

3 O que é teoria da contabilidade?

*Alan Diógenes Góis
Eduardo Flores
Helen Cristina Silva Oliveira
Vitor Hideo Nasu*

3.1 Introdução

O capítulo anterior abordou os principais pontos sobre as características, a utilidade e o objetivo da contabilidade. Seguimos então para o próximo passo, que é compreender o que é teoria da contabilidade, sua evolução, utilidade para a pesquisa contábil, bem como as diferentes abordagens da teoria contábil.

3.2 Definições de teoria e teoria contábil

3.2.1 O que é teoria?

O filósofo Claude Bernard (1978) (apud LALANDE, 1999) define que a teoria é a hipótese verificada depois de ter sido submetida ao controle do raciocínio e da crítica experimental, devendo modificar-se de acordo com o progresso da ciência e ser constantemente submetida a prova.

De acordo com o aspecto científico da teoria, a observação verificada empiricamente permite que a teoria e o fato não sejam opostos, mas sim, que propicie elementos apropriados para a explicação dos fatos. Dessa forma, segundo Marconi e Lakatos (2000), não seria possível a existência de teoria sem estar baseada em fatos e, por sua vez, os fatos sem um princípio de classificação, ou a teoria não produziria a ciência.

Interessante, assim, analisar algumas definições de teoria encontradas nos dicionários de filosofia, pois ao longo do tempo a teoria foi interpretada de forma diferente pelos autores:

- Aspecto hipotético universal de algo, oposição e uma abstração da prática¹ (DAGOBERT, 1942).
- Sob o aspecto da ciência social, explica as ações por meio da sua interpretação, tornando-a compreensível² (DARITY JR., 1991).
- Objeto de conhecimento desinteressado, independente das suas aplicações e oposição à prática (LALANDE, 1999).
- Condição hipotética ideal, na qual normas e regras são cumpridas plenamente e que na realidade são observadas imperfeita ou parcialmente (ABBAGNANO, 2007).

Segundo Ludícibus (2012), no campo da ciência social, a definição de teoria pode apresentar controvérsias pois uma definição única e abrangente seria improvável de ser aplicada a todas as áreas do conhecimento, além do que as teorias evoluem de acordo com a sociedade. Assim, alguns autores apresentam outras definições de teoria que nos permitem compreender um pouco da complexidade do assunto.

- “Uma teoria consiste de duas partes: as premissas, incluindo a definição das variáveis e a lógica que as relaciona, e o conjunto de hipóteses substantivas.”³ (WATTS; ZIMMERMAN, 1986).
- “[...] é um conjunto de constructos (conceitos), definições e proposições relacionadas entre si, que apresentam uma visão sistemática de fenômenos especificando relações entre variáveis, com a finalidade de explicar e prever fenômenos da realidade.” (MARTINS, 2007, apud KERLINGER, 1991).

¹ Tradução livre: “Theory – the hypothetical universal aspect of anything. For Aristotle, pure knowledge as opposed to the practical. An abstraction from practice.”

² Tradução livre: “The point of social-scientific theories is, on this view, to explain actions by interpreting them so that they are intelligible.”

³ Tradução livre: “A theory consist of two parts: the assumptions, including the definition of variables and the logic that relates them, and the set of substantive hypothesis.”

- “[...] teoria são generalizações que servem para organizar e dar sentido a uma massa de dados, bem como estabelece uma relação de significado para este dado.”⁴ (GLAUTIER; UNDERDOWN, 2001).
- “Teoria se propõe a explicar uma relação ou predizer um fenômeno.”⁵ (DODD et. al., 2008).

A teoria empírica, segundo Glautier e Underdown (2001), faz parte de um processo de construção e associação entre teoria e fatos, que tem como objetivo simplificar a realidade por meio de generalizações que são facilmente assimiladas. O processo de validação de uma teoria é elaborado a partir da análise construída pela verificação das hipóteses através da experiência com o objetivo de prover explicações e previsões. Segundo os autores, o método científico passa pelas seguintes etapas:

Universos dos fatos → Reconhecimento de um problema → Coleta e organização dos dados → Teste de hipóteses → Formulação da proposição e definição → Verificação, modificação ou rejeição da teoria → Aceitação da teoria.

A definição de teoria brevemente explorada nesta seção permite questionar o que vem a ser então uma teoria contábil? Por ser uma ciência social, a teoria contábil pode ter mais de uma percepção como ciência. Por exemplo, Dodd et. al. (2008) consideram como “regras básicas, definições, princípios, e conceitos que fundamentam os padrões contábeis e como eles são derivados”.⁶

Hendriksen e Breda (1999) definem como um conjunto coerente de princípios hipotéticos, conceituais e pragmáticos que formam um quadro geral de referência para a investigação da natureza da contabilidade.

Para Watts e Zimmerman (1986), a teoria possui características de explicação e previsão, provendo condições para diversos usuários interpretarem a contabilidade além dos métodos.

⁴ Tradução livre: “[...] theories are generalizations which serve to organize otherwise meaningless masses of data, and which thereby establish significant relationship in respect of such data.”

⁵ Tradução livre: “Theory attempt to explain relationship or predict phenomena.”

⁶ Tradução livre: “[...] basic rules, definitions, principles, and concepts that underlie the drafting of accounting standards and how they are derived.”

Ao escrever sobre evolução e tendências da contabilidade, Ludícibus (2012) define teoria contábil como um conjunto de conceitos inter-relacionados, definições, proposições que apresentam uma visão sistemática do fenômeno, por meio da especificação das relações entre variáveis com a finalidade de explicar e prever o fenômeno.

É fato que existem diversas definições de teoria contábil, bem como é possível identificar que não existe um consenso entre os autores; entretanto, a contabilidade é vista sob a luz de uma ciência social que evolui e se desenvolve de acordo com a própria sociedade. Podemos, então, questionar para que serve ou deveria servir uma teoria contábil?

Na visão de Glautier e Underdown (2001), uma teoria contábil está relacionada a uma referência conceitual que tenha como objetivo orientar os profissionais de contabilidade no desempenho da prática contábil, bem como guiar o desenvolvimento de novas práticas e procedimentos.

Para Martins e Theófilo (2007), a teoria tem como objetivo explicar o porquê, como e quando os fenômenos ocorrem, permite dar ordem ao conhecimento sobre um fenômeno da realidade e possui uma característica preditiva, ou seja, é possível fazer inferências sobre o futuro, como orientar se, dadas certas condições, um fenômeno pode se manifestar ou ocorrer.

Hendriksen e Breda (1999) reconhecem que a teoria oferece uma melhor compreensão das práticas existentes, apresenta um referencial conceitual e orienta o desenvolvimento de novas práticas.

Segundo Ribeiro et al. (2009), a teoria da contabilidade também está associada a três ações importantes: a **compreensão** dos fenômenos sociais econômicos, o **desenvolvimento** de um olhar **crítico** que tenha como objetivo debater e entender para propiciar a **transformação** da sociedade.

3.3 A pesquisa normativa e positiva em contabilidade

Iniciamos com a visão trazida por Ludícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 16), ao sintetizar a definição de teoria normativa e teoria positiva.

A teoria normativa, apoiada, preferencialmente, no método dedutivo, faz hipóteses sobre o universo contábil e deriva prescrições de como a Contabilidade deveria proceder para maximizar a utilidade da informação para os variados tipos de usuários.

Já a teoria positiva, para os autores (2005, p. 16),

foca aspectos mais restritos da fenomenologia contábil, estabelece hipóteses e testa, muitas vezes através de métodos quantitativos, mas nem sempre, tais hipóteses. Procura entender o mundo contábil como ele é, porque é assim e não como deveria ser.

A pesquisa normativa prevaleceu por muitos anos fundamentando-se em conceitos, modelos e doutrinas. A crise de 1929 na Bolsa de Valores de Nova York, por exemplo, teve um papel importante na regulação contábil prescritiva pois, em resposta à crise, em 1933 foi criada a Security Exchange Commission (SEC), com o objetivo de regular e supervisionar a divulgação das demonstrações financeiras das empresas listadas na Bolsa de Valores de Nova York. A partir de 1950, novos estudos empíricos em finanças foram desenvolvidos com foco no mercado de capitais, grande parte devido à disponibilidade de dados computadorizados, ao desenvolvimento de métodos quantitativos e à importância do mercado de capitais para a economia.

A dicotomia entre teoria positiva e normativa na pesquisa contábil cresceu fortemente a partir de 1968 com a publicação dos trabalhos de Ball e Brown (1968), e Beaver (1968), ao relacionar os números contábeis com os preços das ações no mercado americano. Esses trabalhos impactaram fortemente a literatura contábil iniciando a discussão sobre pesquisa positiva que se tornou *mainstream* até hoje (WATTS; ZIMMERMAN, 1986; IUDÍCIBUS; LOPES, 2012).

A partir de 1979, os estudos iniciais referentes à hipótese de mercado eficiente (EMH) e ao modelo de precificação dos ativos (CAPM) tiveram um impacto significativo na pesquisa contábil, cunhando-se o termo de **teoria positiva da contabilidade**.

Segundo Watts e Zimmerman (1986), a teoria positiva da contabilidade foi desenvolvida como resultado do desenvolvimento de teorias financeiras e conceitos econômicos. A teoria positiva se preocupa em explicar e prever o comportamento de variáveis com uma preocupação em descrever e analisar as relações, ou seja, **explicar** – prover razões para a prática observada – e **predizer** no sentido da teoria com poder preditivo da prática contábil.

Martins (2005) discute essa dicotomia positivo *versus* normativo tão debatida nos dias de hoje e ressalta que poderia existir uma complementariedade entre a teoria positiva e normativa, uma espécie de ciclo vicioso, em que há pensadores e criadores que não são capazes de provar e comprovar suas teorias e no qual existem os pesquisadores com habilidades de prover verificações empíricas, mas com limitações referentes à criação.

Quem sabe ainda tenhamos mais pesquisas e provas por parte dos Positivistas do que os usuários de fato precisam e querem (na Contabilidade Financeira – Geral – e na Gerencial), e com isso consigamos direcionar a mente e a criatividade dos pesquisadores Normativistas para produzirem essas respostas, a serem testadas pelos Positivistas, que gerarão novas demandas para os Normativistas etc. Que belo **círculo virtuoso** corremos o risco de ter!

3.4 A pesquisa contábil

O conhecimento contábil foi impactado por eventos que influenciaram a prática contábil, regularam a profissão e expandiram a importância da profissão do contador. Segundo Most (1982), alguns eventos – como a Revolução Industrial no século XVIII, que trouxe a transição da produção doméstica para a produção fabril – introduziam a contabilidade no processo de industrialização e sua atenção ao custo do produto. As companhias ferroviárias em 1894 também trouxeram à discussão o conceito de ativo fixo com longa vida útil, depreciação e seu impacto no lucro. O desenvolvimento econômico permitiu a ascensão da profissão contábil, a organização dessa categoria como profissional, bem como o crescimento de instituições responsáveis pela regulamentação da contabilidade para emissão de pronunciamentos e técnicas contábeis a partir de 1900.

Em 1913, o Tesouro americano impôs o imposto sobre a renda, o que levou a uma preocupação significativa da necessidade de mensurar a renda como premissa para a taxação, trazendo, assim, maior importância ao papel do contador, melhoria e ampliação da prática contábil e desenvolvimento da necessidade de estudar teoria contábil. Durante a Primeira e a Segunda Guerra Mundial, as indústrias passaram a ser utilizadas para suprir as demandas das guerras, tais como armas, munição, motores, roupas militares. Contratos exclusivos entre as indústrias e o governo foram celebrados, acarretando uma melhoria dos métodos de custeio. A história da contabilidade aborda estes entre outros eventos da história que fizeram com que o

conhecimento e a prática contábil fossem amadurecendo, e evidencia o crescimento da regulamentação nesse setor.

O aspecto normativo das pesquisas em contabilidade contava com órgãos como o Financial Accounting Standard Board (FASB), criado em 1972, que atuava com o objetivo de fixar padrões de contabilidade para o setor privado e estabelecer um padrão uniforme para as práticas contábeis, bem como a preocupação com as demonstrações contábeis produzidas pelas empresas. Esse aspecto prescritivo ainda é relevante nos dias de hoje, e órgãos como o FASB, o International Accounting Standard Board (IASB) e, no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) ainda atuam com esse caráter normativo. Porém, conforme ressaltam Hendriksen e Breda (1999), o objetivo da contabilidade tem mudado ao longo do tempo, pois, inicialmente, a contabilidade se concentrava nos interesses dos credores, e hoje tem como objetivo o fornecimento de informações para a tomada de decisão dos investidores, trazendo uma visão mais positiva para as pesquisas em contabilidade, procurando compreender a contabilidade como ela é e explorando o seu poder preditivo.

Ao examinar a demanda por pesquisa contábil, Watts e Zimmerman (1986) a dividem em dois mercados (regulamentado e não regulamentado) e determinam suas principais funções. No mercado não regulamentado, a teoria contábil tem três funções:

1. Demanda por informação: representa a demanda por previsão dos efeitos dos procedimentos contábeis sobre os gerentes, auditores, credores, investidores etc.
2. Demanda pedagógica: refere-se à diversidade de procedimentos contábeis que, conseqüentemente, aumenta a dificuldade de ensinar a prática contábil.
3. Demanda por justificativa: refere-se à satisfação de interesses particulares dos agentes usando a contabilidade para seus próprios interesses.

O mercado regulamentado indica que a presença do Estado, a emissão de normas e regulamentos governamentais aumentam as demandas por informação, criando, porém, uma demanda por teoria contábil normativa utilizando o argumento de interesse público.

Em sua tese, Eric Martins (2012) ressalta que nos dias de hoje a pesquisa contábil deveria gerar conhecimento útil bem fundamentado filosófica, teórica e metodologicamente, e que possa dar fundamentos para a melhoria da prática, não somente para os pesquisadores, mas para a sociedade em geral.

A evolução do conhecimento contábil deve ser dinâmica e interdisciplinar, assim como é a evolução da sociedade, incluindo a visão de Hopwood (2007), a qual ressalta que a contabilidade, como prática, deveria ser constantemente examinada, reexaminada, interrogada e criticada dentro do universo de conhecimento.

3.5 Teoria geral da contabilidade

Uma das perguntas comumente feitas na área de pesquisa em contabilidade é se há uma teoria geral da contabilidade. Watts e Zimmerman, no artigo “The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses” (1979), exploraram a razão de as teorias em contabilidade à época serem predominantemente normativas e o porquê uma teoria única em contabilidade não é geralmente aceita. Os autores fazem referência ao fato de que, em 1977, um comitê (Committee on Concepts and Standards for External Reports) da American Accounting Association havia concluído que uma única e universalmente aceita teoria contábil básica não existia à época.

Segundo Watts e Zimmerman (1979), a teoria contábil, naquela época, tinha pouco impacto na prática contábil ou na elaboração de normas contábeis, pela falta de uma metodologia forte nas pesquisas em contabilidade. E estendiam sua conclusão para a falta de consenso entre os pesquisadores, chamando a atenção para o fato de que os pesquisadores falhavam em satisfazer os preparadores de demonstrações financeiras e os emissores de normas contábeis.

Eles fazem referência também ao artigo de Zeff (1974), no qual diz que a teoria da contabilidade é mais usada como uma tática para suportar um “pré-conceito” do que atuar como um genuíno árbitro das diferentes visões e interesses. Watts e Zimmerman (1979) concordam e reforçam essa conclusão, ao afirmarem que a contabilidade é um dos meios que afetam a transferência das riquezas entre indivíduos e, por isso, em um processo político, as partes demandam teorias contábeis que justifiquem seus interesses. Como há indivíduos com diferentes interesses, ocorre o desenvolvimento de diferentes teorias, visando dar suporte a cada um desses interesses.

É justamente essa diversidade de interesses que impede um acordo geral em torno de uma teoria contábil única. E por isso mesmo as pesquisas nos últimos anos têm sido predominantemente normativas, o que as deixa mais fácil de atender a diferentes objetivos/demandas.

Farias e Farias (2010) fazem referência ao modelo teórico de Nobes (1998). Na ocasião, Nobes identificou a necessidade de uma teoria geral em contabilidade, que explicasse os diferentes sistemas contábeis existentes no mundo. O próprio Nobes explica essa necessidade a partir das “razões das diferenças internacionais na divulgação financeira”. Segundo ele, “uma das maiores causas das diferenças das informações contábeis decorre dos diferentes objetivos para os quais são divulgadas”. E reforça que, no nível de um país, em particular, o sistema financeiro é relevante para determinar os objetivos de divulgação de informações contábeis. A sugestão do autor é que houvesse uma teoria geral de contabilidade e a partir dela criar critérios fundamentais para diferenciar os modelos de contabilidade para as diferentes classes de países, na sua concepção, basicamente relacionadas com o modelo anglo-saxão e o modelo europeu continental, considerando, a partir dessa classificação e características de cada país (tais como cultura, sistema financeiro e sistema contábil), aplicar os fundamentos da teoria, sem se distanciar da teoria geral.

A realidade é que a amplitude da contabilidade e seus paradigmas prejudica o desenvolvimento de uma teoria geral. Por exemplo, Eric Martins (2012) propõe observar a contabilidade segregando-a em três ambientes distintos: econômico, social e patrimonial, como podemos ver na tabela a seguir.

Ambiente	Descrição
Econômico	Trata da relação com os agentes econômicos, os mercados de capitais, economia, administração e finanças.
Social	Trata da relação com o ser social. A relação entre o homem e a contabilidade, seus profissionais, educação, comportamento.
Patrimonial	Basicamente a contabilidade financeira, os modelos contábeis, mensuração, teoria normativa, gerencial, necessidades dos usuários, o impacto das transações no patrimônio, classificação

	dos elementos patrimoniais.
--	-----------------------------

Não é possível afirmar que um ou outro autor tenha sozinho influenciado as pesquisas em contabilidade, mas as críticas feitas por Watts e Zimmerman (1979) e o crescimento da aplicação da teoria positiva da contabilidade fizeram com que houvesse um desenvolvimento teórico maior no final do século XX e início do século XXI. Teorias alternativas passaram a ser desenvolvidas em resposta à globalização da economia e transações mais complexas, incluindo reconhecimento e mensuração de intangíveis, combinações de negócios e outras, bem como o desenvolvimento dos conceitos de governança corporativa, responsabilidade social, sustentabilidade e outros afins, relacionados direta ou indiretamente com a contabilidade.

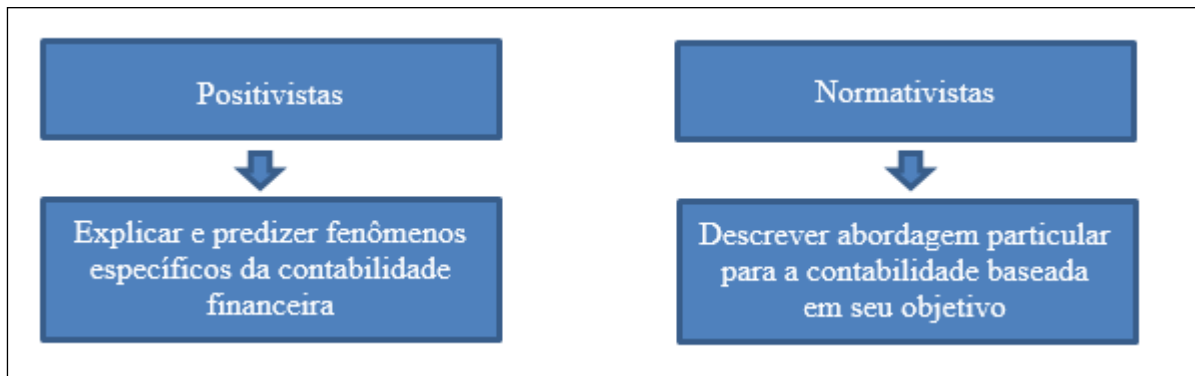
Segundo Dias Filho (2008), adicionalmente aos novos desenvolvimentos teóricos e a aplicação crescente da teoria positiva da contabilidade, a visão de que a contabilidade não é uma simples ferramenta de apoio a decisões de caráter econômico também veio contribuir para que se realizassem investigações a partir de novas abordagens teóricas.

3.6 Teoria da contabilidade financeira

A teoria da contabilidade financeira se situa dentro da contabilidade geral, mas focada no comportamento e nas necessidades das pessoas no que diz respeito à informação contábil financeira. Essa demanda vem a partir do momento em que alguém em uma entidade é requerido ou decide fornecer determinada informação financeira a terceiros, que vamos chamar genericamente de *stakeholders*.

Na contabilidade financeira, fica claro o embate entre normativismo e positivismo, em que cada um tem sua própria visão sobre o objetivo da teoria da contabilidade financeira:

<Cap. 3, Fig. 1 sem legenda>



As teorias normativas não são necessariamente baseadas na observação e, portanto, não necessariamente refletem a prática contábil corrente. De uma maneira prática e simplificada, o positivismo fica no nível no *framework* e o normativismo, no nível dos pronunciamentos. Martins (2005) defende uma convivência produtiva entre o normativismo e o positivismo, na qual um complementa o outro.

Como a contabilidade é uma atividade humana, as teorias de contabilidade financeira (e são muitas!) consideram aspectos tais como o comportamento e a necessidade das pessoas em relação às informações contábeis financeiras ou a razão pela qual pessoas dentro de uma organização podem decidir fornecer uma informação particular para alguns grupos de *stakeholders*. Um dos mais antigos conceitos nessa teoria é o da função de *stewardship* sobre os relatórios financeiros, que nada mais é que informar o que é altamente informativo sobre o desempenho da empresa.

Outros objetivos comuns das teorias da contabilidade financeira são descrever e/ou determinar as práticas contábeis, ainda assim, com frequente julgamento de valor. Mas não basta descrever o que fazer. Quando se fala em teoria, devemos considerar, por exemplo, como as pessoas reagem a certos números contábeis, ou por que o contador escolheria uma prática contábil em detrimento de outra. Novamente, a contabilidade financeira é uma atividade humana.

Há diversas teorias na área da contabilidade financeira. A seguir apresentamos algumas delas:

- descrevem como os ativos devem ser avaliados;
- preveem que bônus pagos a administradores baseados em lucro levam a adoção de práticas contábeis que aumentam esse lucro;
- procuram explicar que o *background* cultural de uma pessoa impacta no tipo de informação que ela reporta para fora da organização;

- descrevem a informação contábil que deve ser descrita para uma determinada classe de *stakeholders*, de acordo com suas supostas necessidades.

3.7 Teorias alternativas da contabilidade

Dentre outras teorias, Dias Filho (2008) cita a teoria institucional, que parte da ideia de que os sistemas contábeis são produto das práticas, crenças, valores e modelos que predominam em determinada sociedade. Dias Filho cita também o aumento do uso de teorias derivadas da sociologia em pesquisas contábeis, impulsionadas pelo fato de que o ser humano está presente em todas as relações entre empregados, empresas e Estado, e que a contabilidade ajuda a racionalizar essas relações. A seguir descrevemos algumas dessas novas teorias que se desenvolveram nesse contexto:

3.7.1 Teoria da legitimidade

Segundo Dias Filho (2007), essa teoria

baseia-se na ideia de que existe uma espécie de contrato social entre as organizações e a sociedade em que atuam, representando um conjunto de expectativas implícitas ou explícitas de seus membros a respeito da forma como elas devem operar.

Para se manter, a empresa precisa cumprir esse “contrato social”. É o que lhe dá legitimidade perante a sociedade.

Dentro da teoria da legitimidade (TL), temos a “hipótese dos custos políticos” (HPC), em que grandes empresas atuando em setores sensíveis a questões políticas (indústria farmacêutica, florestal, petróleo, financeira, mineração, tabaco, bebidas etc.) estão sujeitas a custos políticos potencialmente elevados.

Segundo Silva e Sancovski (2006), a TL e a HPC ajudam a explicar o aumento da evidência social, diante da pressão para parecer mais responsáveis nos campos social e ambiental. O que se pressupõe é que essa evidência, espontânea ou não, ajuda a ampliar sua legitimidade e evitar a intervenção política em suas atividades. Exemplos: ações de instituições financeiras incentivando o uso de bicicletas, suporte financeiro a fundações, preferencialmente de uma maneira tal que a

associação da ação social com a instituição fique clara, desde o uso das “cores da empresa” até propagandas institucionais nas diversas mídias. Esse nível de evidenciação está diretamente relacionado com o desejo de evitar a intervenção.

Estudos de Dye (1985) e Verrecchia (1983) apontam para o fato de que a divulgação voluntária de informações ambientais sugere que as empresas têm incentivos para divulgar “boas notícias” para se destacarem daquelas que divulgam “más notícias”. Isso pode até evitar a contaminação adversa por seus pares. Um bom exemplo atual é o das firmas de auditoria: toda vez que há um escândalo financeiro que a firma de auditoria não tenha identificado, independente se houve ou não negligência em seus trabalhos, a profissão como um todo sofre e não somente o auditor específico daquela entidade. Aí, começa um movimento das demais firmas ou dos órgãos de classe para reverter a situação, o que justifica algumas ações de comportamento estudadas nessa teoria.

Trazendo a discussão para mais próximo da contabilidade, uma entidade pode demonstrar o cumprimento do “contrato social” por meio das evidências contábeis. Silva e Sancovski (2006) relatam que, por meio da inclusão de informações sociais nos relatórios anuais, os gestores procuram evitar a intervenção política. Além dos relatórios anuais, outros exemplos são os relatórios de sustentabilidade, relato integrado, DVA e balanço social. Em 2014, a mídia divulgou que havia indícios de que a aquisição de uma refinaria nos Estados Unidos alguns anos atrás, pela Petrobras, teria sido um mau negócio e que algumas pessoas e empresas teriam sido supostamente favorecidas pela transação. A direção da Petrobras incluiu em seguida na primeira página do seu *site* uma chamada para outra página intitulada “Conheça o histórico da aquisição de Pasadena”, como forma de dar transparência e minimizar o custo político.

O problema é que nem sempre essas iniciativas são boas. Se, por um lado, há empresas preocupadas realmente em demonstrar que elas têm cumprido o seu papel na sociedade, por outro, elas têm usado as “evidenciações” como peça de marketing.

Outro exemplo comum dentro do contexto da teoria da legitimidade são as propagandas das empresas em revistas, jornais e na televisão, falando sobre suas ações sociais, sem fazer qualquer referência, por exemplo, aos resultados financeiros. Não se fala em lucro.

3.7.2 Teoria da comunicação e semiótica

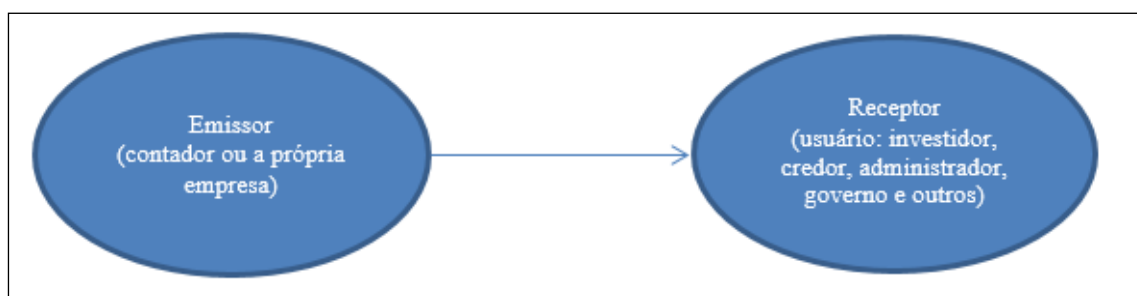
A contabilidade tem sido reconhecida como um tipo de linguagem (HENDRIKSEN; BREDA, 1999). Segundo os autores, os estudos da linguagem podem considerar os seus efeitos (pragmática), seu significado (semântica) e sua lógica ou gramática (sintaxe). Esses aspectos avaliados em conjunto buscam fazer com que a informação seja mais compreensível para os seus usuários.

Nesse sentido, cresce o entendimento de que as pesquisas na área contábil podem se beneficiar de recursos fornecidos pela teoria da comunicação, incluindo mais especificamente a semiótica. A semiótica é geralmente definida como o ramo do conhecimento que se dedica ao estudo de todas as linguagens.

O que se busca pela semiótica na contabilidade é a eficiência do processo de comunicação. Como eu passo a informação? O que é visualmente mais amigável (fazer o exercício da semiótica)? Como eu garanto que a informação é completa e interpretada de maneira consistente?

O processo comunicativo básico da teoria da comunicação considera, de um lado, um emissor e, de outro, o receptor, como podemos ver na imagem a seguir.

<Cap. 3, Fig. 2 sem legenda>



Nesse sentido, por exemplo, há estudos sobre o assunto, envolvendo aspectos das redes neurais, tratando da reação das pessoas diante de diferentes formas de apresentação da mesma mensagem.

3.7.3 Teoria crítica aplicada à contabilidade

A teoria crítica tem esse nome justamente por criticar a visão “positivista” prevalente na ciência. Essa teoria surge praticamente a partir do artigo (manifesto) de Horkheimer (1937), no qual ele critica a chamada teoria tradicional. Segundo Horkheimer, cristalizava-se um tipo de concepção científica que estava baseada na tentativa de emprego generalizado do método das ciências naturais, inclusive para aquela classe de fenômenos que seriam melhor delineados se investigados com uma perspectiva mais aderente às suas características de “fenômenos tipicamente sociais”.

De acordo com o referido autor, a abordagem cartesiana de ciência, embora importante, pode levar a uma “alienação” a partir da ênfase ao trabalho do especialista, pois não enfatiza a gênese social (a origem) das questões pesquisadas. Essa abordagem leva a uma separação artificial e danosa, tanto do ponto de vista cognitivo quanto para as necessárias transformações sociais. A teoria crítica de certa forma prega mudanças a partir do desafio do que há de verdade naquele momento, especialmente no que se refere a situações que mereçam ser repensadas e transformadas.

Quando aplicamos a teoria crítica à contabilidade, podemos avaliar o fato de que em diferentes momentos faz-se referência à contabilidade como uma ciência, como um sistema, técnica ou até mesmo arte. Este sim é um exemplo do distanciamento da teoria e da prática, contribuindo para um processo cognitivo (de aprendizado) alienante, no ambiente de atuação da contabilidade, por parte de todos aqueles que são interessados. Ao teorizar demasiadamente um assunto, pode-se gerar um processo de isolamento entre teoria e ciência, no contexto do mundo real (trabalho, pessoas etc.). É o que os estudiosos dessa teoria chamam de “desumanização” da teoria e da ciência.

Nesse sentido, quando se aplica a teoria crítica à contabilidade, nos deparamos com perguntas tais como: o que é a contabilidade? Para que serve a contabilidade? Como atua a contabilidade? A versão mais humanizada da contabilidade leva a definir o seu objetivo como para mediar o conflito distributivo na sociedade. Esse objetivo é alcançado a partir da produção de técnicas de análise, relatórios financeiros e outros procedimentos.

Segundo Ludícibus (2011), a sustentação e o modelo de mediação da contabilidade sempre serão orientados pela ética, pelo interesse público e pela dignidade do ser humano, confirmando que historicamente a contabilidade sempre

esteve, e estará, a serviço da evolução das sociedades e da própria civilização humana.

Considerando as discussões anteriores, podemos concluir que há demanda por novas teorias em contabilidade, e o terreno é fértil para tal, especialmente quando se abre a porta para outras ciências e a influência recíproca, ou não, com a contabilidade.

Alguém pode entender que a demanda por teorias em contabilidade seja um problema ou fragilidade dessa ciência. Mas, para Dias Filho (2008), essa demanda é positiva, especialmente porque, como abstrações da realidade, as teorias podem não fornecer explicações absolutamente completas para certos comportamentos ou descrições perfeitas de alguns fenômenos. Por isso, o uso de teorias alternativas nas investigações em contabilidade não é só bem-vindo, mas necessário para a evolução de qualquer ramo do conhecimento humano.

A seguir citamos mais alguns exemplos de outras possíveis teorias usadas em pesquisas em contabilidade:

Teoria contingencial	A base dessa teoria é o fato de não haver nada absoluto e imutável nas empresas; sendo assim, há inúmeros fatores com a possibilidade de alterar a realidade das organizações.
Teoria institucional	Trabalha a legitimação de processos e estruturas e os impactos nos resultados internos a uma organização.
Teoria comportamental	Estudo do comportamento do indivíduo e sua relação com o meio ambiente, entendendo-o como agente transformador e transformado.

BREVES CONCLUSÕES

Durante esta seção, demonstrou-se a dificuldade para o desenvolvimento de uma teoria geral em contabilidade, especialmente pela existência de diferentes

ambientes e interesses. A esse respeito é fundamental destacar que ciências mais experimentadas, como a física, por exemplo, possuem um corpo teórico geral, todavia, o qual não foi concebido por um único pesquisador. Dessa forma, é impreterível que se destaque que uma teoria geral não implica um conjunto de postulados, princípios e axiomas, formulados de modo dedutivo e empiricamente testados, única e exclusivamente, por apenas um pesquisador, mas sim em um *mainstream* formado por diferentes trabalhos e capaz de oferecer respostas preditivas a eventos porvindouros.

Por outro lado, essas diferenças estimulam o surgimento de distintas perspectivas teóricas, as quais se assimilam mais a processos classificatórios do evento contábil.

Verificou-se também no decorrer desta seção que há basicamente duas correntes conceituais estabelecidas no campo da pesquisa contábil e que acabam por influenciar a forma como pesquisadores e estudiosos do tema referenciam o assunto. São elas: enfoque normativo e enfoque positivo. Basicamente, a distinção entre ambos os enfoques decorre do fato de que o normativo parte de uma abordagem lógico-dedutiva, isto é, a partir de um conjunto de enunciados encadeados por conectores lógicos, chega-se a um resultado de como as coisas no mundo real deverão funcionar. Já na vertente positiva, segue-se um fluxo inverso, primeiramente se verifica como o mundo real funciona e, a partir daí, busca-se a concepção de uma teoria, ou ao menos algum sistema, que o explique. É fundamental destacar que não há uma rivalidade entre ambos os enfoques; estudos e desenvolvimentos conceituais podem ser mais profícuos à medida que ambas as abordagens possam ser conjuntamente exploradas.

Por fim, é mister esclarecer que a busca por uma teoria transcende a necessidade de se legitimar uma determinada área do conhecimento. Encontrar uma regra geral útil à previsão de eventos permite que novos passos sejam dados rumo ao mapeamento de novos eventos, ampliando-se, assim, o escopo de uma lide de pesquisas. Do mesmo modo, a ausência de uma teoria geral não necessariamente anula a validade de um campo do conhecimento, sobretudo porque tal fato pode decorrer simplesmente da recente ascensão dessa área.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BALL, R.; BROWN, P. An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, p. 159-178, 1968.

- DAGOBERT, D. R. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. Nova York: Philosophical Library, 1942.
- DARITY JR, W. *International Encyclopedia of the Social Sciences*. Detroit: Macmillan Reference USA, 1991.
- DIAS FILHO, J. M. Novos desenvolvimentos teóricos em contabilidade. *Revista Contabilidade – UFBA*, v. 2, n. 2, p. 2-3, 2008.
- DODD, James L.; ROZYCKI, John J.; WOLK, Harry I. *Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment*. Thousand Oaks: Sage, 2008. v. 1.
- DYE, R. A. Disclosure of non-proprietary information. *Journal of Accounting Research*, p. 123-145, Spring, 1985.
- FARIAS, M. R. S.; FARIAS, K. T. R. O papel epistemológico da teoria e sua importância para o avanço da pesquisa científica em contabilidade. *Anais do Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo*, 2010.
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 7. ed. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2001.
- HENDRIKSEN, E. S.; BREDAS, M. F. van. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOPWOOD, A. G. Whither accounting research? *The Accounting Review*, v. 82, n. 5, p. 1365-1374, 2007.
- IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. Teoria da contabilidade: evolução e tendências. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 17, n. 2, p. 5-13, 2012.
- _____ et al. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 8, n. 4, p. 274-285, out./dez. 2011.
- _____; LOPES, A. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.
- _____; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005.
- LALANDE, A. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. Editorial: normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 16, n. 39, 2005.
- MARTINS, E. A. *Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica*. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

MORAES, M. B. C.; NAGANO, M. S.; MERLO, E. M. Mensuração da semiótica na codificação das demonstrações contábeis por meio de redes neurais. *IV Congresso USP*, 2004.

MOST, K. S. *Accounting theory*. 2. ed. Columbus: Grid Publishing, 1982.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. *Estudando teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, A. H. C.; SANCOVSCHI, M. Evidenciação social corporativa: estudo de caso da Empresa Petróleo Brasileiro S.A. *Anais do EnANPAD*, Salvador, 2006. CD-ROM.

VERRECCHIA, R. E. Discretionary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, v. 5, p. 179-194, 1983.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. *Positive accounting theory*. Pearson, 1986.

_____; _____. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, v. LIV, n. 2, p. 273-305, 1983.

WOLK, H. I.; TEARNEY, M. G.; DODD, J. L. *Accounting theory: a conceptual and institutional approach*. Nashville: South-Western Pub., 1997.

ESTUDO DE CASO

Teoria positiva e teoria normativa

Desde a década de 1960, as pesquisas baseadas em teoria normativa começaram a ser substituídas por pesquisas positivistas. As sugestões de alternativas para tópicos contábeis e os pontos de vista de autores compreendidos em pesquisas normativas deram lugar ao uso de métodos quantitativos sofisticados encontrados em trabalhos positivos. A preocupação em prescrever práticas de contabilidade não continuou a ser maior do que a importância que a academia atribuiu à compreensão da prática corrente e à tentativa de predição de comportamentos de fenômenos contábeis. Em decorrência disso, algumas consequências podem ser observadas: (1) maior potencial de publicação de artigos positivos; (2) maior preocupação com o método (quantitativo, sobretudo) do que com o fim (contabilidade); (3) menor produção de pesquisas com novas ideias e opiniões construtivistas. Desse modo, instalou-se o dilema binomial positivo *versus* normativo na pesquisa em contabilidade. Para uma melhor análise, considere o estudo de caso a seguir e escreva as suas impressões sobre os tópicos debatidos, seus entendimentos e implicações quando do uso de uma ou outra abordagem para realizar uma pesquisa ou, até mesmo, se essas abordagens podem ser complementares e de uso concomitante.

Parte 1

Durante a disciplina de Teoria da Contabilidade em um curso de graduação, o professor estimulou os alunos a participarem do tópico sobre teoria positiva e teoria normativa. A princípio, ele separou a sala em dois grupos e pediu para o Grupo 1 que pesquisasse e apresentasse sobre as características da teoria normativa e sua aplicação na pesquisa contábil. Da mesma forma, o Grupo 2 ficaria responsável pela teoria positiva. Na **Tabela 1**, pode-se encontrar o resultado das investigações dos grupos.

Grupo 1 – Teoria normativa	Grupo 2 – Teoria positiva	Campo reservado para a sua percepção
<p><i>Prescrição:</i> As pesquisas baseadas em teoria normativa procuram recomendar práticas contábeis que melhor se encaixem no entendimento e no contexto atual. Dessa maneira, a prescrição deve ser constante e revista, no esforço de alcançar a melhor representação dos eventos. Nesse sentido, o foco repousa em como a contabilidade deveria proceder para maximizar a utilidade informacional.</p>	<p><i>Explicação e predição:</i> As pesquisas com base em teoria positiva buscam explicar a prática contábil por meio de dados empíricos. Almeja-se, da mesma forma, predizer o comportamento dos resultados dessa prática e sua dependência com outros fatores influentes. Para tanto, existe forte conotação de utilização de métodos quantitativos para essa predição e explicação. Por essa abordagem, percebe-se que o escopo reside na explicação de como a contabilidade está procedendo e suas consequências futuras.</p>	
<p><i>Subjetividade:</i> A teoria normativa se preocupa em oferecer alternativas que direcionem a prática contábil. Ao tentar fazer isso, existe certo grau de subjetividade por parte de seu elaborador. Esses elaboradores podem ou não ser órgãos reguladores. Desse modo, possibilita o desenvolvimento de ideias criativas.</p>	<p><i>Objetividade:</i> A teoria positiva se restringe a analisar os dados empíricos. Dessa forma, não há a preocupação com a visão do pesquisador. Por isso, tem-se a impressão de que a imparcialidade é mais presente nesse tipo de abordagem do que na normativa.</p>	
<p><i>Normas:</i> A subjetividade no estabelecimento de normas contábeis acarreta objetividade para a prática. Para elucidar esse paradoxo, considere o exemplo seguinte: imagine que certo órgão regulador determine arbitrariamente que as propriedades para investimento com valor excedente a \$ 100.000,00 devem ser tratadas a valor justo, ou a custo se for igual ou abaixo desse valor. Em outras palavras, a teoria normativa é subjetiva na elaboração do direcionador (estabelecimento arbitrário do valor) e objetiva quanto à prática (as empresas estão cientes de qual tratamento utilizar caso o valor desses ativos seja maior ou menor).</p>	<p><i>Princípios:</i> A teoria positiva é elaborada a partir de pressupostos e princípios, mais do que de normas. O uso principiológico na elaboração de direcionadores que norteiam a prática ocasiona maior flexibilidade e reflexão do preparador da demonstração financeira sobre o tratamento contábil de um certo evento. Suponha que os preparadores das demonstrações tenham a faculdade de escolher entre custo ou valor justo para mensurar as propriedades para investimento da entidade, sem a fixação de um valor específico. Nesse exemplo, a contabilidade baseada em princípios dá margem para reflexão de tratamento utilizar de forma que melhor represente o patrimônio empresarial.</p>	

Parte 2

Além das características apresentadas pelos grupos, o professor julgou interessante que os alunos soubessem sobre o mundo da publicação científica e, para isso, chamou atenção para o tópico dicotômico que ele denominou “método *versus* finalidade”, em que explicou que atualmente estudos que se utilizam de métodos estatísticos (basicamente pesquisas positivas) têm maior poder de aprovação de publicação em periódicos científicos e, por isso, o método, muitas vezes, passou a ser mais enfatizado em detrimento da finalidade. Em virtude da aceitação de publicação de artigos positivos, pesquisadores e estudiosos optam por essa abordagem em vez de partir de um problema de pesquisa que não obrigatoriamente precise do uso de métodos quantitativos. De outro lado, a publicação, em termos de quantidade mais do que de qualidade, é fundamental para a carreira acadêmica, especialmente para professores vinculados a um programa de pós-graduação *stricto sensu*. Sendo assim, o professor pergunta à sala:

- a) “Qual a sua percepção sobre este tipo de escolha?”
- b) “O poder de aprovação deve ser fator único a ser considerado ao se desenvolver uma pesquisa?”. Justifique suas respostas.

Parte 3

Em seguida, o professor deu três exemplos de trabalhos⁷ sobre teoria positiva e teoria normativa para os alunos identificarem qual abordagem é utilizada com suas respectivas justificativas.

1ª) *Um estudo propõe uma nova forma de mensuração de ativos por meio dos valores futuros, sendo uma alternativa ao custo histórico, custo corrente e valor justo. Para testar essa proposta, um determinado grupo de empresas foi selecionado aleatoriamente da população com o objetivo de investigar a correlação entre o novo método de mensuração de ativos e o valor da empresa.*

2ª) *Uma tese de doutorado pretendeu elaborar um método de mensuração de ativos intangíveis. Para tanto, o autor analisou a literatura existente sobre o tema e, com base na*

⁷ Os exemplos de trabalhos são fictícios.

sua experiência e na observação da prática atual, formulou um modelo que pudesse atribuir valor a qualquer ativo intangível.

3ª) Um artigo buscou verificar os fatores que condicionam as empresas a adotarem voluntariamente as International Financial Reporting Standards (IFRS). Para isso, o autor se utilizou de métodos estatísticos (regressão logística) para observar quais e como os fatores impactam na adoção voluntária das normas.

<Cap. 3, Fig 1A– com legenda>

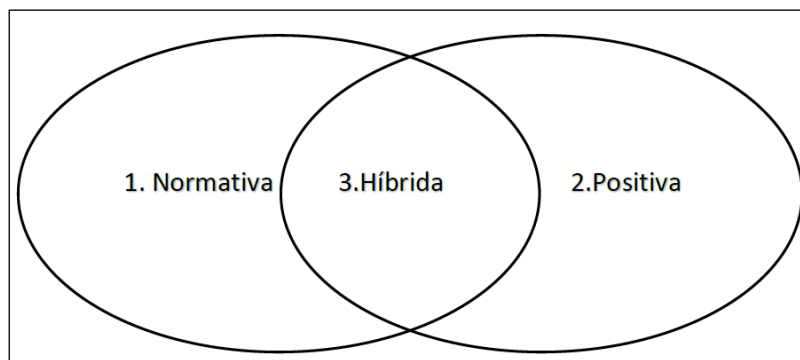


Figura 1 – Classificar em abordagem normativa, positiva e híbrida.

Características:

- (1) Utilização estrita da visão subjetiva do autor/pesquisador.
- (2) Baseada puramente em princípios.
- (2) Uso de métodos quantitativos (1 e 3 aceitáveis, justificando os fins).
- (2) Análise puramente restrita aos dados.
- (3) Descrição, prescrição, explicação e predição.
- (2) Explicação e predição (3 aceitável, justificando o uso de características positivas).
- (3) Baseada normativo-positivamente.
- (1) Prescrição (3 aceitável, justificando o uso de características prescritivas).
- (1) Baseada estritamente em normatização.
- (2) Potencial de publicação na atualidade.

Com base no estudo de caso e na leitura do capítulo, responda:

1. Qual a importância da pesquisa normativa para o atual contexto da contabilidade? Justifique.
2. O dilema positivo *versus* normativo em pesquisa contábil deveria existir? Há espaço para ambos os tipos de pesquisa?

3) Identifique os pontos principais do capítulo e os relacione com o seu aprendizado.

QUESTÕES DE MÚLTIPLA ESCOLHA

1. O texto apresenta diversas definições de teoria e, conforme exposto neste capítulo, é possível depreender que:

- a) De maneira geral, a teoria refere-se a uma definição abrangente aplicada ao estudo das ciências sociais e baseada em fatos.
- b) Refere-se a um conjunto de proposições relacionadas entre si e capazes de explicar por que e como um fenômeno ocorre.
- c) Consiste em um conjunto de princípios elaborados por equipe multidisciplinar capaz de prever e explicar eventos estudados em qualquer área do conhecimento.
- d) Não necessita ser submetida à prova.
- e) São generalizações bem desenvolvidas utilizadas somente para testar dados, resolver problemas e estabelecer relação entre as variáveis do estudo.

2. De acordo com Hendriksen e Breda (2014), a teoria da contabilidade apresenta um conjunto coerente de princípios lógicos que formam um quadro geral de referência, oferecendo melhor compreensão da prática existente, referencial conceitual para avaliação das práticas contábeis existentes e orientação para o desenvolvimento de novos procedimentos e práticas. Diante do exposto, assinale a alternativa INCORRETA referente à teoria da contabilidade:

- a) Pode ser considerada uma referência conceitual com o objetivo de orientar os profissionais de contabilidade no desempenho da prática contábil.
- b) Está associada à compreensão dos fenômenos sociais, econômicos e ao desenvolvimento da percepção crítica com o objetivo de debate e entendimento a fim de propiciar a transformação da sociedade.
- c) Oferece subsídios somente para contadores, investidores, administradores e estudantes.
- d) Possui características de explicação e predição, provendo condições para diversos usuários interpretarem a contabilidade além dos métodos.
- e) Apresenta diversos enfoques, como fiscal, legal, ético e econômico.

3. Com base no enfoque positivo e normativo da pesquisa em contabilidade, assinale a alternativa INCORRETA:

- a) A pesquisa positiva em contabilidade ampliou-se por volta da década de 1980 e se preocupa em explicar e prever o comportamento de variáveis, ressaltando sua capacidade de prover razões para a prática contábil observada.
- b) A economia já utilizava a terminologia de teoria positiva; desta forma, os autores Watts e Zimmerman (1986) mantiveram o termo, tornando-se teoria positiva em contabilidade.
- c) A pesquisa normativa prevaleceu por muitos anos fundamentando-se em conceitos, modelos e doutrinas.
- d) A teoria normativa se preocupa em prescrever soluções com base nos procedimentos e regulação, engloba as pesquisas essencialmente prescritivas, com o objetivo de indicar como deveria ser a prática contábil, e requer a aplicação de testes empíricos que validem a proximidade conceitual de normas e práticas contábeis com os conceitos econômicos.
- e) A junção entre a teoria positiva e a teoria normativa na área contábil poderia existir gerando conhecimento científico e incorporando a explicação, predição e prescrição da prática contábil com o objetivo de prestar informações confiáveis a seus usuários para a tomada de decisões.

4. Considerando que o conhecimento contábil sofre impacto de “eventos multidisciplinares”, por exemplo, a Revolução Industrial, as Guerras Mundiais e, mais recentemente, o avanço tecnológico, assinale a alternativa INCORRETA:

- a) Não é de se estranhar que as pesquisas na área contábil, por vezes, tenham características multidisciplinares, já que se desenvolvem a partir de eventos diversos.
- b) Os eventos trazem consigo novas oportunidades de pesquisa, ainda que estas não sejam a sua finalidade.
- c) As pesquisas contábeis não deveriam focar o estudo de tais tipos de eventos, dado que a relevância da contabilidade reside na própria contabilidade.
- d) Apesar de os eventos serem multidisciplinares, é possível trazê-los para dentro da discussão do campo contábil a fim de expandir o conhecimento da área.
- e) A análise desses eventos é fundamental para entender a relação da contabilidade com outras áreas do conhecimento.

5. Conforme Hendriksen e Breda (1999), o objetivo da contabilidade tem mudado ao longo do tempo, o qual, atualmente, é o de fornecer informações para a tomada de decisão, encorajando análises sob perspectivas predominantemente positivas. Com base nisso, pode-se inferir que:

- a) o caráter não estático do objetivo da contabilidade influencia, em grande parte, a forma e o conteúdo das pesquisas contábeis ao longo do tempo, afetando, também, a sua demanda.
- b) o espaço para pesquisas e teorias normativas diminui à medida que o objetivo da contabilidade sofre mudanças.
- c) a academia não segue o objetivo da contabilidade para produzir conhecimento, já que esse objetivo sofre mudanças constantes, sendo, portanto, de difícil acompanhamento.
- d) a produção de pesquisas contábeis positivas independe do objetivo da contabilidade e suas eventuais modificações, visto que sempre foram valorizadas no meio acadêmico.
- e) as mudanças do objetivo da contabilidade, ao longo do tempo, desmotivaram a produção de estudos de teor normativo, os quais não possuem a mesma relevância que as pesquisas positivas.

6. Com base na leitura do capítulo, qual é o principal ponto impeditivo para o desenvolvimento de uma teoria geral da contabilidade?

- a) A falta de uma justaposição entre a contabilidade financeira, contabilidade gerencial, auditoria, controladoria e outras subáreas da contabilidade.
- b) A amplitude da contabilidade e a existência de uma diversidade de interesses em torno da informação contábil advinda dos contextos cultural, econômico, social, ou outros.
- c) O foco das pesquisas contábeis sempre esteve voltado à contabilidade financeira, tornando difícil o processo de inclusão de outros temas dentro de uma teoria unificada.
- d) O desinteresse por parte da academia, tendo em vista os poucos esforços dedicados ao desenvolvimento de teorias.
- e) A distinção entre teoria normativa e positiva situada no contexto da contabilidade concorre para a inexistência de uma teoria contábil única.

7. Embora possa prejudicar o desenvolvimento de uma teoria geral da contabilidade, a segregação da contabilidade em subáreas:

- a) aumenta, necessária e exponencialmente, a qualidade da pesquisa contábil.
- b) contribui mais para as pesquisas baseadas em teorias e literaturas normativas.
- c) reduz a importância de uma perspectiva geral acerca do contexto da contabilidade.
- d) permite a observância e a análise dos fenômenos contábeis com maior detalhamento.

- e) não afeta os interesses da academia e a forma de fazer pesquisa em contabilidade.

8. A teoria institucional possui três enfoques e que podem ser observados na literatura contábil: (i) nova sociologia institucional (NIS – *New Institutional Sociology*); (ii) nova economia institucional (NIE – *New Institutional Economics*); e (iii) velha economia institucional (OIE – *Old Institutional Economics*). Sobre esses três enfoques, marque o item INCORRETO.

- a) A NIS versa que o ambiente institucional influencia o relacionamento das organizações com o mercado, suas crenças, normas e tradições.
- b) A OIE versa sobre o isomorfismo institucional que pode ser caracterizado em normativo, coercitivo e mimético.
- c) A teoria de custos de transação está inserida na NIE e traz o conceito de racionalidade limitada dos agentes.
- d) Para a OIE, em vez de priorizar o comportamento racional e maximizador dos indivíduos que tomam decisões, a instituição passa a ser o principal objeto de análise.
- e) A legitimidade, ou mesmo a teoria da legitimidade, é considerada um aspecto da teoria institucional.

9. A teoria contingencial, ou das contingências, versa que não há estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações. Dentre as características dessa teoria, marque o item CORRETO.

- a) O sistema mecânico é caracterizado por cargos amplamente definidos, poucas regras, informalidade, ambiguidade etc.
- b) O sistema orgânico é caracterizado por impessoalidade, hierarquia, sistemas objetivos de recompensa etc.
- c) Dois dos principais fatores contingenciais são o tamanho e a tecnologia.
- d) São fatores contingenciais a estrutura de capital, burocracia, estratégia e câmbio.
- e) Todos os itens anteriores estão corretos.

10. A teoria comportamental na contabilidade, também conhecida como *behavioral accounting* (contabilidade comportamental), é uma vertente que se utiliza da psicologia para explicar fenômenos da contabilidade. Uma das temáticas estudadas em *behavioral accounting* são as heurísticas e vieses. Sobre esse assunto, marque o item INCORRETO.

- a) A heurística da disponibilidade se refere à frequência com os quais avaliamos as chances de ocorrência de um evento pela facilidade com que se consegue lembrar das ocorrências de outros eventos.
- b) A heurística da ancoragem e ajustamento se refere àquela em que se avalia a chance de ocorrência de um evento pela colocação de uma base (âncora) e se faz então um ajuste.
- c) A heurística da representatividade se refere ao julgamento por estereótipo.
- d) Um dos vieses da heurística da representatividade é a capacidade de recuperação na qual os indivíduos são enviesados em suas avaliações da frequência de eventos, dependendo de como suas estruturas de memória afetam o processo de busca.
- e) Um dos vieses da heurística da ancoragem e ajustamento é o excesso de confiança no qual os indivíduos tendem a ser excessivamente confiantes quanto à infalibilidade de seus julgamentos ao responderem a perguntas de dificuldade variando de moderada a extrema.

QUESTÕES PARA REFLEXÃO

- Definições de teoria
 - O que é uma teoria?
 - O que é uma teoria contábil?
 - Para que serve, ou deveria servir, uma teoria contábil?
- O dilema positivo/normativo
 - Qual a principal diferença de uma teoria explicativa/descritiva (positiva) e uma teoria normativa?
 - Qual a relação e diferenças entre positivismo e teoria positiva?
 - Quais são os principais objetivos das teorias contábeis explicativas/descritivas (positivas)?
 - Quais são os principais objetivos das teorias contábeis normativas?
 - Qual a relação entre esses tipos de teoria? Qual delas é *a priori* dos fatos e qual é *a posteriori*?
- A pesquisa contábil
 - Como tem evoluído o conhecimento contábil à luz do desenvolvimento econômico da humanidade? Mais com base nas teorias positivas? Ou mais com base nas normativas?
 - A pesquisa contábil deve ser somente, ou substancialmente, positiva?
 - A pesquisa contábil deve ser somente, ou substancialmente, normativa?
 - Há como unir os aspectos positivos e normativos?
 - Como podem as teorias positivas auxiliar na geração de novas teorias normativas? Pode-se almejar gerar um círculo virtuoso positivo/normativo?
 - A academia contábil deve somente se ater a gerar descrições e/ou explicações dos efeitos da contabilidade no mundo? Ou a academia contábil deve também auxiliar na indicação dos caminhos de como a contabilidade deve ser feita?

- Há como eliminar o julgamento de valor (subjetivismo) nas teorias normativas? E nas positivas?
- Há como gerar teorias (positivas e normativas) que sirvam para a melhoria da prática?
- Teoria da contabilidade
 - Considerando que a contabilidade possui aspectos técnicos, impactos econômicos e influência na organização social, é possível uma ampla teoria geral da contabilidade?
 - Quais são as condições para uma teoria geral da contabilidade?
 - Podem existir diversas teorias da contabilidade, cada uma voltada a aspectos diferentes?
 - Explicações dos comportamentos das variáveis econômicas se baseiam em teorias?
 - A contabilidade financeira possui uma teoria independente de uma eventual teoria geral?
- Teoria da contabilidade financeira
 - Foco exclusivo da disciplina
 - Qual o seu principal objetivo?
 - Temos os FUNDAMENTOS de que precisamos?
 - Que contribuição a economia pode dar, num primeiro momento, para aprofundar o conhecimento sobre os FUNDAMENTOS contábeis?

REFERÊNCIAS ADICIONAIS PARA APROFUNDAMENTO⁸

BARTH, M. E. et al. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, n. 1-3, p. 77-104, 2001.

DIAS FILHO, J. M. Novos desenvolvimentos teóricos em contabilidade. *Revista Contabilidade – UFBA*, v. 2, n. 2, p. 2-3, 2008.

DUINDAM, S.; VERSTEGEN, B. Theory for accounting or accounting theory: an essay on the interaction between economics and accounting. *European Journal of Law and Economics*, v. 10, p. 125-138, 2000.

FARIAS, M. R. S.; FARIAS, K. T. R. O papel epistemológico da teoria e sua importância para o avanço da pesquisa científica em contabilidade. *Anais do Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo*, 2010.

FREZATTI, F. et al. Desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 20, n. 49, p. 6-24, 2009.

GIOIA, D. A.; PITRE, E. Multiparadigm perspectives on theory building. *The Academy of Management Review*, v. 15, n. 4, p. 584-602, 1990.

GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. Accounting theory and practice. 7th ed. Harlow: Prentice Hall, 2001.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. van. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLTHAUSEN, R. W.; WATTS, R. L. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting. *Journal of Accounting & Economics*, n. 31, p. 3-75, 2001.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da contabilidade: evolução e tendências. *Revista ANEFAC*, n. 157, p. 36-44, 2012.

_____ et al. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 8, n. 4, p. 274-285, 2011.

KABIR, M. H. Positive accounting theory and science. *Journal of CENTRUM Cathedra*, v. 3, n. 2, September 2010, 2011.

⁸ Uma dica para o entendimento do conceito de teoria é a busca dos verbetes “teoria”, “teoria positiva” e “teoria normativa” em dicionários de filosofia diversos e livros de teoria do conhecimento. O entendimento da diferença entre o que é teoria e o que é uma teoria dentro do conceito científico tradicional positivista é fundamental para esse tema.

KAPLAN, R. S. The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 11, n. 4/5, p. 429-452, 1986.

LOPES, A. B. et al. Sobre a necessidade de se estudar contabilidade e (e não ou) finanças. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 19, n. 47, p. 1-5, 2008.

MANICAS, P. Accounting as a human science. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n. 2-3, p. 147-161, April 1993.

MARTINS, E. Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? *Revista Contabilidade & Finanças*, n. 39, p. 3-6, 2005.

MARTINS, Eric Aversari. *Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica*. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MOST, K. S. *Accounting theory*. Columbus: Grid Publishing, 1977.

NASCIMENTO, A. R. D. et al. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. *Positive accounting theory*. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1986.

_____; _____. Positive accounting theory: a ten year perspective. *The Accounting Review*, v. 65, n. 1, p. 131-156, January 1990.

_____; _____. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, v. LIV, n. 2, p. 273-305, 1979.

WOLK, H. I. et al. *Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment*. 7th ed. Los Angeles: Sage, 2008.