SINERGIA

REVISTA DO INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS (ICEAC)

ALÉM DE WATTS E ZIMMERMAN: A PRECURSÃO DA TEORIA POSITIVA DA CONTABILIDADE NOS ESTUDOS DE DUMARCHEY E A INFLUÊNCIA DOS AUTORES NA LITERATURA CONTÁBIL PERMANENTE NO BRASIL

MICHELE JOSIANE RUTZ BUCHWEITZ[*]
THAÍS APARECIDA PEREIRA[**]
ANA PAULA CAPUANO DA CRUZ[***]
MARCO AURÉLIO GOMES BARBOSA[****]

RESUMO

A teoria positiva da contabilidade busca trazer cientificidade à área. Como forma de promover a construção de conhecimento, a comunidade acadêmica apoia-se em literaturas que exibem diferentes enfoques e, no Brasil, recorre, frequentemente, ao uso de instrumentos quantitativos para o desenvolvimento de investigações. Nesse sentido, esta pesquisa buscou identificar o enfoque da teoria positiva na literatura permanente brasileira. Abarcando uma discussão sobre similaridades e contrapontos da teoria positiva da contabilidade de Dumarchey e Watts e Zimmerman, empregou-se a técnica de análise de conteúdo para exploração de seis livros nacionais. Os achados indicam a existência de particularidades da abordagem norte-americana, provenientes de Watts e Zimmerman (1986) e do francês Dumarchey (1943), havendo predominância do enfoque norte-americano. Os traços identificados subdividem-se em duas esferas: uma visão mercadológica, validando a qualidade da informação voltada ao mercado de capitais, por meio de testes de hipóteses, e um resgate histórico, que prima pelo entendimento da transformação da contabilidade como ciência, perpassando pelas diversas escolas do pensamento contábil, sem ignorar a corrente norte-americana.

Palavras-chave: Teoria Positiva da Contabilidade. Dumarchey.Watts e Zimmerman.

ABSTRACT

The positive theory of accounting seeks to bring scientificity to the area. As a way to promote the construction of knowledge, the academic community relies on literature that exhibits different approaches and, in Brazil, often uses quantitative tools for the development of research. In this sense, this research sought to identify the focus of positive theory in the Brazilian permanent literature. Covering a discussion of similarities and counterpoints of the positive accounting theory of Dumarchey and Watts and Zimmerman, the technique of content analysis was used for the exploration of six national books. The findings indicate the existence of particularities of the North American approach from Watts and Zimmerman (1986) and the French Dumarchey (1943), with a predominance of the North American approach. The identified traits are subdivided into two spheres: a market-oriented view, validating the quality of capital market information, through hypothesis testing, and a historical rescue that underlies the understanding of the transformation of accounting as a science, by the various schools of accounting, without ignoring the American trend.

Key-words: Positive Theory of Accounting. Dumarchey. Watts e Zimmerman.

Recebido em: 03-07-2018 Aceito em: 25-03-2019

1 INTRODUÇÃO

É sabido que, antes de se estruturar cientificamente, a Contabilidade possuía como essência a atuação profissional, uma vez que seu surgimento é marcado pela tentativa de solucionar as demandas da sociedade. Todavia, à medida que a rotina das organizações foi se tornando mais dinâmica, a Contabilidade transformou-se, gradativamente, de meras escriturações e demonstrações em um sistema de informação e avaliação, com o propósito de dar suporte informacional a usuários internos e externos (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005). A partir dessa nova perspectiva, por mais que a contabilidade tenha se

[*] Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG)
[**] Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG)
[***] Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP), Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professora Adjunta do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande (FURG)
[****] Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professor Adjunto do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande (FURG)

constituído como ciência, suas pesquisas não têm sido desenvolvidas com tanto empenho científico quanto é verificado em outros ramos do conhecimento (LOPES; MARTINS, 2007). Para os autores, o forte apelo profissional (empírico/prático) que a área possui é um dos fatores determinantes para que a Contabilidade exiba uma configuração mais técnica.

Em um contexto de forte caráter normativo, no qual eram evidenciadas metodologias tidas como ideais para mensuração das informações contábeis, identificou-se uma lacuna entre o que a prática e os procedimentos profissionais retratavam e o que o usuário necessitava usufruir de tais informações. Assim, através da percepção de que o mercado e seus usuários sofriam dessa escassez, surge a teoria positiva da contabilidade, para contestar a abordagem normativa vigente e introduzir aspectos relevantes da informação contábil (LOPES; MARTINS, 2007). A priori, Watts e Zimmerman (1986) utilizaram-se dos pressupostos da economia positiva de Friedman (1953), contextualizando a abordagem positivista sob uma estrutura conceitual com bases no positivismo matemático/estatístico, através do confronto ao normativismo existente à época. Enquanto isso, Dumarchey (1914) trouxe uma base subjetiva ao contexto da positividade contábil, a partir de estudos aprofundados em Comte (1973). O início da trajetória da Teoria Positiva Contábil é datado de meados do século XX. Nesse sentido, Carqueja (2007, p. 26) reitera que, desde que o livro "*Positive Accounting Theory*" de Watts e Zimmerman foi lançado, em 1986, o mesmo "passou a ser a referência desta abordagem, quer à pesquisa quer à teoria contabilística". Entretanto, um fato pouco aludido na literatura é que há muito se explanava sobre a abordagem em questão, comprovação disso é a obra do francês Dumarchey, denominada "*Théorie positive de la Comptabilité*", de 1914.

Lopes e Martins (2007, p. 1) aduzem que há um "império do paradigma positivo" inibindo pesquisadores a ampliarem seu foco de estudo nas ciências sociais. Não obstante, o paradigma positivo foi considerado como dominante (*mainstream*) no meio acadêmico em Contabilidade, sobretudo com a popularização da obra de Watts e Zimmerman (1986) (FREZATTI; NASCIMENTO; JUNQUEIRA, 2009; MARTINS, 2005; MENDONÇA NETO; RICCIO; SAKATA, 2009). Alinhado a esta percepção, este estudo tem como objetivo identificar se a literatura permanente brasileira foi influenciada pelas concepções da teoria positiva da contabilidade, mesmo antes do trabalho seminal de Watts e Zimmerman (1986). Assim, surge a seguinte questão de pesquisa: **qual o enfoque da teoria positiva nos livros nacionais de teoria da contabilidade?**

Os resultados obtidos neste estudo têm como intuito sustentar o pressuposto de que a comunidade acadêmica reproduz o arcabouço teórico de Watts e Zimmerman comumente aceito, visto que pesquisas científicas com o enfoque de Dumarchey não são facilmente evidenciadas. Acredita-se que esta pesquisa estimulará investigações sobre o assunto, contribuindo, assim, para a expansão do uso da obra do autor europeu.

Ademais, o artigo estrutura-se em cinco seções. Após esta, de caráter introdutório, a seção 2 consiste em um referencial teórico; a seção 3 apresenta os procedimentos metodológicos adotados; a seção 4 traz a análise dos dados obtidos; e, na seção 5, discorre-se sobre as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, é apresentado um contexto geral do positivismo, perpassando pela contabilidade positivista e pelos enfoques europeu e norte-americanos, culminando na abordagem das similaridades e contrapontos de ambos.

2.1 Positivismo: Um Panorama Geral

Na Era Medieval, a explicação do mundo era proveniente da teologia. Contestando esta concepção, surge o Iluminismo, conhecido como a Era da Razão. Assim, no período moderno, em torno do século XVIII e XIX, o cientificismo se sobrepõe à figura de Deus e o homem passa a ter domínio sobre a natureza. Em um contexto pós Revolução Francesa, no qual prevaleciam os princípios iluministas, nasceu Auguste Comte, na cidade de Montpellier, França, em 1798. Comte ingressou na Escola Politécnica de Paris em 1814, onde percebeu que algumas áreas – a Matemática, a Astronomia, a Física, a Química e a Biologia – já haviam alcançado o estágio de positividade. Tal circunstância alicerçou suas futuras concepções acerca do teor positivista na Sociologia (MORAES FILHO, 1989).

Diante da conjuntura em que viveu, de uma sociedade assolada por guerras, Comte percebeu ser necessária a reorganização da sociedade através da evolução intelectual do indivíduo. Para que esta reestruturação acontecesse, a primeira etapa era descobrir quais aspectos são responsáveis pela manutenção dos hábitos da sociedade (Estática social) e por aqueles que geram mudanças (Dinâmica social). Assim, Comte classifica esta ascensão do pensar humano em três estados: teológico ou fictício, metafísico ou abstrato, científico ou positivo. Sumariamente, o primeiro é tido como ponto de partida imprescindível da inteligência humana; o segundo como um artifício de passagem ao terceiro, sendo este fixo e definitivo, capaz de explicar o mundo através da ciência (COMTE, 1973).

A teologia, primeira fase da Lei dos três estados, foi marcada pela crença de que a explicação do mundo era esclarecida por uma divindade, limitando os questionamentos dos fenômenos naturais, dado que a vontade deste ser era passivamente aceita. Inversamente, na última fase, a científica (positiva), o homem passa a observar e explicar com maior discernimento a sua realidade; além disso, a previsibilidade científica deste estágio permite o desenvolvimento de teorias diversas. A fase da metafísica representa a linha tênue entre as outras duas, neste estágio, as explicações se afastavam da crença no sobrenatural, todavia, ainda não eram suficientes para garantir um cunho de cientificidade (COMTE, 1973).

Cumpre mencionar que o pioneirismo das ideias positivistas não pode ser atribuído exclusivamente a Comte, visto que a cientificidade, como mencionado, já havia sido alcançada em outras áreas do conhecimento (TRIVIÑOS, 2009). Todavia, é sabido que tal pensador despendeu muitos anos na investigação do tema, tendo desenvolvido as seguintes obras: i) Curso de filosofia positiva (1830/42), publicado em 6 tomos; ii) Discurso sobre o espírito positivo (1844) e; iii) Catecismo positivista (1852), entre outras. Em linhas gerais, o pensamento positivo está intimamente ligado ao abandono do abstrato em prol da realidade de caráter racional. Nessa visão, o único conhecimento válido é o científico, desta forma, o estudo *comteano* da sociedade foi realizado por meio da aplicação dos métodos das ciências naturais.

2.2 Contabilidade Positivista

Tem-se que a visão racional que vislumbra a compreensão do mundo social, adotada por Comte, influenciou estudos em múltiplas áreas. Destarte, esta seção tem o intuito de apresentar tais traços no que diz respeito à área contábil, à luz dos enfoques europeu e norte-americano, mais especificamente nas obras de Dumarchey (1943) e Watts e Zimmerman (1986), respectivamente.

2.2.1 Teoria Positiva da Contabilidade sob o Enfoque de Dumarchey

Jean Dumarchey nasceu em Saint Gilles, em 1874, mas foi em Portugal, por meio de suas obras traduzidas, onde teve maior espaço para expandir seus conhecimentos e aplicá-los (MORGADO, 2006). Autor do livro "*Théorie positive de la Comptabilité*", de 1914 (2ª edição lançada em 1933), Dumarchey é um dos precursores da Teoria Positiva da Contabilidade, desenvolvida a partir das contribuições da Teoria Econômica, Materialista e Patrimonialista, principalmente no que diz respeito à Dinâmica Patrimonial (DUMARCHEY, 1943).

Influenciado por Auguste Comte, o também francês Dumarchey percebeu que a Contabilidade se encontrava na fase metafísica. Fazendo alusão à Lei dos três estados *comteanos*, Dumarchey empregou esses mesmos estágios para propor cientificidade à prática contábil predominante até o momento. Assim, o cunho científico almejado ainda não havia sido estabelecido devido à incapacidade de seus predecessores economistas: J. -B. Say, Léon Say, Courcelle Seneuil e P. J. Proudhon (DUMARCHEY, 1943).

A fim de transpor esta fase empirista preeminente na Contabilidade, Dumarchey (1943, p. 2) se propôs a buscar e instituir "as bases positivas desta ciência". Inicialmente, o autor identificou que era necessária a fixação de uma unidade para medir a riqueza das pessoas; dessa forma, estabeleceu o conceito monetário como prisma da contabilidade, tendo esta como objeto apresentar aos interessados a fortuna que possuíssem, permitindo seu acompanhamento ao longo do tempo. Similar ao pensamento *comteano*, outro conceito proposto é da Estática, cujas relações de coexistência das contas e da Dinâmica destas se referem às relações de sucessão que surgem com o passar dos eventos. Ainda segundo o autor, o método das partidas dobradas foi criado com a intenção de submeter as contas a um controle, em que, simultaneamente, existe um valor debitado e outro creditado (reconhecidas como "partidas dobradas").

Para atribuir tal cientificidade, Dumarchey partiu da concepção de que os cálculos matemáticos e estatísticos estão na base da área contábil. Pode-se inferir, então, que as similaridades dessas ciências exatas induziram o autor a atribuir esse cunho também à Contabilidade. Corroborando com o exposto, Morgado (2006, p. 19) menciona que a abordagem a qual Dumarchey chamou de positiva teve como pilar "fórmulas e raciocínios matemáticos". Todavia, com a maturação de seus estudos, Dumarchey constatou que, mais do que a afinidade com a matemática e a estatística, a Contabilidade possuía também um caráter social e, até mesmo, filosófico, mais aproximado com a abordagem *comteana*.

A abordagem em voga foi construída a partir de uma base matemática somada aos conceitos de Valor, de Conta e de Balanço. Segundo Dumarchey (1943, p. 56), "o valor é a pedra angular da Contabilidade", esta definição está alicerçada em estudos provenientes dos economistas Adam Smith e J. -B. Say, os quais consideravam que o valor real das mercadorias pode ser medido pela quantidade de trabalho. A "conta" é a classe de unidade das contas, utilizada para definir a ciência das Contas: a Contabilidade. Assim, "Dumarchey define a Conta por aquilo que ela é, diversamente dos seus predecessores, que a definiam por aquilo que ela parecia ser" (MORGADO, 2006, p. 7). Por fim, o Balanço, formado pelo Ativo, Passivo e Situação Líquida, se encontra sob o prisma estático. Ademais, Morgado (2006, p.17) atribui a Dumarchey o posicionamento da Contabilidade como ciência, bem como a condução de sua evolução. De forma similar, é latente a percepção de que Dumarchey baseou-se nas reflexões *comteanas* para elevar a Contabilidade ao *status* de ciência.

2.2.2 Teoria Positiva da Contabilidade sob o Enfoque de Watts e Zimmerman

Os modernistas Watts e Zimmerman, também baseados nos pensamentos *comteanos*, mesmo que de maneira não explícita, são reconhecidos por estimular a compreensão do estado empírico-metafísico em que a ciência contábil se encontrava.

Inspirados pela economia positiva, Watts e Zimmerman difundiram e popularizaram a Teoria Positiva Contábil por meio da obra "*Positive Accounting Theory*" de 1986 e, posteriormente, pelo artigo "*Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*", publicado na *The Accounting Review*, em 1990. O escopo deste artigo foi em resposta às críticas metodológicas levantadas pela comunidade acadêmica a partir de seus trabalhos de 1978 e 1979, dentre as quais podem ser destacadas as que seguem: i) fraco suporte teórico da hipótese do tamanho e dos custos políticos (BALL; FOSTER, 1982); ii) o positivismo lógico é uma abordagem metodológica obsoleta (CHRISTENSON, 1983); e iii) apresentação desequilibrada de argumentos e evidências (WHITTINGTON, 1987). Apesar das apreciações de autores serem contrárias à concepção de uma teoria por parte de Watts e Zimmerman (1986), este estudo buscou incluir os desdobramentos da abordagem positiva na Ciência Contábil, sem se preocupar estritamente com a discussão sobre a existência da teoria positiva da contabilidade conceitualmente.

A teoria positiva surge como contraponto ao normativismo existente, o qual tinha uma abordagem prescritiva (Mayoral, 1998). A teoria positiva baseia-se na predição e explicação dos fenômenos contábeis, porque possui condições de prever fenômenos não observados e fornecer razões para a prática observada, dando suporte aos tomadores de decisões.

Uma vez que as organizações devem prestar contas de seus resultados, a qualidade da informação contábil torna-se uma variável de suma relevância nos estudos de Watts e Zimmerman. Lopes (2002) considera que a abordagem da informação (*information approach*), objeto da Contabilidade, fornece aos usuários e agentes econômicos elementos úteis ao processo de decisão. Esta abordagem da informação é influenciada pelos seguintes modelos da economia financeira (*financial economics*): i) Modelo de precificação de ativos financeiros (*Capital Asset Pricing Model,* CAPM) – define o retorno esperado de um ativo em função do seu risco e, ii) A hipótese dos mercados eficientes (*Eficient Market Hypothesis*, EMH) – hipótese na qual toda a informação disponível (dentro de três níveis: informação passada, pública e privada) está refletida nos preços (LOPES, 2002; LOPES; MARTINS, 2007).

Sendo assim, o enfoque positivo, apoiado nas observações da realidade, possui como princípio básico testar empiricamente hipóteses sobre eventos específicos. Dias Filho e Machado (2004, p. 19) esclarecem que tal "procedimento pode-se repetir por diversas vezes e, se necessário, a própria teoria receberá refinamentos para aumentar seu poder explicativo e preditivo". Alicerçados na perspectiva oportunística de que os agentes, ao tomarem decisões organizacionais, consideram seus interesses pessoais e visam maximizar seu bem-estar, Watts e Zimmerman (1986) formularam as hipóteses que levam os gestores a adotarem certas práticas contábeis em detrimento de outras. Outra perspectiva é a da eficiência com o fito de assegurar os limites das intenções oportunísticas. De acordo com os autores, as hipóteses são:

a) hipótese do plano de incentivo: quanto maior for o programa de bônus, mais inclinados os gestores estarão em manipular as informações contábeis, a fim de trazer ganhos futuros para o momento vigente;

b) hipótese do grau de endividamento: quanto maior o endividamento, mais inclinados os gestores estarão em manipular as informações contábeis, a fim de trazer ganhos futuros para o momento vigente;

c) hipótese do tamanho e dos custos políticos: quanto maior a empresa, mais visibilidade ela atrairá, dessa maneira, os gestores tendem a manipular as informações contábeis, a fim de postergar os lucros.

Por fim, face à correlação entre os termos "positivo" e "positivismo", Watts e Zimmerman (1990) elucidam que aquele rótulo foi adotado com o propósito de se diferenciar dos estudos normativos predominantes da época. A adoção do vocábulo "positivo" à pesquisa contábil acarretou algumas críticas de cunho epistemológico. Os autores salientam que o termo causou mais confusão do que esperavam; assim, a discussão que procuraram estimular acerca do uso normativo das práticas contábeis foi transferida ao debate quanto às questões filosóficas. A respeito dessa explanação, ratificam Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009, p. 16) que o positivismo voltado à contabilidade "não necessariamente coincide com a visão de positivismo sobre o enfoque epistemológico", entretanto há esta confusão. Os autores afirmam que Watts e Zimmerman(1986) consolidaram uma estrutura teórica, fundamentalmente no que tange à pesquisa da Contabilidade Financeira e Auditoria, reiterando a natureza matemática/estatística condizente à abordagem americana.

2.2.3 Similaridades e Contrapontos entre as Abordagens de Dumarchey e Watts e Zimmermann

Em um sentido lato, da mesma forma que Comte (1830-1942) percebeu a predominância do empirismo na sociedade à sua época e ambiciou a evolução ao positivismo, Dumarchey (1914) e Watts e Zimmerman (1986), julgaram necessário introduzir um cunho de cientificidade à pesquisa contábil. Considerando essas duas obras da área contábil, algumas similitudes que empenharam esforços para a

elaboração de uma teoria positiva da contabilidade podem ser destacadas. Nesse sentido, Dumarchey (1914) e Watts e Zimmerman (1986) utilizaram como base estudos provenientes da economia. Todavia, o primeiro autor deu continuidade aos achados obtidos por outros pesquisadores no que concerne ao estabelecimento da teoria contábil, enquanto que os autores americanos se apropriaram em bases econômicas e as utilizaram no universo da Contabilidade.

A abordagem proposta por Watts e Zimmerman (1986) baseia-se em Friedman (1953), ao retratarem a perspectiva positiva econômica, a qual possui o cunho matemático/econômico, que similarmente foi empregado ao enfoque americano preconizado no positivismo contábil.

Outro ponto a ser salientado diz respeito à singularidade na maneira de conduzir o estudo: o enfoque francês é voltado à solidificação de um arcabouço teórico; já o prisma americano possui uma vertente ligada à aplicação do método científico, por meio da introdução dos testes de hipóteses e finalidade de incorporar tal base aos estudos relacionados ao mercado de capitais bem como à auditoria, sendo esta uma proposta inusitada se comparada à Contabilidade tradicional da época.

Tendo em vista os aspectos abordados, cabe sinalizar que o desejo de "explicar" e "predizer" consiste em um "critério infalível de todas as ciências" (DUMARCHEY, 1943, p. 42). Desta maneira, percebe-se que os esforços de Watts e Zimmerman (1986) caminharam na mesma direção, a fim de conferir cientificidade à Contabilidade. Neste mesmo contexto, Burrel e Morgan (1979) utilizam a epistemologia para definir o termo "positivista", fazendo referência ao explicar e prever das ciências, abordando conceitos tradicionais das ciências naturais e as regularidades que a abordagem instiga através da falseabilidade dos testes de hipóteses. Nesse sentido, cumpre salientar que, do ponto de vista epistemológico, Dumarchey (1943) e Watts e Zimmerman (1986) trilharam caminhos muito diferentes para sustentar suas obras. O francês preocupou-se em explorar uma dimensão mais analítica, propondo o emprego de conceitos e uma dimensão social e filosófica para compreensão da Contabilidade, o que, para determinadas vertentes epistemológicas, pode afastar-se da possibilidade de refutação. De outra forma, Watts e Zimmerman (1986) investiram no desenvolvimento de testes empíricos como um recurso para promover o teste de hipóteses levantado em sua discussão.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para mapear o enfoque da teoria positiva da contabilidade na literatura permanente nacional, foram analisadas seis obras. Neste estudo, considerou-se literatura permanente o conjunto de obras publicadas na forma de livros sobre teoria da contabilidade. A perspectiva pesquisada diz respeito ao enfoque predominante no conteúdo analisado: enfoque europeu (Dumarchey) e enfoque americano (Watts e Zimmerman).

Esta pesquisa foi elaborada a partir de uma abordagem qualitativa. Para delinear aspectos do positivismo contábil, foram utilizadas como referências basilares as obras "Teoria Positiva da Contabilidade" (DUMARCHEY, 1943) e "*Positive Accounting Theory*" (WATTS; ZIMMERMAN, 1986), devido à utilização em larga escala da obra dos autores norte-americanos e o possível pioneirismo do autor francês acerca do tema. Para investigar quais traços a literatura contábil brasileira apresenta, realizou-se a análise da literatura permanente da área.

Entende-se que a importância de se recorrer à literatura permanente se dá em virtude da referência que materiais dessa natureza assumiram e, de alguma forma, ainda assumem na formação acadêmica de inúmeros estudantes, sobretudo de mestrado e doutorado. De forma complementar, o fato de os livros servirem como referência para a construção de artigos científicos, dissertações e teses, também justifica a escolha de tais materiais para o desenvolvimento da investigação, assim, tais concepções são reproduzidas na comunidade acadêmica. Na Tabela 1, constam informações detalhadas sobre as obras selecionadas.

TABELA 1 – Literatura Permanente Brasileira

Nome da Obra	Ano	Autor(es)	Capítulo(s)
Teoria Geral da Contabilidade – 1º vol.	1974	Viana, C. R.	Título Segundo – Capítulo IV – A contabilidade
Teoria da Contabilidade	1999	Lopes de Sá, A.	Capítulo 1 – Origem do conhecimento contábil
			Capítulo 2 – Evolução do pensamento contábil
			Capítulo 3 – Natureza do conhecimento contábil
			Capítulo 4 – Conhecimento contábil na atualidade
			Capítulo 5 – Objeto científico do conhecimento contábil
			Capítulo 13 – Teoria do valor
Teoria Avançada da Contabilidade	2004	Lopes, A. B; Iudícibus, S.	Capítulo 1 – Abordagens da pesquisa em contabilidade
			Capítulo 2 – Hipótese de mercado eficiente e modelo de precificação de ativos financeiros
			Capítulo 7 – O futuro da pesquisa em contabilidade
Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem	2007	Lopes, A. B.; Martins, E.	Capítulo 1 – Introdução à pesquisa e à investigação científica em contabilidade
			Capítulo 3 – Essência e forma no processo contábil
			Capítulo 4 – Relevância, objetividade e conservadorismo
			Capítulo 5 – A informação contábil em mercados financeiros
			Capítulo 8 – A estrutura conceitual básica da contabilidade nos EUA e no Brasil
Teoria da Contabilidade	2009	Iudícibus, S.	Unidade 1 – Objetivos, estrutura conceitual básica e evolução histórica da contabilidade
Estudando Teoria da Contabilidade	2009	Ribeiro Filho, J. F. Lopes, J; Pederneiras, M.	Unidade 1 – Uma visão teórico-reflexiva da teoria da contabilidade
			Unidade 2 – Origem e evolução histórica da contabilidade
			Unidade 4 – Conceito e objetivos da contabilidade

FONTE: dados da pesquisa

Ainda assim, cumpre salientar que o critério utilizado para a seleção do *corpus* de análise também considerou o quesito acessibilidade (livros do acervo pessoal dos autores e da biblioteca da universidade, disponíveis para consulta). Para a escolha dos capítulos, partiu-se do pressuposto de que os conceitos e fundamentos são basilares para a compreensão e direcionamento do enfoque dado pelos autores, ou seja, analisando tais seções dos livros tem-se a visão de como os autores instrumentalizam a contabilidade (teoria x prática).

Para tratamento e análise dos dados, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo e categorização temática, propostos por Bardin (1977). A partir das (des)semelhanças encontradas nas obras de Dumarchey (1943) e Watts e Zimmerman (1986) foram criadas as categorias de análise sugeridas por Bardin (1977), sendo estas utilizadas como estratégia para captar argumentos indicativos da aproximação da Contabilidade à cientificidade. A Tabela 2 exibe a categorização desenvolvida com base no quadro teórico de referência desta pesquisa.

TABELA 2 – Categorias de Análise

Categorias de Análise	
Gênese da contabilidade: explicita a essência da fundamentação dos estudos dos autores	**Conceitualização**: resulta da subjetividade e da generalização a partir de objetos peculiares. Para Saussure (2006), há uma dualidade entre significado e significante, que ocorre de maneira simultânea; em outras palavras, o significado/conceito formulado pode variar de acordo com o entendimento de cada autor. Neste artigo, foi considerada a pluralidade dos significados expressados pelos autores a respeito dos conceitos sobre contabilidade. De acordo com o entendimento inicial de Dumarchey (1943), a contabilidade era percebida através do prisma monetário, porém, com a evolução de seus estudos, identificou um cunho filosófico e social *comteano*. Similar à primeira linha de pensamento do francês, Watts e Zimmerman (1986) também reforçam esta natureza financeira.
	Objeto: tem como propósito analisar o escopo contábil que cada autor delimita em seu respectivo estudo. Enquanto que, para Dumarchey (1943), o valor é a essência da contabilidade, para Watts e Zimmerman (1986) a informação utilizada para a tomada de decisão é reconhecida como o cerne desta ciência.
	Influência: explicita quais estudos precedentes foram utilizados para o embasamento das concepções acerca da ciência contábil. Ambos foram influenciados por economistas, todavia, Dumarchey (1943) consolidou seu trabalho com base em Adam Smith e J. -B. Say, já Watts e Zimmerman (1986) apoiaram-se na economia positiva de Friedman (1953) e nos estudos financeiros de Ball e Brown (1968) e Beaver (1986).
	Embasamento metodológico: expõe a metodologia utilizada para a operacionalização das obras analisadas. Embora os autores franceses e americanos sejam consonantes com a neutralidade da observação da realidade, o delineamento percebido, na primeira onda (DUMARCHEY, 1943), é predominantemente teórico, ao passo que, na segunda onda (WATTS; ZIMMERMAN, 1986), o estudo é de ordem prática.
Evolução à cientificidade: abrange o processo de desenvolvimento da contabilidade como ciência	**Dinâmica x Estática**: compreende, respectivamente, a constante mudança e manutenção. Tais termos foram originalmente cunhados por Comte (1983) em relação aos hábitos sociais, e, posteriormente, adotados por Dumarchey (1943), no que tange à contabilidade das contas. Distintivamente, não existem evidências destes traços – dinâmica e estática – na obra de Watts e Zimmerman (1986).
	Explicar x Predizer: considerados como peculiares a todas as ciências, tais atos foram atribuídos, tanto por Dumarchey (1943) quanto por Watts e Zimmerman (1986), para a elevação da contabilidade ao status de ciência.
Nível da contabilidade: como a literatura evidencia a cientificidade contábil	**Estágio da contabilidade**: estabelecido por Dumarchey (1943) a partir de três fases: teologia, metafísica e positiva. Já Watts e Zimmerman (1986) fomentam a discussão dicotômica entre normativismo e positivismo contábil. Cumpre ressaltar que, mesmo que tenham aderido a trajetórias diferentes, Dumarchey (1943) bem como Watts e Zimmerman (1986) buscavam elevar a contabilidade ao patamar científico.
Finalidade da ciência: enfoque teórico e/ou empírico	**Arcabouço teórico**: enfoque adotado por Dumarchey (1943), uma vez que o autor delimitou seus estudos, a fim de estabelecer bases teóricas para a contabilidade.
	Arcabouço empírico: perspectiva empírica empregada por Watts e Zimmerman (1986), com o intuito de atender às demandas profissionais.

FONTE: desenvolvido pelos autores com base na seção 2

4 ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, faz-se uma breve descrição dos autores da literatura estudada. A seguir, apresenta-se o enfoque adotado por tais autores acerca da teoria positiva da contabilidade. Por fim, apresentam-se as possíveis justificativas para condução dos trabalhos com determinados enfoques em detrimento de outras abordagens. Com exceção de Cibilis Viana e Lopes de Sá, os demais doutores em Contabilidade cursaram o doutorado na Universidade de São Paulo. Os 5 autores que ainda atuam na docência estão em 4 instituições distintas, o que colabora para a disseminação de suas ideias em diferentes ambientes.

4.1 Traços da Teoria da Contabilidade na Literatura Permanente Brasileira

Um dos principais propósitos da Contabilidade é fornecer informações para a tomada de decisões. A partir da análise de conteúdo das obras de Viana (1974) e Sá (1999), verifica-se que há uma maior ênfase do resgate histórico, tanto no âmbito internacional quanto na evolução da área no Brasil. De forma similar, as mesmas características podem ser observadas em Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009). Assim, é

possível verificar que não se trata somente de diferença temporal, mas também do perfil dos autores em expor este tipo de contextualização histórica. Contrastando com essa perspectiva adotada, Iudícibus e Lopes (2004) e Lopes e Martins (2007) concentram seus esforços em nutrir/promover a discussão acerca da dicotômica entre o normativismo e positivismo, negligenciando a perspectiva histórica.

Os autores das obras estudadas apresentam distintas visões a respeito da teoria da contabilidade e seus desdobramentos. Viana (1974), com o objetivo de retratar aspectos multidisciplinares da teoria da contabilidade, explora as seguintes escolas: i) corrente aziendalista; ii) corrente controlista; iii) a contabilidade como ramo da economia aziendal; iv) a moderna escola alemã; v) a moderna escola italiana; vi) a corrente patrimonialista; vii) a corrente reditualista, e viii) a generalização da contabilidade. Ribeiro Filho *et al.*(2009) estimulam discussões sobre o papel da Contabilidade como Ciência Social, explorando as seguintes escolas: i) contista; ii) escola personalista; iii) escola neocontista ou controlista; iv) escola aziendalista; v) escola patrimonialista; vi) escola lombarda, e vii) escola americana.

Ludícibus e Lopes (2004) afirmam que seu trabalho faz "uma incursão por alguns dos principais tópicos de interesse da pesquisa em contabilidade" (p. 14), e estabelece algumas abordagens para discussão: i) metodologia positiva; ii) metodologia institucional e social; iii) método sociológico aplicado à contabilidade, e iv) método histórico. Lopes e Martins (2007) têm o intuito de retratar uma abordagem alternativa e discutem: i) teoria clássica (normativa); ii) teoria positiva; iii) *market-based research*. Em contraponto, Iudícibus (2009) não listou as principais correntes, mas deu um enfoque "dedutivo-normativo" ou, conforme o próprio autor, "analítico-dedutivo".

4.2 Desdobramentos da Teoria Positiva Contábil

Como a própria terminologia sugere, a Escola Patrimonialista tem como objeto o estudo do patrimônio. Vicenzo Masié apontado como um dos principais promotores desta corrente de pensamento. Tal escola pode ser observada sob dois ramos: i) estática patrimonial, situação do patrimônio em dada circunstância; ii) dinâmica patrimonial, estudo da progressão dos eventos patrimoniais (RIBEIRO FILHO *et al*., 2009; SÁ, 1999; VIANA, 1974). Neste contexto, cumpre salientar que Dumarchey, assim como Masi, "fez o estudo da estática e dinâmica contabilística" (VIANA, 1974, p. 89). Sob este fato, observou-se que, dentre as obras supracitadas, a única que, explicitamente, fez menção à dinâmica e à estática *comteana* foi a do francês Dumarchey.

A teoria Masiana e a teoria positiva da contabilidade, definida por Dumarchey (1943), convergem, para as práticas de explicar e de predizer, necessárias à edificação da contabilidade como ciência. Segundo Sá (1999), essas ações são indispensáveis para a construção de teorias através da averiguação da verdade. Corroborando com o exposto, para Ribeiro Filho *et al.* (2009), a contabilidade busca se firmar como ciência por meio da compreensão e explicação dos fenômenos que circundam a atmosfera organizacional. Lopes e Iudícibus (2004) e Lopes e Martins (2007), por sua vez, adotam a conceituação sobre explicar e predizer estritamente apregoada por Watts e Zimmerman (1986), visto que, para tais autores brasileiros, esses termos foram cunhados a partir do enfoque norte-americano.

Lopes e Iudícibus (2004) e Lopes e Martins (2007) disseminam amplamente as hipóteses de Watts e Zimmerman (1986), sob a perspectiva oportunística e da eficiência, dando maior ênfase à primeira concepção. Tem-se que tal enfoque da abordagem positiva está fundamentado na observação da realidade, bem como na aplicação de testes de hipóteses, os quais imprimem uma natureza quantitativa aos estudos. Assim como Watts e Zimmerman não aludiram à orientação positivista *comteana* em sua obra, os autores brasileiros igualmente não traçaram este paralelo. Todavia, este mesmo aspecto pode ser notado através da adoção do prisma norte-americano, que desconsidera a opção de análise dos fenômenos com enfoque interpretativista. Em relação ao ferramental cético utilizado na abordagem positivista para a verificação e explicação racional da realidade, Ribeiro Filho *et al.* (2009) ponderam que a neutralidade do pesquisador não está garantida pelo uso de modelos contabilométricos e testes de hipóteses.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa foi desenvolvida com a finalidade de identificar o enfoque da teoria positiva da contabilidade na literatura permanente nacional. Para tanto, utilizaram-se, como arcabouço teórico, as obras de Dumarchey (1943) e Watts e Zimmerman (1986), com o fito de apresentar dois diferentes vieses (europeu e norte-americano) para o mesmo tema. Para tanto, analisou-se o conteúdo da literatura permanente brasileira, para que se pudesse identificar a presença de traços dessas obras basilares.

Os traços identificados subdividem-se em, pelo menos, duas esferas. Uma delas, adotada por Iudícibus (2009), Lopes e Iudícibus (2004), e Lopes e Martins (2007), consiste em uma visão mais mercadológica, validando a qualidade da informação voltada aos mercados de capitais e às bolsas de valores, por meio de testes de hipóteses propostos, sobretudo, por Watts e Zimmerman (1986). Na segunda, explorada por Sá

(1999), Ribeiro Filho *et al.* (2009), e Viana (1974), prevalece um resgate histórico, desde os primórdios contábeis europeus, para um entendimento da transformação da contabilidade como ciência, perpassando pelas diversas escolas do pensamento contábil, sem ignorar totalmente a corrente norte-americana.

Os achados sugerem que há uma crítica velada de Ribeiro Filho *et al.* (2009) no que tange ao rigor metodológico positivista; segundo os autores, este procedimento por si só não atribui o caráter racional e a neutralidade demandados por tal abordagem. Já para Iudícibus (2009), a adaptação da escola italiana para o contexto brasileiro não surtiu efeito benéfico, pelo contrário, apresentou problemas desde sua concepção.

Quanto à representatividade dos autores que serviram de sustentação para este estudo, tem-se que Dumarchey foi retratado como um dos seguidores da escola patrimonialista de Masi; algumas obras foram alicerçadas sob a égide de Watts e Zimmerman. Em relação à Comte, nenhuma obra nacional cita o filósofo explicitamente, porém, características latentes de seu pensamento puderam ser observadas em grande parte das obras.

Foi realizada uma comparação entre ambos, pode-se, por meio da comparação de Dumarchey e Watts e Zimmerman, para mostrar o ponto de vista epistemológico comum a ambos – o qual, na verdade, não vai além da mera comprovação por números das evidências encontradas (positivação).

Por fim, cabe mencionar que, tanto Dumarchey (1943) quanto Watts e Zimmerman (1986), contribuíram com o desenvolvimento da Contabilidade como ciência, cada um a seu tempo. Cabe à comunidade acadêmica ampliar os horizontes do campo teórico, para além de Watts e Zimmerman, sem negligenciar obras precursoras e desenvolvidas depois da publicação de "*Positive Accounting Theory*", também importantes à área contábil. Nessa tentativa, é prudente ter em mente que, conforme destacado nesse estudo, a literatura exibe seus enfoques. Naturalmente, os achados desta investigação estão delimitados pelas escolhas realizadas no que tange às obras e aos capítulos analisados. Independentemente dessa limitação, é fundamental que os pesquisadores tenham consciência dos desdobramentos que os enfoques podem acarretar ao processo de construção do conhecimento.

REFERÊNCIAS

BURREL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organizational analysis**. Aldershot, Gower, 2006.

CARQUEJA, H. O. Teoria da Contabilidade: uma interpretação. **Tékhne-Revista de Estudos Politécnicos**, v. 4, n. 7, p. 7-40, 2007.

COMTE, A. **Curso de filosofia positiva**; Discurso preliminar sobre o conjunto do positivismo. 5. ed. São Paulo: Nova cultural, 1973.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. B. Abordagens da pesquisa em contabilidade (Capítulo 15-69). In: S. Iudícibus & A. B. Lopes. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

DUMARCHEY, J. **Teoria Positiva da Contabilidade**. Porto: Revista de Cont. e Comércio, 1943.

FRIEDMAN, M. **Essays in positive economics**. University of Chicago Press, 1953.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.16, n. 38, p. 7-19, 2005.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem mono paradigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 49, p. 6-24, 2009.

LOPES, A. B. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. Introdução à pesquisa e a investigação científica em contabilidade (Capítulo 1, p. 1-27). In: A. B. Lopes; E. Martins. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, E. Normativismo e/ou Positivismo em Contabilidade: Qual o Futuro? [Editorial]. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 39, p. 3-6, 2005.

MAYORAL, J. Un recorrido por La contabilidad Positiva. **Revista Española de Financiacion Y Contabilidad**, v. 27, n. 95, p. 427-467, 1998.

MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos ENANPADS de 1996 a 2005. **Revista de Administração de Empresas**, v. 49, n. 1, p. 62-73, 2009.

MORAES FILHO, E. **Comte, Coleção grandes cientistas sociais**, São Paulo: Ática, 1989.

MORGADO, C. A. F. **Jean Dumarchey** – um discurso néocontista. In: Prêmio da História da Contabilidade. 11 ed. Lisboa: Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade, 2006.

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

SÁ, A. L. **Teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SAUSSURE, F. **Curso de linguística geral**. 27. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

TRIVIÑOS, A. N. S. ***Introdução à pesquisa em ciências sociais***: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2009.

VIANA, C. R. **Teoria geral da contabilidade**. v. 1, 6.ed. Porto Alegre: Sulina, 1974.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive Accounting Theory**, Upper Saddle River, Prentice Hall, 1986.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive accounting theory: a ten year perspective. **The Accounting Review**, v. 65, n. 1, p. 131-156, 1990.