

Investigação Contabilística (*)

Rogério Fernandes Ferreira **

Necessidade de investigação

Interrogando-me se existe investigação em contabilidade em Portugal concluí não ser satisfatória a resposta com a invocação de alguns poucos casos reais de investigação.

A contabilidade preocupa naturalmente os profissionais que a executam e devem solucionar os problemas com que deparam.

Há quem disserte sobre a matéria, quem a ensine e apresente lições, interrogando-se, apresentando propostas, sugerindo caminhos. São frequentes os colóquios e seminários de debate e reflexão que abordam temas contabilísticos e outros afins e concluem sobre questões controvertidas.

Contudo, procuramos outro plano de considerações — focar a necessidade de aprofundar o conhecimento puro e a concepção teórica, exercitando a reflexão e procurando encontrar as mais correctas soluções.

A *investigação em contabilidade* será um assumir de propósitos de elaboração de investigação geral, de busca de modelos explicativos da realidade contabilística.

Não será *investigação científica* o mero exame de questões pontuais desarticuladas, mas sim a pesquisa integrada que busque a descoberta de novos conhecimentos integráveis no contexto actual da ciência contabilística.

Luis J. Archer⁽¹⁾ assinala que sendo o homem e a sua actividade parte da natureza, as ciências

humanas (sociologia, psicologia, história, linguística, etc.) hão-de ser objecto de investigação científica, ainda que com estatuto particular.

Quem elabora investigação científica parte de observações realizadas, põe questões, formula hipóteses e procura, por testes experimentais ou por observação sistemática, a confirmação das hipóteses formuladas. A acumulação de confirmações dará objectividade à investigação realizada, vindo a comunidade científica a constituí-la em modelo (paradigma).

“A investigação científica vai resolvendo enigmas dentro do paradigma vigente (para o esclarecer e pormenorizar), rejeitando dados e modelos anteriores. Quando se depara com anomalias relativamente ao paradigma, vacila-se e prepara-se terreno para recomeços, constituindo-se nova síntese hipotética, novo paradigma” (cf. Archer, ob. cit.).

Debruçando-se sobre a nossa disciplina, o professor espanhol Jorge Tua, em II Encuentro de Investigación Contable (Bogotá, 1992)⁽²⁾, no seu valioso trabalho, *La Investigación em Contabilidad*, sublinha quanto é fundamental o prévio acordo sobre o significado da investigação, para um frutuoso diálogo.

A investigação contabilística deve assentar em teorias e em hipóteses explicativas das ocorrências ou dos fenómenos em estudo e retirar daí os ensinamentos susceptíveis de utilização.

(*) O texto que se segue é um arranjo de primeiro e último capítulo de Comunicação apresentada à 1.ª Conferência Ibero Americana de Ciências Contáveis realizada em Agosto de 1993, em Belo Horizonte

(**) Prof. Cat. do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

(1) cf. POLIS, Enciclopédia VERBO da Sociedade e do Estado, ed. Verbo, Lisboa).

(2) II Encuentro de Investigación Contable, organizado por la Fundación para la Investigación y Desarrollo de la Ciencia Contable, Bogotá, Mayo de 1992.

Não se deve restringir o conceito de *investigação* à utilização de procedimentos, instrumentos, técnicas e metodologias; a contabilidade, como disciplina do social, formula, por vezes, comparações entre situações concretas mas, outras vezes, não o pode fazer. Isto porque a ocorrência de um fenómeno social não permite concluir com validade suficiente sobre caminhos ou soluções que correspondam a “não ocorrências”. É que, assim, as confirmações não se verificam.

Hipóteses abstractas ou aprioristicamente formuladas conduzem a teorização de que a prática carece, mas que podem ser aplicações menos próprias, pelo que será inconveniente validá-las ou dar-lhes generalidade. Essa busca de validação e de aperfeiçoamento constitui, todavia, importante actividade investigadora, pesquisa a prosseguir. Divergências, problemas a solucionar, carências de novas buscas são tarefas para os investigadores.

Há que procurar sucessivos graus de conhecimento. Para atingir um conhecimento sistematizado, necessário será teorizar pontos de chegada da investigação produzida, elaborando modelos utilizáveis, anunciadores de novos empreendimentos e aplicações.

Toda a ciência se faz por adições, por novas achegas, por vezes negando as evidências e as verdades científicas anteriores.

O professor Jorge Tua apresenta as quatro seguintes questões:

- estar minimamente de acordo sobre os elementos que integram a teoria geral da Contabilidade;
- estar igualmente de acordo sobre a maneira de construir os sistemas contabilísticos assentes nessa teoria geral;
- mais ainda, encontrar a validação das teorias e as novas hipóteses contabilísticas a formular;
- e, finalmente e em muito estreita relação com os pontos anteriores, pressupondo a natureza social da disciplina, procurar a devida abordagem epistemológica.

Estas questões merecem análise e desenvolvimento. O método dependerá - ou examina a partir de questões concretas (método indutivo) ou formulação de hipóteses abstractas a aferir depois pela realidade circundante.

A investigação empírica, muito vigorosa nos Estados Unidos, é hoje praticada por todo o lado, forçados como estamos pela necessidade de elaboração de modelos teóricos adequáveis à realidade, que a ela se apliquem validamente.

As pesquisas desta natureza não são exclusivas da contabilidade, mas aqui subjaz o facto de se tratar de disciplina instrumental, cujo objecto está na classificação de dados e na sua avaliação sistemática, com o objectivo de informar, criticar e sugerir soluções.

A *Contabilidade* deixou de ser simplesmente histórica e situacional, passou a ser controladora, correctiva, previsionar. Com a ampliação das finalidades, o objecto da contabilidade alargou-se e multifacetou-se (*contabilidade multidimensional*).

A necessidade de tratamento interdisciplinar dos fenómenos económico-financeiros faz com que o exame das questões contabilísticas se encare em inter-relações (gestão, direito e outras normas de constrangimento das acções). A investigação contabilística não pode realizar-se isoladamente dos contextos envolventes.

Estamos assim com Jorge Tua quando sublinha-se proceda simultaneamente à investigação indutiva e empírica e a formulações abstractas, elaborando modelos que propiciem adequadas aplicações às realidades concretas, nestas considerando países, mercados, pessoas, regulações e/ou regras normalizadoras adequadas e úteis.

As preocupações de compatibilização entre teoria e prática, meios e objectivos, normas e procedimentos tornam-se de todo necessárias. Esta será a postura do investigador, do intelectual, do professor, que prossegue investigações e exerce o ensino em conformidade.

Dando um exemplo hoje oportuno e elucidativo: a normalização contabilística seguida em muitos países deve revelar-se salutar e constituir caminho desejável para reflexão, crítica e encontro de novas soluções.

Em página *Gestão e Contabilidade* (Diário de Notícias, de Lisboa, de 8 de Março de 1993) o nosso distinto colega brasileiro Prof. Lopes de Sá observava que normalizar não é, em si, um mal, mas pode nisso tornar-se, quando revestido de autocracias ou oligarquias interessadas que se considerem as "detentoras únicas da verdade". Então não se estaria a construir ciência, a fazer investigação. Não nos cansamos de assinalar a utilidade de os teóricos e doutrinadores, universitários e investigadores se dedicarem à teorização e à elaboração de modelos apropriados.

Em livros que publicámos⁽³⁾ advertimos que o POC, nas suas revisões e dentro da orientação que se aponta, está a perder coerência, por se desviar de conceptualismos puros, buscando compromissos com opções diversas e alternativas nem sempre conciliáveis. E não se têm revelado com igual intensidade os estudos da *contabilidade interna* (virada para apuramentos e ventilações de custos e proveitos sob perspectivas de exploração ou internas) *versus* os da *contabilidade externa* (virada para processamentos financeiros e movimentações com o exterior). Também os estudos de natureza filosófica, a história, a teorização, a prospectiva, as aplicações em áreas diversas não têm, notoriamente, merecido a atenção necessária.

Também dizemos que certas mudanças operadas em Portugal, no seu "POC", têm implicações teóricas e doutrinárias que o futuro, provavelmente, demonstrará ser via conducente a retrocessos, quando seria útil dispor de informação menos monolítica e mais multifacetada, ordenada em subsistemas.

Há que seleccionar objectivos e, sobretudo, procurar esquemas de colaboração que possibilitem

trabalhos de equipa e articulações entre professores e especialistas das empresas e instituições oficiais e/ou profissionais com representatividade nas matérias contabilísticas.

Nos tempos actuais, em que ocorrem sensíveis mutações de situações e se verifica uma evolução considerável em muitos outros campos, sente-se que sem a coordenação de esforços de quem ensina e trabalha em contabilidade mais difícil se torna acompanhar a evolução científica em geral e progredir nas nossas matérias em particular.

São muitas as questões que carecem de estudo e de debate. Damos, em capítulo seguinte, conta de algumas delas:

Investigações aplicadas

Pontos ou questões de contabilidade para cujo estudo se continuará a chamar a atenção:

- a) Busca de unidade formal da contabilidade, embora privilegiando visão multifacetada em que preponderem as ópticas essenciais: a patrimonial e a reitoral.
- b) Destaque de vantagens em dispor de uma normalização contabilística satisfatória para responder a novos problemas da contabilidade, da gestão e da economia.
- c) Extensão da informação de modo a satisfazer novas necessidades, acentuando que a contabilidade não deve atender apenas ao ideário da normalização (escolha de opções) mas assumir também visões multidimensionais.
- d) Pugnar pelo estabelecimento de princípios e regras contabilísticas flexíveis sem pôr em causa a coerência; contestações devem ser acompanhadas de propostas de novas orientações.
- e) Conciliação de princípios e práticas, realizando ajustamentos necessários à coerência da infor-

⁽³⁾ Normalização Contabilística, ed. Livraria Arnado, 1985; O Plano Oficial de Contabilidade(POC), Ensaios e Estudos Críticos, ed. Escher, 1991.

mação em confronto, considerando exequibilidade dos procedimentos e seus custos e utilidade.

f) Havendo inflação importa conjugar o "custo histórico" com métodos de correcção apropriados.

g) Nos apuramentos de resultados e, concomitantemente, nas figurações dos balanços, os custos e proveitos devem delimitar-se segundo critérios de imputação económica (*princípio da especialização dos exercícios*). Importa sublinhar que em cada exercício têm de figurar também quer custos relativos a despesas passadas quer a despesas futuras; no tocante a proveitos (de exercício), por via de regra, só se arrolam "receitas realizadas"; tomar como proveito de exercício receitas não realizadas contradiz princípios tradicionais - *prudência e efectivação das operações* (lucros em *stocks* de matéria produtos ou mercadorias e em títulos, mesmo cotados, processam-se quando realizados, ou seja, após respectivas alienações).

O nosso ilustre confrade e grande amigo Lopes de Sá escreveu, em página de Gestão (Diário de Notícias de Portugal, de 5 de Julho de 1993), que a lei, com toda a sua solenidade e inflexibilidade, tem ferido bases lógicas conceituais neste ramo de conhecimento milenar que é a *contabilidade*.

Tem continuado intensa a tutela do legislador fiscal mas hoje manifesta-se inadequado que a Administração Fiscal intervenha a regular matérias e práticas contabilísticas.

Quando não havia regulamentação legal da contabilidade o papel da Administração Fiscal tornava-se salutar. A intervenção fiscalística em Portugal foi útil, contribuindo para o desenvolvimento das práticas contabilísticas e até para o prestígio dos profissionais.

Porém, agora, que existem normas dimanadas de órgãos próprios, nacionais e supranacionais (estamos a pensar, em particular na Europa, nas Directivas da CE sobre contabilidade - cf. 4ª e 7ª Directivas mas também nos *Accounting Standards* da IASC), as opções terão de passar a ser outras.

Uma norma fiscal manterá toda a validade para os seus efeitos - os fiscais - e não pode considerar-se derogada pelos princípios da contabilidade. Perante desconformidades, há que seguir, em cada área, as regras próprias.

Quando se cai em problemas de interpretação pode crescer o subjectivismo. A Administração Fiscal já foi muito intransigente nestas matérias. Por exemplo, em matéria de interpretação da especialização dos exercícios revela hoje maior flexibilidade. O POC também se tem flexibilizado, estabelecendo que custos e proveitos de exercícios anteriores se registam em subcontas de Custos e Perdas Extraordinários e Proveitos e Ganhos Extraordinários (subcontas 697 e 797 de Correcções Relativas a Exercícios Anteriores), só registando fora dessas contas casos especiais a que alude em nota explicativa à conta 59. Resultados Transitados⁽⁴⁾.

(*) "59 - Resultados Transitados

Esta conta é utilizada para registar os resultados líquidos e os dividendos antecedentes provenientes do exercício anterior. Será movimentados antecipados provenientes do exercício anterior. Será movimentada subsequentemente de acordo com a aplicação de lucros ou a cobertura de prejuízos que fora deliberada, bem como pela diferença entre os lucros imputáveis às participações nas empresas filiais ou associadas e os respectivos lucros que lhes foram atribuídos.

Excepcionalmente, esta conta também poderá registar regularização não frequentes e de grande significado que devem afectar, positiva ou negativamente, os capitais próprios e não o resultado do exercício".