

Utilização das abordagens positiva e normativa nas pesquisas em contabilidade

Giseli Spessatto (FURB) - difratelli@gegnet.com.br

Francisco A. Bezerra (FURB) - fbezerra@furb.br

Resumo:

O presente trabalho verifica a utilização da abordagem positiva e normativa no desenvolvimento da pesquisa contábil nas dissertações dos Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) stricto sensu, disponíveis em meio eletrônico, da Universidade de São Paulo (USP), Universidade de Brasília (UNB) e da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB), além de classificá-las quanto à linha de pesquisa em que estão inseridas. O estudo discorre sobre as abordagens científicas da contabilidade, a positiva e a normativa. Com base nesta fundamentação teórica, estabelece-se o critério de análise que permite identificar as abordagens utilizadas pelos pesquisadores em suas respectivas pesquisas, enquadra-se esta pesquisa como descritiva, realizada por intermédio da leitura de 450 resumos de dissertações, analisando-os sob o aspecto qualitativo. Os resultados obtidos revelam uma predominância da pesquisa com abordagem positiva e da linha de pesquisa em contabilidade de custos no Brasil para o período que compreende os anos de 1998 a 2007.

Palavras-chave: Pesquisa positiva. Pesquisa normativa. Contabilidade.

Área temática: Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos

Utilização das abordagens positiva e normativa nas pesquisas em contabilidade

Resumo

O presente trabalho verifica a utilização da abordagem positiva e normativa no desenvolvimento da pesquisa contábil nas dissertações dos Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) *stricto sensu*, disponíveis em meio eletrônico, da Universidade de São Paulo (USP), Universidade de Brasília (UNB) e da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB), além de classificá-las quanto à linha de pesquisa em que estão inseridas. O estudo discorre sobre as abordagens científicas da contabilidade, a positiva e a normativa. Com base nesta fundamentação teórica, estabelece-se o critério de análise que permite identificar as abordagens utilizadas pelos pesquisadores em suas respectivas pesquisas, enquadra-se esta pesquisa como descritiva, realizada por intermédio da leitura de 450 resumos de dissertações, analisando-os sob o aspecto qualitativo. Os resultados obtidos revelam uma predominância da pesquisa com abordagem positiva e da linha de pesquisa em contabilidade de custos no Brasil para o período que compreende os anos de 1998 a 2007.

Palavras-chave: Pesquisa positiva. Pesquisa normativa. Contabilidade.

Área Temática: Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos.

1 Introdução

A contabilidade destina-se a prestar informações confiáveis a seus usuários internos e externos, auxiliando na tomada de decisões. Conforme observado por Theóphilo (1998), os usuários da contabilidade tendem a tornarem-se cada vez mais exigentes quanto à amplitude e a qualidade das informações a eles fornecidas, constituindo-se assim, como fator fundamental a intensificação da pesquisa científica para que a Contabilidade mantenha-se útil e ajustada a tais necessidades.

Lopes e Martins (2005) explicitam que a contabilidade deve preocupar-se com o entendimento amplo da sociedade em que está inserida, entendendo dessa forma também as necessidades de seus usuários e para que estas necessidades sejam satisfeitas. Desta forma, a pesquisa contábil não pode ser considerada de forma independente do ambiente social no qual está inserida.

Lopes e Lima (2001) enfatizam que o corpo teórico da contabilidade vem sofrendo influência de outras disciplinas, além da influência da própria realidade empresarial a qual busca retratar. Dessa forma, o arcabouço conceitual da contabilidade, abriu espaço, principalmente a partir da década de 60, para uma nova forma de abordagem de se fazer pesquisas. Essa nova abordagem, denominada de positiva, surgiu com a intenção de explicar ou prescrever os fenômenos contábeis.

Um trabalho de expressão significativa na teoria positiva foi o desenvolvido por Beaver (1968), no qual relacionou o comportamento do preço das ações e seu volume de negociação nas semanas que antecederam a publicação das demonstrações contábeis. No Brasil, um dos trabalhos pioneiros foi o produzido por Lopes (2002), relacionando as demonstrações contábeis e o mercado de capitais.

Sobre a abordagem positiva Carqueja (2007), comenta que parte significativa dos artigos publicados nos últimos anos, tanto na *The Accounting Review*, quanto na *European*

Accounting Review, enquadram-se no mesmo paradigma de estudo e, considerada a relevância destas revistas, pode-se considerar que corresponde a corrente predominante em 2007. Martins (2005) também afirma que a revista mais respeitada em pesquisa contábil do mundo, a *The Accounting Review*, que no início da década de 60 publicava poucos trabalhos de natureza empírica, hoje não tem mais lugar para outro tipo de trabalho que não seja de natureza positivista. No Brasil pesquisas revelam uma tendência de seguir essa mesma direção, Mendonça Neto, Ricio e Sakata (2006); Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2007).

Alguns estudos foram desenvolvidos recentemente no Brasil com o objetivo de identificar a predominância das abordagens utilizadas nos trabalhos científicos em contabilidade. Destes, pode-se citar o desenvolvido por Mendonça Neto, Ricio e Sakata (2006), no qual analisaram a evolução temporal da produção de pesquisa científica em contabilidade no Brasil e a adoção das abordagens normativa e positiva como paradigmas de pesquisa, este estudo foi realizado sobre os trabalhos publicados nos Encontros Anuais da Associação Nacional de Programas de Pós Graduação em Administração – ENANPAD, no período de 1981 a 2005, como um dos resultados, constataram uma predominância crescente da abordagem positiva.

Outro trabalho realizado com objetivo semelhante foi o de Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2007), no qual analisaram a influência da abordagem positiva sobre a produção científica dos Programas de Pós-Graduação *stricto sensu* de Contabilidade no Brasil, no período de 2002 a 2005, os resultados revelaram um crescimento inegável da pesquisa com abordagem positiva no período em questão.

Em virtude disto, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: *Qual a abordagem mais utilizada pelos pesquisadores dos programas de pós-graduação em ciências contábeis no desenvolvimento de suas dissertações?*

Assim este trabalho tem o objetivo de verificar a utilização da abordagem positiva e normativa no desenvolvimento da pesquisa contábil nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) *stricto sensu*, disponíveis em meio eletrônico, da Universidade de São Paulo (USP), Universidade de Brasília (UNB) e da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB) e ainda, classificá-las quanto à linha de pesquisa em que estão inseridas. O estudo é relevante pelo fato de que grande parte da produção científica brasileira, conforme observado por Silva, Oliveira e Ribeiro Filho (2005), é fruto de trabalhos realizados em cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*. Novos conhecimentos garantem o ajustamento a novas realidades.

Este artigo se fundamenta nos resultados obtidos em uma pesquisa descritiva documental e divide-se da seguinte forma, no referencial teórico faz-se uma reflexão inicial a respeito da condição de ciência da contabilidade, após a definição da contabilidade como ciência, conceituam-se as abordagens normativa e positiva e os motivos que levaram a uma separação entre ambas, em seguida comenta-se sobre a metodologia adotada para a realização do trabalho, análise dos dados da pesquisa e das conclusões obtidas.

2 Classificação da contabilidade como ciência

Schmidt (1998, p. 4), conceitua técnica como a representação de um processo ordenado. “Em sua acepção original significa toda a realização de coisas sensorialmente perceptíveis ao serviço de uma necessidade ou de uma idéia”. Indica o formal, as regras comunicáveis da dita realização. Diante da definição de que técnica indica o formal, o como fazer constata-se que a contabilidade possui uma técnica intrínseca que faz parte de seu processamento.

Para Trujillo Ferrari (1974, p. 8 apud MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 80), “a ciência

é todo um conjunto de atitudes e atividades racionais, dirigidas ao sistemático conhecimento com o objeto limitado, capaz de ser submetido a verificação”. Dessa forma pode-se entender que a contabilidade constitui-se de atitudes e atividades racionais que devem ser sistematizadas resultando em um conhecimento que possa ser submetido à verificação.

Longaray e Beuren (2006) adotam como conceitos de ciência a visão de Goode e Hatt (1981) afirmando que é a acumulação de conceitos sistemáticos e de Fachin (2002, p.15), “a ciência é constituída pela observação sistemática dos fatos. Por meio da análise e experimentação, extrai resultados que passam a ser validados universalmente”.

De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p. 2), “as propostas de classificação formuladas para as ciências baseiam-se em critérios como ordem de complexidade e conteúdo”. Os autores também enfatizam que na visão de Bunge (1983) as ciências podem ser divididas em dois grupos: formais e factuais de acordo com seu conteúdo.

As ciências formais estudam os objetivos abstratos cujos argumentos e teoremas dispensam testes para experimentação, compreendem apenas a Lógica e a Matemática. Os demais campos do conhecimento são denominados de factuais, também conhecidas como experimentais ou empíricas, estudam objetos concretos e testam experimentalmente suas hipóteses. A ciência factual pode ser dividida ainda em naturais e sociais (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

As ciências sociais, conforme Schmidt (1998, p. 9), podem ser entendidas como as que estudam a “estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e desenvolvimento. O seu domínio próprio é a investigação da vida dos homens, dos fenômenos e das relações sociais, no seu processo de desenvolvimento histórico e no seu estado presente”.

Em seu trabalho Schmidt (1998), define a Contabilidade como uma ciência factual social. Atribui a natureza social da contabilidade à preocupação pela qual a compreensão da maneira como os indivíduos ligados à área contábil criam, modificam e interpretam os fenômenos contábeis, sobre os quais informam seus usuários; representa a realidade que deve ser observada por este ramo de conhecimento humano. A contabilidade não deve preocupar-se apenas em “apreender, quantificar, registrar e informar os fatos contabilísticos da entidade, mas em analisar e revisar estes fatos, demonstrando suas causas determinantes ou constitutivas” (SCHMIDT, 1998, p. 15).

Lopes e Martins (2005) atribuem o status de ciência dado a contabilidade ao sucesso no estabelecimento da mesma como disciplina acadêmica ao longo do século XX. “No entanto, a prática contábil é bastante anterior à atuação acadêmica, de forma que se pode estabelecer claramente uma disciplina das ciências sociais que nasceu das demandas e anseios dos agentes operando em sociedade” (LOPES; MARTINS, 2005, p. 3).

Para Silva, Oliveira e Ribeiro Filho (2005, p. 21), “em Contabilidade, assim como em outras Ciências, os trabalhos realizados nos cursos de pós-graduação representam uma parcela considerável do conhecimento produzido sobre a Ciência”. Segundo Oliveira (2002, p.69), “os artigos publicados em periódicos representam uma relevante parte do fluxo de informação originado com a atividade científica da pesquisa”.

Dessa forma, pode-se afirmar a importância assumida pela produção científica dos cursos de pós-graduação em Ciências Contábeis e de sua divulgação em periódicos, uma vez que “esse conjunto faz com que as bases do conhecimento sejam solidificadas e sirvam de suporte para que haja uma possibilidade cada vez maior de avanço no desenvolvimento científico” (SILVA; OLIVEIRA; RIBEIRO FILHO, 2005, p. 21).

A contabilidade pode ser enquadrada como uma ciência social uma vez que se constitui em uma disciplina voltada aos interesses da sociedade como um todo, por meio de seu interesse e capacidade de estabelecer relações de causa e efeito e ainda pelo fato de dispor de um amplo embasamento conceitual formulado ao longo do tempo pelos teóricos

interessados em contribuir com a ciência contábil.

3 Abordagens científicas da contabilidade

3.1 Abordagem normativa

A abordagem normativa engloba as pesquisas essencialmente prescritivas, com o objetivo de indicar como deveria ser a prática contábil. De acordo com Lopes e Martins (2005), a pesquisa com caráter normativo, preocupa-se principalmente com a avaliação de práticas contábeis de acordo com padrões teóricos daquilo que se considera como ideal. Esse ideal normalmente é baseado em conceitos econômicos de lucro e de riqueza. Os autores ainda afirmam que a pesquisa normativa voltada à recomendação de práticas e procedimentos profissionais surgiu dos trabalhos realizados por acadêmicos que eram membros da profissão contábil, ligados, dessa forma, à problemática do exercício da profissão.

Para Neto, Riccio e Sakata (2005, p. 1) o caráter normativo da contabilidade:

pode ser observado desde Paton e Dixon (1959,2) que afirmam que a principal tarefa da contabilidade é analisar os eventos financeiros, registrá-los de forma ordenada, agrupá-los e ordená-los em termos de relatórios úteis e compreensíveis até Ijiri (1967, X) para quem o centro da Contabilidade é a mensuração e, sem o entendimento do que é mensurado e como é feito, é impossível entendê-la.

Segundo Wallace (1991 *apud* MARTINEZ, 2001) “a teoria normativa contábil caracteriza-se por ser aquela que explica o fenômeno contábil na perspectiva do “deve ser” (como deveria ser o mais correto e adequado)”.

A abordagem normativa prescreve procedimentos contábeis que objetivam retratar da melhor forma possível a realidade econômica da empresa, sem a aplicação de testes empíricos que validem a proximidade conceitual de normas e práticas contábeis com os conceitos econômicos (LOPES; MARTINS, 2005).

De acordo com Martins (2005), o normativismo contábil tem como base a lógica dedutiva, a qual se preocupa com a definição prévia de uma Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, com seus Conceitos Fundamentais, com as características qualitativas das informações contábeis a serem observadas e nas definições dos elementos básicos patrimoniais e suas mutações.

Conforme Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), a teoria normativa apóia-se principalmente no método dedutivo e deriva de prescrições de como a contabilidade deveria proceder para maximizar a utilidade da informação para os variados tipos de usuários. Os autores alertam ainda, que o defeito dessa abordagem é a necessidade de um longo período de tempo e experimentação para que se possa verificar se as prescrições deram certo no mundo real da contabilidade.

3.2 Abordagem positiva

O foco conceitual da abordagem positiva na concepção de Watts e Zimmerman (1986) “consiste em prever o efeito de determinada informação ou prática contábil e explicar o porquê de sua utilização pelas empresas”. Procura observar e explicar as razões da utilização de um procedimento, prática ou princípio contábil pelas empresas (SCHERER, 2006). Especificamente, a teoria positiva da contabilidade tem a preocupação em explicar e prever as escolhas contábeis em termos das informações divulgadas (WATTS; ZIMMERMAN, 1990).

Nessa abordagem procuram-se estabelecer hipóteses de pesquisa, advindas em geral da teoria econômica e das finanças e testá-las empiricamente verificando o real

comportamento dos agentes econômicos frente à informação contábil (LOPES; MARTINS, 2005).

De acordo com Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2007, p. 159), a abordagem positiva “foi popularizada por Friedman (1967) na década de 1950 em economia e passou a ser utilizada pela contabilidade no final da década de 1960 com o trabalho pioneiro de Ball e Brown (1968)”. Em seguida estes conhecimentos foram popularizados e serviram de fundamentação para Watts e Zimmerman (1986) formularem a Teoria Positiva da Contabilidade (CARDOSO; OYADOMARI; MENDONÇA NETO, 2007).

Nesta mesma linha de considerações Dias Filho e Machado (2004, p. 29), consideram que o trabalho de Ball e Brown (1968), foi um dos “que mais contribuíram para a aceitação do paradigma da pesquisa positiva na área contábil”. Watts (1995 apud DIAS FILHO; MACHADO, 2005), refere-se ao trabalho como tendo despertado enorme interesse por pesquisas contábeis relacionadas ao mercado de capitais.

De acordo com Dias Filho e Machado (2004), a teoria positiva “tem por finalidade fornecer subsídios para explicar e prever determinados fenômenos”. Watts e Zimmerman (1986 apud DIAS FILHO; MACHADO, 2004, p.18) afirmam que a teoria positiva possui a preocupação de explicar a prática contábil, “é projetada para prever e indicar quais empresas irão e quais não irão utilizar determinado método de avaliação de ativos, mas não se pronunciará a respeito de qual método elas devem lançar mão”. A teoria positiva observa a realidade e tem como princípio básico testar hipóteses sobre determinados fenômenos, empiricamente.

Dias Filho e Machado (2004, p. 19), acrescentam que a teoria positiva da contabilidade, “procura descrever como as empresas decidem que tipos de informação devem divulgar, isto é, de que maneira selecionam os procedimentos contábeis que utilizam”. A idéia, advinda da teoria econômica, é que os indivíduos agem em função de seus próprios interesses, maximizando seu bem-estar (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Martins (2005, p. 3), enfatiza que “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”.

A linha positivista pouco se preocupava com uma estrutura básica definida, com o julgamento do que é bom ou ruim, pesquisava o que de fato ocorria na prática; verificava se um dado procedimento contábil influenciaria no valor das ações das empresas, deduzindo assim sua relevância, sem qualificá-la, conforme sua base teórico/conceitual (MARTINS, 2005). O mesmo autor ainda afirma que a revista mais respeitada em pesquisa contábil do mundo, a *The Accounting Review*, que no início da década de 60 publicava poucos trabalhos de natureza empírica, hoje não tem mais lugar para outro tipo de trabalho que não seja de natureza positivista.

Na teoria positiva da contabilidade, segundo Watts e Zimmerman (1986, apud DIAS FILHO; MACHADO, 2004), o pesquisador formula hipóteses de determinadas situações e realiza um teste empírico para comprová-las, objetiva explicar e prever a prática contábil. Dias Filho e Machado (2004, p. 276) versam que “explicar significa encontrar razões para determinada prática. Prever significa que a teoria prevê fenômenos contábeis que já existem, mas que ainda não foram observados pelos pesquisadores”.

De acordo com Lopes e Martins (2005, p. 22), a visão positiva baseia-se no:

- (i) levantamento de hipóteses a respeito do comportamento dos agentes, ou da firma, frente a informação contábil, (ii) utilização de um referencial teórico para embasar as hipóteses utilizadas, (iii) testes das mesmas com dados empíricos, (iv) conclusões no sentido de aceitar ou refutar as hipóteses dentro da idéia geral de construção de uma teoria com poder explicativo e preditivo.

Para Lopes e Martins (2005, p. 24) “os pesquisadores positivos analisam a contabilidade dentro da teoria econômica do comportamento do indivíduo e da firma”. Os mesmos autores citam como exemplo típico de pesquisa positiva a verificação do impacto da divulgação de informações contábeis no comportamento dos preços das ações.

Na visão de Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) a teoria positiva estabelece hipóteses e testa, muitas vezes com o auxílio de métodos estatísticos, de forma que se possa entender o mundo contábil como ele é, porque é assim e não como deveria ser. Como limitação dessa abordagem destacam a dificuldade que se tem em traçar um elo entre as várias pesquisas e testes de hipóteses, no sentido evolutivo.

3.3 Necessidades de abordagens distintas

Com a modernização das organizações surge a necessidade de adequação das metodologias no sentido de atender as novas exigências e fornecer informações mais sofisticadas e confiáveis.

Lopes e Martins (2005) versam sobre o assunto afirmando que apesar da teoria normativa ter sido bem sucedida, dentro do pensamento científico há necessidade de estabelecerem-se novas abordagens e perspectivas de enxergar o mundo para que se desenvolvam hipóteses e testes subsequentes destas teorias. Outro ponto relevante é que apesar da metodologia normativa fornecer orientações para a prática, preocupa-se pouco com o teste empírico destas, existindo assim a necessidade de uma abordagem mais científica para o tratamento dos assuntos contábeis (LOPES; MARTINS, 2005).

Para Dias Filho e Machado (2004, p. 30), “a pesquisa em contabilidade tem procurado instrumentalizar-se cada vez mais para fornecer explicações e previsões para a prática contábil”. Por meio da metodologia positiva, diversas questões passaram a ser examinadas com maior rigor científico, como exemplo pode-se citar a relevância das informações contábeis para determinados agentes econômicos, o papel da regulamentação, o papel da contabilidade na redução de conflitos de interesse, porque um ou outro método contábil é utilizado, entre outros (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Segundo Lopes e Martins (2005), o desenvolvimento tecnológico e científico de século XX, fez com que a contabilidade experimentasse uma verdadeira revolução nos métodos e técnicas de pesquisa, nas abordagens utilizadas e em sua natureza de investigação. “De uma disciplina basicamente normativa, preocupada com recomendações a respeito de melhores práticas profissionais, a contabilidade transformou-se numa disciplina mais “científica” com o vasto emprego de modelagem econômica e fundamentação estatística” (LOPES; MARTINS, 2005, p. 10).

Para Theóphilo (1998), a utilização de testes empíricos em meados dos anos 60, que levaram a resultados distintos daqueles prescritos pelas normas contábeis, alavancou a preocupação no campo das pesquisas contábeis, com a busca de teorias que tivessem condições de explicar as práticas, gerando hipóteses passíveis de refutação. Segundo o autor “a geração de hipóteses com base nos estudos empíricos revelou a utilização da abordagem positiva nessa nova fase da pesquisa contábil” (THEÓPHILO, 1998, p. 4).

Dessa forma os pesquisadores contábeis puderam se beneficiar de uma abordagem distinta na formulação de suas pesquisas, obtendo assim a vantagem de utilizar uma visão alternativa desenvolvendo seu pensamento científico e podendo comprovar suas hipóteses por meio da estatística, quando necessário, valendo-se de condições metodológicas que possibilitam a expansão do paradigma contábil.

4 Procedimentos metodológicos

Este artigo verifica a utilização da abordagem positiva e normativa no desenvolvimento da pesquisa contábil nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) *stricto sensu*, disponíveis em meio eletrônico, respondendo a seguinte questão de pesquisa: Qual a abordagem mais utilizada pelos pesquisadores dos programas de pós-graduação em ciências contábeis no desenvolvimento de suas dissertações?

Os critérios adotados para classificação da abordagem, para seleção da amostra e a metodologia empregada na pesquisa são apresentados a seguir.

4.1 Critério para classificação entre pesquisa positiva e pesquisa normativa

Para a classificação da pesquisa em positiva e normativa utilizou-se o mesmo critério adotado por Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2006) e Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2007), baseada na intenção explícita do pesquisador, ou seja, considerou-se positiva aquela pesquisa onde o autor declara que os resultados obtidos contribuem para o entendimento de determinado fenômeno contábil e como normativa aquela onde o autor declara implicações ou relevância dos resultados obtidos para o aprimoramento da prática contábil.

No Quadro 1, pode-se observar um exemplo de classificação das dissertações, conforme o critério de classificação, por meio de um resumo enquadrado na abordagem positiva e outro enquadrado na abordagem normativa.

Abordagem	Positiva	Normativa
Título	Governança corporativa e hipótese de mercados eficientes: o estudo do anúncio da emissão de American Depositary Receipts (ADRs) com a utilização de estudos de evento	Avaliação de desempenho do nível de serviço na indústria de serviços: uma abordagem relacionada a custos de uma empresa do setor de serviços
Objetivo	Verificar se a informação fornecida ao mercado de capitais sobre a intenção de emissão de American Depositary Receipts (ADRs) por empresas brasileiras gera retornos anormais nos preços das ações dessas companhias	Identificar os atributos principais que devem ser considerados quando da definição de um sistema de avaliação de desempenho para o setor de serviços focado nos custos
Hipótese	Espera-se que essa emissão de Depositary Receipts, no mercado americano, resulte no aumento da visibilidade da empresa e negociabilidade de seus papéis, como a quantidade de informação divulgada aos seus investidores	
Método	Pesquisa empírica com o emprego de regressão não paramétrica para teste dos parâmetros	Estudo de caso, utilizando-se de entrevistas, verificação de documentos e análise de relatórios
Resultado da pesquisa	Os resultados da pesquisa demonstram que a emissão de ADRs traz algumas mudanças para as empresas brasileiras, como aumento da evidência das informações contábeis. Os resultados do estudo de evento demonstraram a valorização nos preços das ações das empresas, ainda que não imediatamente ao fato de ser conhecida a intenção de emissão de papéis na Bolsa de Valores Americana	O sistema de avaliação de desempenho nas empresas de serviços deve ter como principais atributos a visão de custo sob o foco do custo total voltado ao processo; devendo ser utilizado o ABC - Activity Based Cost, sob o enfoque do nível de serviços; deve ter a participação do consumidor na análise do nível serviço e da utilização da capacidade instalada; e por último, para determinar os custos de novos serviços, deve ser utilizado o target cost e o

		custeio do ciclo de vida
--	--	--------------------------

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 1 – Classificação da pesquisa quanto à abordagem positiva e normativa

O Quadro 1 apresenta um exemplo de classificação de uma dissertação enquadrada na abordagem positiva e outra na abordagem normativa.

Na pesquisa positiva, pode-se perceber que o autor declarou sua intenção de comprovar se determinada informação influenciava nas ações praticadas pela empresa. Houve a formulação de uma hipótese que foi testada estatisticamente resultando na confirmação da hipótese. Ou seja, o autor seleciona uma amostra e conclui que a pesquisa levou a crer em determinado resultado, possui a intenção de buscar o entendimento de determinado fenômeno contábil, aumentando seu conhecimento. É importante ressaltar, que nem sempre a comprovação das hipóteses geradas nas pesquisas que adotam a abordagem positiva serão por meio dos métodos estatísticos, essa não é uma condição indispensável para que se possa enquadrar a pesquisa dentro da referida abordagem.

Na pesquisa normativa, pode-se perceber que o autor declara seu objetivo de aprimorar uma prática contábil definindo qual a melhor forma de criar um modelo para um determinado setor, concluindo de forma prescritiva, ou seja, declarando como deve ser feito, o que deve ser utilizado, recomendando como aquele setor deve se comportar quanto à adoção de práticas contábeis.

4.2 Método

A classificação da pesquisa segue o critério de Gil (2002), que propõe a classificação das investigações com base em seus objetivos gerais e a partir dos procedimentos técnicos utilizados.

Desta forma, a tipologia da pesquisa, de acordo com Raupp e Beuren (2006), quanto aos objetivos, é classificada como descritiva, quanto aos procedimentos, como bibliográfica e, quanto à abordagem do problema, como qualitativa.

De acordo com Gil (2002), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo, descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Martins e Theóphilo (2007) definem a pesquisa bibliográfica como necessária para a condução de qualquer pesquisa científica, uma vez que, procura conhecer, analisar e explicar um assunto, tema ou problema, por meio de referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, *sites*, CDs, anais de congressos, entre outros, visando a construção da plataforma teórica do estudo.

A pesquisa qualitativa, de acordo com Richardson (1999), descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais. O mesmo autor ainda resalta que a pesquisa qualitativa pode contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilita, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

4.3 Amostra

O levantamento da população para análise deu-se por meio dos sites dos PPGCC *stricto sensu*, disponíveis em meio eletrônico da seguinte forma: para o programa da USP foi realizada uma busca da relação das dissertações defendidas no mestrado em contabilidade no site (<http://www.fea.usp.br/portalfca/Default.aspx?idPagina=1837>), contendo 447 trabalhos para o período de 1976 a 2007, em seguida foi realizada a busca pelo nome do autor no site

(<http://dedalus.usp.br:4500/ALEPH/por/USP/USP/DEDALUS/find-a>), no qual constatou-se que os resumos só encontram-se disponíveis para o período de 1998 ao de 2007, dessa forma, a população constituiu-se de 289 resumos nesse período e a amostra analisada foi de 276 resumos sendo que dentro do período analisado alguns resumos não estavam disponíveis.

No programa da UNB os resumos das dissertações estão disponíveis no site (<http://www.unb.br/ccap/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes>) totalizando 140 resumos, dos quais foi possível o acesso a 99 resumos que compõe a amostra do estudo. E finalmente, no programa da FURB todos os resumos estão disponíveis no site (http://proxy.furb.br/tede/tde_busca/resultado-tdes-prog.php) totalizando 75 resumos.

Sendo assim, a população dos três programas para o período de 1998 a 2007 constituiu-se de 504 resumos dos quais se chegou à amostra de 450 resumos disponíveis em meio eletrônico utilizados para a análise.

Com base nos critérios definidos, indica-se, na Tabela 1 a amostra das dissertações, considerados neste estudo.

Tabela 1 – amostra do estudo: número de dissertações selecionadas para análise relativas ao período de 1998 a 2007

PPGCC	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Total
USP	18	14	27	21	41	66	43	23	18	5	276
UNB	-	-	-	-	10	19	22	26	22	-	99
FURB	-	-	-	-	-	-	4	40	22	9	75
Total	18	14	27	21	51	85	69	89	62	14	450

Fonte: dados da pesquisa

Características de cada instituição:

FEA/USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – O programa de Mestrado em Ciências Contábeis, *strictu sensu*, iniciou em 1970. As áreas de pesquisas incluem controladoria, teoria de contabilidade, contabilidade financeira, contabilidade gerencial, contabilidade de custos estratégica e sistemas de informação.

FURB – Universidade Regional de Blumenau - O Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, teve seu Mestrado em Ciências Contábeis reconhecido pelo CEE/SC - Conselho Estadual de Educação de Santa Catarina, conforme Resolução nº 038, de 29 de junho de 2004. Também foi recomendado pela CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, em 24 de maio 2005. As áreas de pesquisa incluem custos para decisões, controle gerencial, controladoria, sistemas de informações, técnicas de análise contábil e financeira, teoria da contabilidade, contabilidade internacional e contabilidade financeira.

UNB – Universidade de Brasília – O Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis reúne quatro Universidades Federais (UFPB, UFPE, UFRN e UnB), teve seu de Mestrado em Ciências Contábeis aprovado pela CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, em 20 de junho de 2000. Funciona em dois Núcleos: Núcleo Brasília e Núcleo Nordeste. As áreas de pesquisa incluem contabilidade e mercado financeiro, contabilidade internacional, teoria d contabilidade, controladoria, custos do setor público e métodos quantitativos aplicados à contabilidade gerencial.

5 Apresentação e análise dos dados da pesquisa

A seguir pode-se constatar o nível de utilização da abordagem positiva e normativa pelos autores das pesquisas em cada instituição analisada.

Na tabela 2 apresenta-se a classificação dos trabalhos da USP quanto a abordagem utilizada pelos autores no desenvolvimento das pesquisas.

Tabela 2 – utilização da abordagem positiva e normativa nas dissertações da USP

USP	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Total
Positiva	14	11	18	13	29	39	26	14	15	5	184
Normativa	4	3	9	8	12	27	17	9	3	-	92
Total	18	14	27	21	41	66	43	23	18	5	276

Fonte: dados da pesquisa

Conforme a leitura dos resumos e seguindo o critério de análise estabelecido pela pesquisa constatou-se que dos 276 resumos da USP analisados 66,67% enquadram-se na abordagem positiva e 33,33% na abordagem normativa.

Observando-se a produção ano a ano pode-se verificar que a utilização da abordagem positiva predominou em todo o período analisado mantendo mais de 59% em todos os anos.

Na Tabela 3 pode-se verificar a classificação dos trabalhos da UNB quanto a abordagem positiva ou normativa.

Tabela 3 – utilização da abordagem positiva e normativa nas dissertações da UNB

UNB	2002	2003	2004	2005	2006	Total
Positiva	8	16	14	18	16	72
Normativa	2	3	8	8	6	27
Total	10	19	22	26	22	99

Fonte: dados da pesquisa

No caso da UNB dos 99 resumos analisados 72,73% enquadram-se na abordagem positiva e 27,27% na abordagem normativa.

O programa da UNB segue a mesma tendência que da USP mantendo mais de 63% em todo o período analisado.

Na Tabela 4 apresenta-se a classificação das dissertações da FURB quanto a abordagem positiva ou normativa.

Tabela 4 – utilização da abordagem positiva e normativa nas dissertações da FURB

FURB	2004	2005	2006	2007	Total
Positiva	3	28	17	7	55
Normativa	1	12	5	2	20
Total	4	40	22	9	75

Fonte: dados da pesquisa

Para a FURB foram analisados 75 resumos, onde 73,33% dos autores utilizaram-se da abordagem positiva e 26,67% da abordagem normativa.

Observando-se todos os anos analisados separadamente a utilização da abordagem positiva manteve-se acima de 70% em todo o período analisado.

Na Tabela 5 pode-se verificar a classificação dos trabalhos analisados quanto a abordagem positiva ou normativa, das três instituições analisadas.

Tabela 5 – utilização da abordagem positiva e normativa nas dissertações da USP, UNB e FURB

USP/UNB/FU	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Tot
Positiva	14	11	18	13	37	55	43	60	48	12	311
Normativa	4	3	9	8	14	30	26	29	14	2	139
Total	18	14	27	21	51	85	69	89	62	14	450

Fonte: dados da pesquisa

Conforme o quadro acima, analisando-se as dissertações dos três programas selecionados tem-se uma utilização de 69,11% da abordagem positiva e 30,89% da abordagem normativa.

Considerando-se o aspecto evolutivo da utilização da abordagem positiva, pode-se perceber que em todo o período analisado houve uma predominância dessa abordagem, impossibilitando que se afirme a presença de um caráter evolutivo ao longo do período analisado. Nesse período de dez anos a abordagem positiva apresentou uma variação de 62% a 85%.

Esses resultados corroboram com as pesquisas realizadas por Mendonça Neto, Riccio e Sakata (2006) e Cardoso, Oyadomari e Mendonça Neto (2007). Nos três programas analisados confirmou-se que a maioria dos autores utiliza-se da abordagem positiva para a realização de suas pesquisas. Por meio dessa confirmação pode-se afirmar que o Brasil segue a mesma tendência dos Estados Unidos. Os pesquisadores estão preocupados em contribuir no entendimento dos fenômenos contábeis, utilizando-se muitas vezes dos métodos estatísticos para confirmação ou refutação de suas hipóteses de pesquisa.

Na Tabela 6 apresenta-se o resultado da classificação da linha de pesquisa utilizada pelos autores no desenvolvimento das dissertações da USP.

Tabela 6 – linha de pesquisa utilizada pelos autores nas dissertações da USP

USP	Nº de Dissertações	Positiva	Normativa
Contabilidade de custos	43	12	31
Contabilidade decisorial	11	9	2
Controladoria	39	26	13
Controles estratégicos e operacionais	20	15	5
Métodos quantitativos aplicados a contabilidade	4	4	0
Planejamento e controle empresarial	11	7	4
Teoria da contabilidade	25	20	5
Contabilidade societária	20	16	4
Sistemas de informações contábeis	22	17	5
Contabilidade internacional	28	22	6
Contabilidade para Ong's	8	5	3
Auditoria	19	12	7
Finanças Corporativas	22	16	6
Ensino em contabilidade	4	3	1
Total	276	184	92

Fonte: dados da pesquisa

A linha de pesquisa predominante nas dissertações da USP foi a contabilidade de custos, representando 15,58% da amostra analisada. Quanto a abordagem positiva e normativa pode-se perceber que na linha de contabilidade de custos a predominante é a normativa, sendo que das 92 dissertações classificadas nessa abordagem 31 pertencem a esta linha, quanto a abordagem positiva predominou na linha de controladoria, na qual foram classificadas 26 dissertações pertencentes a esta abordagem.

Na Tabela 7 pode-se verificar a classificação da linha de pesquisa utilizada pelos autores da UNB no desenvolvimento das dissertações da UNB.

Tabela 7 – linha de pesquisa utilizada pelos autores nas dissertações da UNB

UNB	Nº de dissertações	Positiva	Normativa
Contabilidade de custos	20	6	14
Contabilidade decisorial	7	6	1
Controladoria	9	7	2
Controles estratégicos e operacionais	12	9	3
Métodos quantitativos aplicados a	2	2	0

contabilidade			
Planejamento e controle empresarial	9	8	1
Teoria da contabilidade	9	7	2
Contabilidade societária	4	3	1
Sistemas de informações contábeis	6	6	0
Contabilidade internacional	8	7	1
Contabilidade para Ong's	2	2	0
Auditoria	5	5	0
Finanças Corporativas	3	2	1
Ensino em contabilidade	3	2	1
Total	99	72	27

Fonte: dados da pesquisa

Nas dissertações da UNB a linha de pesquisa em contabilidade de custos também apareceu com maior frequência representando 20,20% da amostra analisada, quanto à abordagem a normativa predomina na linha de contabilidade de custos e a positiva na linha de controles estratégicos e operacionais.

Na Tabela 8 apresenta-se a classificação das dissertações da FURB quanto à linha de pesquisa utilizada pelos autores da FURB no desenvolvimento de sua pesquisa.

Tabela 8 – linha de pesquisa utilizada pelos autores nas dissertações da FURB

FURB	Nº de Dissertações	Positiva	Normativa
Contabilidade de custos	11	4	7
Contabilidade decisorial	4	4	0
Controladoria	8	5	3
Controles estratégicos e operacionais	6	5	1
Métodos quantitativos aplicados a contabilidade	2	2	0
Planejamento e controle empresarial	8	6	2
Teoria da contabilidade	9	7	2
Contabilidade societária	6	5	1
Sistemas de informações contábeis	4	3	1
Contabilidade internacional	3	2	1
Contabilidade para Ong's	2	2	0
Auditoria	3	3	0
Finanças Corporativas	7	5	2
Ensino em contabilidade	2	2	0
Total	75	55	20

Fonte: dados da pesquisa

Na análise das dissertações da FURB a linha de pesquisa predominante segue a mesma tendência das demais universidades, onde a contabilidade de custos representa 14,65% da produção analisada. Na classificação da abordagem adotada pelos pesquisadores, a linha de contabilidade de custos aparece com mais frequência na abordagem normativa e a linha de teoria da contabilidade apresenta mais dissertações que adotaram a abordagem positiva.

Em todos os programas analisados houve uma predominância da utilização da contabilidade de custos como linha de pesquisa, porém, não apresentando uma grande disparidade, dos 450 resumos analisados a linha de pesquisa em contabilidade de custos apareceu em 74 dissertações, representando 16,45% da amostra analisada, seguido pela controladoria com 12,45%, teoria da contabilidade 9,56%, contabilidade internacional 8,67%, controles estratégicos e operacionais 8,45%, sistemas de informações contábeis e finanças corporativas 7,11%, contabilidade societária 6,67%, planejamento e controle empresarial 6,22%, auditoria 6%, contabilidade decisorial 4,89%, contabilidade para ONG's 2,67%, ensino em contabilidade 2% e, métodos quantitativos aplicados à contabilidade 1,11%.

Quanto a abordagem, em todos os programas, a normativa apareceu mais vezes na contabilidade de custos, enquanto a positiva predominou as linhas de controladoria, na USP, controles estratégicos e operacionais, na UNB e teoria da contabilidade na FURB.

6 Conclusões

Este artigo teve por objetivo verificar a utilização da abordagem positiva e normativa no desenvolvimento da pesquisa contábil nas dissertações dos Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) *stricto sensu*, disponíveis em meio eletrônico, da Universidade de São Paulo (USP), Universidade de Brasília (UNB) e da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB) e ainda, classificá-las quanto à linha de pesquisa em que estão inseridas.

Os resultados obtidos demonstraram que nas dissertações dos três programas analisados houve uma predominância da utilização da abordagem positiva em todo o período analisado. Na USP, 66,67% dos autores adotaram a abordagem positiva, UNB 72,73% e na FURB 73,73 %, ficando evidente neste caso, que os pesquisadores da área contábil estão explorando novas formas de se fazer pesquisa e corroborando para que a contabilidade atinja um status mais científico.

Os pesquisadores estão preocupados em explicar a prática contábil, em conhecer como se utiliza uma informação para a tomada de decisão, nas conseqüências do uso de um ou de outro procedimento contábil, em observar fenômenos e descobrir as relações existentes entre eles, bem como a generalização dessa relação. Enfim, os adeptos da abordagem positiva procuram aumentar o conhecimento de um determinado fator testando, verificando, sem recomendar práticas ou afirmar como as coisas devem ser, a exemplo da abordagem normativa.

Na classificação dos trabalhos quanto à linha de pesquisa verificou-se que a linha de pesquisa em contabilidade de custos apareceu em 74 dissertações, representando 16,45% da amostra analisada, seguido pela controladoria com 12,45%, teoria da contabilidade 9,56%, contabilidade internacional 8,67%, controles estratégicos e operacionais 8,45%, sistemas de informações contábeis e finanças corporativas 7,11%, contabilidade societária 6,67%, planejamento e controle empresarial 6,22%, auditoria 6%, contabilidade decisorial 4,89%, contabilidade para Ong's 2,67%, ensino em contabilidade 2% e, métodos quantitativos aplicados a contabilidade 1,11% .

Como aspectos limitadores da pesquisa é conveniente destacar que ela se restringe as dissertações dos programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis *stricto sensu* da USP, UNB e FURB, disponíveis em meio eletrônico, não sendo analisadas, dessa forma, todas as dissertações produzidas pelos programas, exceto para a FURB, na qual todas as dissertações estavam disponíveis em meio eletrônico no site do PPGCC.

Como proposta para novas pesquisas, sugere-se a ampliação da base de dados, incluindo-se outros programas, bem como o acesso às dissertações por outro meio que não seja exclusivamente pelos bancos de dados eletrônicos disponibilizados pelos programas.

Referências

BEAVER, W. H. **The information content of annual earnings announcements**. Journal of Accounting Research, vol. 6, Issue Empirical Research in Accounting Selected Studies, 1968.

CARDOSO; R. L.; OYADOMARI, J. C. T.; MENDONÇA NETO, O. R. de. Influências da positive accounting nos programas de mestrado em contabilidade: uma análise bibliométrica

da produção acadêmica de 2002 a 2005. **BBR – Brazilian Business Review**. Vol. 4, n. 2, Vitória – ES, Brasil – Mai/Ago 2007, pp. 158-170.

CARQUEJA, H. O. Teoria da contabilidade – uma interpretação. **Revista de Estudos Politécnicos**. Vol. IV, nº 7, 007-040, 2007.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. **Abordagens da pesquisa em contabilidade**. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. (cords.). Teoria Avançada da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004. p. 15-69.

GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERRA, A. R.. **Arranjos entre fatores situacionais e sistemas de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – FEA/USP. São Paulo, 2007.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, N. L. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 2, n. 38, p. 7-19, 2005.

LONGARAY, A. A.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____.; LIMA, I. S. Perspectivas para a pesquisa em contabilidade: o impacto dos derivativos. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, v.15, n. 26, p. 25 - 41, mai/ago, 2001.

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

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINEZ, A. L. **“Gerenciamento” dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileira**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - FEA/USP. São Paulo, 2001.

MARTINS, E. Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? **Editorial Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 39, p. 3-6, set/dez, 2005.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MENDONÇA NETO, O. R. de; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Paradigmas de pesquisa em contabilidade no Brasil: ENANPAD: 1981 - 2005. In: Encontro Anual da Associação

Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Rio de Janeiro 2006. *Anais...* Salvador: EnANPAD, 2006. CD-ROM.

OLIVEIRA, M. C. Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças** - USP, São Paulo, n. 29, p. 68 - 86, mai/ago, 2002.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHERER, L. M. **Valor adicionado: análise empírica de sua relevância para as companhias abertas que publicam a demonstração do valor adicionado**. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, 2006.

SCHMIDT, P. A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. **Caderno de Estudos**. São Paulo. FIECAFI. v.10.17, p. 9-22, jan/abr, 1998.

SILVA, A. C. B. da; OLIVEIRA, E. C. de; RIBEIRO FILHO, J. F. Revista Contabilidade & Finanças – USP: uma comparação entre os períodos 1989/2001 e 2001/2004. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP. São Paulo, n. 39, p. 20-32, set/dez, 2005.

THEÓPHILO, R. C. Algumas reflexões sobre pesquisas empíricas em contabilidade. **Caderno de Estudos**. São Paulo, FIECAFI, v.10, n.19, p. 9 – 15, set/dez, 1998.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive accounting theory**. New Jersey: Prentice-hall, 1986.

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