

NOVOS PARADIGMAS DO ENSINO DA CONTABILIDADE NA PÓS-GRADUAÇÃO

*Sérgio de Iudícibus **

1. INTRODUÇÃO

Os cursos de Contabilidade, tradicionalmente, no Brasil, têm sido entendidos e destinados como refúgio e apanágio dos alunos provenientes de estratos sociais menos abastados, monetariamente e culturalmente. É claro que existem exceções, mas, geralmente, o jovem que escolhe ou é obrigado a escolher Contábeis, pertence às famílias de classe média ou média-baixa, com relativamente baixo poder aquisitivo de tradições culturais modestas, sendo o curso de Contábeis uma oportunidade de formar-se numa profissão com relativa abundância de emprego e que não exige tempo integral, nem de alunos, ou de professores, sendo que, tanto aqueles quanto estes, exercem atividade profissional paralela e concomitante. Os problemas e oportunidades que essa situação oferece são muitos e variados

e merecem ser cada vez mais pesquisados pelos nossos cientistas que se interessam pela graduação. Nosso interesse, neste artigo, é com o Mestrado e com o Doutorado, mas muitas das atitudes e problemas – e vantagens – que vêm desde a Graduação acabam por impactar a Pós.

Vou deixar bem claro que é possível ter cursos de excelente qualidade, em tempo parcial, no período noturno, até. Entretanto, normalmente, o nível de qualidade atingido é, no máximo, de excelente reprodução da melhor técnica utilizada no mercado, o que não seria pouco – a maioria de nossos cursos está longe de, sequer, aproximar-se disso.

O que se deseja é um ensino de tal molde que, com a participação ativa dos discentes, se priorize:

- a formação de pesquisadores e de docentes na vanguarda do conhecimento contábil;

* Professor da Universidade de São Paulo e autor de diversos livros na área contábil.

- a produção de pesquisas de nível internacional; e
- dar condições aos mestrandos de “revolucionar”, quando necessário, o “estado da arte”, em suas entidades de atuação.

É claro que não vamos alcançar tais níveis de qualidade do dia para a noite, com a mera enunciação dos objetivos. O caminho será difícil e não isento de percalços que, às vezes, taticamente, nos obrigarão a trilhar atalhos, sempre sem perder de vista o objetivo e a avenida principal.

CONDIÇÕES INICIAIS PARA ALCANÇAR DOS OBJETIVOS

- A vontade política da instituição é o primeiro passo;

- Como conseqüência do *commitment* político, a necessária fluência de recursos mínimos para:

- Formar uma biblioteca de excelente qualidade, pressuposto fundamental de qualquer esforço para um curso de qualidade;

- Ter um corpo docente extremamente motivado, com a melhor remuneração possível, e que se sinta incentivado a ampliar seu horizonte, a melhorar sua formação acadêmica e científica, a completar o conhecimento profissional profundo, que já possui, com fruto da sabedoria que só a pesquisa e a investigação podem produzir;

- Ter nos alunos do curso aliados estratégicos na busca da qualidade e não apenas alvos passivos do ensino.



O ESTADO DA ARTE DA CIÊNCIA CONTÁBIL

Considera-se que, de todas as áreas de conhecimento, talvez a Contabilidade seja uma das que mais progrediu, tendo esse progresso assumido tendência exponencial a partir dos anos 1920. Estamos no limiar do século XXI, com uma disciplina e um campo científico que atinge as culminâncias de sua potencialidade.

O PERÍODO EMBRIONÁRIO CONTEMPORÂNEO — DE LUCA PACIOLI ATÉ O FIM DO SÉCULO XIX

A Contabilidade, desde Luca Pacioli, não progrediu exponencialmente até fins do século XIX, mantendo-se mais como excelente método de escrituração e incipiente forma de levantar demonstrações contábeis, principalmente para credores e para finalidades fiscais. É verdade que, desde o século XIX, prenunciam-se os primórdios de uma contabilidade científica, com os traba-

lhos de F. Villa e, principalmente, já no final do século XIX e início do século XX, com a ciclópica obra de Fábio Besta — sem prejuízo de outros autores importantes, mais antigos. F. Besta, entretanto, lança, efetivamente, o que considero, ainda hoje, uma das mais perfeitas definições de Contabilidade, qual seja, a de “ciência do controle econômico das entidades”. Sem dúvida, o controle e a *accountability* estão entre as duas principais dimensões da contabilidade, que não escaparam à arguta atenção de F. Besta. Além do mais, o autor foi um dos primeiros a enobrecer, de fato, a escola matemática da contabilidade, marcando o fim de um século e o início de outro, na história da contabilidade.

O PERÍODO PIONEIRO — DO INÍCIO DO SÉCULO XX ATÉ INÍCIO DOS ANOS DE 60

A contabilidade européia — principalmente italiana e alemã — continua a comandar a contabilidade mundial até as décadas de 20 e 30, com contribuições teóricas fundamentais, como a de Gino Zappa (*aziendalismo*), V. Masi (*patrimonialismo*) etc., na Itália, e Schmalenbach (também, no fundo, um tipo de *aziendalismo*), entre outros, na Alemanha.

Entretanto, é inegável que, principalmente a partir da queda da bolsa de Nova York, em 1929, e como conseqüência do amplo movimento nos Es-

tados Unidos e em outros países anglo-saxônicos — não nos esqueçamos que a Inglaterra é o berço da auditoria —, para reforçar o grau de evidência das demonstrações financeiras das empresas com cotação em bolsa, se faz um tremendo *upgrade* da contabilidade financeira. Essa deve ser, mediante suas demonstrações formais e outras, um verdadeiro orientador do eventual investidor de um mercado de ações competitivo, levando a contabilidade assim chamada “anglo” para um modelo de contabilidade para o mercado, diferente dos modelos “legalistas” de países da Europa continental. Nesses países, o balanço é endereçado, primariamente, aos credores e ao fisco. Além do mais, a unicidade contábil é um paradigma. Não pode haver uma contabilidade fiscal e outra societária, pois as duas são uma coisa só.

A partir da criação do IASC, na década de 70, a contabilidade dos países europeus continentais começa a mudar, lentamente é verdade, rumo à internacionalização das normas — ditadas pelo IASC, organismo, que tende, decididamente, ao modelo “anglo”, por nós denominado de mercado. Entretanto, as normas contidas nas diretivas européias devem ser adotadas, com muitos cuidados, pelas legislações nacionais. Na verdade, trata-se de diretivas e não, propriamente, de normas obrigatórias — até serem “sancionadas” pelas legislações.

Entretanto, não se pode esquecer que, da mesma forma que hoje – quando se fala tanto da globalização –, no início do século, principalmente a partir da década de 20, os países – Inglaterra, França, Alemanha, Itália, Japão e Estados Unidos, entre outros – desenvolveram suas empresas levando-as à produção em massa de artigos industriais – o mais famoso exemplo, o automóvel –, em que fatores como racionalização da mão-de-obra, do tempo e dos movimentos, produção maciça em lotes que passam por vários departamentos – a Ford é o exemplo mais citado da época – levam, por um lado, à imperiosidade de uma melhor análise financeira, o método da taxa de retorno sobre o investimento – ROI, também conhecido como Método DuPont; as duas técnicas são mais ou menos da mesma época, a primeira – custeio Padrão –, inspirada por engenheiros, custo padrão¹ etc.

A partir da década de 50, com os primeiros tratados de contabilidade gerencial, com o custeio direto, com a vulgarização do orçamento empresarial, entre outros, a contabilidade entra em evolução exponencial, principalmente a contabilidade gerencial. A par-

tir dessa década, desenvolvem-se ainda mais detalhadamente os métodos de correção monetária – embora seja tema tratado desde a década de 20 –, assunto no qual o Brasil alcançaria culminância mundial em 1986, com a correção integral. Ainda hoje, esse é o modelo mais avançado e perfeito de *price-level accounting*, adotado quando da passagem do professor Eliseu Martins, como diretor da Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Na verdade, o professor Martins foi o último “corredor” de uma equipe de pelo menos quatro “atletas”, da qual faziam parte Alkindar de Toledo Ramos, o autor deste artigo, vários doutorandos – que pretendemos sejam representados por Natan Szuster, hoje da UERJ – e o próprio Eliseu Martins. Mas, não há dúvida que foi esse último que cruzou a “linha de chegada”, implantando a correção integral, verdadeira glória da contabilidade brasileira em nível internacional, hoje com a participação de outros grandes, como Arioaldo dos Santos e Geraldo Barbieri, ávidos em “re-coroar” a correção integral – prematuramente destronada pelo Governo FHC.

O custeio direto ou variável foi um

vendaval que assolou as praias contábeis, não sem fazer estragos, pelas décadas de 60 e 70. Traz a inegável visão simplificadora dos administradores de empresas, para os quais, “... já que custo fixo é inevitável... relaxe e aproveite...!” Seria tudo tão bom se fosse verdade que todos os custos fixos são inevitáveis, se houver uma diminuição de atividade – ou não aumentam, se aumentar a atividade...! Entre mortos e feridos salvaram-se os japoneses que, para ganhar mercados, renunciavam ao preço “pleno” baseado na taxa ROI, para enfrentar a concorrência a um preço que, pelo menos, gerasse uma pequena margem, às vezes até uma nula – veja o exemplo da “invasão” dos automóveis Japoneses no mercado dos Estados Unidos, a partir dos anos 70.

Mas, uma verdade permanece, apesar das vantagens parciais do custeio direto: num balanço, como justificar a inserção de um ativo “meia-sola”, isto é, avaliado apenas pelos seus custos variáveis? Onde vai parar o tão propalado “poder preditivo” do balanço e outras coisinhas de menor importância? Felizmente, o custeio direto foi como o presidente Jânio: veio, fez algumas coisas, prometeu outras tantas e, logo, foi embora, dominado pelas “forças ocultas contábeis” que sempre estiveram à espreita da “volta ao passado”, isto é, ao custeio por absorção e, assim foi feito, mais tarde, com o *ABC costing*, vulgo... a ‘Vingança’!

A CONTABILIDADE LEVANTA DEFINITIVAMENTE O VÔO – DOS ANOS 60 ATÉ O FIM DO SÉCULO

Além dessas evoluções rapidamente tratadas neste artigo, como a do custeio direto, ABC e correção integral – que “passaram” do período tratado no tópico anterior, mas que foram citadas –, nesses últimos 40 anos – que vão do início dos anos 60 ao fim dos 90 –, a curva da evolução contábil torna-se tão ascendente que, no final, é uma reta que forma ângulo de 90 graus com sua base. É preciso, antes de mais nada, frisar que é a partir do início dos anos 60 que me enveredo pela carreira universitária, juntamente com ilustres colegas como Armando Catelli, tendo vivido de perto a evolução científica e profissional da disciplina nos últimos 40 anos. A década de 60, na área de pesquisa em universidades é, talvez, a mais rica, tendo se iniciado, principalmente nas grandes universidades de pesquisa dos Estados Unidos, a virada de um tipo de pesquisa normativo para outro totalmente positivo – empírico-estatístico –, com abundância de utilização de métodos quantitativos.

Predominam as pesquisas de integração entre a administração financeira e a contabilidade – um modelo neoclássico econômico baseando o modelo financeiro e esse o contábil –, com os famosos estudos sobre precificação de ativos, modelo CAPM e outros mais

1 Diga-se, de passagem, ao qual os contadores aderiram prontamente, pois se trata de um custeio por absorção e contadores adoram ratear custos indiretos... (recuaram um pouco durante a “moda” do custeio direto, mas logo inventaram o *ABC Costing* – mas essa é outra história).

aperfeiçoados, num contexto de mercado eficiente com todas as interfaces contábeis, principalmente com o preço das ações. É também dessa época o início das pesquisas sobre teoria do agente, um complexo *framework* de relacionamentos e de preferências entre as necessidades informativas do principal – dono – e do agente – gerente “para o dono”. Ao mesmo tempo, os estudiosos começam a preocupar-se com a harmonização contábil, até hoje em plena evolução. Essas tendências – da interface com finanças e da teoria do agente – são predominantes até o advento das técnicas e conceitos de Gestão Estratégica de Custos – GEC, a partir da década de 80, aproximadamente, e da grande influência de Robert Kaplan no pensamento e evolução da contabilidade gerencial, a partir do famoso *Relevance Lost*.

Entretanto, a predominância desse novo estilo – mais do tipo Harvard do que Stanford – é mais sentida nos ciclos de palestras para executivos, nos artigos da *Harvard Business Review*, e nem tanto nas grandes universidades de pesquisa, em sua área contábil, onde as pesquisas teóricas com tratamento quantitativo ainda são absolutamente predominantes...

A partir da década de 70, com a invasão cada vez maior da informática, via microcomputadores, a conexão contabilidade gerencial-informática leva a disciplina a um progresso nunca

visto. Junta-se à necessidade de se ter um painel de indicadores amplo – necessidade sempre sentida – a possibilidade real de efetuar complexos cálculos, até mesmo levando os métodos quantitativos à contabilidade “via” computador.

Os estudos de análise de custos, de contabilidade gerencial em geral são exatamente facilitados e até inspirados pela possibilidade que os modernos *softwares* oferecem de efetuar, apenas para dar um exemplo, análise de regressão com mais de uma variável independente, em questão de segundos, quando antes eram necessários dias ou meses.

Paralelamente ao desenvolvimento do arcabouço conceitual contábil, notamos um tremendo desenvolvimento dos *softwares* integrados de gestão, do tipo Triton, SR3 etc., que ampliam, de forma inimaginável há alguns anos, a possibilidade de integrar todas as funções e processos de uma entidade num amplo painel de indicadores operacionais, financeiros, físicos, de produtividade etc., que leva a gestão das entidades a dispor de uma gama de informações que hoje se pode afirmar que pouca diferença há entre sistema informacional e sistema decisório, em nível dos cursos de ação identificados e se o cenário não mudar bruscamente.

Entretanto, a par dessa notável melhoria de qualidade do que de mais avançado em contabilidade gerencial, a nós, contadores brasileiros, são re-

servados vários desafios, principalmente aos contadores que tiveram o mérito e a oportunidade de poder cursar mestrado e doutorado, ou de estar a se iniciar na pós-graduação:

- Precisamos, urgentemente, melhorar o nível de nossa cultura geral, para que, como professores, não sejamos apenas técnicos, mas também tenhamos uma visão ampla dos problemas e de onde se insere a contabilidade;
- Em nossas instituições, devemos imaginar formas e reunir recursos para que boa parte dos professores se dedique integralmente à docência e à pesquisa, como um trabalho envolvente e que exige dedicação contínua;



- Pouco adiantarão alunos e docentes entusiasmados se não houver uma infra-estrutura de apoio, com biblioteca, meios audiovisuais, computadorização, salas de videoconferência etc.
- Acima de tudo, se o que foi acima retratado não foi alcançado, e se apenas uma instituição forte, sabiamente coordenada e imersa numa comunidade envolvida e inteligente, pode propiciar esse “clima” de se “vestir a camisa” para, juntos, todos superarem as dificuldades rumo ao século XXI, lembremo-nos sempre da frase de Heráclito, filósofo, que, cerca de 500 anos antes de Cristo, já afirmava: a única coisa permanente é a mudança...!