

# RESILIÊNCIA E BRICOLAGEM CONTÁBIL EM PANORAMA PÓS PANDEMIA

## RESUMO

O cenário pós-pandemia exige ações resilientes e alicerçadas em bricolagens para que a contabilidade, por meios de seus profissionais e consequentes relatórios, divulgue a realidade econômica financeira das empresas. Neste sentido, esta pesquisa teve como objetivo identificar os principais procedimentos contábeis alicerçados na resiliência e bricolagem, a serem executados pelo profissional de contabilidade em panorama pós-Covid-19, voltados a demonstrar o patrimônio e o resultado das empresas para os usuários e que permitam que esses possam reagir e tomar as decisões de forma correta. Por meio de pesquisa exploratória e ancoradas em estudos anteriores, inicialmente aquela realizada pela empresa BAYANGLOBAL, a qual é uma empresa de consultoria especializada em orientar a gestão de empresas familiares ao redor do mundo, realizada no mês de maio de 2020 que obteve 190 respondentes em seis continentes e mais de 20 países. A outra investigação foi efetuada pelo Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa cuja amostragem nacional foi no universo de 17 milhões de pequenos e médios empresários. A conclusão expressa que os relatórios contábeis divulgados no cenário pós-pandemia devem privilegiar a essência econômica dos fatos ocorridos no período da pandemia. Ademais, as bases de elaboração dos relatórios contábeis, em face da evidência de descontinuidade das empresas, devem ser diferentes das adotadas no cenário econômico antes coronavírus e, isso, devidamente divulgado em notas explicativas.

**Palavras chave:** Pós-pandemia. Resiliência. Bricolagem. Contabilidade.

## 1 INTRODUÇÃO

Resiliência é uma característica que só é possível descobri-la quando a vida apresenta situações desafiadoras, situações difíceis, as quais impulsionam a empregar toda a capacidade de resistir e superar obstáculos (COUTU, 2020). Bricolagem pode ser entendida como a criatividade ou capacidade de buscar soluções alicerçadas em procedimentos sólidos com base em regras, também sólidas. Coutu (2020) diz que em situações desafiadoras os *bricoleurs* criam soluções enquanto os outros ficam confusos e que as organizações resilientes estão lotadas de *bricoleurs*.

Por outro lado, Iudícibus (2010), ao explicar a Abordagem Comportamental da Contabilidade, enuncia que a informação contábil deveria ser elaborada sob medida, de forma que o usuário reagisse ao tomar a decisão correta, além disso, explica o autor, esta abordagem envolve os campos da Psicologia, da Sociologia e da Economia.

Martins et al. (2013) adicionam à informação contábil o ingrediente confiança quando entendem que esta é fundamental no mundo dos negócios e na qualidade das normas utilizadas para a elaboração das informações contábeis, visto que faz parte do processo que ajuda na facilitação das operações, na redução do custo do capital, no interesse da própria negociação etc.

O Brasil, desde o mês de fevereiro de 2020, passou a conviver com o panorama médico-sanitário de pandemia originada do vírus denominado de Covid-19. Em igual pensamento, Amitrano, Magalhães e Santos Silva (2020) explicam que a pandemia desencadeada pelo vírus

Sars-COV-2, também conhecido como Covid-19, ao se tornar uma patologia clínica, impactou negativamente e de forma intensa as atividades econômicas de todos países nos quais se verificou o contágio comunitário.

Por conseguinte, a empresa global de consultoria voltada ao apoio de gestão em empresas familiares, denomina de BayanGlobal, identificou, em pesquisa realizada no mês de maio de 2020, cujos respondentes foram 190 empresas atuantes em seis continentes, entre outras, algumas respostas como: “este é um território desconhecido” [...] “à crise tem sido dura” e que 90% expressaram que a presente instabilidade causou impactos negativos para os negócios e 5% correm o risco de falência.

Consulta realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (SEBRAE), executada nos meses de março e abril de 2020, a qual buscou identificar a visão do pequeno e médio empresário brasileiro sobre o impacto da pandemia originada da Covid-19, revelou que esses entendem que o prazo para que a economia volte ao momento anterior ao panorama antes da infecção ampla é de 10 meses e que aproximadamente 60% dos entrevistados interromperam temporariamente os negócios.

No contexto anterior, surge o seguinte problema norteador desta pesquisa: **Quais as principais ações de resiliência e bricolagem que o profissional da Contabilidade deverá adotar nos procedimentos contábeis em panorama pós-Covid-19?**

Fixa-se, portanto, como objetivo desta investigação, identificar os principais procedimentos contábeis alicerçados na resiliência e bricolagem e executados pelo profissional de contabilidade em panorama pós-Covid-19 voltados a demonstrar o patrimônio e o resultado das empresas para os usuários e que permitam que esses possam reagir e tomar decisões de forma correta.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Resiliência e bricolagem**

A resiliência tem sido palavra de moda no mundo corporativo, especialmente em momentos desafiadores como o durante e pós pandemia, e por uma boa razão, pois trata da aptidão de adaptação e crescimento em meio à adversidade e, com isto, a chave de sucesso para muitas pessoas e para continuidade, também, de muitos negócios (COUTU, 2020).

Ao incursionar pelo aspecto cognitivo, Goleman (2020) diz que felizmente os grandes fracassos são raros na vida e que a resiliência possibilita a recuperação dos pequenos revezes, desde que se treine o cérebro, pois com um pouco de esforço será possível superar os difíceis momentos da vida.

Em reunião no ambiente empresarial, provavelmente as informações presentes nos relatórios contábeis alicerçam as decisões e, em consonância, Kopans (2020) entende que uma análise lúcida, tanto no aspecto quantitativo como qualitativo, permite a construção de um negócio resiliente, porém, expressa o autor, quando se trata de mensurar e fortalecer a própria aptidão para adaptar-se a cenários contrários, raramente aplica-se a mesma abordagem metodológica, mas se deveria.

Ao considerar o viés resiliente do profissional de negócios, Sonnenfeld e Ward (2020) expõem que entre os testes pelos quais passa esse profissional, poucos são tão desafiadores e mais dolorosos do que se recuperar de uma catástrofe na carreira, quer seja causada por uma catástrofe natural, doença, má conduta, deslizos e até uma trama conspirada ao seu desfavor de maneira sórdida e injusta. Diante disto, o verdadeiro homem de negócios não se deixa abater e a derrota o energiza para voltar à luta com maior determinação e vontade.

Registra-se entendimentos de Achor e Gielan (2020, p. 117), quando proferem que “em geral adotamos uma postura dura e militarista em relação à resiliência e à determinação. Imaginamos um fuzileiro naval rastejando na lama, um boxer aguentando mais um assalto ou um jogador de futebol erguendo-se no gramado para mais um lance”. Acredita-se que, quanto

mais resistente seja, mais bem-sucedido será, e essa concepção é cientificamente inexata. Em tal circunstância, Achor e Gielan (2020) explicam que a falta de um período de recuperação e a disciplina de pensamento restringem a capacidade de ser resiliente e, por conseguinte, de ser bem-sucedido.

Por outro lado e no sentido hodierno, a bricolagem é definida como a criatividade e capacidade de encontrar solução de um problema em contexto amplamente contrário. Isto posto, os *bricoleurs* estão buscando materiais dispersos para montar um rádio caseiro ou consertar o próprio carro, portanto tiram o máximo do que têm e encontram novos usos para os objetos pré-existentes (COUTU, 2020).

O clássico exemplo de bricolagem é destacado por Coutu (2020) quando cita o caso da empresa de entrega norte-americana UPS:

Fiel a tradição a empresa realizou entregas no sudeste da Flórida somente um dia após ter passado o furacão Andrew que no ano de 1992 devastou a região. Muitas pessoas ainda estavam vivendo em seus carros porque suas casas estavam destruídas. No entanto os motoristas e gerentes da UPS classificavam os pacotes e faziam entregas mesmo para aqueles que estavam confinados nos automóveis.

Em grande parte, foi a capacidade de improvisação que permitiu que ela continuasse a funcionar mesmo depois da catástrofe. Coutu (2020) explica que, de modo similar aos militares, a UPS vive em acordo com as regras e regulamentos, desse modo os motoristas sempre colocam a chave no mesmo lugar e fecham a porta do mesmo jeito, também usam da mesma maneira os uniformes e foram as regras que possibilitaram a empresa reagir rapidamente após catástrofe natural.

As regras e regulamentos criam a falsa imagem de que algumas empresas pareçam menos criativas, mas, em rigor, estas tornam-se mais resilientes em época de real turbulência. Consequentemente, bricolagem e resiliência andam de mãos dadas na busca de entender o mundo e reagir em cenário adverso (COUTU, 2020).

## **2.2 Panorama econômico do coronavírus no Brasil**

A crise sanitária provocada pelo surto da Covid-19 configurou-se como um dos maiores desafios da história recente da humanidade. Conforme apontam estudos de diversos institutos de pesquisa e de inúmeros organismos multilaterais, como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD); União Europeia e Fundo Monetário Internacional (FMI). Por consequência, seus impactos socioeconômicos não encontram paralelo em nenhum outro evento de proporções planetárias, como a Grande Depressão de 1929 ou a Crise Econômica e Financeira Internacional de 2007-2008 (AMITRANO; MAGALHÃES; SANTOS SILVA, 2020).

A crise originada do coronavírus impactou a economia de diversas formas como os fatores de oferta advindos das restrições de mobilidade e o fechamento temporário de empresas. Essas ações foram traduzidas nas seguintes consequências: (i) redução da oferta de trabalho; (ii) redução de produtividade decorrente da doença propriamente dita, dos impactos psicológicos do isolamento social e da desorganização dos processos de trabalho nas empresas; e (iii) interrupção dos fluxos de cadeias produtivas entre setores (DORIGATTI et al., 2020).

Os impactos negativos da pandemia, os quais estiveram relacionados aos fatores de demanda, são destacados por Dorigatti et al., (2020): (i) consumo das famílias decorrente da perda de renda como resultado da redução da jornada de trabalho, do desemprego e/ou da queda dos salários reais, a expectativa de queda da renda futura também contraiu as despesas familiares; (ii) redução de investimento privado relacionado tanto à queda da rentabilidade imediata, devido à redução da demanda, quanto à deterioração das expectativas sobre a rentabilidade futura; e (iii) a redução do comércio exterior associado tanto à interrupção da produção de insumos e bens finais em diversos países, como a diminuição da demanda internacional, mas também a práticas não cooperativas e protecionistas (confisco da produção doméstica para venda exclusiva no mercado interno; aumento dos *mark-ups* relacionados à

condição oligopolista nos mercados de insumos). Neste caso, destaca-se também o impacto da desaceleração chinesa, epicentro inicial da crise, sobre as demais economias.

Em relação aos aspectos financeiros, esses impactaram a liquidez das empresas não financeiras e os bancos, ocasionando efeitos negativos da volatilidade e da queda dos preços dos ativos sobre a situação patrimonial de empresas e famílias e, conseqüentemente, sobre as decisões de investimento, como também a escassez de capital de giro, sobretudo para o pagamento da folha salarial e de fornecedores (CBO, 2020; ESPANHA, 2020; DORIGATTI *et al.*, 2020).

A rápida transmissão sustentada nos continentes fez com que a OMS declarasse oficialmente, em 11 de março de 2020, o SARS-CoV-2 como pandemia (FERGUSON *et al.*, 2020). Então, trata-se de uma pandemia com alta transmissibilidade e severidade nas fatalidades, em que a estratégia disponível é a contenção social, que tem implicações profundas para a atividade econômica dos países com transmissão comunitária (AMITRANO; MAGALHÃES; SANTOS SILVA, 2020).

No contexto da pandemia, quase todos os países afetados adotaram, em maior ou menor nível, medidas como o isolamento ou a quarentena de seus habitantes para tentar diminuir a velocidade de disseminação do vírus e não colapsar os sistemas de saúde. Com isso, fornecedores, fábricas e montadoras automobilísticas, empresas aéreas, bem como as trocas comerciais entre os países, simplesmente reduziram ou pararam suas atividades (FERNANDEZ, 2020).

O panorama de pandemia e o impacto na economia brasileira não foi tão diferente dos demais países, deste modo, as principais medidas foram relacionadas à implementação de quarentenas e de distanciamento social. Isso implicou no chamado *lockdown* (confinamento) total ou parcial (BASTOS; CAJUEIRO, 2020).

Em linhas gerais, entendem Bastos e Cajueiro (2020), que se buscou evitar o colapso do sistema de saúde em função do crescimento exponencial e fora de controle do número de novos casos (e de óbitos) e ao mesmo tempo realizar a ampliação do respectivo sistema de saúde. No entanto, as pressões econômicas, sociais e políticas relacionadas à “mortalidade de empresas e de postos de trabalho” e a fragilização das finanças dos governos tenderam a gerar conflitos no segundo momento quanto à necessidade de retomada das atividades econômicas em um contexto de gravidade pandêmica.

Do ponto de vista socioeconômico, Diniz *et al.*, (2020) dizem que haverá mudanças de comportamento das pessoas, como: hábitos de higiene mais eficazes; aumento da consciência coletiva e da responsabilidade social sobre os problemas comuns; substituição das relações de trabalho com o uso de ferramentas remotas; criação de novos hábitos e comportamentos no universo corporativo, com revisão das reais necessidades de se manter processos e estruturas que ficaram obsoletos diante da realidade imposta pela infecção generalizada.

Estratégias governamentais foram pensadas para driblar os desajustes econômicos. O Brasil anunciou, entre outras, algumas medidas para proteger os trabalhadores informais, nomeadamente a distribuição de renda equivalente ao Programa Bolsa família por três meses (CARVALHO, 2020). Com visão otimista, Diniz *et al.*, (2020, p. 360) expressam que “diz-se que na crise também se cresce. Após esse período de instabilidades haverá uma quebra de paradigmas em vários setores, inclusive com o estabelecimento de um novo modelo econômico que equilibre as regras do mercado”.

### **2.3 Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil - Financeiro**

Os panoramas econômicos que despontam com o tempo permitem associar o grau de avanço da Contabilidade associado ao progresso econômico, social e institucional de cada sociedade e, nesse entendimento, a Contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária pelo

fato de responder com mecanismos próprios os estímulos dos diversos setores econômicos e dos usuários da informação contábil em suas necessidades informativas (IUDÍCUBUS, 2010).

Na história moderna da Contabilidade no Brasil, é possível evidenciar a Lei nº 6.404/1976 a qual revolucionou positivamente a Contabilidade, como também evidenciam-se as Leis nº. 11.638/2007 e 11.941/2009, as quais buscaram convergir os procedimentos contábeis nacionais às normas internacionais lideradas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Antecedendo a isto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº. 1.055/2005, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) cujo objetivo é interpretar e adaptar as normas emitidas pelo IASB ao contexto nacional (MARTINS et al., 2013).

As normas recomendadas pelo IASB, e interpretadas pelo CPC, privilegiam mais os princípios do que as regras, conseqüentemente, no registro dos fatos, a essência econômica, quando conflitante, deve prevalecer em relação à forma e são muito mais importantes os conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas, gerando como resultado a responsabilidade do sistema de informação contábil que passou a ser de toda a empresa e não somente do profissional contador (MARTINS et al., 2013).

Com a Lei nº. 11.638/07 e a convergência da Contabilidade brasileira às normas emitidas pelo IASB, o CPC absorveu integralmente o *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* e, em decorrência disto, emitiu o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis denominado de CPC 00 que orienta a preparação e apresentação das demonstrações Contábeis.

Neste sentido Martins et al., (2013, 64) declaram que “para que as demonstrações contábeis representem apropriadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade devem ser seguidas as orientações do CPC inseridas no Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”.

Ao versar sobre as características da informação contábil, o CPC 00 divide em: (i) características qualitativas fundamentais; e (ii) características qualitativas de melhoria. Em seguida, as características qualitativas fundamentais são: relevância, materialidade e representação fidedigna. Já as características qualitativas de melhoria são: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (MARTINS et al., 2013).

Em relação à característica qualitativa fundamental de relevância, Martins et al. (2013) manifestam ser aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação, portanto, pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.

A informação qualitativa fundamental denominada de materialidade é aquela que, caso seja omitida ou não divulgada ou divulgada de modo distorcido, poderá influenciar negativamente as decisões tomadas acerca da entidade pelos usuários da informação contábil (MARTINS et al., 2013).

Quanto à informação qualitativa fundamental denominada de representação fidedigna, Martins et al., (2013) dizem que essa deverá representar com fidedignidade o fenômeno econômico que se propõe a representar, assim deverá ser completa, neutra e livre de erro.

Em relação à característica qualitativa de melhoria denominada de comparabilidade, as decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, conseqüentemente, a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data (MARTINS et al., 2013).

A característica qualitativa de melhoria denominada de verificabilidade, nos entendimentos de Martins et al., (2013) possibilita assegurar aos usuários que a informação contábil representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar, desta maneira, diferentes observadores cômicos e independentes podem chegar a um consenso.

A característica qualitativa de melhoria denominada de tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade (MARTINS et al., 2013).

A respeito da característica qualitativa de melhoria denominada compreensibilidade, Martins et al. (2013) contam que esta está voltada a classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão e isso a torna compreensível. Embora seja possível reconhecer que certos fenômenos são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos, por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo.

A Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, também componente do CPC 00, tem como premissa subjacente a continuidade, deste modo, as demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como princípio que a entidade está em atividade e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Assim, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco há necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Porém, se essa intenção ou necessidade existir não se confirmar, como no panorama do COVID 19, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada (MARTINS et al., 2013).

As demonstrações contábeis terão como parte integrante, e em caráter complementar, as notas explicativas as quais devem informar as bases de preparação das demonstrações contábeis como os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais (MARTINS et al., 2013).

Por outro lado, Iudícibus (2010) complementa ao dizer que o postulado é uma observação de certa realidade, à vista disto o postulado ambiental da continuidade expressa que as entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimento em andamento, até que circunstâncias contrárias possam existir, e, nesse caso, seus ativos deverão ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm de gerar benefícios futuros para a empresa. O autor ainda explica que, se houver evidência de a empresa, não continuará operando por um período razoável de tempo. O contador deverá informar ao leitor a respeito desta circunstância.

Iudícibus (2010) também entende que as convenções contábeis qualificam melhor o tipo de comportamento do profissional de Contabilidade em face do amplo grau de julgamento que esses são detentores e exemplifica a convenção do conservadorismo que quando entre duas ou mais alternativas igualmente relevantes, o contador deverá escolher aquela que apresentar menor valor para o ativo ou para o lucro e maior valor para o passivo. O autor também explica que a característica clássica desta concepção é a conhecida regra utilizada na avaliação de inventários: custo ou mercado, o que for menor.

No panorama hodierno da pandemia busca-se Hendriken (1977), quando destaca situações que, se não divulgadas, poderão tornar os demonstrativos contábeis enganosos: (i) mudança importante nos procedimentos de um período a outro; e (ii) eventos significativos ou relações que não derivam das atividades normais.

### 2.3.1 Mensurações de ativos, passivos e patrimônio líquido

A posição patrimonial e financeira das empresas é demonstrada por meio dos ativos, passivos e patrimônio líquido. Em tal caso, Martins et al., (2013) narram que: (i) ativos são

recursos controlados pela empresa, resultante de eventos passados e sob os quais se espera que flua para a empresa benefícios econômicos; (ii) passivos são obrigações presentes derivadas de eventos passados cuja liquidação resulta na saída de recursos da empresa; e (iii) patrimônio líquido é o resíduo originado dos ativos depois de deduzidos os passivos.

Ao avaliar se um fato econômico é um ativo, passivo ou patrimônio líquido, a essência e a realidade econômica devem sobrepujar a forma legal (MARTINS et al., 2013). Ao avaliar se um item é um ativo e, por conseguinte, mensurá-lo, Martins et al., (2013) explicam a necessidade de identificar o potencial desse em contribuir para o fluxo de caixa da empresa.

Portanto, ativos são recursos econômicos controlados pela empresa e capazes de gerar fluxo positivo de caixa (IUDÍCIBUS, 2010). Quanto à mensuração de ativos, Iudícibus (2010) sugere o custo de reposição e complementa que esse se aproxima do valor realizável líquido. No contexto, Martins et al. (2013, p.13) explicam que “em algumas circunstâncias, determinadas entidades usam a base de custo corrente como resposta à incapacidade de o modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários”.

Por oportuno, a empresa sob julgamento do profissional de Contabilidade, ao adotar o critério de mensuração de ativos e passivos sob o conceito de custo corrente, esse quando se refere a registro de ativos corresponde ao montante de caixa ou equivalente de caixa do bem ou direito cujo valor refere-se ao montante transacionado na data do balanço. Já em relação aos passivos, esses são reconhecidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço (MARTINS et al., 2013).

Quanto ao passivo, uma característica que se destaca é a existência da obrigação no momento presente. Porém, Martins et al., (2013) explicam que a diminuição de passivos, quando mensurada com confiabilidade, deve ser reconhecida como receita na demonstração de resultado. Iudícibus (2010, p.152) imputa ao mercado o reconhecimento da receita quando afirma que “é a expressão monetária conferida pelo mercado...”, deste modo quando o credor, o qual significa a expressão de mercado, dispensa por uma ordem originada do panorama econômico desfavorável ao devedor, esse deve reconhecer o fato econômico como receita (IUDÍCIBUS, 2010).

Ademais, reconhece-se como despesa pela ocorrência de decréscimo nos benefícios econômicos futuros relacionado com o decréscimo de um ativo. Iudícibus (2010, p.153) complementa afirmando que “o que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda de produtos (ou serviços) da entidade.

Quanto à dedutibilidade fiscal, tanto da despesa como à receita em panorama econômico de pandemia, Andrade Filho (2009) entende serem dedutíveis da base de cálculos dos impostos federais, quando declara, se existir caso concreto ou circunstâncias que justifiquem o registro dos fatos no resultado do exercício.

O patrimônio líquido caracterizado pelo capital investido pelos proprietários e impactos sofridos no decorrer do tempo, face o desempenho das operações, é bifurcado por Martins et al., (2013) em duas vertentes: capital financeiro e capital fixo. O capital financeiro é representado pelos recursos investidos ou o seu poder de compra. Já o capital fixo é caracterizado pela capacidade produtiva da empresa, como, por exemplo, o volume de produção.

O conceito de capital financeiro ou capital fixo deve prevalecer em relação à necessidade do usuário das demonstrações contábeis, por isto, se a intenção é a manutenção do capital nominal investido deve-se adotar o conceito de capital financeiro, porém se a preocupação do usuário estiver vinculada à capacidade operacional, o conceito de capital físico deve ser adotado. Neste sentido, Martins et al. (2013) explicam que o conceito escolhido indica

o objetivo a ser alcançado na determinação do lucro, mesmo que possa haver algumas dificuldades de mensuração ao tornar operacional o conceito.

Por outro lado, Iudícibus (2010) entende, adota e concorda que a abordagem do patrimônio líquido alicerçada na teoria da entidade, a qual reconhece que as perdas e ganhos são da entidade, até que, em caso de lucro, seja transferido aos proprietários, enquanto isto não ocorre estes são da entidade. Sintetiza, Iudícibus (2010), que o entendimento profundo da natureza do patrimônio líquido significa muito mais do que meramente defini-lo como ativo menos passivo e, destarte, a teoria da entidade é a mais aplicável (IUDÍCIBUS, 2010).

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Para que fosse possível identificar as principais ações de resiliência e bricolagem envidadas pelo profissional de Contabilidade e alicerçadas nos arcabouços teóricos da Ciência Contábil em panorama pós-Covid-19 buscou-se, inicialmente, identificar entendimentos contábeis norteadores dessas ações.

Para que a realidade durante e pós-pandemia pudesse ser compreendida, buscou-se dados de duas pesquisas e os replicou, sendo que uma se utilizou de amostras internacionais e outra de amostras nacionais. Por consequência, entende-se que os procedimentos contábeis sugeridos podem ser aplicados, tanto no âmbito internacional quanto no nacional.

A pesquisa com amostragem internacional foi realizada pela empresa BAYANGLOBAL, empresa de consultoria especializada em orientar a gestão de empresas familiares ao redor do mundo. A investigação realizada pela referida empresa foi denominada de “Como Empresas Familiares Estão Reagindo à Pandemia”, cujo objetivo foi buscar entender os impactos na gestão, patrimônio e resultados das empresas no panorama de pandemia.

A pesquisa da BAYANGLOBAL foi operacionalizada no mês de maio de 2020 e obteve 190 respondentes em seis continentes e mais de 20 países, representando também mais de 25 segmentos de negócios como a indústria, construção civil, petróleo e gás, alimentos e bebidas e serviços profissionais. Destaca-se que mais da metade dos respondentes foram empresas atuantes nos Estados Unidos da América do Norte (EUA).

A pesquisa realizada pelo SEBRAE usou a amostragem nacional e foi realizada no mês de abril de 2020, assim, no universo de 17 milhões de pequenos e médios empresários obteve como amostra um pouco mais de 6000 respondentes atuantes em todos os estados brasileiros e, também, no Distrito Federal. A pesquisa teve como objetivo identificar os impactos da pandemia do coronavírus nos negócios e considerou erro amostral de +/- 1% com intervalo de confiança de 95%.

Diante do que antes foi expresso, e quanto à finalidade, entende-se estar diante de uma pesquisa aplicada, pois o propósito é aquisição de conhecimentos com vista à aplicação em cenário econômico, contábil e financeiro pós-pandemia. Quanto aos objetivos mais gerais, entende-se, também, estar diante de tipo de pesquisa exploratória, pois se intenciona proporcionar familiaridade com as ações de resiliência e bricolagem envidadas pelo profissional de Contabilidade e alicerçadas nos arcabouços teóricos da Ciência Contábil, isto, subjacentes a panorama econômico pós-COVID 19 (GIL, 2010).

### **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Os reflexos econômicos e contábeis da pandemia atingirão, no mínimo, os procedimentos que refletirão nos relatórios contábeis que terão como data base 31 de dezembro de 2020 e 2021 e, em casos pontuais, poderá prolongar-se por maior tempo (SEBREA, 2020; BAYANGLOBAL, 2020; DINIZ et al., 2020; CBO, 2020; ESPANHA, 2020; DORIGATTI *et al.*, 2020).

#### **4.1 Os impactos da Covid-19 no patrimônio e resultados das empresas**

A pesquisa realizada BAYANGLOBAL identificou que 90% dos entrevistados responderam que os impactos do COVID 19 nas empresas foi negativo e denota necessidade de adaptação há cenário novo e desconhecido. Já a pesquisa do SEBRAE identificou que 93,4% dos entrevistados mudaram a forma de trabalhar, ou fecharam temporariamente ou definitivamente as empresas. Diante deste cenário destaca-se o papel utilitário da Contabilidade que deverá responder com mecanismos próprios os estímulos dos diversos setores econômicos e dos usuários da informação contábil em suas necessidades informativas (IUDÍCUBUS, 2010).

Motivada por esta realidade, a essência econômica dos fatos deve prevalecer em relação à forma jurídica e são muito mais importantes os conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas, gerando como consequência, que a responsabilidade do sistema de informação contábil passou a ser de toda a empresa e não somente do profissional Contador (MARTINS et al.,2013). Em consequência do desafiador cenário, a resiliência adicionada à bricolagem devem nortear os procedimentos dos profissionais de Contabilidade (COUTU,2020; ACHOR; GIELAN, 2020; KOPANS, 2020).

No contexto, a informação relevante, material e que represente fidedignamente a situação patrimonial, financeira e o resultado, pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes (MARTINS et al.,2013; COUTU,2020; KOPANS, 2020).

Ademais, o fenômeno econômico originado do coronavírus deverá ser representado de forma fidedigna, compreensiva e tempestiva nos relatórios contábeis, além de neutro e livre de erros. Também, como a comparabilidade das informações contábeis, será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades do mesmo segmento econômico e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data, em consequência, diferentes observadores, cômicos e independentes podem chegar a um consenso (MARTINS et al., 2013).

#### **4.2 Critérios de avaliação em cenário pós-Covid-19**

A pesquisa realizada BAYANGLOBAL aponta também que 89% dos entrevistados entende que o negócio sofreu impacto negativo com risco de falência. Já a pesquisa de iniciativa do SEBRAE identificou que 62,4% fecharam temporariamente ou faliram.

Diante dos resultados apontados pelas pesquisas, ocorreram redução do consumo das famílias e desemprego, redução das transações comerciais e isto impactou as finanças empresariais, como também, ocasionou efeitos negativos da volatilidade e da queda dos preços dos ativos sobre a situação patrimonial de empresas e famílias e, conseqüentemente, sobre as decisões de investimento, como também a escassez de capital de giro, sobretudo para o pagamento da folha salarial e de fornecedores (CBO,2020; ESPANHA, 2020; DORIGATTI et al., 2020).

Com a evidência de descontinuidade das empresas pós-coronavírus, as demonstrações contábeis devem ser elaboradas em bases diferentes e com o exercício da resiliência e bricolagem, nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada (MARTINS et al.,2013; COUTU,2020; KOPANS, 2020). Diante disto, as entidades, para efeito de contabilidade são consideradas como empreendimento em andamento, até que circunstâncias contrárias possam existir. Portanto, o contador deverá escolher, nas alternativas existentes, aquela que apresentar menor valor para o ativo ou para o lucro e maior valor para o passivo. Em tal ambiente, ativos deverão ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm de gerar benefícios futuros para a empresa. Assim, os ativos, quanto a suas mensurações, deverão abandonar o custo histórico e adotarem o custo de reposição ou custo corrente (IUDÍCIBUS, 2010; MARTINS, 2013; COUTU,2020).

Quanto ao patrimônio líquido e a visão do usuário voltada à capacidade operacional, entende-se que, em panorama pandêmico, o conceito de capital físico deve prevalecer, além disso, a teoria da entidade, a qual reconhece que as perdas e ganhos são da entidade, até que, em caso de lucro, seja transferido aos proprietários, deverá, no mesmo panorama, também, prevalecer. Por conseguinte, Kopans (2020) entende que uma análise lúcida, tanto no aspecto quantitativo como qualitativo, permite a construção de um negócio resiliente.

Nesse cenário de descontinuidade e avaliações diferentes dos anteriores, a pandemia, como custo histórico ou valor de entrada, Iudícibus (2010) complementa dizendo que se houver evidência de que a empresa não continuará operando por um período razoável de tempo, o contador deverá informar ao leitor a respeito desta circunstância. Assim, as demonstrações contábeis terão como parte integrante e em caráter complementar as notas explicativas as quais devem informar as bases de preparação das demonstrações contábeis como os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais (MARTINS et al., 2013).

#### **4.3 A escassez financeira das empresas em cenário pós-Covid-19**

A pesquisa operacionalizada pela BAYANGLOBAL identificou ações das empresas familiares no intuito de preservar a saúde financeira das empresas e dentre elas destacam-se: (i) redução de despesas operacionais; (ii) redução de dividendos; e (iii) redução de investimentos. A pesquisa identificou que, pelo menos, 90% dos pesquisados adotam, no mínimo, uma dessas três medidas. Além do mais, os entrevistados, em maioria (90%), reconheceram que o panorama de pandemia abalou negativamente as finanças das empresas, e um dos respondentes expressou: “o caixa é o rei. Prepare-se para o pior e torça pelo melhor”.

O levantamento realizado pelo SEBRAE divulgou, inicialmente, que antes da crise da pandemia, 26,6% das empresas pesquisadas estavam em situação financeira boa e 49% em situação razoável. Porém, durante o período de pandemia, 75% declararam redução no faturamento e que a sobrevivência da empresa em panorama posterior a epidemia estaria condicionada à obtenção de empréstimos.

As pesquisas identificaram a necessidade de ações de resiliência no mundo corporativo, pois esta trata de aptidão de adaptação e crescimento em meio à adversidade e, com isto, a chave de sucesso para muitas pessoas e para continuidade, também, de muitos negócios (COUTU, 2020; GOLEMAN, 2020).

Diante de tal realidade, Sonnenfeld e Ward (2020) aduzem que, entre os testes pelos quais passa um gestor, poucos são tão desafiadores e mais dolorosos do que se recuperar de uma catástrofe na carreira e o verdadeiro gestor não se deixa abater, deste modo, a derrota o energiza para voltar à luta com maior determinação e vontade. Também a bricolagem como a criatividade e capacidade de encontrar solução de um problema em contexto amplamente contrário é uma das possíveis respostas ao panorama de escassez financeira (COUTU, 2020).

Os entendimentos de Diniz et al. (2020, p. 360) são de que na crise também se cresce e que após esse período de instabilidades haverá uma quebra de paradigmas em vários setores, inclusive com o estabelecimento de um novo modelo econômico que equilibre as regras do mercado.

Em tal panorama de escassez financeira é possível vislumbrar, também, cenário geral de inadimplência. Nessa sequência, se um passivo não for honrado e a cobrança pelo credor tornar-se impossível, a baixa desse passivo será ao resultado contra a conta de receita e, por outro lado, o credor deverá baixar o direito em receber o crédito contra a conta de despesa, também ao resultado. Nas duas situações, a receita não será tributada e a despesa dedutível da base de cálculo dos impostos. O que justifica esse comportamento contábil-fiscal foi o panorama *sui generis* da Covid-19 vivenciado pelas empresas e ratificado pela legislação fiscal (ANDRADE FILHO, 2009; IUDÍCIBUS, 2010; MARTINS et al., 2013).

## **5 CONCLUSÃO**

Finaliza-se destacando as principais ações de resiliência e bricolagem em panorama pós-Covid-19 que deverão, quanto à informação contábil, ser envidadas pelos profissionais de Contabilidade com reflexos no patrimônio e resultado das empresas.

Os relatórios contábeis divulgados devem privilegiar a essência econômica dos fatos ocorridos no período da pandemia e a responsabilidade é de todos e não só do profissional Contador, assim, a resiliência adicionada à bricolagem devem nortear os procedimentos dos profissionais de Contabilidade.

A informação contábil no período pós-pandemia e, ao refletir o período do COVID 19 e suas consequências econômicas deverá atinar para a relevância do fato econômico, deverá também ser material e representar fidedignamente a situação patrimonial, financeira e o resultado e, também, capaz de fazer a diferença em uma decisão.

As bases de elaboração dos relatórios contábeis que demonstram os fatos econômicos durante a pandemia, face a evidência de descontinuidade das empresas, devem ser diferentes das divulgadas no cenário antes coronavírus, por conseguinte, os ativos deverão ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm de gerar benefícios futuros para a empresas, e suas mensurações, deverão abandonar o custo histórico e adotarem o custo de reposição ou custo corrente.

Quanto aos passivos e ao ocorrer inadimplência e conseqüente impossibilidade de honrar passivos e dispensa do credor, este valor baixado deve ser reconhecido como receita para a empresa que não conseguiu honrar o compromisso e despesa para a empresa que não conseguiu recuperar o recurso financeiro. No patrimônio líquido, o conceito de capital físico deve prevalecer, conjuntamente com a teoria da entidade a qual reconhece que as perdas e ganhos são da entidade.

Ações de resiliência e bricolagem devem ser envidadas, tanto pelo profissional de Contabilidade quanto aos gestores das empresas, em cenário pós-coronavírus, esse caracterizado por escassez de recursos financeiros.

Como limitação, a pesquisa evidencia-se que, quando de sua elaboração, o panorama de pandemia era caracterizado pelo declínio da curva de casos, portanto, ainda presente em cenário da Covid-19, embora ancorada em resultados de uma pesquisa internacional e outra nacional, não se pode afirmar que os cenários vislumbrados pelos entes pesquisadores realmente irão ocorrer.

Em virtude da limitação antes evidenciada sugere-se novas pesquisas, agora em período pós-pandemia, com o propósito de ratificar se os procedimentos de resiliência e bricolagem, voltados e sugeridos aos profissionais de Contabilidade, alicerçados nos procedimentos da teoria contábil aconteceram realmente nos termos desta investigação.

## **REFERÊNCIAS**

ACHOR, S.; GIELAN, M. Resiliência tem a ver com o modo como você se recarrega, não com o modo como você se mantém: não se trata de dar duro sem parar. **In...** Resilience. Harvard Business Review Press, 2020.

ANDRADE FILHO, E.O. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2009.

BASTOS, S. B.; CAJUEIRO, D. O. **Modeling and forecasting the Covid-19 pandemic in Brazil**. arXiv preprint arXiv:2003.14288, 2020.

BANYANGLOBAL FAMILY BUSINESS ADVISOR. **Como empresas familiares estão reagindo à pandemia**. Resultado da pesquisa, maio 2020.

CARVALHO, N. Governo anuncia mais medidas para reduzir o impacto do COVID-19. [2020]. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2020-03/governo-anuncia-maismedidas-para-reduzir-impacto-do-covid-19>. Acesso em: 28 mai. 2020.

CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE (CBO). **Preliminary estimate of the effects of H.R. 6201, the families first coronavirus response Act**. Washington: CBO, Apr. 2020. Disponível em: <<https://bit.ly/2SIZad7>>. Acesso em 05 de jun 2020.

COUTU, D.L. O mecanismo da resiliência: três traços de quem dá a volta por cima. **In... Resilience**. Harvard Business Review Press, 2020.

DINIZ et al., (2020). Crise Global Corona vírus: monitoramento e impactos. **Cadernos de Prospecção**. Salvador, v. 13, n. 2, Edição Especial, p. 359-377, abril, 2020

DORIGATTI, I, *et al.* **Severity of 2019-novel coronavirus (nCoV)**. London: Imperial College COVID-19 Response Team, 2020.

ESPAÑA. Real Decreto-ley nº 6, de 10 de marzo de 2020. Por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en el ámbito económico y para la protección de la salud pública. **Boletín Oficial del Estado**, n. 62, 11 mar. 2020.

FERGUSON, N. M. et al. Impact of non-pharmaceutical interventions (NPIs) to reduce COVID-19 mortality and healthcare demand. 2020. DOI, v. 10, p. 77482, 2020.

FERNANDEZ, M. Economia global em quarentena. *Jornal El País*, Seção Economia, 2020. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/economia/2020-03-09/economia-global-em-quarentena.html>. Acesso em: 05 jun. 2020.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª edição. São Paulo, editora Atlas, 2010.

GOLEMAN, D. Resiliência para o resto de nós: treine o seu cérebro. **In... Resilience**. Harvard Business Review Press, 2020.

HENDRIKESSEN, E.S. **Accounting Theory**. Homewood: Richard D. Irwin, 1977.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 10ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. – 2010.

KOPANS, D. Como avaliar, gerenciar e fortalecer sua resiliência: uma abordagem metodológica. **In... Resilience**. Harvard Business Review Press, 2020.

MARTINS, E. et al. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades. 2ª edição. São Paulo: editora Atlas, 2013.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). Pesquisa. O impacto da pandemia de corona vírus nos pequenos negócios: resultado por segmento econômico. Pesquisa, abr de 2020.

SONNENFELD, J.A.; WARD, A.J. Contra-atacando: como grandes líderes se reergueram após desastres em suas carreiras. **In... Resilience**. Harvard Business Review Press, 2020.

