
TEORIA DA CONTABILIDADE: EVOLUÇÃO E TENDÊNCIAS¹

ACCOUNTING THEORY: EVOLUTION AND TRENDS

Sérgio de Iudicibus

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

(PUC-SP);

Universidade de São Paulo (FEA-USP);

Endereço: Rua Monte Alegre, 984 - Perdizes São

Paulo, CEP: 05014-901;

E-mail: siudicibus@osite.com.br

Recebido: 15/07/2012 Aprovado: 23/07/2012

Publicado: 31/08/2012

RESUMO

O presente artigo analisa aspectos relevantes relacionados à teoria da contabilidade, destacando importantes aspectos da pesquisa em contabilidade, e sua relevância para o desenvolvimento da contabilidade e da profissão. Desenvolvido na forma de um ensaio teórico, o texto destaca as obras de maior influência na teoria e prática da contabilidade, bem como enfatiza a importância de pesquisadores nacionais e estrangeiros no desenvolvimento da ciência contábil. Além de recomendar novas abordagens de pesquisa, o artigo sugere novos temas (questões) a serem explorados em futuras pesquisas.

Palavras-chave: Teoria da Contabilidade; Evolução da Contabilidade.

ABSTRACT

This paper examines the relevant aspects related to accounting theory, emphasizing important aspects of accounting research and its importance to the development of accounting and the profession. Developed as a theoretical essay, the text highlights the most influential works on the theory and practice of accounting, and emphasizes the importance of national and international researchers in the development of accounting science. In addition to recommending new approaches to research, the article suggests new themes (questions) to be explored in future research.

Keywords: Accounting Theory; Evolution of Accounting.

1. INTRODUÇÃO

Vamos trocar idéias, nesta revista tão importante, de forma bastante livre, sobre teoria, pesquisa em contabilidade e sua importância para o desenvolvimento da contabilidade e da profissão. A regulação contábil também será tratada, embora de passagem.

¹ O presente artigo foi elaborado com base na palestra realizada no VI Congresso da Associação Nacional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT, em Florianópolis – Santa Catarina, nos dias 4 e 5 de junho de 2012.

O importante autor Ahmed Riahi-Belkaoui (1964), na quinta edição de seu livro “*Accounting Theory*”, prefácio, textualmente afirma “[...] uma teoria única geralmente aceita, para a contabilidade, não existe até hoje. [...]” Ótimo! Isto também significa que: ou temos várias teorias ou os autores, apesar de ter a coragem (ousadia) de chamarem seus textos de “teoria da contabilidade”, na verdade já sabem, de antemão, que estão apresentando uma visão, na melhor das hipóteses, parcial ou subjetiva do que seja teoria.

Se não sabemos exatamente o conteúdo completo de uma teoria contábil, fica mais difícil ainda saber para onde ela está indo. Vários autores definiram critérios para avaliar uma teoria, por exemplo, entre outros, Dodd (1968), Bunge (1967), Zaltman *et. al.* (1973)² (utilizando os critérios de Bunge) e muitos outros. Todos eles chamam a atenção para o fato de que teorias deveriam estar sujeitas ao teste da praticabilidade.

Particularmente, Zaltman *et al.* (1973) e Bunge (1967), entre outras várias propriedades, dizem: “[...] *theoretical statements should be able to generate new research ideas e theoretical statements should be flexible enough to accommodate new and non contradicting evidence (stability).*”

Os requisitos são tão amplos e, ao mesmo tempo, restritivos, pois uma teoria contábil tem que estar, também, de acordo com os requisitos de outras teorias. É difícil imaginar uma teoria contábil, única e compreensiva. Talvez vários autores devessem realizar esse trabalho.

Claramente, um dos testes diz que mandamentos teóricos deveriam ser possíveis de ser testados empiricamente. Outros preceitos poderiam ser considerados muito “esotéricos” - as teorias não deveriam ser tão complexas a ponto de tornar impossível refutá-las (simplicidade metodológica). Ora, essa é ótima. Ofereço esses conceitos para os nossos zelosos e intransigentes revisores “ad-hoc” de nossas revistas principais que, muitas vezes, se ligam mais à forma do que ao conteúdo!

Uma teoria pode ser definida como “um conjunto de conceitos inter-relacionados, definições, proposições que apresentam uma visão sistemática do fenômeno, através da especificação das relações entre variáveis com a finalidade de explicar e prever o fenômeno”. Prefiro a definição: “teoria é o conjunto articulado de postulados, princípios e restrições que definem uma ciência”. Essencialmente, todavia, as duas definições são semelhantes.

Como dissemos, não existe uma única e geralmente aceita teoria da contabilidade até os dias de hoje. Mattessich (1964) atribui, em parte, esse fato à grande diversidade das pesquisas sobre contabilidade. De fato, as orientações das pesquisas são tão heterogêneas que levam mais ao transbordamento da teoria do que a uma tendência central.

Sempre faço uma imagem de que as pesquisas são os afluentes de um grande rio que é a teoria, ou melhor, são os rios desembocando no mar da teoria. Se as pesquisas são extremamente variadas, haverá uma tendência de o rio não apresentar uma característica predominante.

Não sei até que ponto isto é mau ou bom. Sou tentado a pensar que os interesses dos pesquisadores contábeis são tão amplos que caracterizam uma atividade (e um campo de conhecimento) em contínua evolução, longe de poder ser definido integralmente, mesmo porque ciências sociais, como a contabilidade, evoluem de acordo com a evolução da própria sociedade. Vejam a evolução da própria definição de ativo, que passou, da propriedade e posse, a caracterizar mais o controle – o famoso exemplo da “marta nossa escrava”!

Embora os órgãos reguladores possam ter as melhores intenções, há sempre um componente político em seus pronunciamentos. Vejam gastos de pesquisa e desenvolvimento, entre outros.

² Veja os seguintes estudos: (a) Bunge, M. *Scientific Research I: The Search for System* (New York: Springer, 1967); (b) Bunge, M. *Scientific Research II: The Search for Truth* (New York: Springer, 1967); (c) Dodd, S. C. *Introducing Systemmetrics for Evaluating Symbolic Systems: Criteria for the Excellence of Scientific Theories. Systemmetrics* (6, 1968) . pp. 27-45.; e (d) Zaltman, Gerald; Rinson, Christian R.A.; Angelman, Reinhard. *Metatheory and Consumer Research* (New York: Holt, Rinehart and Winston, 1973).

É difícil obter-se uma sequência de postulados, princípios e técnicas conectados entre si. No máximo, parte-se do conteúdo das demonstrações contábeis, ou seja, é uma abordagem algo utilitarista e um pouco autoritária (como não poderia deixar de ser). Na verdade, entre alguns teóricos, não há concordância quanto à necessidade absoluta de órgãos reguladores. Se considerarmos a contabilidade como uma commodity, que tem oferta e procura, se eliminaria a necessidade de reguladores. Além do mais, admitida a necessidade, ter-se-ia que escolher entre reguladores privados (do tipo IASB) e públicos (do tipo SEC), entretanto, está superada a fase da contabilidade como commodity. As entidades reguladoras vieram para ficar e se espera que realizem o melhor trabalho possível.

Os que eram denominados de “teóricos” da contabilidade e, portanto, suas idéias e teorias, eram vistos pela comunidade acadêmica como professores certamente mais cultos e criativos, livres dos grilhões das normas contábeis emanadas das agências reguladoras então existentes. Pelos praticantes, todavia, eram considerados como seres estranhos, quase ETs, numa atividade esotérica e até suspeita, sem utilidade alguma para seus problemas reais. Entretanto, os praticantes, às vezes, não possuem grande capacidade preditiva. Pelo menos os daquela época. Mais tarde, os livros de teoria, alguns pelo menos, foram escritos para ajudar os praticantes na solução de seus problemas.

É preciso considerar que a contabilidade, como disciplina a ser ensinada em cursos superiores, tem um histórico bastante recente, quando comparada, por exemplo, à economia. Na verdade, os primeiros livros de teoria contábil propriamente dita datam do fim do século 19, enquanto os de economia já eram conhecidos muito antes. Assim, contabilidade demorou a pensar-se como teoria, bem como suas pesquisas e metodologias científicas.

É claro que está a se falar dos tempos românticos, antes do FASB, IASB etc. ou, pelo menos, de sua predominância absoluta sobre mentes e espíritos dos contadores e professores. Entretanto, falaremos a contento sobre este assunto mais tarde.

Alguns contadores se perguntam hoje: para quê teorizar, se os pronunciamentos do IASB nos dizem tudo que devemos fazer. É evidente que havia normas, legais ou profissionais, em menor número, todavia, naqueles tempos, sem muita pretensão de serem baseadas em princípios.

Os teóricos, assim, se entretinham em filosofias tão exóticas quão não comprováveis, pois alcançavam campos e objetos de pesquisa além das normas e, muitas vezes, em substituição a elas. Mas, o faziam com inteligência e criatividade. Bastava que professores “normais” explicassem aos alunos o significado real daqueles pensamentos, extraíndo-os das frases às vezes rebuscadas de seus autores, como se extraem pérolas da casca das ostras.

Penso que o lugar melhor para a teoria é exatamente esse, ou seja, o de pesquisar na fronteira do conhecimento contábil, além de analisar criticamente as práticas profissionais vigentes. Quantos teóricos estão fazendo isso, pelo menos no Brasil? Acho que muito poucos!

Tenho um certo sentimento, contudo, de que algumas das mais notáveis obras de teóricos da contabilidade (vamos chamá-los, também, de pensadores), da maior importância para o desenvolvimento da prática contábil e da própria profissão, surgiram exatamente no período pré-FASB e IASB. Talvez o maior mérito dessas entidades normatizadoras tenha sido o de acolher muitas idéias anteriores dos bons teóricos (como *fair value*), o que não isenta os teóricos atuais da falta de análise crítica das normas. O que assusta é o silêncio dos pensadores contábeis atuais (com raras exceções) sobre a qualidade das normas. A falta de uma análise criteriosa. É verdade que bom número de pensadores se encontra no âmbito das próprias entidades reguladoras!

Esse período do qual queremos tratar é muito extenso e vai desde 1494 até, praticamente, nossos dias, antes, porém, do império e da ditadura (não desejados por eles) de FASB e IASB se consolidarem totalmente. Na verdade, IASB, FASB, CPC etc. existem como imperativo da sociedade na busca de normas de qualidade média mais alta e que facilitem o comércio internacional. Contabilidade como linguagem universal dos negócios, portanto.

Aos poucos, daqui para frente, vamos dar vários exemplos de trabalhos de vulto escritos nesse vasto período histórico (1494 até a década de 1980) e que influenciaram a profissão por séculos.

Hoje em dia, na verdade, e esta tendência vem desde os anos 60, se dá enorme importância à forma de apresentação dos trabalhos e teses contábeis. Basta analisara tipologia dos artigos publicados nas melhores revistas acadêmicas, nos EUA e também no Brasil.

Têm-se, então, artigos muito interessantes, metodologicamente falando, ligados quase sempre a pesquisas empíricas. Esses artigos, quando os autores tiveram a felicidade de escolher assuntos importantes, propiciam avanços modestos, embora seguros, para a contabilidade. Muito pouco ou quase nada, contudo, tem sido escrito, nos últimos anos, sobre teoria contábil propriamente dita, que tenha sido inspirador e criativo.

Inicialmente, é necessário desmistificar um pouco a noção de pesquisa e, portanto, de teoria ou de teorias. Agrada-me uma definição da Wikipédia, pois fornece uma concepção ampla e não elitizada:

[...] uma pesquisa é um processo de *construção* do conhecimento que tem como metas principais gerar *novos* conhecimentos e/ ou corroborar ou *refutar* conhecimento já existente. É, basicamente, um processo de *aprendizagem*, tanto do indivíduo que a realiza, como da sociedade na qual se desenvolve. A pesquisa como atividade regular pode ser definida como o conjunto de atividades orientadas e planejadas para a busca do conhecimento.

A concepção acima não define a metodologia com que a pesquisa deva ser conduzida. Não nos diz se é qualitativa ou quantitativa, se é dedutiva ou indutiva, normativa ou positiva etc.

No fundo, pesquisa é um complexo processo mental, imaginado e gerido pelo pesquisador e no qual várias metodologias, abordagens e enfoques podem ser utilizados, às vezes alternadamente. Desde que esse processo construa novos conhecimentos ou valide ou refute antigos paradigmas, a pesquisa terá sido bem sucedida.

Na física, através dos séculos, verifica-se forma clara a aceitação de certos paradigmas sobre o funcionamento do universo, até que novas pesquisas (ou teorias) venham a refutar as antigas, total ou parcialmente, estabelecendo novo paradigma. Entretanto, o universo sempre funcionou da mesma forma (será?).

Tem-se falado, até agora, sobre pesquisa. Entretanto, uma pesquisa ou mesmo várias pesquisas não formam, necessariamente, uma *teoria*. Existem centenas de pesquisas empíricas. Só por esse fato, não significa que essas pesquisas empíricas criem uma teoria. Seria melhor que elas (as pesquisas) tivessem como pano de fundo uma teoria(ou, pelo menos, um *background* conceitual), como ocorre com as que se destinam ao mercado.

A rigor, teoria deveria ser um conjunto de postulados e teoremas que, sistematicamente apresentados, formassem a base de uma ciência.

É evidente que a seqüência não precisa, necessariamente, ser enunciada de forma matemática ou axiomática. Mas, postulados, teoremas (princípios) e corolários (convenções), mesmo que expressos em linguagem não matemática, precisam ser logicamente interligado se sem falhas conceituais e metodológicas. O objeto e o objetivo de uma ciência (e de uma teoria) precisam ser claramente definidos.

Na nossa contabilidade atual apenas seus objetivos estão claramente definidos. Como sistema de informação, a contabilidade é um sucesso; como linguagem universal dos negócios tende a ser um sucesso, desde que se aprenda a falar bem esta linguagem. Como ciência, temos muito ainda a caminhar...

2. ALGUMAS OBRAS DE CONTABILIDADE DA MAIOR INFLUÊNCIA E OUTRAS CONSIDERAÇÕES

Apesar da enorme dificuldade da tarefa, a fim de comprovar o que se afirmava no início, ou seja, de que nem sempre as obras que ficaram para todo o sempre como as mais influentes e importantes na história da contabilidade são ou foram fruto de se atribuir influência exagerada ao formalismo, escolheremos algumas.

a) *Tractatus de Computis et Scripturis*, de 1494, de Frá Luca Pacioli (capítulo da obra mais ampla *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*)

O grande mérito foi mais de uma monumental compilação e sistematização de conhecimentos do que, propriamente, de revolucionar tal conhecimento. Entretanto, se considerarmos que o que se praticava de partidas dobradas era feito de forma dispersa, sem intervalos de tempo definidos para a elaboração de balanços e com falta de ajustes de fim de período, a obra de Pacioli é tão completa que se transforma, até, em *inovadora*. Esta obra influenciou a contabilidade e sua prática no mundo de então, pelo menos até o século 18. Ainda hoje é uma leitura interessante e agradável. Luca Pacioli era um matemático e cientista muito respeitado, a ponto de privar da companhia e até da amizade de cientistas como Leonardo da Vinci e Michelangelo Buonarroti.

b) *La Ragioneria*, de Fábio Besta, 1891

Trabalho de dimensão e qualidade insuperados até hoje. Fábio Besta, além de propor dimensões econômicas à contabilidade (na verdade definira como objeto da contabilidade a economia da empresa adiantando-se aos Aziendalistas), ainda consegue realizar tratamento quantitativo à teoria das contas se conceitua a contabilidade como “a ciência do controle econômico” das entidades, definição ainda atual. Sua obra influenciou diretamente todos seus discípulos, dos quais o mais eminente foi Gino Zappa, e toda a profissão por mais de um século, sendo ainda hoje fonte de inspiração.

c) *Accounting and Analytical Methods*, de R. Mattessich, 1964

Talvez o compêndio mais arrojado já escrito sobre contabilidade e os métodos analíticos, representados por expressões matemáticas. Obra de profundidade abissal, na qual nenhum aspecto da contabilidade é desprezado.

Lançou a macrocontabilidade, ou seja, a contabilidade dos orçamentos e dos indicadores globais. Sua obra não parece ter afetado a prática contábil, como se esperaria, mas tem influenciado inúmeros pesquisadores nos anos seguintes. Obra de referência, até agora, e provavelmente por muitos e muitos anos.

d) Watts e Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, de 1986

Analogamente ao que havia feito Pacioli, os autores conseguem, pela análise de pesquisas parciais realizadas, teorizar sobre um novo *approach* à teoria da contabilidade, ou seja, a teoria positiva. A grande qualidade do trabalho consiste em estabelecer uma linha evolutiva dessa teoria dando explicação e consistência a várias pesquisas empíricas. Da mesma forma como Pacioli, embora o texto não seja, propriamente, original, no sentido de que os autores não inventaram a teoria positiva, sua análise e as

conclusões parciais que conseguem inferir são de grande importância. Talvez o texto mais influente das últimas décadas.

e) Edwards & Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, de 1961

Poder-se-ia citar, ainda, o trabalho de Edwards & Bell, *The Theory and Measurement of Business Income* de 1961, mas não com a repercussão dos outros anteriores. Também, há de se considerar que existem centenas de livros e pesquisas de grande qualidade. Entretanto, selecionei os quatro acima, pois tiveram uma repercussão mundial, por muitos anos, às vezes séculos.

3. TEORIA NOS LIVROS NACIONAIS

Temos poucos textos, bem como artigos, sobre teoria. Entre os textos, alguns são dignos de menção: o de Lopes e Martins (2005), pela abordagem diferenciada e alguns capítulos do *Estudando Teoria da Contabilidade*, por vários autores, lançamento recente da Atlas. A se notar o *Teoria Avançada da Contabilidade*, o de maior nível, tendo como organizadores e co-autores Iudícibus e Lopes (2011). De maneira geral, todavia, *quase, disse quase*, todos os livros nacionais sobre teoria não pecam por excesso de vanguardismo. É preciso considerar, contudo, que são superiores aos similares americanos no que se refere ao aspecto didático. Não se deve menosprezar os trabalhos de autores que não tenham sido aqui citados. Todos têm algum mérito, num campo em que não tínhamos, ainda, muita tradição. Aliás, é importante realçar que, em matéria de originalidade, alguns autores mais antigos, como Francisco Dauria, foram muito mais avançados. Sua teoria universalista, efetivamente, foi pioneira na época.

Os autores mais conhecidos, mais recentes, embora apresentando compêndios mais orgânicos, ficaram atados à influência anglo-saxônica, predominante nos tempos que correm. Também digno de citação o carioca Américo Mateus Florentino. Os pioneiros nunca devem ser esquecidos. Mais recentemente, talvez a mais genuína contribuição brasileira tenha sido o GECON do Prof. Catelli. Entretanto, o GECON, embora utilize conceitos teóricos, é mais um sistema gerencial do que, propriamente, uma teoria. É mais contabilidade gerencial do que financeira, pois o atributo básico é o custo variável. Na definição de ativo, temos que tomá-lo em toda sua capacidade de prestar benefícios futuros e não apenas pelos insumos variáveis nele contidos.

4. VOLTANDO UM POUCO ÀS ORIGENS

É necessário, nesta altura de minha vida, fazer um “*mea culpa*” e resgatar importância de alguns autores clássicos italianos, principalmente ao tratar do *objeto* da contabilidade, além do citado Fábio Besta. Autores como Zappa, Amaduzzi² e muitos outros foram pioneiros em tentar estabelecer o objeto da contabilidade, algo com que os autores anglo-saxônicos nunca se preocuparam muito, mas que, sob o aspecto epistemológico e científico, é importante: definir bem o objeto. O autor Amaduzzi chega a afirmar que o objeto da contabilidade é a *economia aziendale*. Isto é, a contabilidade é uma verdadeira ciência econômica, uma espécie de *economia de empresas*. Pelo fato de, nos anos iniciais de nossos estudos, os professores falarem demais em “*azienda*”, esse termo ficou muito batido e passou-se a esquecer importantes noções e conceitos que o termo escondia. Afinal, *azienda* nada mais é do que *entidade*, um termo genérico, em italiano. Eu, que fui e, em certos aspectos, ainda sou um crítico dos autores italianos e

² Destacam-se as seguintes obras: (a) ZAPPA, Gino. *Il reddito d'impresa – Scrittura doppia, conti e bilanci di aziende commerciali*. Itália. 1937. (b) AMADUZZI, Aldo. *L'azienda: nel suo sistema e nei suoi principi*, Utet, Torino, 1992.

européus, apresento aqui, na parte final de minha vida acadêmica, esse “*remark*”. Mais recentemente, o objeto da contabilidade vem sendo apresentado por autores como o doutorando Eric Avversari Martins, como o estudo da informação contábil em todos seus aspectos.

5. OS PROBLEMAS DOS TEÓRICOS

Efetivamente, a concorrência com os pronunciamentos do CPC etc. é muito difícil, pois esses órgãos, além de contarem com excelentes profissionais, alguns conhecedores profundos de teoria, dispõem de assessoria (da Fipecafi, por exemplo), que põe à sua disposição professores e pesquisadores de alto nível.

É preciso reconhecer, todavia, que parte do trabalho consta de simples tradução do inglês, com algumas adaptações. Não se pense, porém, que a tradução seja tarefa fácil!

Por outro lado, como já notei, eles tiveram a sabedoria de acolher alguns dos conceitos ventilados pelos pensadores contábeis anos ou dezenas de anos atrás, como o “*fair value*”, ou valor justo, que vem sendo estudado desde a década de 1930. Atualmente há uma grande esperança de que nosso CPC, não apenas traduza e interprete normas do IASB, mas contribua para o IASB. Parece que isto já está acontecendo.

6. AS NOVAS ABORDAGENS E O FALSO DILEMA NORMATIVISMO X POSITIVISMO

Hoje em dia se fala muito em novas abordagens como a institucional e social. Tais abordagens são bastante interessantes e procuram tirar a contabilidade do aspecto puramente racional, mas colocando-a dentro de um processo institucional, no âmbito das organizações em que a contabilidade atua.

Outro aspecto que deve ser definitivamente superado é o falso dilema Positivismo versus Normativismo. Como o Prof. Broedel já abordou, o positivismo deve ser encarado mais como uma forma de pesquisa e não, propriamente, de teoria. Teoria da contabilidade é ou será uma só: ou seja, um conjunto articulado de postulados, princípios e restrições! As pesquisas, de qualquer tipo, irão, aos poucos, enriquecendo esse conjunto com a evidência das provas, ou seja, a teoria confirmada (ou não) pelas pesquisas empíricas.

Assim, teoria é o vasto oceano do conhecimento contábil acumulado e é devidamente articulado. Cada pesquisa é como se fosse um rio desembocando no mar.

Eventualmente uma pesquisa pode ser tão vasta, profunda e completa que possa criar um novo paradigma. Mas, isso é raro. O erro é colocar-se como adversários ou críticos a qualquer custo dos pronunciamentos. Será muito melhor criar uma agenda positiva para os teóricos da contabilidade. Essa agenda positiva vai se desenvolver em várias frentes, a saber:

a) A frente epistemológica e científica

Quase sempre desprezada no Brasil, por se achar que é perda de tempo e que, o que interessa, no fundo, é a utilidade do campo de conhecimento. Sob o ponto de vista acadêmico, todavia, isso é uma heresia.

Até hoje, não está claro se a contabilidade possui um objeto que a distingue das demais ciências (se ciência for). Não sabemos o significado exato do que seja uma *teoria contábil* e, portanto, não sabemos se é *ciência*!

A fim de se poder investigar nessa linha, é preciso que pesquisadores tenham um treinamento específico em filosofia, história e sociologia das ciências, metodologias científicas, epistemologia etc. não dá para improvisar, mesmo mentes brilhantes, nesse campo. Alguns dos contadores, hoje famosos ou conhecidos, cometeram grandes pecados metodológicos, apesar de terem sido, às vezes, criativos.

b) A frente da inovação e do subjetivismo responsável

Investirem pesquisas normativas a fim de criar as bases teóricas para futuras normatizações contábeis. Os pensadores da contabilidade precisam estar sempre na vanguarda. Por exemplo, incorporação ao ativo do valor da força de trabalho, capital intelectual e, em geral, pesquisas avançadas sobre *goodwill* subjetivo e sua incorporação nas demonstrações contábeis.

c) Outras frentes

Apesar de as duas primeiras frentes se constituírem, efetivamente, em teoria da contabilidade, se podem citar, ainda, algumas outras linhas de pesquisa:

- pesquisas sobre teoria da agência e seus efeitos na governança corporativa;
- como inserir a contabilidade gerencial no campo da teoria da contabilidade.

d) A frente das pesquisas sobre a adequação, oportunidade e relação custo/benefício da total internacionalização da contabilidade brasileira

Como se sabe, as empresas estão enfrentando custos para a total adequação às normas internacionais. Precisamos de estudos exploratórios para definir se:

- a forma adotada de internacionalização foi a melhor (pessoalmente acredito que sim);
- se os benefícios estão compensando os custos. Parece que sim, pois a adoção das IFRS baixa o custo de capital das empresas. Isto estaria provado;
- se não teria sido melhor alterar cirurgicamente as normas antigas a fim de torná-las mais modernas, como em parte já se fazia antes: benefícios a empregados, imposto de renda, provisões etc.
- em casos de CPCs de difícil entendimento e aplicação, seria interessante fazer pesquisas para verificar se, de fato, o poder preditivo das demonstrações melhorou;
- embora um pouco cedo ainda, seria interessante realizar pesquisas de caráter econômico-contábil, a fim de se verificar se, de fato, a internacionalização total da nossa contabilidade trouxe consigo maior aporte de capital para investimento das empresas brasileiras.
- por outro lado, os que se interessam por teoria deveriam ser os primeiros a se pronunciar quando o CPC coloca, em audiência pública, pronunciamentos.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Enfim, o campo para estudos e pesquisas que os pensadores contábeis podem explorar é imenso. Grande parte do sucesso que poderemos ter vai consistir em antecipar os cenários que a sociedade colocará como desafios para a contabilidade.

Não se sintam maculados pela inundação de normas e procedimentos emanados das entidades reguladoras e normatizadoras. É tarefa delas, a fim de termos uma contabilidade internacional em que todos os países possam se entender. Mas nunca tenham receio de ir além e de traçar as linhas básicas do

futuro da contabilidade.

Acima de tudo, não tenham receio de ousar!

Vamos lembrar os antigos navegadores, quando ainda não havia bússola, que se guiavam pela estrelas e, embora com muitas dificuldades, chegavam às terras prometidas. Bem, a teoria da contabilidade é como se fosse uma estrela a nos conduzir para a obtenção de práticas corretas, mesmo quando faltarem normas explícitas a respeito.

8. REFERÊNCIAS

- CATELLI, Armando (coord.) *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.
- EDWARDS, Edgar O.; BELL, Philip W.. *The Theory and Measurement of Business Income*. California: University of California Press, 1961.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. de; LOPES, Alexsandro Broedel. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011 (2ª. Ed.).
- LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.
- MATTESSICH, Richard. **Accounting and analytical methods: measurement and projection of income and wealth in the micro- and macro-economy**. Irwin series in accounting. Universidade da Califórnia. 1964.
- Pacioli, Luca Bartolomeo de. **Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalitã**. Veneza. 1494.
- RIABI-BELKAOUI, Ahmed. **Accounting Theory**: Ed. Thomson Learning. 5nd edition. 2004
- RIBEIRO FILHO, Jose Francisco, LOPES, Jorge, PEDERNEIRAS Marcleide. **Estudando Teoria da Contabilidade**. Editora Atlas. 1ª. Edição. 2009.
- WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. **Positive Accounting Theory**. New Jersey: Prentice-Hall, 1986.
- WIKIPEDIA. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Pesquisa>>. Acesso em: 01/jun/2012.