

Inversão de papéis

Eliseu Martins

Professor Emérito da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo e Docente do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo
E-mail: emartins@usp.br

Já escrevi algumas vezes, e falei muito mais ainda em público, que tenho discutido Teoria Contábil muito mais junto aos órgãos reguladores (como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC) do que na academia. E olha que costumo discutir tópicos de teoria em qualquer disciplina que eu ministre! Sabemos que, nos tempos mais recentes, os estudos sobre teoria têm-se dado, ou pelo menos têm sido divulgados, muito mais no ambiente profissional do que no acadêmico.

No mundo acadêmico, pelo menos na parcela positivista de hoje, quase só se pesquisa com ferramentas econométricas e com espírito do empirismo quantitativo, sem desenvolvimento e proposição de qualquer ideia nova, teoria nova, conceito novo. Na verdade, sabemos que algumas pesquisas e discussões puramente teóricas e conceituais ocorrem, alguns textos até são escritos, mas quase nada disso vem à tona, inclusive porque as revistas científicas dificilmente as divulgam. (Por isso acaba de ser criada outra revista, a Revista Fipecafi, para esse fim).

Mas, mesmo sabendo que isso ocorre fortemente em muitos outros países, não deixou de ser uma certa surpresa ver três artigos divulgados na *Accounting, Economics and Law – A Convivium*, fevereiro/2014, versando sobre a mesma matéria. O título do primeiro deles (p. 17-26), de Jonathan Glover, é mesmo instigante: *Have academic accountants and financial accounting standard setters traded places?* Direto no fígado, olhando principalmente o ambiente norteamericano: os acadêmicos e os normatizadores contábeis trocaram de lugar? O segundo, de Richard Macve, *Trading places: A UK (and IFRS) comment*, continua a análise do anterior mostrando que, como é sabido, no mundo inglês a tendência é a mesma, mas num grau menor (haja vista a própria revista que divulgou esse material). O último, de Stephen A. Zeff, ex-editor da *Accounting Review*, nosso velho conhecido e que mais de uma vez visitou a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, *Some Historical Reflections on “Have academic and the standard setters traded places?”*, mostrando movimentos de ida e vinda de um mundo ao outro nas publicações da *American Accounting Association*. Ou seja, o problema é realmente sério no mundo e parece estar incomodando. Não há nada de errado na intercomunicação entre *standard setters* e teóricos, muito pelo contrário. Realmente, o errado não é a intercomunicação, é a falta dela! Mas o pior é essa visível troca de posições.

A revolução com a denominada pesquisa contábil positivista iniciada nas décadas de 60 e 70 e tornada forte a partir da década seguinte nos EUA e, no Brasil, introduzida sistematizadamente pelo Prof. Sérgio de Iudícibus na década de 90, foi muito além de onde deveria ter ido (certamente, no nosso caso, não por culpa do citado Professor)

e tomou conta das publicações acadêmicas, encolhendo e quase zerando o espaço para as demais pesquisas. Assim, pouca ou quase novidade alguma em teoria contábil tem surgido da academia. E, quando surge, parece causar até certo mal estar entre alguns.

Mas os órgãos normatizadores, além de precisarem conhecer as pesquisas que evidenciam o grau de utilidade das normas que emitem, precisam de teorias, de conceitos, de evolução no conhecimento e nas ideias puramente balizadoras, e suporte de novas proposições, para dar-lhes uma estrutura mais lógica e para também suportar as modificações nas normas existentes. Isso facilita o processo de emissão e ajuda fortemente no de interpretação de tais normas. É fundamental para eles, normatizadores, portanto, além da pesquisa empírica, a teoria e um conjunto conceitual bem estruturado. Só que, ao invés de procurá-los ou contratá-los junto ao que deveria ser o nicho natural desses estudos, ou seja, no mundo acadêmico, têm eles mesmos, normatizadores, produzido toda essa pesquisa e toda essa evolução na parte conceitual (às vezes, involução, como em todos os ramos de conhecimento, inclusive porque não são necessariamente os mais preparados para isso).

Vejam-se, por exemplo, quantas normas e quantas propostas de normas, rascunhos, documentos para discussão e semelhantes foram emitidos pelo IASB – *International Accounting Standards Board* e pelo FASB – *Financial Accounting Standards Board* no campo da teoria contábil. Discussões acirradas têm ocorrido dentro desses órgãos e outros, e entre eles, bem como na interação com o mundo exterior (preparadores, auditores, usuários e outros interessados nas demonstrações contábeis) sobre o conceito de ativo, momento de seu reconhecimento, critério de mensuração, levando essa discussão a grandes mudanças no reconhecimento das receitas, nas operações de arrendamento, na mensuração dos ativos biológicos, no reconhecimento dos ativos e passivos regulatórios, na apropriação da receita nas atividades imobiliárias, só para lembrar de alguns pontos. Quanto disso tem sido discutido no mundo acadêmico? Ou pelo menos quanto disso tem originado textos no mundo acadêmico? Tivemos alguns grupos formando opiniões e sugestões para alguns desses assuntos ultimamente, mas como uma espécie de exceção que sempre está presente; mas por instigação de quem? Do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis! O que os órgãos normatizadores deveriam estar fazendo é importando as pesquisas conceituais da academia, mas elas pararam de ser produzidas. E esse é o ponto sobre o qual precisamos nos debruçar.

Por outro lado, esses normatizadores deveriam também estar efetuando ou contratando pesquisas empíricas sobre utilidades, fragilidades, custos e outros aspectos das normas contábeis vigentes. Mas os normatizadores pou-

quíssimo conhecem desse campo de pesquisa e também o mundo acadêmico não parece estar se esforçando para se aproximar e levar até eles suas descobertas. Quando se produzem convênios entre órgão normatizador e instituição pesquisadora, parecem ser úteis apenas para constar nos relatórios de atividades anuais dessas entidades. Quem precisa dos resultados das pesquisas positivistas, e deveria estar reclamando-as, é o órgão normatizador. Mas quem as está produzindo é a academia, sem muito direcionamento, e não as traduzindo e levando para o mundo dos normatizadores.

Mas o importante é procurarmos as razões dessa inversão de papéis. Parece que os únicos interessados nas pesquisas empíricas são as instituições acadêmicas, quando precisariam ser o centro de atenção dos normatizadores, e estes estão se esforçando por desenvolver teoria, que deveria estar no centro da atenção da academia.

Sabemos de alguns motivos para essa situação. Por exemplo, a) é muito mais fácil produzir pesquisas positivistas (e há algumas de grande qualidade, infelizmente não a grande maioria), já que a criatividade é atividade parturiente custosa e dolorida, sem garantia de qualquer sucesso final; b) a necessidade de um profundo conhecimento conceitual contábil não parece bater bem com a formação sendo recebida desde a graduação; c) ter opiniões próprias e defendê-las abertamente para que os testes das discussões, da dialética e outros as refinem, peneirem, eliminem, parece algo até proibido hoje em certos mundos acadêmicos, e a saída é encher as teses, as dissertações e os artigos com opiniões de terceiros e evitar, vexaminosamente, as ideias próprias; d) parece ter voltado o espírito do século XIX de que é preciso provar que contabilidade é ciência e parece haver-se concluído que o único meio para isso é a utilização das metodologias das ciências naturais e tomá-las como as únicas capazes dessa prova.

E é bem verdade também que os editores das revistas acadêmicas reclamam barbaramente da falta de qualidade dos materiais dessa linha puramente conceitual e qualitativa, porque simplesmente jorrar ideias não é o caminho para a acumulação de conhecimento teórico. O processo da crítica é penoso, demorado, arriscado. Ou seja, há um conjunto de motivos (ou alegados motivos) que mostram que a pesquisa conceitual, voltada para uso prático, é um caminho aparentemente muito mais difícil, e não muito compatível com a obsessão acadêmica pelas publicações, com a obrigação de 'número de pontos' para o programa de pós-graduação, com o modelo de avaliação imposto pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e passivamente aceito hoje pelas universidades, principalmente as públicas, com os prazos arbitrados para a obtenção dos títulos etc. Cumprir os prazos é mais importante do que melhorar a qualidade do que se produz. O círculo vicioso já se instalou: os pesquisadores não produzem artigos conceituais que proponham mudanças na prática; se os produzem, não os enviam porque sabem que não serão aceitos pelas revistas, principalmente os autores mais robustos porque se sentem diminuídos com essa constante negativa de divulgação. Os editores recebem, por sua vez, cada vez menos artigos teóricos (e para usar um linguajar

já um pouco batido e problemático, normativos) e, quando recebem, estão, por causa desses motivos mencionados, em um nível de qualidade sofrível. E pior, como o volume dos artigos positivistas de qualidade também não é infinito, acabam as revistas de contabilidade publicando trabalhos sobre governança, finanças, economia, sustentabilidade etc. etc. Às vezes, até sobre contabilidade...

As pesquisas empíricas tratadas estatisticamente são mais simples, rápidas, seguras (o artigo é normalmente publicável qualquer que seja o resultado obtido) depois que se dominou um determinado modelo econométrico. E contam pontos mesmo quando sem utilidade. Replicar então, nem se fala, como é fácil e automático na grande maioria das vezes. E o processo de qualificação desses materiais, com a avaliação se dando em função da relevância do assunto e principalmente do resultado obtido, parece não ter se iniciado para valer ainda.

Com isso, vê-se, aparentemente, o porquê de o mundo acadêmico haver-se voltado quase que exclusivamente para o mundo positivista: comodidade, redução de tempo e de custo, garantia maior de sucesso na carreira etc. E tudo isso motivado por um processo de avaliação pessoal e institucional que todos criticam, mas que continua sua trajetória. A interferência do modelo de avaliação dos programas acadêmicos parece estar levando a esse triste ponto.

Já os normatizadores contábeis, por que mudaram seu papel? De um lado, parece não terem, o que é mais ou menos óbvio, pendores, conhecimento, tempo e disposição para pesquisas empíricas e cheias de fórmulas matemáticas. Além disso, em grande parte talvez ainda acreditem que basta pensar e ter ideias para solucionar os problemas contábeis. Talvez muitos acreditem que, por terem o poder da caneta, detenham um nível de conhecimento superior não carecedor de provas que evidenciem se suas ideias são realmente úteis na prática para os usuários, se os custos de obtenção das informações são compatíveis com sua relevância etc. É importante realmente mencionar que ainda existe, e fortemente, no mundo profissional, a ideia de que a academia é uma coisa e que o mundo real da prática é outro. O pior é essa visão grassar no mundo acadêmico também... Ou seja, os dois lados estão, para mim com muita clareza, invertendo seus papéis em função de erros de ambos os lados.

Só que, se cabe a um dos lados a iniciativa de corrigir esses desvios, esse lado deve ser o acadêmico, já que ele é menos premido pela pressão do dia a dia e é o lugar do parar para pensar. Acho que cabe ao mundo acadêmico parar, refletir, *filosofar*, criticar e começar a tomar atitudes para que os papéis voltem a seus caminhos naturais. Não é à toa que a Filosofia é a mãe das ciências e a origem do próprio mundo acadêmico. Ela tem que ter e demonstrar ter a capacidade de olhar sobre o todo sem perder os detalhes, analisar, criticar, sistematizar e propor redirecionamentos. Esse espírito tem que tomar conta do mundo acadêmico contábil também.

Precisa o mundo acadêmico contábil reforçar as pesquisas teóricas e conceituais e oferecê-las para o mundo normatizador. E precisa também desenvolver os testes

empíricos sobre a relevância das normas existentes para retroalimentar os normatizadores sobre os acertos e erros de suas decisões, mas em total vínculo com esse outro lado do mundo. E precisa levar isso tudo ao mundo prático e ao dos normatizadores numa linguagem e num formato acessíveis a eles.

E é necessário que os normatizadores se conscientizem de que não são sábios só porque detêm o poder, de que não é só do mundo prático que surgem ideias inovadoras, e que é preciso sempre pensar em aplicar alternativas. E que suas crias, as normas, precisam sim ser testadas para que sua relevância seja provada antes de sua implementação. Aliás, o ideal é a expansão dos *field tests*, das simulações e das aplicações prévias em empresas que se prestem a essa evolução, para que as pesquisas sobre a utilidade das mudanças normativas sejam provocadoras de análises prévias às suas implantações generalizadas no mundo todo. Isso evitaria, por exemplo, o recuo do IASB quanto à avaliação a valor justo generalizado para os ativos biológicos. (Aliás, é preciso reconhecer que aparentemente esse órgão vem, mais recentemente, dedicando bem mais atenção a esses testes com base em simulações efetuadas por empresas que se propõem a isso, inclusive brasileiras).

Ou seja, é preciso que ambos os lados reflitam sobre seus papéis trocados e que se unam para que a pesquisa teórica e normativa e a pesquisa positiva possam se dar as mãos, serem úteis uma à outra e ambas ao desenvolvimento da contabilidade. Só que cabe ao mundo acadêmico assumir a liderança nessa aproximação, porque tem por obrigação acompanhar o mundo real, analisá-lo e ajudar no seu redirecionamento. Para isso, precisa mudar de postura.

Referências

Accounting, Economics, and Law: a Convivium. (February 2014). Berlin, Boston: De Gruyter. Recuperado de <http://www.degruyter.com/view/j/ael>.

Glover, J. (2014). Have academic accountants and financial accounting standard setters traded places? *Accounting, Economics and Law*, 4 (1), 17-26. Recuperado de <http://www.degruyter.com/view/j/ael.2014.4.issue-1/issue-files/ael.2014.4.issue-1.xml>.

Macve, R. (2014) Trading places: a UK (and IFRS) comment. *Accounting, Economics and Law*, 4 (1), 27-40. Recuperado de <http://www.degruyter.com/view/j/ael.2014.4.issue-1/issue-files/ael.2014.4.issue-1.xml>.

Zeff, S. A. (2014). Some historical reflections on “Have academic and the standard setters traded places”? *Accounting, Economics and Law*, 4 (1), 41-48. Recuperado de <http://www.degruyter.com/view/j/ael.2014.4.issue-1/issue-files/ael.2014.4.issue-1.xml>.