

REDES SOCIAIS QUE PESQUISAM A TEORIA CONTÁBIL POSITIVA EM PERÍODICO BRASILEIRO

SOCIAL NETWORKS WHO RESEARCH POSITIVE ACCOUNTING THEORY IN BRAZILIAN JOURNAL

Leandro Augusto Toigo¹
Francisco Carlos Fernandes²

Resumo: Esse artigo analisou a estrutura de redes formadas por pesquisadores e universidades que publicam sob a Teoria Contábil Positiva (PAT) em periódico brasileiro. Esta análise foi realizada com a utilização de 135 artigos com enfoque empírico publicados na Revista de Contabilidade e Finanças da USP-SP no período de 2006 à 2012. A abordagem metodológica utilizada foi a da pesquisa descritiva documental. Os resultados obtidos revelam a rede de autores que publicam com o enfoque da PAT e seus atores centrais, também foi observada a rede de universidades dos referidos autores. Conclui-se que existem redes médias e fortes de autores sobre o tema. Referente a rede sociométrica das universidades observou-se a existência de uma rede única com a predominância da USP-SP com autora central, as demais universidades formavam entre si redes menores e fracas.

Palavras chave: Teoria contábil positiva, periódico brasileiro, sociométrico.

Abstract: This paper analyzed the structure of networks of researchers and universities that publish under the Positive Accounting Theory (PAT) in the periodical. This analysis was performed with the use of 135 articles with empirical approach published in the Journal of Accounting and Finance from USP-SP from 2006 to 2012. The methodological approach used was the documentary descriptive research. The results show the network of authors who publish with the PAT approach and its key players, they also observed the network of universities of those authors. It is concluded that there are medium and strong networks of authors on the subject. Regarding sociometric network of universities observed the existence of a single network with the prevalence of USP-SP with central author, other universities formed between them smaller and weaker networks.

Keywords: Positive accounting theory, brazilian journal, sociometric.

¹ Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB. Rua Antônio da Veiga, nº 140, sala D202, Bairro Victor Konder, Blumenau-SC. leandrotoigo@yahoo.com.br, Telefone: (45) 8806-1818.

² Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB. Rua Antônio da Veiga, nº 140, sala D202, Bairro Victor Konder, Blumenau-SC. franciscofernandes@furb.br, Telefone: (47) 3321-0938.

1 Introdução

Aspectos teóricos sobre a teoria contábil positiva abordados em estudos científicos são considerados relevantes para a disseminação do conhecimento, haja visto os diversos estudos e bases conceituais que cercam a temática estudada. Nesse contexto, esse estudo se propõe a apresentar estudos desenvolvidos em âmbito nacional, assim como uma reflexão e análise das perspectivas para o desenvolvimento de estudos científicos atrelados à abordagem positivista da contabilidade.

De acordo com o estudo de Hendriksen (1970 apud MOST 1977, p. 107), as demonstrações contábeis apresentam duas abordagens principais: a) usuários desconhecidos e múltiplos usos; b) usuários conhecidos e uso específico. A contabilidade também está suscetível às mudanças ambientais, que lhe atribui um perfil evolutivo necessário para que possa acompanhar o processo tecnológico das organizações (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

A contabilidade sob influência e como resposta às demandas da profissão contábil, manteve academicamente uma postura normativa até a primeira metade do século XX (PREVITS; MERINO, 1998, APUD LOPES; MARTINS, 2007). Muitos dos primeiros acadêmicos de destaque eram membros da profissão, fortemente ligados à problemática do exercício profissional, sendo assim, a pesquisa contábil desenvolveu-se com caráter extremamente normativo, voltado à recomendação de práticas e procedimentos profissionais (LOPES; MARTINS, 2007).

A postura normativa procura de forma prescritiva demonstrar como a contabilidade deveria ser, à luz de seus objetivos e postulados, que por sua vez, apóia-se no dedutivismo (IUDÍCIBUS, 2009). Tal posicionamento normativo é mais bem visualizado na observação de recomendações contábeis advindas de órgãos reguladores e teóricos da contabilidade (LOPES; MARTINS, 2007). Por exemplo, Chambers (1966) é um teórico que defende o valor líquido de mercado como a forma mais relevante para decisões de natureza econômica. Edwards e Bell (1961) é um fiel defensor do uso do custo corrente como base para avaliação de ativos.

A abordagem da teoria normativa caracterizou a pesquisa contábil por muitos anos e forneceu subsídios importantes para a delimitação da contabilidade moderna, entretanto, a falta de uma abordagem científica e pouca preocupação com evidenciação empírica e o desenvolvimento de ciências correlatas, como economia e finanças, fizeram com que a pesquisa em contabilidade fosse absorvendo lentamente outras perspectivas, abordagens e métodos (LOPES; MARTINS, 2007).

Os mesmos autores abordam ainda que, no final dos anos 60 dá-se ênfase à contabilidade norte-americana que começou a migrar da tradição econômica e normativa para uma perspectiva baseada na informação, conhecida como *informational approach*, um modelo baseado na utilidade da informação para determinada finalidade de um tipo de usuário, ou seja, a abordagem positivista.

A Teoria Positiva procura descrever como a Contabilidade é de fato e não o deveria ser, entender por que é assim e procura prever comportamentos dos seus envolvidos. A abordagem positivista usualmente apóia-se no método indutivo e procura estabelecer hipóteses que devem ser testadas, antes de chegar a conclusões parciais (IUDÍCIBUS, 2009). Em tal abordagem, por exemplo, o *fair value* não é bom nem ruim, desejável ou indesejável, a

preocupação está focada no entendimento do porquê da utilização do princípio pelas empresas (LOPES; MARTINS, 2007). Segundo Iudícibus e Lopes (2004), a abordagem positivista tornou-se um paradigma dominante a partir dos anos 80, sendo que o trabalho Watts e Zimmerman (1986) popularizou ainda mais tal teoria, e ainda, mencionam que no período de 1956 a 1963, apenas 3% dos artigos publicados na *Accounting Review* eram de natureza empírica e que até meados de 2004 a situação se inverteu, obtendo-se atualmente trabalhos que assumiram grande importância para o desenvolvimento da metodologia positiva.

Portanto, diante das premissas supramencionadas que abordam a falta de um estudo sociométrico sobre a Teoria contábil positiva em periódico nacional, o estudo concentra-se na resposta ao seguinte questionamento: Quais os autores e instituições mais relevantes envolvidos no processo de desenvolvimento do campo da pesquisa sobre a Teoria Contábil positiva em periódico nacional de referência na área da contabilidade?

Identificar os autores e instituições mais relevantes envolvidos no processo do campo da pesquisa sobre a Teoria Contábil Positiva representada unicamente pela análise de artigos empíricos, realizando para isso um estudo sociométrico em periódico nacional específico da área da Contabilidade, classificado no nível A1 e A2 do qualis da CAPES, no período de 2006 a 2012.

A justificativa do estudo é que o mesmo contribuiu para o preenchimento da lacuna identificada na literatura científica da área de conhecimento, o qual se refere ao processo de pesquisa sobre a Teoria Contábil Positiva em periódico de referência nacional, sendo que não foram encontrados estudos com o objetivo e metodologia proposto por este. O estudo também é inédito, no momento que, foram observadas várias pesquisas para definir este tema e nenhuma delas atendeu aos objetivos como os que estão sendo propostos.

2 Revisão da literatura

2.1 Teoria contábil positiva

O termo Teoria positiva foi abordado pelo economista inglês John Neville Keynes, ao realizar a distinção entre ciência positiva, normativa e arte (FRIEDMAN, 1967). Keynes (1891 apud Keynes KEYNES, 1999, p. 21) exemplifica sua argumentação com uma análise sobre a regulamentação de impostos e observa que: "a investigação sobre o grau de incidência de impostos é uma pesquisa positiva, a determinação de um nível de taxa ideal pertence à ciência normativa enquanto que a forma de alcançar este nível ideal já não é uma ciência, mas uma arte".

Watts e Zimmerman (1986) resumiram perfeitamente o que consiste a Teoria contábil positiva e afirmam que o objetivo dela é explicar e prever a prática contábil, no sentido de demonstrar as razões para as práticas observadas e prever ou antecipar fenômenos contábeis não observados, que por sua vez, possam ser testados. Neste sentido, a teoria da contabilidade vem aproximando-se do papel explicativo e preditivo, haja vista que, do ponto de vista científico forneça base para a compreensão dos porquês que a contabilidade assume este ou aquele procedimento, sem promover julgamentos (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Iudícibus e Lopes (2004) corroboram mencionando as hipóteses da teoria positiva, tais como: eficiente e oportunística. A hipótese da perspectiva da eficiência parte-se do

pressuposto de que as organizações dispõem de controles que lhes permitam limitar atitudes oportunistas e, assim, induzir os gestores a escolher métodos contábeis que minimizem custos contratuais e que mais se afinem com seus padrões de eficiência (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004). Segundo o mesmo autor, a abordagem da eficiência fundamenta-se na ideia de que as organizações adotam procedimentos *ex ante*, procurando se antecipar aos fatos para reduzir futuros custos contratuais, cita-se como exemplo o fato que algumas empresas publicam relatórios contábeis mesmo que ainda não seja exigido por lei. Para a perspectiva oportunística, Watts e Zimmerman (1986) enfatizam três hipóteses básicas que têm orientado os estudos destinados a explicar e prever práticas contábeis adotadas nas diversas organizações: a) Hipótese do plano de incentivo (*bonus plan hypothesis*); b) Hipótese do grau de endividamento (*debt/equity hypothesis*); e c) Hipótese do tamanho ou dos custos políticos (*political cost hypothesis*).

Watts e Zimmerman (1986, p. 138) explicam que na Hipótese do plano de incentivo “Os administradores de empresas que recebem (bônus – remuneração variável) usarão frequentemente métodos contábeis que aumentem o resultado do período [...]”. Segundo os autores (p. 139), A hipótese do grau de endividamento refere-se à situação que “Firmas que possuem graus de endividamento maiores estão mais sujeitas a usar métodos contábeis que aumentem o lucro. [...] Os administradores, quando usam técnicas que aumentam os resultados, acabam por relaxar as restrições impostas pelos credores e reduzem os custos de insolvência”. Watts e Zimmerman (1986, p. 139) abordam que, a hipótese dos custos políticos explica que “Grandes empresas usarão técnicas para reduzir os lucros mais frequentemente do que pequenas empresas. Tamanho é um estimador da atenção política que a empresa recebe [...]”.

2.2 Principais achados sobre a Teoria contábil positiva

Watts e Zimmerman (1986) abordam em uma obra que a teoria é uma explicação para a contabilidade observada e práticas de auditoria, tal explicação é necessária para a interpretação de associações empíricas entre as variáveis. Segundo os autores, o livro discute o papel da teoria no trabalho empírico, em seguida, analisa as teorias contábeis envolvidas em estudos empíricos sobre a utilização da contabilidade no mercado de capitais, contratação e no processo político e na medida em que as teorias são consistentes com as evidências desses estudos. Estudos empíricos em auditoria também são revistos. E ainda, segundo os autores, o livro termina com discussão sobre o papel da pesquisa em contabilidade e um resumo e avaliação da pesquisa até meados dos anos 1980.

Watt e Zimmerman (1978) fornecem os princípios da teoria positiva da contabilidade, explorando os fatores que influenciam as atitudes da administração e que são decorrentes do *lobby* corporativo para a aplicação das normas contábeis. Certamente alguns fatores devem afetar o fluxo de caixa de uma empresa, que por sua vez, são afetadas por normas contábeis. Tais fatores são: impostos, regulamentação, planos de gestão de remuneração, custos, contabilidade e custos políticos, e eles são combinados em um modelo que prevê que as grandes empresas que têm perda de rendimentos devido aos padrões contábeis modificadas a favor da mudança. Os mesmos autores abordam que todas as outras empresas do estudo se opuseram à mudança, se os custos de escrituração adicionais justificassem o custo de *lobbying*.

Essa previsão foi testada usando os argumentos das empresas sobre o relatório de reuniões e discussões do FASB e o nível geral de preços dos contratos de consultorias.

Watts e Zimmerman (1979) questionam por que as teorias contábeis são predominantemente normativas e por que a simples teoria não é geralmente aceita. Teorias contábeis são analisadas como bens econômicos, produzidos em resposta à demanda de teorias. A natureza da questão é examinada pela primeira vez em uma economia desregulada, em seguida, numa economia regulada. Regulamentação do governo cria incentivos para os indivíduos realizarem *lobby* sobre procedimentos contábeis propostos e teorias contábeis são justificativas úteis no *lobby* político. Além disso, conforme autores, a intervenção do governo produz uma procura para uma variedade de teorias, porque cada um dos grupos afetados por uma alteração contábil exige uma teoria que suporta a sua posição. A diversidade de posições impede um acordo geral sobre a teoria da contabilidade e as teorias de contabilidade são normativas porque elas são usadas como desculpas para a ação. As implicações da teoria dos autores para as mudanças na literatura contábil como resultado de importantes mudanças no ambiente institucional são comparados com as observações dos fenômenos.

Watts e Zimmerman (1990) realizam comentários críticos a literatura contábil positiva após a publicação do Watts e Zimmerman (1978, 1979). Segundo os autores, o artigo de 1978 ajudou a gerar a literatura sobre a contabilidade positiva, que oferece uma explicação para a prática de contabilidade, sugere a importância de custos contratantes e levou à descoberta de alguns regularidades empíricas anteriormente desconhecidas e o artigo de 1979 produziu um debate metodológico que não foi muito produtivo. Segundo os autores, este mesmo artigo busca remover alguns equívocos comuns sobre a metodologia que surgiram no debate. Ele também sugere maneiras de melhorar a pesquisa positiva nas escolhas de contabilidade, tais como, melhoria das ligações entre a teoria e os testes empíricos, em segundo, o desenvolvimento de modelos que reconheçam a endogeneidade entre as variáveis nas regressões, em terceiro, a redução de erros de medição em ambas as variáveis dependentes e independentes nas regressões.

Após estes quatro artigos clássicos sobre a teoria contábil positiva surgiram outros estudos muito referenciados pela academia, tais como: Leftwich, Watts e Zimmerman (1981) que contribuem abordando que na ausência de requisitos obrigatórios das demonstrações intermediárias, algumas empresas publicam voluntariamente as referidas demonstrações. As tentativas para implementar as demonstrações intermediárias encontraram forte oposição em algumas empresas. Neste estudo, investigou-se os incentivos econômicos dos gestores de empresas para fornecer demonstrações intermediárias voluntariamente. Em particular, analisou-se por que as corporações escolhem uma frequência de comunicação especial para fins externos. Prescrições relativas à frequência desejável de relatórios corporativos são comuns em que a literatura e muita atenção é dedicada a duas questões relacionadas: (1) as empresas devem divulgar a frequência da emissão das demonstrações aos acionistas (semestral, trimestral ou mensalmente)? e (2) Como as demonstrações intermediárias deveriam ser relacionadas com relatórios anuais? Pouca atenção é dada aos incentivos dos gestores para escolher a frequência de comunicação extra para fins externos.

Watts e Zimmerman (1983) mencionam que o recente desenvolvimento da teoria da firma enfatiza a importância de monitorar o desempenho dos diretores da empresa. Pela

hipótese de Jensen e Meckling a auditoria é um tipo de atividade de monitoramento que aumenta o valor da empresa. Uma auditoria realizada por alguém independente dos gestores reduz os problemas que surgem quando o gerente da empresa não possui participação nos resultados das ações da empresa. Se a hipótese de Jensen e Meckling está correta, as auditorias independentes são esperadas inicialmente nas empresas onde os gerentes não fornecem todo o capital. Por outro lado, um texto de auditoria sugere que o aparecimento de auditorias independentes, é recente resultado de um decreto governamental, um dos primeiros passos no reconhecimento da necessidade de auditorias ocorreu na Inglaterra, com a passagem do ato das empresas registradas de 1862. A lei exigiu que as demonstrações financeiras das sociedades anônimas deveriam ser auditadas por uma pessoa independente da administração e, assim, uma melhoria significativa do estado de auditores profissionais, bem como o crescimento da profissão.

Healy (1985) contribui com seu estudos que examina as bases das decisões do gerenciamento contábil que os executivos, que são remunerados com bônus, realizam na seleção de procedimentos contábeis que aumentam seus ganhos. Os resultados empíricos destes estudos são conflitantes. Este estudo analisa o formato típico dos contratos de bônus, proporcionando uma caracterização mais completa de seus efeitos de incentivo de contabilidade do que estudos anteriores. Os resultados dos testes sugerem que (1) as políticas de acumulação de gestores estão relacionadas a incentivos de seus contratos de bônus de renda das demonstrações, e (2) mudanças nos procedimentos contábeis dos gestores estão associados com a adoção ou modificação do seu plano de bônus.

Zimmerman (2001) amplia a discussão abordando que a literatura de contabilidade gerencial empírica não conseguiu produzir um corpo substantivo e cumulativo de conhecimento. Esta literatura não amadureceu além descrição prática do desenvolvimento e testes teóricos que explicam observações prática, assim como outras áreas de pesquisa em contabilidade. Embora a falta de dados disponíveis publicamente é um motivo para estado de subdesenvolvimento desta literatura, este não é o único. Outras conjunturas incluem: a sua abordagem indutiva, os incentivos dos pesquisadores, o uso de bases não-econômicas de frameworks, a falta de teorias empiricamente testáveis, e sua ênfase na tomada de decisão.

Watts e Zimmerman (1981) exploram as razões para e o grau de divergência do auditor/cliente sobre normas contábeis propostas. A sabedoria convencional prevê que os auditores e seus clientes-gerentes de posições será associado positivamente porque o cliente toma decisões convergentes com o seu auditor a tomar posições semelhantes. Uma hipótese alternativa desenvolvida neste artigo também prevê uma associação positiva, mas não porque os auditores são coagidos, mas porque ambos, atuando em seus próprios interesses, enfrentar incentivos semelhantes. Em particular, o auditor irá basear a sua posição sobre a forma como o padrão contábil proposto afeta sua riqueza, tanto da demanda voluntária e não voluntária para o serviço de auditoria. Enquanto os auditores têm incentivos para tomar posições semelhantes aos seus clientes, as circunstâncias são identificadas em que o auditor está previsto para discordar de seus clientes. Os testes empíricos são geralmente consistentes com as previsões do modelo.

Christie e Zimmerman (1994) abordam que os números contábeis são parte integrante dos contratos formais e informais da empresa (Watts, 1974; Holthausen e Leftwich 1983; Watts

e Zimmerman, 1986; Ball 1989; Christie 1990). Esta teoria da contabilidade de contratação é baseada na premissa de que os gerentes escolhem procedimentos contábeis específicos, quer de forma eficiente para maximizar o valor da empresa, ou de forma oportunista (Holthausen, 1990). As quantidades relativas de eficiência e oportunismo dependem de controles e critério contábil dos gestores. Esses controles incluem o monitoramento pelo conselho de administração, a concorrência dos mercados de produtos e por outros gestores dentro da empresa, e a disciplina do mercado para controle corporativo. É difícil determinar se os gestores fazem escolhas contábeis para maximizar o valor da empresa. Testes empíricos muitas vezes assumem o oportunismo e, geralmente, rejeitam a hipótese nula de não associação entre a escolha de contabilidade e variáveis específicas da empresa, como a alavancagem (CHRISTIE, 1990). O trabalho mede as influências relativas de eficiência e oportunismo na escolhas da contabilidade, examinando uma amostra não-aleatória que maximiza a probabilidade de encontrar o oportunismo. Esforços para explicar a escolha dos métodos de contabilidade poderia, então, ser redirecionado para explicações eficiência. Mediu-se o oportunismo, comparando a frequência de escolha de renda cada vez maior de procedimentos por alvos de aquisição com a frequência correspondente de seus colegas sobreviventes do setor. Conclui-se que existe algum oportunismo contábil nos alvos de aquisição, mas que a eficiência é a explicação mais importante nas escolhas contábeis. No entanto, enquanto a frequência de oportunismo é relativamente pequena, o efeito do dólar sobre os lucros acumulados da seleção de um método de renda crescente é grande.

2.3 Redes Sociais

A análise de redes sociais está voltada para o estudo dos atores ou entidades sociais que interagem uns com os outros e que estas interações podem ser avaliadas em uma única estrutura ou esquema (GALASKIEWICZ; WASSERMAN, 1994). Walter e Silva (2008) complementam enfatizando que os processos sociais são explicados pelas redes sociais de coautoria que unem autores e instituições. O conhecimento sobre as redes sociais pode auxiliar na compreensão dos processos de interação entre os autores e como ocorre a geração de conhecimento entre eles, portanto, redes sociais correspondem a um conjunto de nós que suas relações sociais proporcionam, sendo que a informação e o conhecimento são elementos-chaves desse processo (DITRIKSON, 2003).

Para a devida análise das redes sociais é necessária a compreensão de sua estrutura e das relações que a compõe, sendo que, as principais propriedades estruturais de uma rede social são: as medidas de transitividade, densidade e centralidade (GNYAWALI; MADHAVAN, 2001). Segundo o mesmo autor, transitividade é a probabilidade de dois atores estarem conectados, já a densidade pode ser entendida por meio da extensão da interconexão entre os atores, ou seja, quanto maior a interconexão, maior é a densidade.

A centralidade de grau (*degree*) é caracterizada pelo número de laços adjacentes de um ator com outros numa rede (WASSERMAN; FAUST, 1994). Existe também, a centralidade de proximidade (*clouseness*) é representado pela proximidade ou distância de um ator em relação aos outros numa rede, dessa forma, quanto mais próximo, maior será a interação com os outros (HANNEMAN; RIDDLE, 2005; SCOTT, 2000; WASSERMAN; FAUST, 1994). E por fim, a centralidade de intermediação (*betweenness*) analisa a dependência de atores não adjacentes de

outros que atuam como uma forma de ponte para a efetivação da interação dele, ou seja, o ator "A" controla o "C" por meio de "B" (FREEMAN, 1992).

Scott (2008) argumenta que a pesquisa na área contábil pode ser influenciada pela matriz de relacionamentos interinstitucionais, pela rede de relacionamentos de coautoria, e também pela associação que cada autor faz sobre a sua realidade socialmente construída e aos seus conceitos em fase de construção.

3 Metodologia

Para explicar os atores mais relevantes envolvidos no processo de desenvolvimento de pesquisa sobre o objeto desta pesquisa, optou-se pelo desenvolvimento de um estudo sociométrico. Segundo Cooper e Schindler (2003), este tipo de pesquisa é classificada como um estudo de caráter descritivo com perspectiva temporal longitudinal. Creswell (1994) complementa, abordando que esta é também uma pesquisa empírico-analítica e documental.

A população definida para a pesquisa foram as publicações de periódicos nacionais das revistas de contabilidade e administração que estão classificadas no nível A1 e A2 do Qualis da CAPES e disponíveis de forma *on line* por um maior período possível, com estas diretrizes foi obtido a relação de periódicos apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Revistas científicas classificadas pela CAPES

Nome do Periódico	Período	Classificação	IES
BBR - <i>Brazilian Business Review</i> http://www.bbronline.com.br/	(2004 - 2013)	A2	FUCAPE
RAC eletrônica http://www.anpad.org.br/periodicos/content/frame_base.php?revista=1	(1997 - 2013)	A2	ANPAD
RAE eletrônica http://rae.fgv.br/rae-eletronica	(1961 - 2013)	A2	FGV
RAUSP-e http://www.rausp.usp.br/	(1977 - 2013)	A2	USP
Revista Contabilidade e finanças http://www.revistas.usp.br/rcf/issue/archive	(2001 - 2013)	A2	USP-SP
Revista de administração contemporânea http://www.anpad.org.br/periodicos/content/frame_base.php?revista=1	(1997 - 2013)	A2	ANPAD

Fonte: Dados da Pesquisa

A amostra da pesquisa foi definida como não probabilística por tipicidade, pois em meio a todos os periódicos brasileiros classificados no Qualis A1 e A2 conforme demonstrado na Tabela 1, definiu-se a Revista de contabilidade e Finanças da USP-SP por ser um periódico que desde 2001 realiza suas publicações *on line* e por ser o único periódico de referência no Qualis A que é constituído basicamente por artigos sobre contabilidade. O foco em periódico de contabilidade ocorreu devido a abordagem da Teoria contábil positiva, que é mais frequente neste tipo de revista.

Após a definição do periódico e período a ser analisado, constatou-se a existência da pesquisa de Oyadomari, Mendonça Neto e Cardoso (2007) que analisou a Influências da

Positive Accounting nos Programas de Mestrado em Contabilidade: uma análise bibliométrica da produção acadêmica de 2002 a 2005. O referido estudo avaliou eventos e periódicos, dentre eles a Revista de Contabilidade e Finanças da USP-SP até 2005. Portanto definiu-se o novo período de análise de 2006 a 2012.

Com estas definições, foram baixados todos os artigos científicos e montado um banco de dados para a análise sociométrica, logo em seguida, os mesmos foram tabulados em planilha eletrônica - EXCEL®. As informações coletadas foram: nome do artigo, tema do artigo, ano de publicação, nome do periódico, nome dos autores, nome das instituições dos autores. Estas informações foram obtidas por meio da análise de conteúdo, considerando o título, resumo, palavras-chave e referências dos artigos pesquisados. Como resultado da pesquisa foram obtidos 147 artigos, sendo retirados 12 artigos normativos por não atenderem ao objetivo do estudo, dessa forma restaram 135 artigos para serem analisados.

Para gerar as figuras representativas da estrutura da rede e seus indicadores empregou-se o software UCINET® 6, destacando os laços encontrados entre os atores principais no período analisado. Para identificar o tema principal dos artigos aplicou-se a análise de conteúdo, que segundo Bardin (1977, p. 46) objetiva “a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo), para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre outra realidade que não a da mensagem”. Para a elaboração da nuvem de palavras utilizou-se o programa WORDLE®, disponível *on-line*.

Como principal limitação tem-se a generalização dos dados, visto que os resultados restringem-se apenas aos artigos analisados nas bases de pesquisa mencionadas anteriormente. Outra limitação decorre da análise subjetiva dos pesquisadores, uma vez que foi utilizada análise de conteúdo para a pesquisa sobre o tema dos artigos.

4 Análise dos dados

Nesta seção serão apresentados os resultados e análise bibliométricas e sociométricas obtidas sobre os artigos publicado entre o período de 2006 a 2012 na Revista de Contabilidade e Finanças da USP-SP. Inicialmente serão apresentadas as redes de co-autoria dos pesquisadores, logo em seguida as redes de co-autoria das Instituições de ensino superior - IES dos autores dos artigos analisados, e também foi elaborado a nuvem de palavras sobre os temas dos artigos publicados. Antes da abordagem das redes torna-se interessante analisar a participação dos trabalhos empíricos na Revista analisada ao longo dos anos, conforme Tabela 2.

Tabela 2 - Percentual de trabalhos empíricos 2006-2012

Ano	% Empírico
2006	86,20%
2007	96,55%
2008	91,30%
2009	89,47%
2010	91,66%
2011	93,33%
2012	94,44%

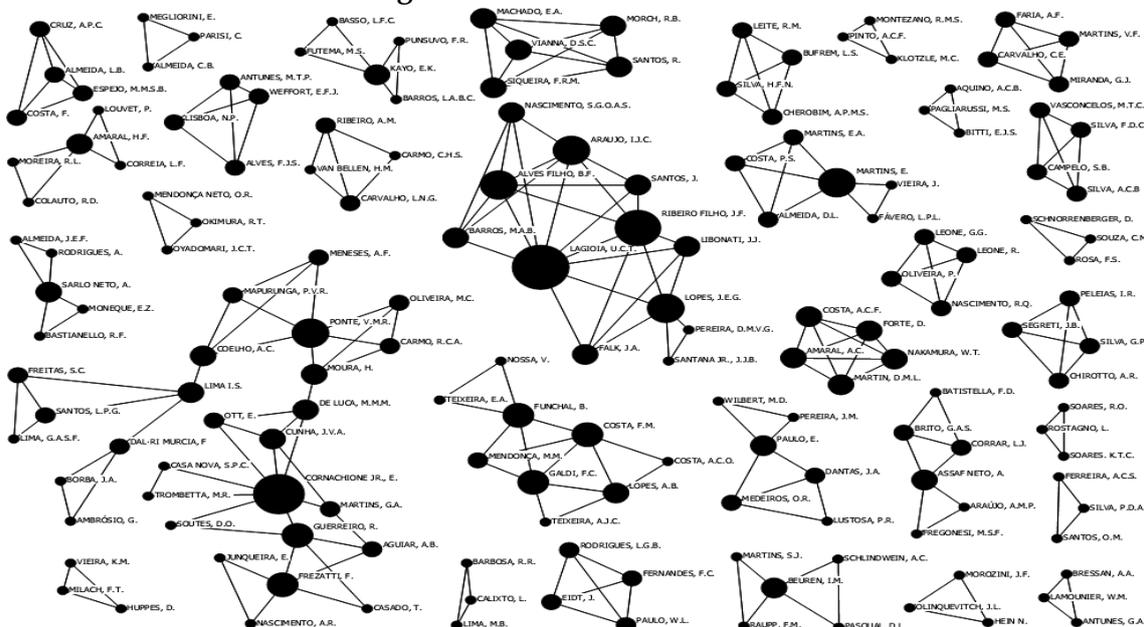
Fonte: Elaborado pelos autores.

Pela Tabela 2, nota-se a maciça participação dos artigos empíricos, principalmente nos últimos anos da análise chegando a 94,44% no ano de 2012. Frente ao recorte temporal, o crescimento foi gradativo e dessa forma nota-se o avanço dos trabalhos com a abordagem da Teoria contábil positiva. Dos 147 artigos baixados foram utilizados apenas os 135 com abordagem empírica para a análise sociométrica que serão tratadas a seguir.

4.1 Redes de Coautorias

Observando os 135 artigos com abordagem empírica da Revista de Contabilidade e Finanças obtêm-se a estrutura de relacionamentos com 256 autores que publicaram em conjunto ou sozinhos. A Figura 1 apresenta perfeitamente esta estrutura de relacionamentos sobre a Teoria contábil positivista, demonstrando os laços formados. Objetivando valorizar unicamente os laços mais forte em torno do tema, foram retirados da Figura 1 os autores que não formaram laços ou que formaram laços simples.

Figura 1 - Redes de coautorias



Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota-se, pela Figura 1, que em torno do tema não existe nesta revista a preponderância da uma única e grande rede, e sim a ocorrência de redes médias em torno de poucos autores. Também não se observa na Figura 1 a existência de grande quantidade de pequenas redes. A ocorrência de muitas redes pequenas é um indicador que o tema está começando a ser discutido por vários autores em varias universidades ao mesmo tempo, porém uma grande rede é um ótimo indicador para o desenvolvimento científico de um tema, porque demonstra

que os conhecimentos são compartilhados e avançam com maior velocidade em uma rede única e forte, comparada com pequenas redes fracas e isoladas em que ocorre a redundância do conhecimento entre elas. Foi realizada a contagem dos laços prolíficos conforme Tabela 3.

Tabela 3 - Número de laços das IES

Autores	nº de laços	Autores	nº de laços
CORNACHIONE Jr., E.	12	PONTE, V.M.R.	6
LIGIOIA, U.C.T.	12	LOPES, J.E.G.	6
RIBEIRO FILHO, J.F.	8	COSTA, F.M.	6
ARAÚJO, I.J.C.	8	ASSAF NETO, A.	5
CUNHA, J.A.V.	7	BRITO, G.A.S.	5
ALVES FILHO, B.F.	7	DE LUCA, M.M.M.	5
MARTINS, E.	6	FUNCHAL, B.	5
FREZATTI, F.	6	LOPES, A.B.	5
GUERREIRO, R.	6	GALDI, F.C.	5

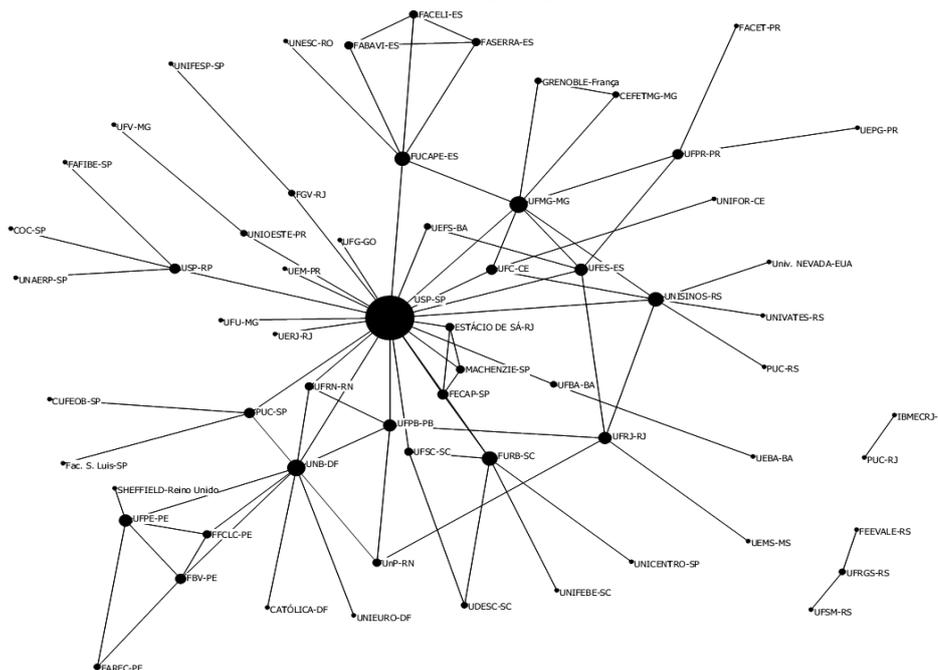
Fonte: Elaborado pelos autores.

Pela Tabela 3, observa-se que durante o período analisado os autores CORNACHIONE Jr. E, LAGIOIA, U.C.T., RIBEIRO FILHO, J.F., ARAÚJO, I.J.C., CUNHA, J.A.V., ALVES FILHO, B.F., MARTINS, E., FREZATTI, F., GUERREIRO, R., PONTE, V.M.R., LOPES, J.E.G., COSTA, F.M., ASSAF NETO, A., BRITO, G.A.S., DE LUCA, M.M.M., FUNCHAL, B., LOPES, A.B., GALDI, F.C., são os atores centrais do tema abordado e formaram redes muito fortes de publicação com outros pesquisadores. Isso demonstra o elevado grau de centralidade destes autores mencionados e conseqüentemente o maior desenvolvimento científicos sobre o tema, pois quanto mais pesquisadores em torno de um único pesquisador surgem maior quantidade de idéias, novas pesquisas, lacunas para novos estudos, e assim a pesquisa em torno de um determinado assunto avança mais rapidamente. Quanto as demais redes pequenas nota-se que não estão fortemente conectadas com as maiores discussões sobre o tema, sendo que isso restringe o acesso destes pesquisadores de informações de primeira mão, ou seja, informação antecipada sobre pesquisas e resultados. Em conjunto com esta análise sociométrica dos autores torna-se necessária a análise das redes de universidades formadas, que por sua vez, fornecem o suporte necessário para que os mesmos autores formem suas redes prolíficas.

4.2 Redes Interinstitucionais

Proveniente da análise de conteúdo dos artigos pesquisados também foi obtido a estrutura de relacionamento das universidades composta por 65 instituições de várias regiões do país. A Figura 2 ilustra a rede de cooperação interinstitucional da totalidade de IES envolvidas na produção científica. Foram desconsideradas da figura 2 as instituições de ensino que não apresentavam laços com outra universidade.

Figura 2 - Rede de cooperação interinstitucional



Fonte: Elaborado pelos autores.

Pela figura 2 verificou-se que as instituições de ensino estão em sua grande maioria conectadas em uma grande rede que possui a USP-SP como o ator central, dessa forma está instituição apresenta um elevado grau de centralidade, que por sua vez, poderia estar sendo explicado pelo fato que esta universidade possui o programa de doutorado e mestrado mais antigo em contabilidade do país que estaria fomentando todas as redes de pesquisas observadas.

O elevado grau de centralidade da USP-SP indica que a mesma é a promotora do desenvolvimento científico mais avançado do país e realiza pesquisas conjuntas com outras instituições de ensino públicas e particulares, sendo que esta parceria vem gerando inúmeras publicações conjuntas, tais como são apresentadas na Figura 2. Para especificar a estrutura de relacionamento das universidades elaborou-se a Tabela 4 com a apuração dos laços, sendo que foram contabilizadas apenas instituições que continham acima de quatro laços.

Tabela 4 - Número de laços das IES

Instituição	nº de laços	Instituição	nº de laços
USP-SP	43	UFRN-RN	7
UNB-DF	12	USP-RP	7
UFMG-MG	11	FBV-PE	6
FUCAPE-ES	10	FECAP-SP	6
UNISINOS-RS	10	PUC-SP	5

5 Considerações finais

Este estudo analisou a produção científica nacional sobre Teoria Contábil Positiva por meio da técnica de sociometria. A população alvo do estudo foram os periódicos nacionais que publicam trabalhos da área contábil. A amostra classificada como não probabilística e por tipicidade ficou definida dessa forma devido ao uso exclusivo da Revista de Contabilidade e Finanças da USP-SP, sendo que o período analisado foi 2006-2012.

Como resultados dos estudo sociométrico foram identificados os atores principais dos trabalhos empíricos sobre Teoria Contábil Positiva, tais como: CORNACHIONE Jr. E, LAGIOIA, U.C.T., RIBEIRO FILHO, J.F., ARAÚJO, I.J.C., CUNHA, J.A.V., ALVES FILHO, B.F., e outros. Pela análise da estrutura de relacionamento identificou-se a formação de redes médias e fortes em torno destes pesquisadores, e conseqüentemente considerável desenvolvimento científico marcado pelo elevado número de artigos aceitos na revista objeto deste estudo.

Em complemento elaborou-se a rede de relacionamentos das universidades, sendo que, identificou-se as seguintes instituições como atores principais: USP-SP, UNB-DF, UFMG-MG, FUCAPE-ES, UNISINOS-RS, UFPB-PB, FURB-SC, UFC-CE, e outras. Pela análise desta rede observa-se que existe um elevado grau de centralidade em torno da USP-SP e baixo entre as próprias instituições, ou seja, quase todas as instituições abordadas no estudo publicaram em conjunto com a USP-SP, porém não formam laços prolíficos mais forte com as outras universidades. É lícito afirmar que o destaque atribuído a USP-SP ocorre em decorrência da mesma possuir o programa de Pós graduação *stricto sensu* em contabilidade mais antigo do país. E ainda, as pequenas redes que estariam se formando fora da USP-SP ocorreriam devido ao surgimento recente de novos programas de doutoramento e mestrado em outras instituições.

Sugere-se para futuros estudos um aprofundamento sobre os temas mais abordados identificados por este estudo, numa perspectiva temporal e evolutiva de discussão. Também identificar características dos centros de estudos ou universidades que mais se destacaram neste estudo, de forma a perceber características que os tornam referências na pesquisa sobre a Teoria Contábil Positiva.

Referências

BALL, R. **Accounting auditing and the nature of the firm**. Working Paper. William E. Simon Graduate School of Business Administration. University of Rochester, 1989.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BOWEN, R.; CASTANIAS, R.; DALEY, L. Intra-industry effects of the accident at Three Mile Island. **Journal of Financial and Quantitative Analysis**, nº18, v.1, pp. 87-111, 1983.

CHAMBERS, R. J. **Accounting, Evaluation, and Economic Behavior**, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1966.

CHRISTIE, A. A. Aggregation of test statistics: An evaluation of the evidence on contracting and size hypothesis. **Journal of Accounting & Economics**, 1990.

CHRISTIE, A. A.; ZIMMERMAN, J. L. Efficient and opportunistic choices of accounting procedures: corporate control contests. **Accounting Review**, p. 539-566, 1994.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRESWELL, J. W. **Research design: qualitative & quantitative approaches**. Thousand Oaks: Sage. 1994.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B., Abordagens da pesquisa em contabilidade. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, p. 15-69, 2004.

DIDRIKSSON, A. **La sociedad del conocimiento desde la perspectiva latinoamericana**. Memorias Del IV Encuentro de Estudios Prospectivos Región Andina: Sociedad, Educación y Desarrollo: Medellín, 2003.

EDWARDS, E. O.; BELL, P., **The Theory and Measurement of Business Income**, Berkeley and Los Angeles: University of California Press, 1961.

FIEDMAN, M. **Ensayos sobre Economía Positiva**, Madrid, Editorial Gredos, S. A., 1967.

FREEMAN, L. C. Social networks and the structure experiment. In: L. C. Freeman, D. R.; White.; K. A. Romney (Eds.). **Research methods in social network analysis** (pp. 11-40). New Brunswick, NJ: Transaction Publishers, 1992.

GALASKIEWICZ, J.; WASSERMAN, S. **Advances in social network analysis: research in the social and behavioral sciences**. London: Sage, 1994.

GNYAWALI, D.; MADHAVAN, R. Cooperative networks and competitive dynamics: a structural embeddedness perspective. **Academy of Management Review**, v. 26, n. 3, p. 431-445, 2001.

HANNEMAN, R. A.; RIDDLE, M. **Introduction to Social Network Methods**. River side: University of California, 2005.

HEALY, P.M. The effect of bonus schemes on accounting decisions. **Journal of Accounting and Economics**, v. 7, n. 1, p. 85-107, 1985.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDAS, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HILL, J.; SCHNEEWEIS, T. The effect of the Three Mile Island on electric utility stock prices: a note. **Journal of Finance**, nº 38, v.4, pp.1285-1292, 1983.

HOLTHAUSEN, R. W. Accounting method choice: opportunistic behavior, efficient contracting, and information perspectives. **Journal of Accounting and Economics**, v. 12, n. 1, p. 207-218, 1990.

HOLTHAUSEN, R. W.; LEFTWICH, R. W. The Economic Consequences of Accounting Choice: Implication of Costly Contracting and Monitoring. **Journal of Accounting & Economics**. Amsterdam, Switzerland, Amsterdam, v. 5, n. 2, 1983.

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

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

KEYNES, J. N. **The Scope and Method of Political Economy**, First Edition 1891 and Fourth Edition 1914, Batoche Books, Kitchner, 1999.

KHAN, M.; WATTS, R. L. Estimation and empirical properties of a firm-year measure of accounting conservatism. **Journal of Accounting and Economics**, v. 48, n. 2, p. 132-150, 2009.

LEFTWICH, R. W.; WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Voluntary corporate disclosure: The case of interim reporting. **Journal of accounting research**, v. 19, p. 50-77, 1981.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOST, Kenneth, **Accounting Theory**; Grid Publishing inc., 1977.

OYADOMARI, J. C. T.; DE MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L. Influências da Positive Accounting nos Programas de Mestrado em Contabilidade: uma análise bibliométrica da produção acadêmica de 2002 a 2005. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 4, n. 2, p. 158-170, 2007.

SCOTT, J. **Social network analysis: a handbook** (2a ed.). London: Sage Publications, 2000.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations: ideas and interests**. 3. ed. Thousand Oaks: Sage, 2008.

VERRECCHIA, Robert E. Essays on disclosure. **Journal of accounting and economics**, v. 32, n. 1, p. 97-180, 2001.

WALTER, S. A.; SILVA, E. D. Visão baseada em recursos: um estudo bibliométrico e de redes sociais da produção científica da área de estratégia do EnANPAD 1997-2007. In:

ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 32, 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, ANPAD, 2008.1 CD-ROM.

WASSERMAN, S.; FAUST, K. **Social network analysis: methods and applications**. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

WATTS, R. L. Accounting objectives. **Working paper**. University of Rochester, 1974.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. **Journal of law and Economics**, v. 26, n. 3, p. 613-633, 1983.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Auditors and the determination of accounting standards**. Monash University, Department of Accounting and Finance, 1981.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective**. The Accounting Review. Vol. 65, n. 1, pp. 131-156, Janeiro, 1990.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. **Accounting Review**, p. 273-305, 1979.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **The Theory's application to auditing**. In.: Positive Accounting Theory. New Jersey: Prentice Hall, 1986b.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. **Accounting Review**, p. 112-134, 1978.

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

ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1, p. 411-427, 2001.

ZIMMERMAN, J. L. Taxes and firms size. **Journal Accounting & Economics**, pp. 119-149, 1983.

ZMIJEWSKI, Mark E.; HAGERMAN, Robert L. An income strategy approach to the positive theory of accounting standard setting/choice. **Journal of Accounting and Economics**, v. 3, n. 2, p. 129-149, 1981.