 6 ESTÁGIO DAS PESQUISAS CONTÁBEIS

Com certeza, as décadas de 1960 a 1980 foram as melhores e mais criativas nos Estados Unidos, para a Contabilidade, tanto sob o ponto de vista dos grandes trabalhos e autores conceituais, como da pesquisa empírica. No Brasil, houve um retardo, na parte empírica, que somente começou a ganhar mais vulto a partir do final da década de 1990. No lapso de tempo indicado, não somente maior parte dos textos conceituais já citados foi imaginada, iniciada ou produzida como, na vertente empírica/positiva, impõe-se o seminal trabalho de Ball e Brown (1968) seguido, por inúmeros trabalhos positivistas. A partir do sucesso do FASB e IASB, alguns anos após sua criação, tem havido certo declínio no número e qualidade dos trabalhos normativos. Ao mesmo tempo, o *mainstream* dos artigos e pesquisas positivas aumentou em quantidade, embora nem sempre em qualidade e criatividade.

Os pesquisadores e pensadores talvez nunca pesquisaram tanto, abordando grande variedade de assuntos como de uns anos para cá. Cerca de 95% das pesquisas realizadas, todavia, é de caráter empírico, pelo menos nos Estados Unidos e no Brasil. Os assuntos principais pesquisados são: pesquisas que relacionam variáveis contábeis e de mercado, gerenciamento de resultados, *value relevance*, conservadorismo, comportamento de analistas e auditores perante variáveis contábeis, as mais variadas pesquisas empíricas relacionando comportamentos de players do mercado, sendo muitas delas baseadas no modelo de Feltham e Ohlson (1995). Mais recentemente tem havido utilização da metodologia da teoria positiva em

assuntos de ordem institucional e social etc. Ressalta-se, ainda, a recente inclusão nas pesquisas contábeis de trabalhos baseados em metodologias diversas da positivista, tendo sido utilizados paradigmas diversos, tais como o interpretativismo, a teoria crítica e os movimentos pós-modernistas (incluindo-se nesses os pós-estruturalistas).

Para avaliar a efetiva contribuição dessa enorme quantidade de pesquisas seriam necessárias centenas de especialistas em epistemologia especialmente treinados para esse mister.

Todavia, a impressão puramente pessoal que se tem é que, salvo raras exceções, as contribuições ao avanço real da ciência contábil são poucas e muitas vezes se notam pesquisas semelhantes com resultados contrastantes derivantes das diferentes amostras escolhidas e de como foram selecionadas. Há centenas, milhares de pequenos acréscimos de conhecimento mas não sabemos em que direção está indo o saber científico global. As pesquisas atuais, principalmente as positivistas, têm contribuído apenas marginalmente com o avanço do conhecimento distanciando-se cada vez mais da prática e muito pouco têm auxiliado para a evolução da prática contábil. (HOPWOOD, 2007; LOPES; IUDÍCIBUS; MARTINS, 2008; CHUA, 2011; KAPLAN, 2011; MARTINS, 2012)

Se se pensa que já na década de 1920 havia grandes saltos de qualidade, como nos trabalhos de Paton (1922), de outros grandes nomes da contabilidade e assim se continuou até as década de 1980, parece que a enorme quantidade de trabalhos empíricos acrescida desde então deixou os grandes normativistas atônitos em traçar as tendências.

Já se afirmou em palestras que as pesquisas contábeis são como os afluentes que formam o grande rio da Teoria. As características desses grandes afluentes são tão variadas que não se consegue determinar claramente a característica dominante do rio Teoria (e aqui invocamos o já dito anteriormente, essa enorme diversidade leva à existência das teorias intermediárias, e não de uma teoria geral).

É claro que, também, via de regra, os textos de teoria não são abrangentes, tratando prevalentemente de Teoria da Contabilidade Financeira, deixando de lado a contabilidade gerencial.

Então, há dois conjuntos de pessoas trabalhando de forma continua e nem sempre coligada: os professores, pesquisadores espalhados pelo mundo afora os quais, premidos pela necessidade de publicar ou perecer, publicam milhares de trabalhos, quase sempre empíricos, de cuja avaliação qualitativa é extremamente difícil se caracterizar a qualidade e a direção: para onde estamos indo? Por outro lado, um punhado de profissionais altamente capacitados principalmente em entender o grande número de operações contábeis que existem neste mundo econômico tão complexo e que, com a débil luz de suas lamparinas conceituais (estruturas regulatórias) normatizam todos os aspectos da vida contábil, algumas vezes tornando o conjunto de normas tão grande e variado que se pergunta se não se está voltando à codificação tipicamente latina, como no caso do FASB.

É forçoso reconhecer que alguns pensadores e teóricos têm ficado algo desorientados, nos anos mais recentes, pela verdadeira avalanche de normas emitidas pelos órgãos reguladores/normatizadores. Não se repetem, com muita frequência, trabalhos normativos e conceituais de grande fôlego, como os já citados e poucos outros. Há que se considerar, inclusive, que teóricos e pensadores normalmente estão alocados a universidades e, tendo em vista a excessiva preferência dada aos trabalhos empíricos, a fim de obter reconhecimento e serem bem pontuados não podem se dar ao luxo de investir tempo e esforços em trabalhos de alta envergadura conceitual (o que os órgãos reguladores realmente mais precisariam): a recompensa pode ser a perda do emprego. Lamentavelmente, no Brasil atual é extremamente penoso conseguir investir em trabalhos conceituais pois raramente serão publicados. Não o sendo, a CAPES inferniza as coordenações dos cursos (de Pós-graduação) atribuindo conceitos baixos aos cursos e essas coordenações tornam a vida dos pesquisadores quase insuportável

com suas exigências de pontuação. E esse círculo vicioso se instalou: não se publicam trabalhos conceituais (normativos, para não fugir do lugar comum) pois, a nosso ver erroneamente, são considerados como não científicos, e isso leva os pensadores a não fazer esse tipo de pesquisa. Por outro lado, as pesquisas empíricas continuam a todo vapor.

Veja-se, por exemplo, trabalho de Martins e Martins publicado nesse mesmo volume que discute o conceito de WACC, sua aplicação na avaliação de empresas, impactos na realidade econômica das empresas e relação com as normas contábeis vigentes: adotam uma metodologia dedutiva, sem a utilização de ferramental positivista, discutindo conceitualmente as questões relacionadas ao tema. Quantos trabalhos dessa envergadura conceitual têm sido publicados nos periódicos contábeis atualmente? Sintomaticamente os autores iniciam seu texto como que pedindo desculpas por não fazer um trabalho empírico, alertando para a ausência de uma estrutura formal científica e justificando que o trabalho, ainda assim, é científico e que pode ser colocado à prova empírica por outrem, comparando-o com outros trabalhos internacionais realizados no mesmo estilo.

A comunidade contábil não é composta somente por acadêmicos pesquisadores, tampouco por elaboradores, reguladores e auditores. Ela é a soma desses dois lados. Mas nos parece que há uma cisma entre esses dois mundos que tem sido incrementada diariamente pelo pensamento acadêmico do publique ou pereça: os trabalhos acadêmicos cada vez mais bem fundamentados metodologicamente e cada vez mais distantes da realidade prática, gerando um conhecimento acadêmico exclusivo para a academia; e a prática, até mesmo por não ter respaldo da academia, desenvolve as normas contábeis sem seu apoio.

Da mesma forma que quase não se encontram trabalhos acadêmicos voltados para a Teoria da Contabilidade, e raríssimos são os voltados efetivamente para a discussão das normas, ficando no máximo na descrição dos efeitos de sua aplicação no mercado, também não se verifica no mundo prático a fundamentação das decisões normativas respaldadas por trabalhos acadêmicos. Um tanto pela aridez da linguagem científica muito pouco palatável para os não iniciados e outro tanto pela efetiva falta de utilidade prática dos resultados obtidos, esse distanciamento entre a academia e a prática é nítido... e prejudicial para ambos os lados.

## **7 ENTIDADES REGULATÓRIAS: UMA PAUSA PARA REFLEXÃO**

Deixando momentaneamente de lado a discussão sobre estruturas, normas e Teoria, é necessário fazer algumas reflexões acerca das entidades que aprovam e impõem as estruturas conceituais regulatórias (e toda a normatização com base nelas construída).

Várias teorias explicam o surgimento das normas contábeis obrigatórias, baseadas nas teorias de regulação econômica (Teoria do Interesse Público, Teoria da Captura, Teoria do Grupo de Interesse Econômico, Teoria do Lobby e outras). Todavia, a nosso ver, atualmente a razão mais forte para a perpetuação das entidades, públicas ou privadas, que regulam sobre princípios e normas contábeis, tais como FASB e IASB, ainda está mais baseada na necessidade de convergência e uniformidade de normas contábeis (veja globalização, anteriormente tratada neste artigo) e estão materialmente fincadas no interesse de multinacionais e de investidores globais a fim de terem, como base decisória para seus investimentos, um modelo contábil razoavelmente harmônico em grande parte do mundo, pelo menos.

Outras vezes, intervenções peremptórias, como a Lei Sarbanes-Oxley, tiveram a intenção de impor restrições e punições ainda mais severas a executivos e empresas que maltratam as normas e as demonstrações contábeis. O que se pode, inicialmente, afirmar é que não foi tanto a busca por qualidade intrínseca que guiou estruturas e normas regulatórias, mas mais acentuadamente a dimensão da Contabilidade como linguagem universal dos negócios, embora sejam evidentes algumas fortes qualidades conceituais nas normas do IASB e FASB.

Com relação às entidades regulatórias e/ou normatizadoras é importante observar que elas podem ser de direito público (como Congresso, CVM etc.) ou de direito privado quando a

Lei ou as próprias entidades regulatórias públicas delegam a função a uma entidade privada. Prefere-se sempre essa última forma, como a do nosso CPC, no qual atuam com liberdade várias entidades que representam setores importantes da comunidade econômica e científica.

Alguns autores, como Belkaoui (2004), chegam a meditar se as entidades regulatórias seriam de todo necessárias: se a contabilidade não poderia ser considerada como uma “commodity” sujeita à lei da oferta e da procura. Os interessados, os compradores da informação contábil, disputariam livremente entre si, no mercado, a fim de ter acesso à informação ou modelo contábil que eles achassem adequado para suas necessidades. É claro que isso implicaria numa grande diversidade de qualidade, podendo-se ter casos extremos de baixa qualidade e de modelos extremamente sofisticados.

As entidades regulatórias vieram, ao que parece, para ficar a menos que haja uma reviravolta total na globalização. Pelos movimentos nacionalistas de alguns países, isso poderia acontecer em áreas remotas. Uma preocupação grande é a fornecida pelo Bloco Europeu que, no fundo, é o maior sustentáculo da convergência contábil internacional. Certas nações dentro do Bloco, como alguns países da Europa Continental, nunca foram totalmente apaixonados por certas normas do IASB, como *Fair Value*, em algumas circunstâncias ou a própria eliminação do conservadorismo, a princípio, e da prudência mais recentemente. À medida em que, como se verifica pela recente votação para o parlamento europeu, haja incremento dos partidos chamados de eurocéticos ou das direitas radicais, se isso de fato ocorrer, poderia acontecer uma progressiva saída do bloco de países integrantes. Este horizonte parece ainda bastante improvável pois os recalcitrantes às duras políticas de restrição de gastos lideradas pela Alemanha parecem mais audazes nas vociferações do que nas medidas efetivas. O desligamento da EU significa, também, a perda das benesses do Banco Europeu. O custo da liberdade pode ser muito alto para valer a pena. Por outro lado, as potências dominantes do Bloco, basicamente França e Alemanha, também não ficarão surdas às vozes do voto. A própria chanceler alemã já adiantou que se interessa por uma política de maior crescimento, pois o próprio partido dela perdeu votos. Assim, a boa (ou má) notícia é que a intervenção das entidades regulatórias e normatizadoras vai continuar por muito tempo.

Um problema é que tais entidades, como qualquer organização composta por pessoas e grupos, tendem a se perpetuar. Convencidos da utilidade e necessidade de sua existência, seus executivos e membros vão querer manter seus empregos e polpudos salários (não no caso de nosso CPC, onde seus membros nada recebem).

A natural tendência para a perenidade faz com que tais entes tenham, para se justificar, que emitir mais e mais normas, nem sempre baseadas em princípios, chegando-se a números como os do FASB o qual, segundo estimativas variáveis, já conta com cerca de 20.000 páginas de normas; ao que parece, o IASB ainda está modesto pois não teria chegado ainda às 3.000 páginas. O professor Eliseu Martins já afirmou em palestras que o defeito que, com tais entidades de profissionais, queria se evitar, ou seja, o que não está em alguma norma não existe (apanágio dos sistemas legalistas anteriores), acabou se materializando ou “latinizando” como ele afirmou através da prolixa atitude das entidades reguladoras, no seu afã de incessante emissão de normas e mais normas.

A única forma de evitar que isso ocorra, por incrível que possa parecer, é a própria atuação e constante autovigilância que os próprios membros devem se impor. Além do mais, tem que haver um esforço para simplificar e até diminuir o número de normas. Excesso de controle pode ser um mau negócio. Por exemplo, no que se refere à Sarbannes-Oxley, decorridos vários anos desde sua promulgação, alguns executivos se perguntam se não estão dedicando tempo demais ao controle financeiro em prejuízo das atividades fundamentais que são produzir e vender.

Ainda, deve-se pensar também na relação custo/benefício, principalmente para as entidades que têm que obedecer às normas. E deve-se ter coragem por parte dos elaboradores e

auditores, de colocar em prática a ideia do princípio. Em muitas situações, como pode ser visto na recente discussão do volume das notas explicativas, os princípios estão escritos de forma clara, mas os praticantes parecem ter medo de enfrentá-los, o que acaba a levar à criação de mais e mais normas (veja-se, por exemplo, a recente discussão referente às notas explicativas e às normas de reconhecimento de receitas: eram necessárias novas normas para explicar detalhadamente procedimentos ou tudo já estava escrito antes, em forma de princípios gerais?)

As agências reguladoras e normatizadoras, desta forma, dificilmente deixarão de existir em nosso panorama contábil e social. É preciso, todavia, uma supervisão constante da própria sociedade para que o grande poder que elas detém não se transforme em algo por demais caro e autoritário para a própria sociedade que deveriam servir. Por outro lado, deveriam, tais entidades, demandar a assessoria constante de pesquisadores e universidades para lhes fornecer pesquisas empíricas testando, antes de os assuntos serem transformados em normas impositivas, sua validade. Apesar de tais entidades terem contado com professores de grande valor como, no IASB, a Profa. Mary Barth e, no CPC, Eliseu Martins, Nelson Carvalho, Ariovaldo dos Santos e Alexsandro Broedel, entre outros, seria saudável que outros pensadores fossem ouvidos.

## 8 O FUTURO CHEGOU?

É importante reconhecer que, se o desenvolvimento da teoria e dos trabalhos teóricos não tem sido o ideal nestes últimos anos, também não se deve renunciar ao futuro promissor da pesquisa teórica. Há muito a construir, todavia, e temos que acelerar demais a fim de estarmos em paz com que a sociedade exige e espera dos teóricos e pesquisadores. Temos que observar que as pesquisas empíricas não tem faltado. Talvez não tenhamos sabido tirar desses milhares de trabalhos uma tendência central, ou talvez essa não exista.

Em primeiro lugar, pensadores e teóricos precisam se unir mais e estreitar seus relacionamentos. No Brasil, devido à iniciativa de alguns idealistas, temos tido repetidos simpósios nacionais de Teoria da Contabilidade. Diga-se que, sempre, o conteúdo das palestras tem se ligado às necessidades práticas da contabilidade. E muitos relacionamentos tem sido feitos com o trabalho das agências reguladoras. Teoria sim e cada vez mais, mas sempre tentando melhorar a prática e não tentando fazer ciência pela ciência, sem relacionamento com a utilidade da teoria que se afirma na melhora da prática.

A fraqueza dos teóricos e pensadores é que trabalham relativamente isolados em departamentos de universidades. Muitas vezes, pelo menos nos países menos abastados, tais universidades não dispõem de verbas para poder mandar seus professores para congressos internacionais e até nacionais.

Por outro lado, como se analisou em tópicos anteriores, esses teóricos pouco aparecem nas revistas mais acreditadas, tendo em vista que essas quase só aceitam trabalhos empíricos.

Entretanto, há uma gama muito grande de assuntos e tópicos para os quais é importante dedicar nossa atenção como teóricos e pesquisadores. Vamos citar alguns deles, sem a pretensão de sermos exaustivos:

- 1) Contabilidade Para Intangíveis Criados Internamente
- 2) Capital Intelectual
- 3) Pesquisas históricas
- 4) Contabilidade Gerencial e Teoria da Contabilidade
- 5) Pesquisas empíricas sobre a adequação das normas IFRS
- 6) Relato Integrados à Luz da Teoria da Contabilidade
- 7) Filosofia da Contabilidade

Tendo em vista a enorme diferença de valor das marcas das grandes empresas em relação a seu patrimônio líquido contábil, surge a dúvida se não se deveria voltar a pesquisar a contabilização, mesmo que em relatórios suplementares, de intangíveis criados internamente, entre os quais o goodwill e, também, investir-se tempo e esforços para caracterizar no balanço alguns itens da estrutura de capital intelectual. Pelo menos o capital humano deveria ser considerado como ativo. Já existiram tentativas bem sucedidas no passado para tal avaliação, como se calcular o valor presente dos salários futuros levando-se em conta a mobilidade no emprego etc.

O Brasil, principalmente, precisa se conhecer melhor com relação à história de sua contabilidade, desde a chegada da Corte portuguesa ao Brasil em 1808. Há um grande campo para pesquisas históricas, as de verdade, ou seja consultando documentos originais nos arquivos. Temos tido poucos trabalhos, entre os quais se destacam os do prof. Álvaro Ricardino.

Uma grande carência em nossos livros de teoria consiste na não inclusão da contabilidade gerencial no amplo guarda chuva conceitual de um livro de teoria. Temos que determinar se, de fato, a contabilidade gerencial tem que ser tratada, pelo menos seus princípios gerais, num livro de teoria ou, então, se não, esquecer de vez essa preocupação e deixar a gerencial totalmente desvinculada.

Já no que se refere às pesquisas empíricas sobre a adequação das normas IFRS à obtenção de certos parâmetros como previsão do valor das ações, se, de fato, a adoção das normas no Brasil diminuiu o custo de capital no mercado acionário, se, como consequência da adoção das normas aumentou o influxo de capital de risco estrangeiro nas empresas brasileiras, e outros muitos estudos. Esse assunto é de uma riqueza exploratória fantástica. Trata-se de verificar, através de pesquisas sérias, se a adoção das normas, com todos os custos que a envolveu, entregou, de verdade, todos os benefícios que se proclamam. Nosso *feeling* é positivo, mas é preciso provar.

Fala-se muito, atualmente, sobre Relato Integrado, que seria um conjunto de informações e indicadores envolvendo todos os setores da entidade e que vai muito além dos tradicionais relatórios contábeis. Essa busca e estudo acirrado sobre o assunto revela, em parte, a insatisfação dos administradores com relação a certos parâmetros do IASB/FASB, como se viu antes, neste ensaio, de privilegiar apenas provedores de recursos. Esses estudos vem sendo desenvolvidos mais por praticantes da contabilidade e muito pouco pelos teóricos e pensadores. A fim de atribuir ao estudo de assunto tão complexo e variado uma coerência conceitual é importante a participação dos melhores pensadores e pesquisadores.

Por último e não menos importante, é absolutamente necessário repensarmos toda a Teoria da Contabilidade à luz dos conceitos básicos de natureza filosófica e epistemológica. A própria função da pesquisa acadêmica e sua relação com a prática precisa ser mais profundamente estudada.

Percebe-se, pelas considerações acima, que temos atuado menos do necessário em algumas áreas e quase nada em outras.

É preciso entender que os teóricos, em nível mundial, pelo menos os normativos, tem ficado algo encantados, nos últimos anos, com a audácia quase temerária dos órgãos reguladores e não aportaram as contribuições efetivas que seriam necessárias. Não adianta criticar sem nada apresentar de relevante e de novo. Certamente esses órgãos estariam sempre de braços abertos para contribuições conceituais de efetivo valor e alcance.

Se essa sensação for verdadeira é obrigação dos teóricos investir nesse caminho. Afinal, da mesma forma que os antigos navegadores, na falta da bússola, se utilizavam das estrelas para não se perderem na apavorante escuridão da noite, a teoria tem a mesma missão, qual seja, na falta de parâmetros regulatórios ou para se chegar a esses, ser uma espécie de bússola, guia e inspiração para os praticantes da contabilidade.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. E. F.; MARTINS, E. A.; ZANOTELI, E. J. Estrutura Conceitual na Prática. In: Ernani Ott; Roberta Carvalho de Alencar. (Org.). **PROCONTAB: Contabilidade NBC CPC IFRS: Programa de Atualização em Contabilidade: Ciclo 1**. 1ed. Porto Alegre: Arted/Panamericana, 2014, p. 57-111.
- BALL, R.; BROWN, P. An empirical evaluation of accounting income numbers. **Journal of Accounting Research**, v. 6, p. 159 - 177, 1968. <http://dx.doi.org/10.2307/2490232>
- BRYER, R. A. A marxist critique of the FASB'S conceptual framework. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 10, n. 5, p. 551-589, 1999. <http://dx.doi.org/10.1006/cpac.1999.0358>
- CHUA, W. F. In search of 'successful' accounting research. **European Accounting Review**, v. 20, n. 1, p. 27-39, 2011. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2011.559033>
- EDWARDS, E.; BELL, P. **The theory and measurement of business income**. Berkeley: University of California, 1961.
- FELTHAM, G. A.; OHLSON, J. A. Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities. **Contemporary Accounting Research**, v. 11, n. 2, 1995. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1911-3846.1995.tb00462.x>
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. 7th ed. Harlow: Prentice Hall, 2001.
- GLOVER, J. Have Academic Accountants and Financial Accounting Standard Setter Traded Places. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 1, p. 17-26 2014. <http://dx.doi.org/10.1515/ael-2014-0001>
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOPWOOD, A. G. Whither accounting research? **Accounting Review**, v. 82, n. 5, p. 1365, 2007. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2007.82.5.1365>
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- KAM, V. **Accounting Theory**. 2nd. Nova Iorque: John Wiley & Sons, 1990.
- KAPLAN, R. S. Accounting Scholarship that Advances Professional Knowledge and Practice. **The Accounting Review**, v. 86, n. 2, p. 367-383, 2011. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.00000031>
- LAMBERTON, G. Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework. **Accounting Forum**, v. 29, n. 1, p. 7-26, 2005. <http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2004.11.001>
- LOPES, A. B.; IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E. Sobre a Necessidade de se Estudar Contabilidade e (e não ou) Finanças. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 1-5, 2008. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772008000200001>
- MACNEAL, K. **Truth in Accounting**. Lawrence: Scholars Book Co., 1939.
- MACVE, R. Trading Places: a UK (and IFRS) Comment. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 1, p. 27–40 2014. <http://dx.doi.org/10.1515/ael-2013-0011>
- MARTINS, E. A. **Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica**. 2012. Tese (Doutorado). Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo

MARTINS, E. A.; CARVALHO, L. N. G. Ciência da contabilidade: um ensaio teórico sobre seu objetivo e objeto. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 11., 2011, São Paulo. **Anais...**, 2011.

MARTINS, E. Pesquisa Contábil e Teoria da Contabilidade: uma análise do objetivo da Ciência da Contabilidade. In: SBTCont, 2., 2011. **Anais...**, 2011.

MARTINS, Eliseu. Inversão de papéis. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 25, n. 65, agosto 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772014000200002>.

MATTESSICH, R. **Accounting and analytical methods**. Homewood: Irwin, Inc., 1964.

MOST, K. S. **Accounting Theory**. Columbus: Grid, 1977.

OHLSON, J. A. et al. A Framework for Financial Reporting Standards: Issues and a Suggested Model. **Accounting Horizons**, v. 24, n. 3, p. 471-485, 2010. <http://dx.doi.org/10.2308/acch.2010.24.3.471>

PACIOLI, L. **Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalITÀ**. Veneza: 1949.

PATON, W. A. **Accounting Theory**. Nova Iorque: The Ronald Press Company, 1922.

RIAHI-BELKAOUI, A. **Accounting Theory**. Londres: Thomson, 2004.

SCHROEDER, R. G.; CLARK, M. W. **Accounting theory**. 6th ed. Nova Iorque: John Wiley & Sons, 1998.

WOLK, H. I.; DODD, J. L.; ROZYCKI, J. J. **Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment**. 7th ed. Los Angeles: Sage, 2008.

ZEFF, S. A. Some Historical Reflections on “Have Academic and the Standard Setters Traded Places?” **Accounting, Economics and Law**, 2014. doi 10.1515/acl-2013-0028

---

<sup>i</sup> Vale comentar que essa definição de teoria é fortemente influenciada pelo pensamento positivista, como se pode notar na ideia da relação entre variáveis e a noção de explicação e predição de fenômenos, bem como pela posição epistemológica de Kerlinger. Porém, mais importante do que entrar na discussão de se uma teoria é positivista, científica ou não, essa definição traz a noção de que uma teoria é algo lógico, estruturado e que busca representar o comportamento de algo existente no mundo real. Deixamos para outras instâncias a discussão mais aprofundada do que é ou deixa de ser uma teoria científica, e acatamos, por ora, o conceito exposto no seu sentido mais amplo.

<sup>ii</sup> Ou ainda, Teoria da Contabilidade Financeira: aquela que estuda com os modelos de contabilização das transações econômicas e seus efeitos nos patrimônios das empresas.

<sup>iii</sup> Não se está aqui buscando argumentar que a tradicional Teoria da Contabilidade é superior ou inferior a outros aspectos da contabilidade como uma área de conhecimento extremamente ampla. Tampouco se está entrando na discussão se essa Teoria da Contabilidade é ou não científica e dentro de que paradigma ela se enquadra.

<sup>iv</sup> Vale um comentário: no momento em que escrevemos esse artigo, o Brasil ultrapassa o teto da meta de inflação definido pelo governo. Temos verificado um constante crescimento nas taxas de inflação que já ultrapassa a casa dos 6% e subindo. Tal montante, quando observado isoladamente, em um ano, pode até não assustar os mais incautos, mas já é suficiente para gerar sérias distorções na informação contábil; quando repetido constantemente e acumulado ao longo dos anos, as distorções também se acumulam. O assunto da inflação não deve ser esquecido mesmo em tempos de inflação “baixa” e “controlada” que, esperamos, ainda seja a realidade brasileira no futuro próximo e longínquo.