



Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão
Preto
Universidade de São Paulo

Teoria da Contabilidade

Disciplina: Teoria da Contabilidade I
Profº. Drº. Amaury José Rezende

Agenda

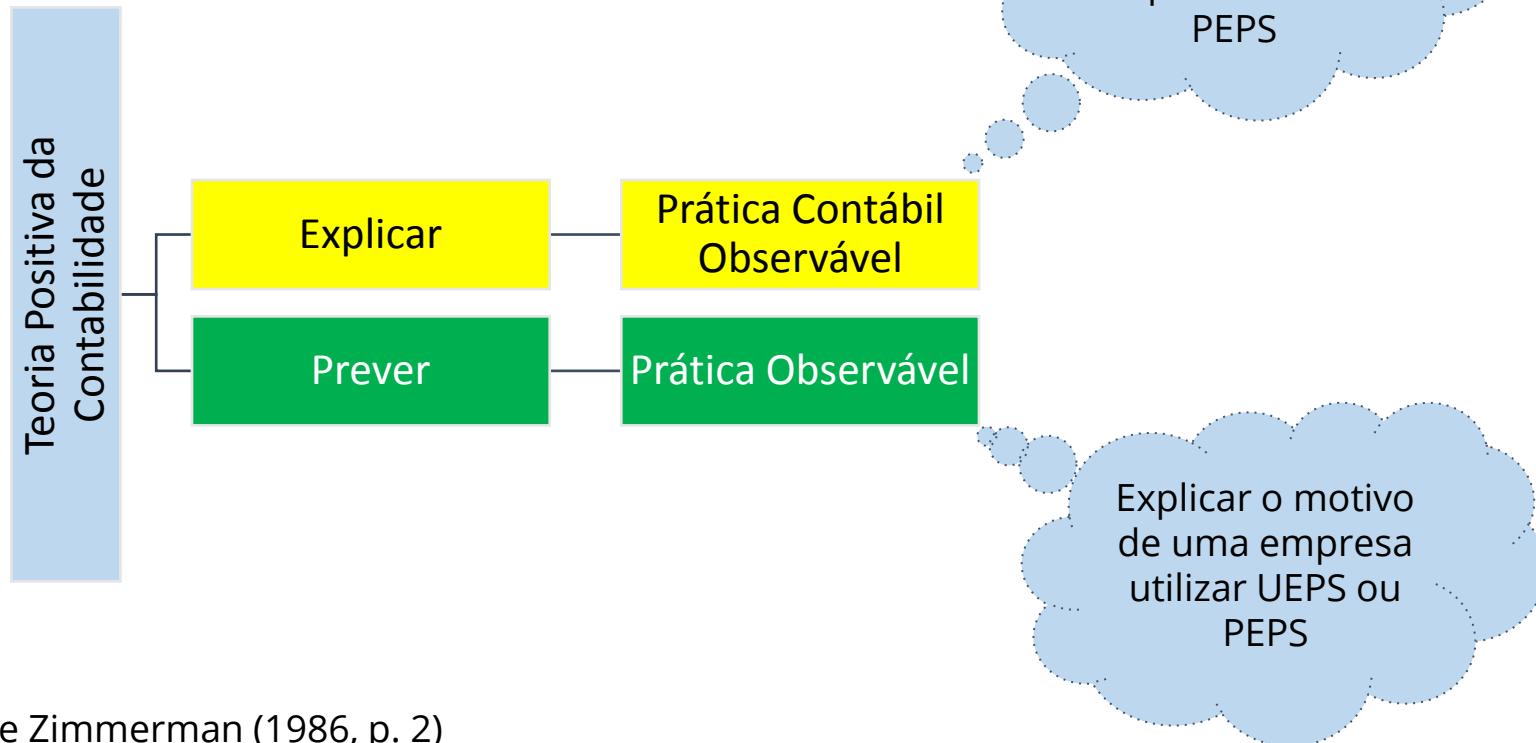
- Teoria da Contabilidade
- Evolução da Pesquisa em Contabilidade no Brasil
- Origens Filosóficas
- Positivismo x Normativismo
- Panorama atual das pesquisas na área
- Consequências econômicas
- Considerações Finais

Teoria da Contabilidade



- Teoria:
 - Conjunto de conhecimentos organizados que podem ser utilizados para explicar e prever a ocorrência de determinados fenômenos.
 - É construída por meio do estabelecimento de relações existentes entre os conceitos previamente definidos
- Teoria da Contabilidade:
 - Conjunto coerente de princípios hipotéticos e conceituais que formam um quadro geral de referência, dentro do qual se busca investigar a natureza da contabilidade (Hendriksen e Breda, 1999).

Teoria da Contabilidade



Watts e Zimmerman (1986, p. 2)

Teoria da Contabilidade

- Questões teóricas possuem implicações bastante práticas no estudo e aplicação da contabilidade e o modo pelo qual a teoria é aplicada pode ser relevante.
- A teoria da contabilidade depende, muitas vezes, de julgamentos profissionais feitos por pessoas envolvidas nos casos específicos (muitas questões resolvidas no nível local).
- Devem organismos oficiais estabelecerem diretrizes específicas ou deixar o julgamento para administradores? (Impossibilidade de previsão de todas as situações possíveis)

Enfoques à Teoria da Contabilidade

Fiscal:

- Preocupação em medir as bases para a tributação;
- Objetivos distintos da divulgação de dados financeiros;
- Não significa que não influenciou a contabilidade financeira (Ex: depreciação).



Legal:

- Lei muitas vezes não trata dos detalhes ou então possui julgamentos divergentes sobre o mesmo assunto (Ex: Caso Texaco e Pennzoil; discussões com Bancos sobre o que seria um inadimplemento.);
- Advogados e juízes podem ter interpretações diversas da mesma situação;
- Raramente é um fator decisivo.

Enfoques da Teoria da Contabilidade

Ético:

- Enfatiza os conceitos de justiça, verdade e equidade;
- Conceitos subjetivos;
- Incluído no referencial teórico do FASB.

Econômico:

- Macroeconômico: (além do ambiente da empresa);
- Microeconômico: (procura explicar o efeito de procedimentos alternativos de divulgação sobre indicadores e atividades econômicas no nível da empresa);
- Contabilidade Social Empresarial: (questões não abrangidas pela microeconomia contábil, questões que afetam a sociedade e são geradas pela empresa mas, geralmente não são divulgadas pela contabilidade).

Enfoques da Teoria da Contabilidade

Comportamental:

- Procura medir e avaliar os efeitos econômicos, psicológicos e sociológicos de procedimentos contábeis e mecanismos de divulgação alternativos);
- Relevância da informação transmitida a responsáveis pela tomada de decisões e no comportamento de indivíduos ou grupos diversos em consequência da apresentação de informações contábeis.

Estrutural:

- Se concentram na estrutura do próprio sistema contábil;
- Uso da analogia.

Enfoques da Teoria da Contabilidade

Perguntas a Fazer:

- Fiscal: Qual é a situação fiscal?
- Legal: O que a lei exige? Há regulamentação específica?
- Ético: O que é correto? Esta é uma apresentação “correta”?
- Econômico: Qual efeito sobre a economia? E sobre os acionistas? Estou permitindo a divulgação completa dos fatos (discussão)? Qual efeito sobre outros grupos de interesse?
- Comportamental: Por que a administração deseja esta escolha?
- Estrutural: Há regra específica para esta situação? Qual princípio contábil geralmente aceito? O que os outros que operam no setor estão fazendo?

Classificação das Teorias

Solução adequada não depende apenas do enfoque, mas também da forma de raciocínio utilizado:

Teoria como linguagem:

- Pragmática: estuda o efeito da linguagem (enfoque econômico e comportamental);
- Semântica: estuda o significado da linguagem
- Sintaxe: estuda a lógica ou gramática da linguagem (enfoque estrutural; muitos conceitos contábeis ainda não possuem conteúdo semântico).

Teoria como raciocínio:

- Raciocínio dedutivo: argumentos fluem de generalizações (postulados), a partir deles, os contadores esperam deduzir princípios contábeis que sirvam de base para aplicações concretas ou práticas. Aplicações e as regras práticas são deduzidas dos postulados. Risco: Falso um postulado, conclusões também serão.
- Raciocínio indutivo: princípios são obtidos por meio da melhor prática; conjunto de exemplos (ciências empíricas). Não significa que não precisam de postulados e conceitos. Vantagem: não ser um modelo limitado. Desvantagens: dificuldade de comparação.

***Quase todas teorias incluem elem. Indutivos e dedutivos.**

Abordagens da Pesquisa em Contabilidade

Teorias indutivas ou dedutivas podem ser descritivas (positivas) ou prescritivas (normativas).

Normativa:

- procura explicar o que deve ser, em lugar do que é;

Positiva:

- tem por finalidade fornecer subsídios para explicar e predizer determinados fenômenos;
- tornou-se um paradigma à partir da década de 80 em função dos trabalhos de Watts e Zimmerman, que procuraram acentuar o caráter explicativo dessa teoria;
- baseada em observações da realidade; princípio básico é testar hipóteses sobre determinados fenômenos;
- linguagem dos contratos; teoria alicerçada na Teoria do Agente e Hipótese do Mercado Eficiente.

Abordagens da Pesquisa em Contabilidade

Princípios em que se fundamenta a teoria positiva: perspectiva oportunística e da eficiência.

Perspectiva oportunística (premissa de que indivíduos agem com oportunismo):

- a) **Hipótese do Plano de incentivo:** administradores de empresas que recebem bônus ou remuneração variável usarão frequentemente métodos contábeis que aumentem o resultado do período.
- b) **Hipótese do grau de endividamento:** firmas que possuem grau de endividamento maiores estão mais sujeitas a usar métodos contábeis que aumentem o lucro.
- c) **Hipótese dos custos políticos:** grandes empresas usarão técnicas para reduzir os lucros mais frequentemente do que pequenas empresas, devido a atenção política (Ex: Bancos).



Abordagens da Pesquisa em Contabilidade

- Princípios em que se fundamenta a teoria positiva: perspectiva oportunística e da eficiência.
- **Perspectiva da Eficiência** (parte do pressuposto que as organizações dispõe de controles que lhes permite limitar atitudes importunistas e, assim, induzem gestores a escolher métodos contábeis que minimizam custos contratuais e que mais se afinam com padrão de eficiência).
 - a) procedimentos *ex ante* (ex: publicação de demonstrações ainda não exigidas);
 - b) Redução de custos contratuais . Jensen e Meckling (1976);

Abordagens da Pesquisa em Contabilidade

Evolução da Teoria Positiva

- Até 1960: Evolução do conhecimento contábil sob domínio da corrente normativa; não buscavam evidências empíricas e não realizavam teste de hipótese;
- Anos 60: introdução da metodologia positiva, forte influência dos estudos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) . Hipótese do mercado eficiente e Teoria do Agente (1976).
- 1986: metodologia positiva se consolida com os trabalhos de Watts e Zimmerman.

Metodologia Institucional e Social

- A busca do conhecimento das ferramentas utilizadas pelas organizações que estão diretamente ligadas ao meio em que ela opera.
- Baseia-se na ideia de que as aplicações contábeis e as características de seus mecanismos nem todas as vezes são definidas por forças objetivas e racionais.
- Para que as organizações recebam suporte e sejam percebidas como legítimas estas precisam articular-se em volta de regras e crenças institucionalizadas.

A construção de um Teoria da Contabilidade: Aspectos Históricos



Security Acts e o Normativismo

SECUTIRY ACT DE 1933:

Exige que as **informações relevantes** sejam divulgadas aos investidores e **proíbe a fraude**



SECUTIRY ACT DE 1934:

Criação da SEC

Os teóricos da contabilidade mostraram maior preocupação com recomendações, de como **deveria ser feito**, tornaram-se **mais normativos**

Ciclos ... Décadas

Anos 50



Desenvolvimento de teorias que foram base para a formalização e solidificação dos conceitos de: risco, retorno, otimização, precificação de ativos...

Anos 60



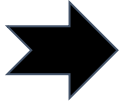
Contabilidade começa a incorporar as teorias desenvolvidas e aplicá-las, surgindo a necessidade de testá-las na prática sendo amparadas pelo desenvolvimento de técnicas econométricas e modelos que auxiliaram na verificação da teoria por meio da realidade

Anos 70



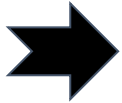
[...]

Anos 80



A pouca preocupação com a evidenciação empírica e o desenvolvimento das ciências econômicas e finanças tornaram o cenário propício para a absorção de novas abordagens e métodos, que resultaram no desenvolvimento de técnicas empíricas

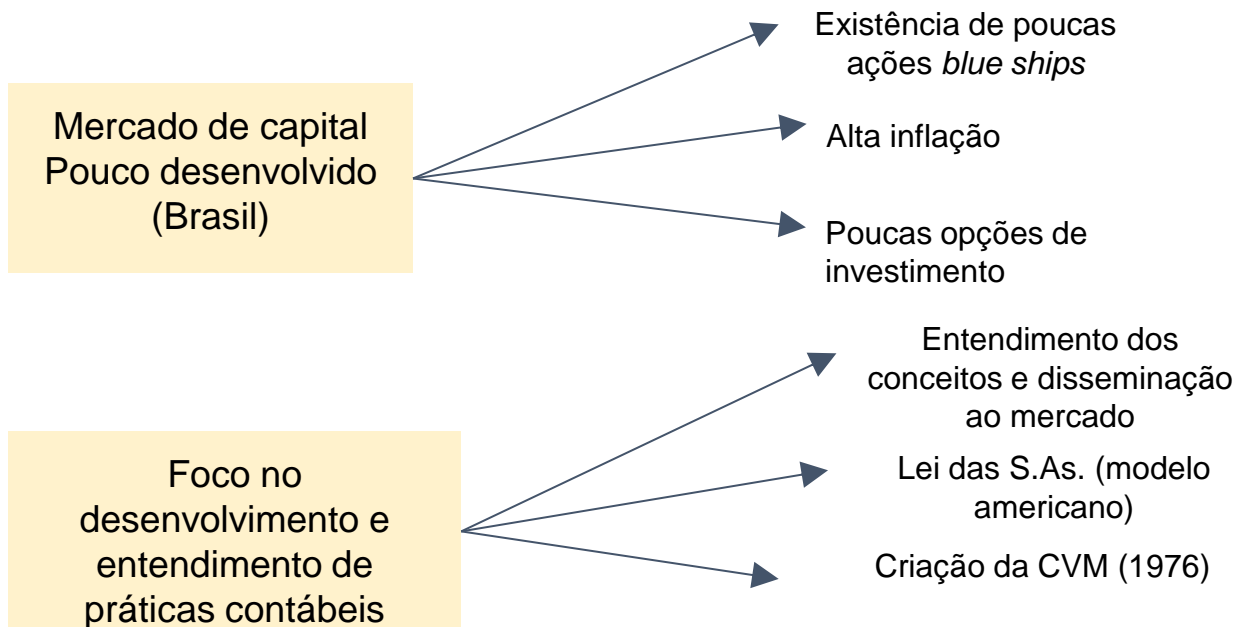
Anos 90



Desenvolvimento do CMB, CMI e GECON

Evolução da teoria contábil no Brasil

- A pesquisa contábil acentuou-se **normativa e pragmática** no contexto brasileiro (década de 70)
- Surgimento dos programas de mestrado na FEA-USP em 1970;



Evolução da teoria contábil no Brasil

“ A queda do normatismo pragmático se deu, de fato, por volta do final do século XX, porém, já em 1980 notava-se o surgimento de alguns problemas”
(MARTINS, 2012)

Brasil: Queda do normativismo

Exaustão dos assuntos tratados e enfraquecimento da pesquisa

- Dificuldade em realizar pesquisa normativa: **“não é apenas emissão de opinião sem preocupação com a justificativa”**
- Trabalhos *requeentados*, sem novas abordagens
- **Falta de demanda** sobre novos assuntos e **pessoas qualificadas** para discuti-los
- O mesmo cenário era visto tanto na pesquisa em contabilidade financeira quanto societária
- Não existiam periódicos científicos voltados para a publicação acadêmica- **“era publicado o que era considerado importante para a profissão (Boletim IOB)**
- Acesso a pesquisas internacionais era muito mais amplo- **Popularização da INTERNET**

Brasil: Queda do normativismo

“Em suma, o discurso normativo havia se esvaziado: ocorreu uma redução das demandas mais problemáticas da Lei das S.As, foi proibida a correção monetária (sem altas taxas de inflação) e o modelo GECON já havia sido amplamente estudado” (MARTINS, 2012)

Brasil: Ascensão do positivismo

Ampliação significativa das pesquisas no período de transição do século XX:

- Acesso à informação de pesquisas e periódicos internacionais com maior facilidade: **INTERNET;**
- **Mercado de capitais** brasileiro encontrava-se muito mais **desenvolvido;**
- Tempos de baixa inflação: investimentos internacionais no país e **mercado acionário em expansão;**
- As empresas já apresentavam **grandes evoluções em seus sistemas de gerenciamento** : ERPs, viabilizando a disponibilização de dados;
- Preocupação dos professores com o **aspecto metodológico** da pesquisa- inserção dos **métodos quantitativos;**

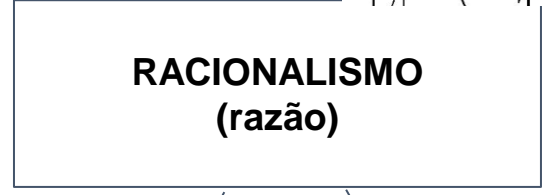
Brasil: Ascensão do positivismo

- Ampliação significativa das pesquisas no período de transição do século XX:
- A pontuação da CAPES aos programas de pós-graduação e o ambiente de pesquisa propício para o desenvolvimento de pesquisas com métodos quantitativos, impulsionou as pesquisas na área positivista.
- “A abordagem quantitativa aliada ao extremo objetivismo, a busca por leis gerais de comportamentos de variáveis e o forte uso de modelos matemáticos e ferramentas estatísticas PERMITIRAM a elaboração de pesquisas com base em receitas prontas” (MARTINS, 2012)

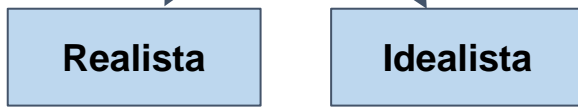
Origens filosóficas



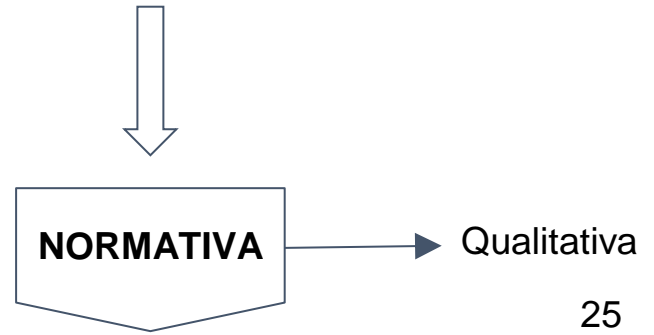
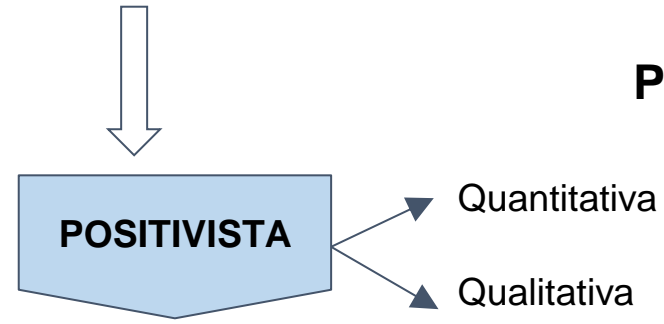
Formas de conhecimento



Ontologia



Pesquisas e métodos



Epistemologia: Racionalismo x Empirismo

Epistemologia



Definição: estudo da teoria do conhecimento referente à área científica

Racionalismo

Conhecimento por meio da razão

-Filósofos que construíram o pensamento: **Platão e Sócrates** (existência de um modelo ideal)

-**Modelo teórico**- sem necessidade de validação empírica/ teste dos dados



Empirismo

Conhecimento por meio das percepções/ observações

-Filósofo que construiu o pensamento: **Aristóteles**

-**Modelo teórico- empírico**: necessidade de validação da teoria com dados reais

Análise ontológica: Realismo x Idealismo



Ontologia → **Definição:** se refere ao estudo da própria existência

Realismo

Realidade externa existe
por si mesma

- Realidade independe da percepção que o sujeito/pesquisador tem dela
- Significado da realidade reside no objeto em si, e não no julgamento de valor de quem o observa

Idealismo

A realidade não existe fora
da mente das pessoas

- Realidade é mentalmente construída e depende da percepção que o sujeito tem dela
- O conhecimento é construído sem correspondência com a realidade

Metodologia de Pesquisa: Qualitativa x Quantitativa

PESQUISA QUALITATIVA:

Objetivo: **ENTENDER COMO** o fenômeno ocorre

Abordagem: **exploratória** (alta complexidade)

Justificativa/ **Motivação** para estudos na linha:

Limitação teórica sobre conhecimento de fenômeno emergente

Desenvolvimento de conceitos e relações

Desenvolvimento de teorias

Incrementar conceitos e relacionamentos em um quadro teórico já existente



Metodologia de Pesquisa: Qualitativa x Quantitativa

PESQUISA QUANTITATIVA:

Objetivo: **DETERMINAR** as relações de **CAUSA-EFEITO**, verificar **O QUE** ocorre na prática

Abordagem: **reducionista** (baixa complexidade)

Justificativa/Motivação para novos estudos na linha:

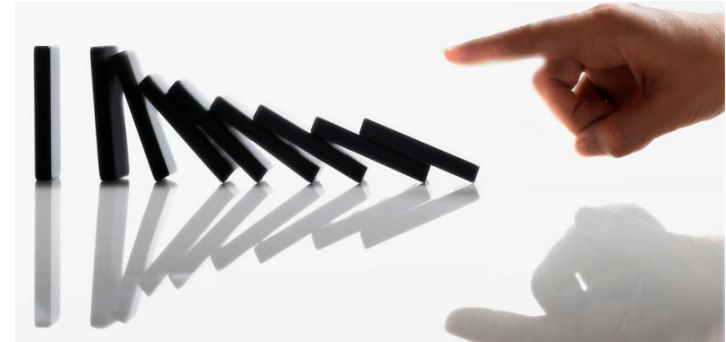
Surgimento de **novas variáveis** relevantes

Surgimento de **novas técnicas de inferência**

Estudo de **diferentes ambientes institucionais** decorrentes de novas variáveis;

Nova proxy (forma de mensurar variável)

Diferente **forma de causalidade**



NORMATIVISMO

- Baseado na lógica **dedutiva**
- Tem como objetivo a construção de teorias
- Caráter predominantemente **subjetivo**
- Foco de pesquisas **qualitativas**
- Caracterizada pelo **racionalismo realista**
- **Entender** determinado fenômeno contábil

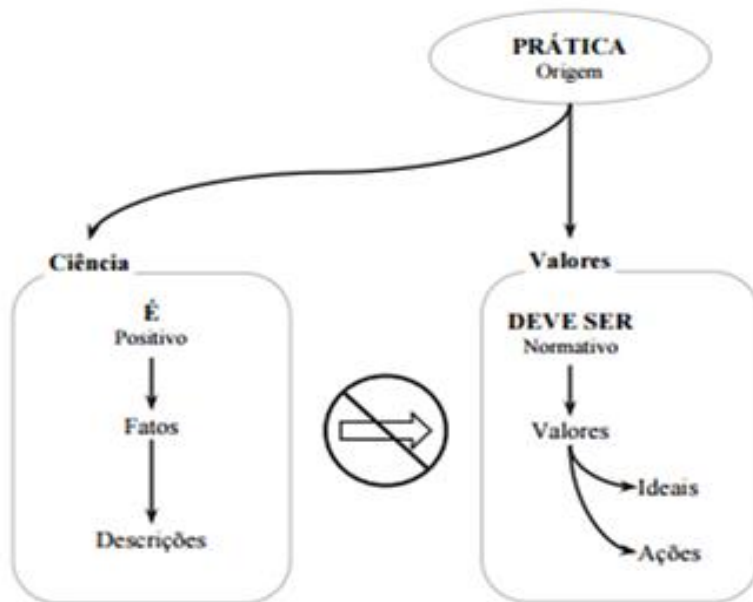


POSITIVISMO

- Baseado na lógica **indutiva**
- Necessita da **validação dos dados/hipóteses**
- Caráter predominantemente **objetivo**
- Foco de pesquisas **quantitativas** (mensuráveis)
- Caracterizada pelo **empirismo realista**
- Pesquisa conhecida como **Mainstream**

Definições: Teoria Positiva e Teoria Normativa

Figura 2 - O conceito de Weber sobre a dicotomia 'é/deve ser'



Weber afirma que essas duas esferas devem ser logicamente **diferentes** e mantidas **separadas**, cria-se, então uma, **Muralha da China** entre elas. A esfera **científica**, isenta de valores, é para explicar e descrever o que **É**, enquanto que as afirmações **normativas**, baseadas nos julgamentos, definem ideais e escolhem **valores** necessários segundo o ponto de vista **pessoal**, ou seja, **O QUE DEVE SER** (MARTINS, 2012).

Uma análise da teoria normativa

Segundo Iudícibus, Martins e Carvalho (2005):

“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”.



Uma análise da teoria normativa

- Surgimento desse tipo de análise se deu por meio de pesquisas realizadas por contadores (profissionais) que pertenciam à academia
- Utilizada para o desenvolvimento de práticas e normas contábeis- imposição de “como deveria ser feito”

Críticas à Teoria

- Pouca preocupação com os métodos e evidenciação empírica;
- Falta de preocupação com a operacionalidade das teorias;
- Conceitos amplamente genéricos

Uma análise da teoria positivista: Panorama histórico/conceitual

- Início das pesquisas positivas em contabilidade em decorrência do **desenvolvimento de teorias econômicas de mercado (final da década de 60)**;
- Desenvolvimento de teorias com base no **papel da informação para o mercado (usuários externos)**;
- Desenvolvimento de **modelos econométricos** que auxiliaram na formação de hipóteses, derivadas de teorias, com o intuito de **verificar como a realidade se relaciona com a teoria (empirismo)**;
- Pesquisa voltada para a prática contábil e validação de hipóteses (sem preocupação com a base teórica/conceitual)- **característica de pesquisa de origem norte-americana**
- ***“Pesquisava se um dado procedimento contábil impactava o mercado por meio de alterações no retorno/preço das ações”***
- Muitas pesquisas utilizam essa linha de raciocínio para analisar a reação do mercado frente a informações divulgadas para analisar a sua relevância, são chamadas de pesquisa de ***“value relevance***

Normativismo x Positivismo



A partir da década de 70, a pesquisa positivista tomou uma proporção muito maior do que a esperada, **distanciando-se** da normativa:

“O Positivismo virou símbolo de pesquisa científica em Contabilidade; o domínio da estatística e da matemática capazes de comprovar ou não hipóteses passou a ser tão importante (às vezes mais, infelizmente) quanto o conhecimento da Contabilidade propriamente dita”. (Martins, 2005)

Exemplo: Princípio do Conservadorismo

Visão normativa:

Reduzir a característica otimista do gestor



Visão positivista:

Forma de assimetria de informação

Tradições Positiva e Normativa na Contabilidade

| Teoria | Foco da Pesquisa | Método | Ação |
|------------------|--|--|----------|
| Normativa | Descrição contábil do ideal econômico que não é observável | Proximidade conceitual das normas contábeis com os conceitos econômicos sem validação empírica | Impor |
| Positiva | Reação do mercado, remuneração dos gestores, ambiente regulatório e outros | Poder da teoria de explicar e prever os eventos estudados. Desconsiderar outras questões (históricas, sociológicas e etc.) | Explicar |

Fonte: Adaptado de Lopes (2002, p.19)

Quadro 1: Diferenças entre as Tradições Normativa e Positiva

O *boom* do Positivismo



Fatores que contribuíram para a abordagem positivista na contabilidade:

- Teoria da Agência (JENSEN; MECKLING, 1976)
- Hipótese de Mercados Eficientes (BEAVER, 1968; FAMA, 1970)
- Informação Contábil e Mercado de Capitais (BALL; BROWN, 1968)
- Modelo de Precificação de Ativos Financeiros (SHAPE, 1964; LINTNER, 1965)

CARDOSO, R. L.; MARTINS, V. A. **Hipótese de mercado eficiente e modelo de precificação de ativos financeiros**. In: LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio. (Coords.) Teoria avançada da contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CUNHA, P. R.; SANTOS, V.; BEZERRA, F. A.; PINTO, V. M. Custos Políticos nas Instituições Financeiras face à resolução 3.518/07 do Bacen. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 7, n. 2, p. 94-107, 2010.

HEALY, P. M. The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. **Journal of Accounting and Economics**, 7, 85-107, 1985.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN-BREDA, M. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade Financeira – USP**, n. 38, p. 7-19, 2005.

JENSEN, M. C., MECKLING, W. H. **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**. Journal of Financial Economics, October, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade** – uma nova abordagem. São Paulo. Ed. Atlas. 2005

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 28, p. 7–28, 2002.

MARTINS, E. Normativismo e/ou Positivismo em Contabilidade: Qual o Futuro?. **R. Cont. Fin. – USP**, Editorial, São Paulo, n. 39, p. 3 – 6, Set./Dez. 2005

MARTINS, E. A. **Pesquisa contábil brasileira**: uma análise filosófica. 2012. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos ENANPADs de 1996 a 2006. **Revista de Administração de Empresas**, v. 49, n. 1, p. 62-73, 2009

RYAN, B., SCAPENS, R.W., THEOBALD, M. **Research Method and Methodology in Finance and Accounting**. Londres:Thompson. 2 ed. 2002.

SILVA, A. H. C; LOPES, A. B. Escolha de práticas contábeis no brasil: uma análise sob a ótica da hipótese dos covenants contratuais. In: **Congresso Anpcont**, 2009, São Paulo.

VIEIRA, S. P.; MENDES, A. G. S. T. Governança corporativa: uma análise de sua evolução e impactos no mercado de capitais brasileiro. **Organizações em Contexto**, v. 2, n.3, p. 48-67, 2006.

WATTS R.; ZIMMERMAN J. L. **Positive Accounting Theory**. USA. Prentice Hall. 1986

WHITTRED, G. The derived demand for consolidated financial reporting. **Journal of Accounting & Economics**, v. 9, n. 3, p. 259-286, 1987.