

Carlos Renato Theóphilo

Mestrando em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP Professor do Departamento de Contabilidade da Universidade Estadual de Montes Claros (MG)

Introdução

O atual ambiente econômico e social caracteriza-se pela sua dinâmica e complexidade. Fatores como a competição, globalização dos mercados, consciência ecológica, distribuição de renda, entre outros, ganham ênfase e influenciam os diversos campos ao conhecimento. Nesse contexto, a Contabilidade possui importância estratégica, por tratar de um produto cada vez mais valorizado - a informação.

Os usuários tendem a tornar-se cada vez mais exigentes com relação à amplitude e qualidade das informações que lhe são fornecidas. Assim, a intensificação da pesquisa científica constitui-se em um fator fundamental para que a Contabilidade possa manter-se permanentemente útil e ajustada a essas necessidades.

Acredita-se que a pesquisa empírica caracterizada pela observação e experimentação, seja um dos instrumentos científicos que possa trazer maiores contribuições para o desenvolvimento do conhecimento contábil, preenchendo lacunas existentes na compreensão dos diversos fenômenos que o envolvem.

Este artigo tem como objetivo contextualizar a Contabilidade no campo do conhecimento científico - enfocando sua natureza, métodos e propósitos, além de discutir as abordagens da teoria contábil e seu inter-relacionamento com a pesquisa. A partir de então, busca contribuir para a discussão sobre a necessidade de intensificar-se o emprego da pesquisa empírica nos estudos contábeis de maneira particular, trata da sua importância no estudo dos modelos decisórios dos usuários.

Conhecimento Científico

Os diversos autores costumam classificar o conhecimento em popular, filosófico, religioso (teológico) e científico. O conhecimento científico diferencia-se dos demais, não pelo seu objeto ao estudo, mas pela forma como é obtido. Conforme definição de Trujillo: "A ciência é todo um conjunto de atitudes e de atividades racionais, dirigido ao sistemático conhecimento, com objetivo limitado e capaz de ser submetido à verificação."¹

Muitas são as classificações propostas para as ciências, variando em função do parâmetro

¹ TRUJILLO FERRARI, Afonso. Metodologia da pesquisa científica.

São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982, p.2.

escolhido (ordem de complexidade, objeto, metodologia empregada, etc.). Na classificação proposta por Bunge, apud Gewamdsznajder², as ciências são divididas em dois grandes grupos, de acordo com seu conteúdo: formais e factuais. Segundo o autor, apenas a lógica e a matemática integram as ciências formais. por tratarem de objetos abstratos, cujos argumentos e teoremas dispensam testes para experimentação. Nas ciências factuais, também chamadas de experimentais ou empíricas por tratarem de objetos abstratos e que dependem de testar suas hipóteses experimentalmente, estão inseridos os demais campos do conhecimento. Divide ainda as ciências factuais em naturais e sociais (culturais ou humanas), nas quais serão incluídas entre outras, a economia, a economia, a psicologia e a sociologia.

Cabe salientar que, na literatura de metodologia científica, as terminologias e classificações utilizadas variam, as vezes bastante entre os autores. O termo “empírico”, por exemplo. É utilizado com diversos significados. Kerlinger³ descreve mais duas formas: “em uma, significa guiado pela experiência prática e observação e não pela ciência e pela teoria” e “em outra, significa guiado pela evidência obtida em pesquisa científica e controlada”. Observa-se que, na primeira forma, “empírico” tem a conotação de conhecimento “popular” ou “vulgar”, adquirido sem a aplicação de um método. Na outra acepção (contrária à primeira), o termo é utilizado para designar uma abordagem que caracteriza a própria pesquisa científica, Neste artigo, o termo empírico será utilizado para caracterizar as pesquisas ou estudos baseados na observação e experimentação.

Segundo Ogburn e Nimkoff. apud Lakatos⁴ a ciência é reconhecida por três critérios: a confiabilidade do seu corpo de conhecimentos, sua organização e seu método. Em função disso, as ciências sociais, por não possuírem as mesmas características das chamadas ciências naturais, como a química, a física e a biologia, são às vezes contestadas quanto à confiabilidade dos seus conhecimentos. Lakatos pondera, entretanto, que essa discussão perdeu intensidade e para tanto cita Caplow, o qual afirma: Mesmo que os resultados obtidos pelas Ciências Físicas sejam, geralmente, mais precisos ou dignos de crédito ao que os das Ciências Sociais, as exceções são numerosas (...) A Química é, muitas vezes, menos precisa do que a Economia⁵.

Na taxonomia citada, a Contabilidade seria enquadrada como ciência factual e social. apesar de que os autores da área científica, normalmente, não fazem referência específica a mesma. Neste artigo, em que se busca reforçar a adoção de procedimentos considerados úteis ao progresso da pesquisa contábil, o fato de considerar-se a Contabilidade como ciência ou não, tem importância secundária. Para esses propósitos, parece bastante adequada e suficiente a abordagem de Gewamdsznajder, que reforça as anteriores, segundo a qual “o que melhor caracteriza o conhecimento científico não é o que ele estuda, mas como estuda.”⁶ (Ainda que outros autores ponderem que o método científico possa também ser utilizado por outros ramos de estudo, não sendo exclusivo da ciência).

Ao assumir essa posição. Tenciona-se determinar um ponto de partida. É interessante destacar dessa forma que, quanto mais as pesquisas contábeis aproximarem-se do estudo

² GEWAMDSZNAJDER, Fernando. O que é o método científico. São Paulo: Pioneira, 1989. p.12

³ KERLINGER, Fred. N. Metodologia da pesquisa em ciências sociais p.15

⁴ LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia científica 2, ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.20.

⁵ Idem, ibidem, p.20.

⁶ GEWAMDSZNAJDER, Fernando. Op.cit.p.3.

sistematizado mais será reforçado o fício dos seus conhecimentos.

Pesquisa Científica

A pesquisa científica é voltada, fundamentalmente, para o estabelecimento de teorias. Segundo Kerlinger⁷ a pesquisa básica tem como propósito o estudo das relações entre os fenômenos, não objetivando, a princípio, resolver problemas práticos. Essa concepção fica ainda mais definida quando contraposta à de pesquisa aplicada, que, como o próprio nome indica, mira-se em objetivos específicos. O autor atribui a maior importância dada à pesquisa aplicada ao forte caráter pragmático dos povos modernos industriais: pesquisas orientadas à resolução de problemas específicos têm mais valor por visarem aos resultados imediatos. Pondera também, que essa atitude torna-se ao mesmo tempo amiga e inimiga da ciência: amiga enquanto as pessoas “poderosas” vêem utilidade na ciência e inimiga quando a mesma é tida como ineficaz na solução dos problemas.

A discordância com a associação compulsória entre ciência e prática parece querer afastar a tendência nociva de esperar-se que os estudos científicos resolvam todos os problemas. Todavia, mesmo quem enfatiza esse caráter mais “puro” da ciência, admite a sua influência sobre a prática. que se manifesta de forma lenta e indireta: lenta, porque a compreensão dos fenômenos deve, primeiro, combater as crenças existentes: indireta, pois materializa-se por intermédio das teorias.

Assim, mostra-se bastante interessante a classificação feita por Bunge, apud Gewamdsznajder⁸, através da qual diferencia ciência básica ou pura, ciência aplicada e técnica ou tecnologia. A ciência pura busca aumentar os nossos conhecimentos sobre os diversos fenômenos, “mesmo que - pelo menos aparentemente-desprovidos de uma utilidade prática imediata.” A ciência aplicada, conforme conceituada anteriormente, almeja objetivos determinados. Por sua vez, a tecnologia busca criar novos artefatos ou produtos. a partir de conhecimentos obtidos na pesquisa pura ou na pesquisa aplicada. Logicamente, existe uma grande inter-relação entre os diversos tipos de pesquisa.

Abordagens Científicas em Contabilidade

Watts e Zimmerman, *apud* Iudicibus⁹. Afirmando que o objetivo da teoria contábil, pelo menos sob o enfoque denominado de positivo (a antítese do enfoque normativo) ou descritivo é de explicar, primeiro, e prever o comportamento do fenômeno...¹. Esses são os dois enfoques principais da teoria: a abordagem positiva (descritiva), conforme explicada pelos autores, e a normativa, a qual, como “uma receita”, prescreve o que e como fazer em relação à prática.

Segundo os autores¹⁰ os atos da SEC (Comissão de Valores Mobiliários - CVM americana), no início da década de 30. em que foram regulamentadas as divulgações das companhias nas bolsas

⁷ KERLINGER, Fred Nichols. Op.cit. p. 327.

⁸ GEWAMDSZNAJDER, Fernando . Op. Cit. P.14

⁹ Iudicibus, Sérgio de. O verdadeiro significado de uma teoria. Revista Brasileira de Contabilidade.n.27, p.21-23, jan/fev.1996.

¹⁰ WATTS, Ross L. ZIMMERMAN, J. L. Positive accounting theory. New York: Prentice-Hall. 1996.p.04

de valores. influenciaram os teóricos contábeis a adotar uma postura de prescrever o que deveria ser feito. Nesse tipo de abordagem, a normativa, não se tem a preocupação com a validade empírica das hipóteses.

Em meados dos anos 60, com a utilização de testes empíricos por pesquisadores contábeis treinados em métodos de finanças, chegou-se a resultados distintos daqueles prescritos pelas normas contábeis. Especificamente, os resultados contrariaram a interligação entre os métodos contábeis e o comportamento do mercado de ações. A partir de então, passou a haver uma maior preocupação no campo de pesquisas contábeis, com a busca de teorias que tivessem condições de explicar as práticas, gerando hipóteses passíveis de refutação. A geração de hipóteses com base nos estudos empíricos revelou a utilização da abordagem positiva nessa nova fase da pesquisa contábil.

Através de artigo publicado na revista *Accounting Review*, em 1972, Mattessich¹¹ afirmava que a pesquisa empírica ainda era pouco utilizada na Contabilidade, constituindo-se a sua intensificação em um dos maiores desafios para os contadores futuros. Por isso, apontava para a urgência de proceder-se a uma divisão de pesquisa “no campo de estudos contábeis, de acordo com inclinações e talentos” dos pesquisadores: assim, “observadores e experimentadores” empreenderiam pesquisas empíricas, fornecendo elementos para o desenvolvimento de sistemas e modelos contábeis pelos teóricos. Segundo o autor, contribuições científicas relevantes em outras áreas somente tornaram-se possíveis através desse tipo de cooperação acadêmica. No desenvolvimento da “Teoria da Relatividade”, por exemplo, Einstein teria se utilizado do conhecimento dos experimentos de Faraday, Galilei, da dupla Michelson-Morley e outros; por sua vez, os resultados observatórios de Tycho Brahe teriam ajudado Kepler no desenvolvimento do esquema analítico de órbitas planetárias.

As constatações do autor podem ser estendidas até os dias atuais. Nota-se essa preocupação por parte de Iudicibus, por exemplo, quando enfatiza que: “em nossas universidades existe muita pesquisa normativa na área contábil, e seria necessária muito mais pesquisa do tipo positivo.”¹²

No entanto, faz-se necessário tecer considerações a respeito do caráter atribuído às observações e experimentações da forma citada por Mattessich, à luz das modernas concepções relacionadas ao conhecimento científico. Por um lado, é possível afirmar, conforme dito anteriormente, que os estudos empíricos caracterizam a abordagem positiva. Por outro, que essas pesquisas podem utilizar o método indutivo. Isso pode ser atestado a partir dos próprios elementos que caracterizam a indução: observação dos fenômenos, descoberta da relação entre eles e a generalização dessa relação. Mas as pesquisas empíricas podem também estar associadas à confrontação de uma formulação teórica com a realidade, própria do método dedutivo¹³.

Segundo Salmon, *apud Lakatos*¹⁴, uma das diferenças básicas que distinguem os dois métodos é que, no método dedutivo, se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão deve ser verdadeira. Já no indutivo, se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão é provavelmente (e não necessariamente) verdadeira. Daí advêm às críticas observadas quanto à lógica da indução: a

¹¹ MATTESSICH, Richard. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting. *Accounting Review*, p. 487, jul, 1972.

¹² IUDICIBUS, Sergio de. Op.cit. 1996

¹³ De forma simplificada, pode-se afirmar que o método dedutivo é aquele que vai do conhecimento geral para o particular. O método indutivo, busca obter generalizações a partir dos dados particulares

¹⁴ LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Maria de Andrade. Op. Cit. P.57.

de se fazer generalizações a partir de algumas observações. desconsiderando-se os fenômenos não observados ou inobserváveis que poderiam invalidá-la. Lakatos¹⁵, pondera que “os argumentos indutivos aumentam o conteúdo das premissas, com sacrifício da precisão, ao passo que os argumentos dedutivos sacrificam a ampliação do conteúdo. para atingir a certeza.” O mérito dessa assertiva está em destacar, ao mesmo tempo, as potencialidades e limitações dos métodos. reforçando a oportunidade da sua adoção conjunta na pesquisa.

Na leitura de análises feitas sobre as teorias dos pensadores epistemológicos contemporâneos, pode-se verificar que nenhum deles contesta a importância da pesquisa empírica. Todavia, existe uma tendência em atribuir-lhe uma função diferente daquela própria do indutivismo. A idéia é de que as teorias precedem a observação e não o contrário. Quine, *apud* Matallo Júnior¹⁶, mostra-se incisivo ao afirmar que “não existem fatos independentemente de um certo conjunto de proposições que permitem o seu entendimento”. Todo fato pressupõe uma teoria, seja ela científica ou não. Os fatos só existem enquanto tal para as teorias.” Chalmers reforça esse inter-relacionamento necessário entre a teoria e a observação: Teorias precisas, claramente formuladas, são um pré-requisito para proposições de observação precisas. Neste sentido, as teorias precedem a observação¹⁷.

Karl Popper, um desses principais pensadores. foi o responsável pela formulação de um conjunto de idéias que recebeu, dentre outras, as denominações mais conhecidas de racionalismo crítico” e “falsificacionismo”. Essas idéias constituem a base do método hipotético-dedutivo de ciência, através do qual Popper afirma que as observações exercem a função de testar as hipóteses levantadas na busca da solução de um problema. com o objetivo de refutá-las.

Na concepção de Thomas Kuhn. a comunidade científica atém-se em um determinado paradigma - conjunto de suposições teóricas gerais e de leis e técnicas para sua aplicação. Esse paradigma abrigará durante um certo tempo os diversos eventos verificados através de uma série de experimentos, muitos deles sugerindo a sua falsificação. Posteriormente, com o acúmulo de eventos não-explicados, será estabelecida uma crise. Surge então um novo paradigma, constituindo-se uma revolução científica. Inicia-se assim um novo processo de tentar acumular no novo paradigma as novas experimentações, em um processo contínuo.

Através de estruturas denominadas de “Programas de Pesquisa”, Imre Lakatos oferece a sua interpretação da ciência. Esses programas de pesquisa têm dois tipos de orientação, uma negativa e uma positiva. A heurística negativa corresponde ao conjunto de suposições básicas do programa que protegem seu núcleo irreduzível — uma hipótese teórica geral - da refutação. Por outro lado, a heurística positiva consiste na busca do desenvolvimento desse núcleo. através de suposições adicionais numa tentativa de explicar fenômenos conhecidos e prever novos fenômenos. Dessa forma. os programas de pesquisa são progressivos ou degenerescentes, em função do seu comportamento (sucesso ou fracasso) diante da descoberta de novos fenômenos.

¹⁵ idem, ibidem p.58

¹⁶ MATALLO JUNIOR, Heitor. A problemática do conhecimento. In: CARVALHO, Maria Cecília M. De (Coor) Construindo o saber. Metodologia científica: Fundamentos e técnicas. 4. ed. Campinas: Papirus, 1994.p.13.

¹⁷ CHALMERS, A.F O que é a ciência afinal? Tradução de Raul Fiker. São Paulo: Brasiliense, 1997. p.59

Contabilidade Comportamental

No entendimento de Mattessich¹⁸, a pesquisa empírica deveria ser conduzida por contadores voltados para uma linha comportamental. Isso porque, segundo ele, muitas das proposições empíricas sobre as quais a Contabilidade deve ser estruturada têm essa natureza. Dessa forma, "recai sobre a Contabilidade Comportamental formular premissas empíricas específicas", não havendo dúvidas que "esta sub-área deveria investigar os fundamentos econômicos, psicológicos e sociológicos da contabilidade, além dos perfis comportamentais¹⁹ referidos dos usuários da informação contábil."

No outro aspecto mencionado, Mattessich sugere a necessidade de buscar-se conhecer o perfil comportamental dos usuários nas decisões. Ocorre que, mesmo autores de áreas ligadas ao estudo do comportamento admitem a dificuldade apresentada nesse campo de investigação científica. Nesse sentido, Kerlinger adverte que "a complexidade e a ambigüidade do comportamento humano (...) e geralmente mais difícil do que medir as propriedades dos corpos físicos²⁰ referindo-se ainda ao problema, o autor acentua que: "qualquer contribuição é sempre parcial e, talvez até, apenas uma pequena parte de todas as contribuições possíveis". É até bastante duvidoso que surgira completa compreensão científica do comportamento humano. Provavelmente sempre haverá áreas nebulosas e desconhecidas²¹

Entende-se que a incursão na área do estudo do comportamento humano exige uma preparação específica, que propicie elementos para condução adequada de pesquisas. Talvez o melhor seja, inicialmente, estimular-se à intensificação de estudos empíricos de outra natureza, que proporcionem um maior contato dos pesquisadores contábeis com os instrumentos experimentais. Não se defende, com isso, que tal propósito tenha que ser descartado, mas que a princípio seja, pelo menos, uma tarefa para pesquisas interdisciplinares.

Outra questão que Mattessich²² inclui em seu trabalho, em que sugere a utilização de estudos empíricos, pode ser assim resumida: qual o tipo de informação que os usuários desejariam ou que necessitariam e para qual propósito?

Observa-se que esse problema pertence a um campo amplo e pouco explorado, em que vislumbra-se uma maior possibilidade de avanço nas circunstâncias atuais: os modelos decisórios dos usuários. Ao buscar conhecer as necessidades de informação dos usuários, a Contabilidade aproxima-se dos seus objetivos.

Segundo Iudícibus²³, embora tenham ocorrido mudanças "no tipo de usuário e nas formas de informação", o objetivo da Contabilidade de prestar informações úteis à tomada de decisão permanece inalterado. Pondera, entretanto, "que a decisão sobre o que é útil ou não para a tomada

¹⁸ MATTESSICH, 18 MATTESSICH, Richard. Op. Cit.. p.487

¹⁹ Ao se referir as ciências comportamentais, O autor esta utilizando um termo também empregado para intitular ciências sociais. Alguns autores optam pela primeira forma, por julgar que tenham um âmbito mais geral.

²⁰ KERLINGER .Fred Nichols. Op. Cit.p.2

²¹ idem, ibidem p.344

²² MATHESSICH, Richar. Op.cit.p.487

²³ IUDICIBUS.Sergio de. Teoria da contabilidade 4.ed.São Paulo: Atlas, 1995. p.18

de decisões econômicas e todavia, muito difícil de ser avaliada na prática.“ Reforça assim, a necessidade de um estudo profundo do modelo decisório de cada tipo de tomador de decisões que se utiliza de dados contábeis.“ Esse estudo passaria necessariamente, segundo o autor, pela definição da função - objetivo (meta ou tipo de informação mais importante a ser maximizada.

As necessidades variam bastante de usuário para usuário: alguns têm como meta o fluxo regular de dividendos. outros a geração de fluxos de caixa e outros, ainda, o retorno sobre o ativo, etc. O desafio está em buscar junto aos usuários o tipo de informação que cada um necessita ou a meta que deseja maximizar, ao invés de simplesmente partir-se de pressupostos, e em cima dele construir os modelos contábeis.

Hendriksen, *apud* 1 Idícibus²⁴, adverte que, “embora seja possível determinar os modelos decisórios que descrevam como os usuários realmente tomam suas decisões e qual informação desejam. esse procedimento pode não levar aos melhores resultados, porque os usuários estão limitados pela informação contábil disponível no momento ou porque eles podem não estar usando os melhores modelos...”

Entretanto, entende-se que, embora essa premissa pareça lógica, não pode ser tomada como motivo para obstar os esforços que possam ser empreendidos no sentido de avançar no estudo.

Conclusões

A pesquisa é vital para todo campo de estudo: somente com a incorporação de novos conhecimentos torna-se possível o seu ajustamento às novas realidades e a manutenção da sua utilidade. Observa-se, porém, conforme tratado neste artigo, que a pesquisa em Contabilidade mostra-se ainda incipiente, principalmente no que tange à pesquisa empírica.

Através de uma analogia com a Medicina, Carvalho²⁵, resume o esforço necessário para que a Contabilidade atinja um estágio ideal enquanto provedora de informações úteis. Segundo ele, assim como aquela ciência possui diagnósticos para a grande maioria das manifestações que lhe são afetas, a Contabilidade deveria “antecipar-se aos cenários e buscar conhecer as necessidades de informação dos seus “clientes” Nesse sentido, entende-se que a pesquisa contábil deve ser Incentivada e dirigida para conhecer-se melhor as necessidades de informação dos usuários, o comportamento dos mercados; enfim, os diversos fenômenos que permeiam seus objetivos, através da utilização de estudos empíricos. A partir daí, a teoria e os modelos contábeis devem prover os usuários de uma informação mais ampla e coerente com os novos conhecimentos adquiridos. E a Contabilidade, com isso, potencializará seu valor e manter-se-á indispensável.

Resumo

²⁴ IUDICIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade, p.20

²⁵ CARVALHO, L.Nelson. Palestra realizada para alunos de pós-graduação em Controladoria e Contabilidade – Mestrado, ingressantes 1997. Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo, em 8 de agosto de 1997.

Em um contexto de mudanças econômicas e sociais extremamente dinâmicas, a manutenção da importância estratégica da Contabilidade relaciona-se diretamente com a própria evolução do seu estudo sistematizado.

Este artigo mostra que as pesquisas científicas ocupam-se com a busca de um maior entendimento dos fenômenos e suas relações. As teorias delas decorrentes, por sua vez, concorrem para as mudanças na prática.

Enquanto instrumento científico de grande utilidade em outros campos do conhecimento, o emprego da pesquisa empírica na Contabilidade precisa ser intensificado, para que as observações e experimentações, que a caracterizam, propiciem a melhoria da teoria e dos modelos contábeis.

Pela sua natureza, o estudo do modelo decisório dos usuários de informações contábeis alcançaria um grande desenvolvimento com o uso da pesquisa empírica, aproximando a Contabilidade de seus objetivos básicos de participação nas decisões econômicas.

Referências Bibliográficas

- CARVALHO, L. Nelson G.** Palestra realizada para alunos de pós-graduação em Controladoria e Contabilidade — Mestrado, ingressantes 1997. *Departamento de Contabilidade e Atuária*, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, em 8 agosto de 1997.
- CHALMERS, A.F** *O que é ciência afinal?* Tradução de Raul Fiker. São Paulo: Brasiliense, 1997.
- GEWAMDSZNAJDER, Fernando.** *O que é método científico.* São Paulo: Pioneira, 1989.
- IUDICIBUS, Sérgio de.** O verdadeiro significado de uma teoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*. n. 97, p. 21-23, jan./fev.. 1996.
- _____. *Teoria da contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- KERLINGER, Fred Nichols.** *Metodologia da pesquisa em ciências sociais.* São Paulo: EPU, 1979.
- LAKATOS, Eva Maria e MARCONI.** Marina de Andrade. *Metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- MATALLO JUNIOR, Heitor.** A problemática do conhecimento. In: CARVALHO, Maria Cecília M. de. (Coord) *Construindo o saber. Metodologia científica: fundamentos e técnicas*. 4. ed. Campinas: Papyrus, 1994.
- MATTESSICH, Richard.** Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting. *Accounting Review*, p. 469-487. jul. 1972.
- POPPER, Karl IR.** *A lógica da pesquisa científica.* São Paulo: Cultrix, 1993.
- SCHMIDT, Paulo.** *Uma contribuição ao estudo da história do pensamento contábil.* São Paulo, 1994. Tese (Doutorado Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo).
- TRUJILLO FERRARI, Alfonso.** *Metodologia da pesquisa científica.* São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- WATTS, Ross L., ZIMMERMAN, J. L.** *Positive accounting theory* New York: Prentice-Hall, 1986.