

Características da Produção Científica sobre Conservadorismo no Brasil

Resumo

O conservadorismo contábil tem sido objeto de produção científica no Brasil e no mundo. Diversos fatores são associados ao conservadorismo, dentre eles o sistema legal dos países. Além dessas associações, há uma classificação do conservadorismo em condicional e incondicional. Em virtude disso, e uma vez que o Brasil é classificado como um país *code-law*, essa pesquisa tem como objetivo identificar as características dos artigos científicos sobre conservadorismo publicados em congressos e periódicos no Brasil nos anos de 2006 a 2014. A amostra foi composta por 53 artigos científicos analisados por meio de uma pesquisa descritiva, tratados por meio da técnica de pesquisa bibliométrica e levantamento de dados. Os principais resultados foram: os artigos são predominantemente exploratórios, quantitativos e com pesquisa positiva. O conservadorismo condicional é mais decorrente e a influência das explicações de Watts (2003) é relacionada à maioria dos artigos. Ao analisar essas explicações segregando-as por sua classificação em condicional e incondicional, conforme achados de Qiang (2007), 68,18% dos artigos encontraram a mesma relação. A maioria dos artigos utilizam modelos estatísticos, e os principais foram o de Basu e o de Ball e Shivakumar. Basu (1997) obteve maior número de citações; já no Brasil, o artigo mais citado é Da Costa, Lopes e Costa (2005). A Fucape Business School é a instituição de ensino vinculada a maioria dos artigos, e a Revista Contabilidade & Finanças, da USP, é o periódico mais prolífico. Percebeu-se que o sistema legal do Brasil é um fator não determinante para as explicações das resultantes dessa pesquisa, de acordo com a maioria das associações de Qiang (2007).

Palavras chave: Conservadorismo condicional, conservadorismo incondicional, artigos científicos.

1. INTRODUÇÃO

Diversos autores têm pesquisado sobre o conservadorismo de empresas de vários países e a sua relação com diferentes fatores (BASU, 1997; WATTS, 2003; QIANG, 2007; COSTA, LOPES E COSTA, 2006; COELHO E LIMA, 2007). No Brasil, geralmente, as pesquisas buscam verificar a presença do conservadorismo condicional nas empresas. Porém, na maioria dos casos não foi possível perceber sua presença na informação contábil de forma significativa.

Existem dois tipos de conservadorismo sugeridos por diversas pesquisas (BASU, 1997; QIANG, 2007): condicional e incondicional. Percebe-se que a ocorrência do conservadorismo condicional existe em momentos pontuais de reconhecimento de perdas da empresa, enquanto que o conservadorismo incondicional é apresentado por escolhas contábeis rotineiras.

Watts (2003) afirma que os fatores relacionados ao conservadorismo, que têm sido objeto de investigação, são: contratos, litígios, regulação e tributação. Sendo que esses fatores, segundo o autor, influenciam o grau e o tipo de conservadorismo em diferentes países.

De acordo com a pesquisa normativa de Watts (2003), Qiang (2007) testou essas características e estudou os efeitos dessas explicações associando as mesmas com o tipo de conservadorismo, concluindo que a contratação induz ao conservadorismo condicional, a tributação e regulação levam a um conservadorismo incondicional e o litígio às duas formas. Além de Qiang (2007), outros autores (CAMPOS, NETO E ALMEIDA, 2010; MACIEL, 2012; COSTA, LOPES E COSTA, 2006) segregam o conservadorismo de acordo com os fatores de Watts (2003), mas se diferenciam por serem itens que dependem da estrutura legal e econômica de cada país.

Dessa forma, o sistema legal adotado por cada país são fatores que influenciam no grau do conservadorismo. Ball, Kothari e Robin (2000) afirmam que em países *common-law* as empresas apresentam maior grau de conservadorismo condicional do que em países *code-law*. Para a realidade brasileira, onde a legislação tributária exerce grande influência nas empresas, destaca-se a influência da tributação no seu grau de conservadorismo, dentre outras características de países desse tipo de sistema legal, como a concentração de poder nas mãos de poucos acionistas, a contabilidade sendo regulamentada diretamente pelo governo e a necessidade de uma menor demanda por informações públicas (COSTA, LOPES E COSTA, 2006). Por esse motivo, os resultados das pesquisas no Brasil podem ser diferentes das pesquisas internacionais devido a estes fatores, o que leva a necessidade de verificar as características das pesquisas e de seus achados no ambiente brasileiro.

Diante dessas informações sobre os artigos científicos na área de conservadorismo contábil, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: **Quais são as características dos artigos científicos sobre conservadorismo publicados em congressos e periódicos no Brasil entre os anos de 2006 e 2014?**

Por meio de uma pesquisa bibliométrica, o presente trabalho busca identificar como está distribuída e organizada a produção científica do tema atual, e determinar as características principais dos artigos publicados em congressos e periódicos no Brasil entre os anos de 2006 e 2014. Além disso, buscou-se verificar a influência dos conceitos de Watts (2003) relacionados aos artigos científicos analisados, identificando se estão de acordo com os testes de Qiang (2007) ao afirmar que não encontrariam um alto grau de significância nos estudos.

A justificativa dessa pesquisa reflete em identificar e explorar elementos que possam auxiliar os futuros pesquisadores do assunto com um melhor direcionamento na produção científica, através do reflexo de pesquisas anteriores.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conservadorismo

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00), a informação contábil precisa ser útil para as empresas e, por isso, o mesmo apresenta características que propiciam a qualidade dessa informação. Como uma ciência social, a contabilidade conta com princípios que auxiliam nesse processo de tornar a informação contábil útil para a tomada de decisões. Dessa forma, Antunes (2007) afirma que a oportunidade, a relevância e o conservadorismo contábil são métricas da qualidade da informação.

Dentre as diretrizes que auxiliam no processo de aumentar a qualidade da informação contábil, destaca-se o conservadorismo, uma vez que vem sendo destacado em vários estudos recentes (BRAGA, 2011; MACIEL, 2012; CAMPOS, NETO E ALMEIDA, 2010; COELHO E LIMA, 2007; COSTA, LOPES E COSTA, 2006) e apresentado como uma das formas de qualidade da informação contábil.

Watts (2003) fundamenta quatro explicações sobre o conservadorismo: contratos, litígio, regulação e tributação. Os contratos tem a função de induzir a empresa a aumentar o seu valor através do conservadorismo, que lida com o risco moral causado por informações, retornos assimétricos, horizontes e responsabilidade limitada. Existe maior probabilidade de litígio quando existe superavaliação dos ativos líquidos da empresa, o que também o torna incentivo. Além disso, na tributação, os gestores recebem incentivos de redução de impostos, o que leva o aumento no valor da empresa, e conseqüentemente, à postergação do reconhecimento de receitas e aceleração do reconhecimento de despesas. E por último, Watts (2003) afirma que a regulação teria incentivos ao induzir escolhas conservadoras no processo de regulamentação por buscarem reduzir os custos políticos referentes à probabilidade de superavaliação de ativos líquidos.

Logo, percebe-se que, desde o final da década de 90, alguns autores (BASU, 1997; BALL E SHIVAKUMAR, 2005; WATTS, 2003; QIANG, 2007) começaram a pesquisar sobre o conservadorismo em diferentes empresas e buscaram analisar o reconhecimento contábil. Dessa forma, os autores, evidenciaram uma segregação do conceito de conservadorismo condicional e incondicional. Porém, contradizendo a esses autores, Braga (2011) verificou que a “qualidade da informação contábil” é apresentada de maneira mais expressiva pelos incentivos econômicos associados aos fatores institucionais do que pelos padrões contábeis.

2.1.1 Conservadorismo Condicional Vs. Conservadorismo Incondicional

Autores como Ball e Shivakumar (2005) e Qiang (2007) sugerem a existência do conservadorismo em dois tipos: condicional e incondicional.

Seguindo o conceito de conservadorismo condicional, Basu (1997) defende que o conservadorismo acontece quando há o reconhecimento de más notícias de forma mais tempestiva do que boas notícias. De maneira que incorporou um modelo de componentes transitórios de lucros, de acordo com antecipação oportuna assimétrica de perdas econômicas em empresas e que atualmente é utilizado por vários autores (COELHO E LIMA, 2007; COSTA, LOPES E COSTA, 2006; BUSHMAN E PIOTROSKI, 2005) que pesquisam sobre o conservadorismo condicional.

Ball e Shivakumar (2005) asseguram que a redução do lucro contábil reflete em uma perda econômica, quando há exigência adicional do conservadorismo condicional, fator que não ocorre com os ganhos. Diferente do que acontece no conservadorismo incondicional que divulga baixos valores de ativo e receita independente de sinais que comprovam às possíveis

perdas econômicas da empresa (MOREIRA, COLAUTO E AMARAL, 2010). Além disso, percebe-se a ocorrência do conservadorismo condicional em momentos pontuais de reconhecimento de perdas da empresa, enquanto o conservadorismo incondicional é apresentado por escolhas contábeis rotineiras.

Em virtude do tipo de conservadorismo incondicional, o Conselho Federal de Contabilidade (2009) evidencia o conservadorismo como o Princípio da Prudência, através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 1282/2010:

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Como já averiguado, Watts (2003) apresenta quatro principais explicações para o uso do conservadorismo nas práticas contábeis: contratos, litígios, tributação e regulação. Qiang (2007) estuda os efeitos dessas explicações utilizando os conceitos de conservadorismo condicional e incondicional, e aponta que a contratação induz ao conservadorismo condicional, a tributação e regulação levam a um conservadorismo incondicional e o litígio às duas formas.

Os itens apontados por Watts (2003) e estudados por Qiang (2007) para explicar o conservadorismo – contratos, litígios, tributação e regulação – são itens que dependem da estrutura legal e econômica de cada país, podendo classificar o conservadorismo adotado após essa análise. Qiang (2007), por exemplo, testou essas relações em todas as indústrias de diversos países, sem a separação do sistema legal de cada país, fato que não trata essa distinção de sistema legal.

Lara e Mora (2005) comprovam a relação entre os sistemas legais, *code-law* e *common-law*, com os dois tipos de conservadorismo: condicional e incondicional. Concluíram que países que adotam a estrutura *common-law* apresentam características do conservadorismo condicional (BASU, 1997). Já nos países que admitem a estrutura *code-law*, como é o caso do Brasil, averiguou-se que existe uma relação entre esse sistema legal com os itens apontados por Watts (2003) e, por consequência, exibindo fatores ligados ao conservadorismo incondicional.

2.1.2 Sistema Legal

Cada país possui um sistema ou estrutura legal, que apresentam características similares possibilitando uni-las em conhecidas famílias do direito. Tendo relevância para a Contabilidade, o direito tem como classificação, duas famílias: *Code-law*, ou Direito Romano e o *Common-law* ou Direito Consuetudinário. Por sua vez, o Brasil é um país que pertence à estrutura *Code-law*, por isso o Governo é quem regulamenta a Contabilidade diretamente, através da concentração de poder nas mãos de poucos e tendo as informações públicas com menor demanda (COSTA, LOPES E COSTA, 2006).

Watts (2003) observou também que em países desenvolvidos existem maiores incentivos, como maiores custos de litígios e maior eficiência das cortes, já que os países classificados como *common-law* apresentam maior grau de conservadorismo condicional do que países *code-law* (BALL, KOTHARI E ROBIN, 2000).

3. METODOLOGIA

Os dados desse artigo foram coletados por meio de um levantamento de dados e, posteriormente, uma pesquisa bibliométrica, ou seja, uma pesquisa elaborada por meio de estudos já realizados sobre o tema que é objeto de estudos em artigos científicos (MARCONI E LAKATOS, 2010). No caso deste trabalho, compõem a amostra somente artigos brasileiros, de forma a verificar as características da produção no ambiente de um país *code law*. A técnica de pesquisa bibliométrica foi utilizada para identificar as características de produções realizadas, com o objetivo de disseminar tais informações.

Os artigos analisados foram escolhidos por meio de critérios relacionados ao tema da pesquisa: conservadorismo, sendo em forma – condicional, incondicional ou geral. A amostra da pesquisa foram 53 artigos científicos, apenas do Brasil, publicados em periódicos e eventos científicos da área de Administração e Ciências Contábeis. Os trabalhos analisados foram obtidos por meio da busca eletrônica por artigos, de periódicos e congressos, relacionados ao tema por meio da ferramenta “Google Acadêmico”.

Como critérios para analisar esses estudos selecionados foram levantados alguns dados para comparação das pesquisas, identificando tais características nas produções brasileiras realizadas num período de 2006 a 2014.

Primeiramente, de forma mais geral, foram analisados os autores mais citados da amostragem e a quantidade de citações que os mesmos apresentam na ferramenta de base “Google Acadêmico”, a quantidade das citações dos artigos brasileiros da amostra da pesquisa, as instituições nacionais mais prolíficas e os eventos científicos (periódicos e congressos) que mais investe no tema.

Em seguida, os dados foram analisados de acordo com a natureza do estudo, relacionando a quantidade de artigos que fossem classificados como pesquisa positiva, que busca a descrição e explicação de eventos ocorridos, trabalhando a posteriori dos fatos; ou pesquisa normativa, agindo a priori dos fatos, com busca de intervir no mundo e melhorar práticas convencionais (MARTINS, 2012). Sequencialmente, verificou-se a quantidade de artigos por abordagem metodológica, ou seja, classificação de quantitativo, para aqueles que indicassem mensuração de números estatísticos em seus projetos, ou qualitativo, para os artigos que apresentavam novos conhecimentos para a ciência.

A natureza do objetivo foi outro quesito averiguado dentre os artigos selecionados, analisando se os mesmos haviam se aprofundado sobre o tema, se descreveram uma população ou os dois juntos. Para isso, foram divididos em três opções: exploratório, descritivo e exploratório-descritivo. Além disso, os modelos estatísticos utilizados pelos autores também foi mais um critério avaliador nos aspectos metodológicos.

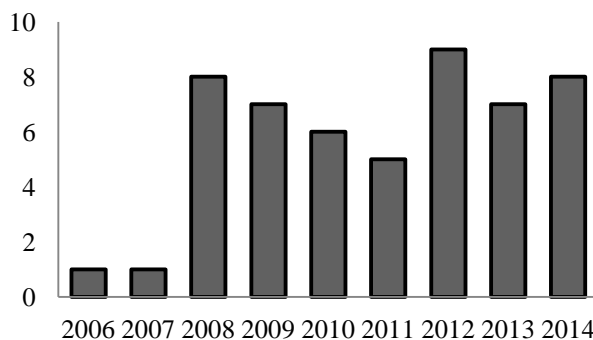
Após os critérios de classificação das pesquisas, averiguaram-se outros fundamentos aliados ao tema de pesquisa. É destacado também o tipo de conservadorismo utilizado pelos artigos: condicional, incondicional ou nenhum específico, abordando o geral. Após essa análise, indica-se o período analisado com a quantidade de artigos relacionados à adoção do IFRS - Lei 11.638/07 trazida pelo Governo brasileiro e que passou a ser exigida desde 2010. Dessa forma, são indicados os artigos anterior e posterior a esta lei, e os que ainda fizeram comparações de empresas nos dois períodos.

Em seguida foi feita uma análise com a amostragem da pesquisa a qual se averiguou a quantidade de artigos que associava seu estudo com os conceitos de Watts (2003) e se a pesquisa relacionava o tema principal com os mesmos: contratos, regulação, litígio e tributação. Após essa análise, foi evidenciado se a relação dos autores estava em comum acordo com os testes de Qiang (2007), que testou essas relações em todas as indústrias de diversos países, sem a separação do sistema legal de cada país.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Foi analisada a evolução das publicações de artigos do tema ao longo do período analisado, conforme Figura 1:

Figura 1: Evolução dos artigos publicados entre 2006 e 2014



Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Figura 1, pode-se verificar que houve um aumento no número de artigos publicados durante os anos de 2006 e 2014, sendo que a média anual foi de aproximadamente seis (6) trabalhos publicados por ano. O ano de 2012 foi o ano com o maior número de artigos (9) e, 2006 e 2007 os anos com menor número de publicações (1). Destacam-se ainda os anos de 2008 e 2014 com seis (8) trabalhos cada.

Diante dessa averiguação, percebe-se que as pesquisas aumentaram inicialmente, e desde 2008 se mantêm na quantidade de artigos publicados nessa área, principalmente no conservadorismo condicional, já que na amostra foram encontrados apenas dois (2) artigos que analisam o conservadorismo incondicional, que aparecem nos anos de 2009 e 2010.

4.1 Aspectos de produção

A Tabela 1 e Tabela 2 indicam os artigos nacionais e internacionais mais citados, sobre esse tema, os nomes dos autores, o ano e o número de citações de cada um deles.

Tabela 1: Artigos nacionais mais citados

Autores	Artigo	Ano	Citações
Da Costa, Lopes e Costa	Conservadorismo em cinco países da América do Sul	2006	26
Da Costa e Santos	Conservadorismo contábil e <i>timeliness</i> : evidências empíricas nas demonstrações contábeis de empresas brasileiras com ADR'S negociados na bolsa de Nova Iorque	2008	25
Coelho e Lima	Qualidade informacional e conservadorismo nos resultados contábeis publicados no Brasil	2007	25
Almeida, Da Costa e Scalzer	Níveis diferenciados de governança corporativa e grau de conservadorismo: estudo empírico em companhias abertas listadas na Bovespa	2008	22
Antunes, Formigoni e Paulo	Conservadorismo contábil nas companhias abertas e fechadas brasileiras	2008	22

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2: Autores internacionais mais citados

Autores	Artigo	Ano	Citações
Basu	The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings 1	1997	2893
Ball, Kothari e Robin	The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings	2000	2645
Watts	Conservatism in accounting part I: Explanations and implications	2003	1864
Ball e Shivakumar	Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness	2005	1506
Givoly e Hayn	The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative?	2000	941
Penman e Zhang	Accounting conservatism, the quality of earnings, and stock returns	2002	759

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 1 demonstra os artigos nacionais mais citados sobre esse tema, segundo a ferramenta de pesquisa, com uma média de 24 citações. Da Costa, Lopes e Costa (2005) foi o artigo com mais citações desse assunto no Brasil. Dentre as maiores citações, três (3) delas têm Da Costa como autor, o que o torna o autor nacional com maior destaque. Já na Tabela 2, dos artigos internacionais mais citados, evidencia-se que Basu e Ball são alguns dos autores que mais se destacam na amostra de artigos brasileiros, com mais de 5000 citações juntos.

Em comparação às tabelas 1 e 2, verifica-se a diferença dos números entre os autores mais citados nacionalmente e internacionalmente, indicando que as pesquisas sobre o assunto são mais difundidas internacionalmente.

Tabela 3: Instituições de ensino mais prolíficas

Instituição de ensino	Quant. autores	Percentual
Fucape Business School - FUCAPE	33	28,70%
Universidade de São Paulo - USP	19	16,52%
Sem identificação	8	6,96%
Universidade Federal Ceará - UFC	7	6,09%
Universidade Federal do Espírito Santo -UFES	7	6,09%
Universidade Federal da Paraíba - UFPB	7	6,09%
Universidade Regional de Blumenau - FURB	5	4,35%
UnB/ UFPB/ UFRN	4	3,48%
Universidade de Brasília - UnB	3	2,61%
Universidade Estadual do Rio de Janeiro - UERJ	3	2,61%
Universidade Federal da Bahia - UFBA	3	2,61%
Universidade Federal do Paraná - UFPR	3	2,61%
Faculdade de Ciências Aplicadas de Petrolina - FACAPE	2	1,74%
Universidade Federal do Pará - UFPA	2	1,74%
Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ	2	1,74%
Universidade Presbiteriana Mackenzie	2	1,74%
Universidade Estácio de Sá - UNESA	1	0,87%
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri - UFVJM	1	0,87%
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	1	0,87%
Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN	1	0,87%
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC	1	0,87%
Total	115	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 evidencia as instituições de ensino com mais autores vinculados. A partir dela, observou-se que a Fucape Business School é a instituição mais prolífica com 33 pesquisadores envolvidos. Isso pode ser associado aos principais autores nacionais que são dessa instituição de ensino, como Costa. Logo em seguida, verifica-se a Universidade de São Paulo (USP) com 19 autores vinculados, destacando-se também a Universidade Federal do Ceará (UFC), a Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) e a Universidade Federal da Paraíba (UFPB) com sete (7) pesquisadores envolvidos, cada. É importante ainda ressaltar que cinco (5) instituições de ensino possuem apenas um (1) autor vinculado e que informações sobre a instituição vinculada a oito (8) autores não foram obtidas.

A seguir, a Tabela 4 evidencia os periódicos e congressos, de autores brasileiros pertencentes à amostragem, mais prolíficos.

Tabela 4: Periódicos e congressos mais prolíficos

Periódicos e Congressos	Artigos	Percentual
Revista Contabilidade & Finanças - USP	10	18,87%
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	7	13,21%
Encontro da ANPAD - EnANPAD	6	11,32%
Revista Universo Contábil	4	7,55%
Advances in Scientific and Applied Accounting	3	5,66%
Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis - AdCont	3	5,66%
Revista Contabilidade, Gestão e Governança	2	3,77%
Revista de Administração de empresas - RAE	2	3,77%
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	2	3,77%
Revista Eletrônica de Administração	2	3,77%
Congresso AnpCont	1	1,89%
Congresso Brasileiro de Contabilidade	1	1,89%
Congresso Virtual Brasileiro de Administração - Convibra	1	1,89%
Encontro Nordeste de Contabilidade	1	1,89%
Revista Contabilidade Vista & Revista, UFMG	1	1,89%
Revista de Administração e Contabilidade da USINOS	1	1,89%
Revista de Administração Mackenzie	1	1,89%
Revista de Contabilidade, UFBA	1	1,89%
Revista de Contabilidade e Controladoria - RC&C	1	1,89%
Revista de Contabilidade e Organizações - RCO	1	1,89%
Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão	1	1,89%
Pensar Contábil, CRC do RJ	1	1,89%
Total	53	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Diante do resultado apresentado na Tabela 4, percebeu-se que a Revista Contabilidade & Finanças, da USP é o periódico mais prolífico com 10 artigos, da amostra, publicados. Logo em seguida, aparece o Congresso de Controladoria e Contabilidade, da mesma universidade (USP), com sete (7) artigos, ou seja, 13,21%. Destacam-se também o EnANPAD e a Revista Universo Contábil com seis (6) e quatro (4) artigos, respectivamente.

4.2 Aspectos metodológicos

A Tabela 5 classifica os artigos de acordo com a natureza de estudo.

Tabela 5: Quantidade de artigos por natureza do estudo

Natureza do Estudo	Artigos	Percentual
Pesquisa Positiva	49	92,45%
Pesquisa Normativa	4	7,55%
Total	53	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme as informações da Tabela 5 constatou-se que a grande maioria dos artigos analisados são pesquisas positivas com 92,45%. O outro baixo percentual, de 7,55%, são trabalhos normativos, com o intuito conceitual. Dessa forma, percebe-se a predominância dessa natureza quanto ao estudo tratado no tema estabelecido.

A Tabela 6 indica a quantidade de artigos por abordagem metodológica.

Tabela 6: Quantidade de artigos por abordagem metodológica

Abordagem Metodológica	Artigos	Percentual
Quantitativa	49	92,45%
Qualitativa	4	7,55%
Total	53	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se que os números da Tabela 6 são idênticos aos da Tabela 1, isso pelo fato de que, nesse caso, os artigos que fizeram uma pesquisa positiva (49), mensuraram seus projetos em números por meio de técnicas estatísticas - quantitativa. Logo, as pesquisas classificadas como normativas (4), por apresentarem novos conhecimentos para a ciência, são também identificadas como qualitativas.

A Tabela 7 apresenta a quantidade de artigos por natureza do objetivo.

Tabela 7: Quantidade de artigos por natureza do objetivo

Natureza do Objetivo	Artigos	Percentual
Exploratório	43	81,13%
Exploratório-descritivo	8	15,12%
Descritivo	2	3,75%
Total	53	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se que 81,13% dos trabalhos analisados, classificam-se como exploratórios e 3,75%, como descritivos, ou seja, uma diferença significativa entre os artigos que tem como objetivo aprofundar o tema (exploratórios) e os que objetivam descrever uma população ou fenômeno (descritivos). Os outros 15,12% dos artigos analisados classificam-se como exploratório-descritivos.

A Tabela 8 demonstra a predominância do conservadorismo condicional na maioria dos artigos analisados, já que a quantidade de artigos por modelos estatísticos dessa categoria está focada em autores com Basu, com 51,43% e, Ball e Shivakumar, com 25 trabalhos. Este fato pode ser analisado a seguir:

Tabela 8: Quantidade de artigos por modelos estatísticos

Modelos	Artigos	Percentual
Basu	36	51,43%
Ball e Shivakumar	25	35,71%
Nenhum específico	4	5,71%
Dechow e Schrand	3	4,29%
<i>Book-To-Market</i>	2	2,86%
Total	70	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 8 reforça o que foi indicado na Figura 1 que trata a evolução dos artigos, predominantemente, com foco no conservadorismo condicional. Os modelos de Basu e Ball e Shivakumar são os mais utilizados nos artigos da amostra, com mais de 80% de ocorrência. Enquanto que modelos de conservadorismo incondicional aparecem como minoria na tabela, demonstrado na última colocação com apenas dois (2) artigos, sendo o modelo *Book-to-Market* utilizado.

4.3 Conteúdo

A Tabela 9 apresenta a quantidade de artigos que utilizou o conservadorismo condicional, incondicional ou no geral, em sua pesquisa e o valor percentual dada a cada uma delas.

Tabela 9: Quantidade de artigos por conservadorismo

Conservadorismo	Artigos	Percentual
Condicional	49	92,46%
Incondicional	2	3,77%
Geral	2	3,77%
Total	53	100%

Fonte: Dados da pesquisa

É perceptível, com o resultado verificado na Tabela 9, que a maioria dos trabalhos segue modelos para analisar o conservadorismo condicional das empresas, já que 92,46% encontram-se nessa classificação. Apenas dois (2) artigos visam investigar o conservadorismo incondicional em sua amostra, num determinado período, sendo que um deles foi necessário ser averiguado porque não estava explícito no trabalho. E outras duas (2) pesquisas referem-se por conservadorismo em geral com embasamento científico e conceitual.

Watts (2003) verificou que existem quatro conceitos para o uso do conservadorismo nas práticas contábeis: contratos, regulação, litígio e tributação. Em continuidade, Qiang (2007) afirma, diante de testes, que o tipo de conservadorismo influencia o conceito exercido pela empresa, sendo que contrato induz ao conservadorismo condicional, tributação e regulação ao conservadorismo incondicional e o litígio induz a ambos os tipos. Diante disso, a Tabela 10 evidencia a quantidade de autores que associa seu estudo com os conceitos de Watts (2003), relacionando-os de acordo com os testes de Qiang (2007).

A partir da Tabela 10, constatou-se que a maioria dos artigos (7) associou a regulação dos conceitos de Watts (2003) com o conservadorismo condicional, demonstrando que estão de acordo com os testes de Qiang (2007) ao afirmar que não encontraram uma significância nos estudos trabalhados dessa maneira. Isso porque nos estudos de Qiang (2007), ele observou que o conceito regulação leva a um conservadorismo incondicional, dessa forma não apresentariam significância àqueles que associassem o conceito com conservadorismo condicional. Ao analisar essas explicações segregando-as por sua classificação em condicional e incondicional, conforme achados de Qiang (2007), 68,18% dos artigos encontraram a mesma relação. Ou seja, 30 artigos de um total de 44 artigos analisados com a associação de Watts (2003) tiveram a mesma relação de acordo com os achados de Qiang (2007).

Cinco (5) artigos cada associaram o conservadorismo condicional com contratos e litígio, e outro com contratos e regulação, alcançando 10,20% cada. Como já informado anteriormente, Qiang (2007) associou o conservadorismo condicional com dois conceitos de Watts (2003): contratos e litígio. Ou seja, enquanto o primeiro teve uma associação similar, encontrando uma significância, o segundo obteve uma associação parcial, a qual apenas um dos conceitos associados teve coerência com os testes de Qiang (2007).

Caso os artigos que não fizeram associação explícita com os conceitos de Watts (2003) fossem desconsiderados, mais de 70% das associações dos conceitos de Watts (2003) com os testes de Qiang (2007) teriam significância em seus trabalhos. Isso mostra que existe uma similaridade dos resultados. Entretanto, algumas pesquisas não estão em acordo com os testes de Qiang (2007), e isso pode ser explicado por conta do sistema legal brasileiro, que é diferente de alguns países tratados nos testes de Qiang (2007), que não fez essa separação por sistema legal.

Algumas observações foram averiguadas, como a ausência da associação de alguns artigos com os conceitos de Watts (2003), sendo representados na tabela pela palavra “SEM”, e a não evidencição de outros artigos quanto aos conceitos, sendo necessário verificá-lo e destacá-los com um asterisco na Tabela 10.

Tabela 10: Quantidade de artigos que associaram conceitos de Watts (2003) com os testes de Qiang (2007)

Conversadorismo	Conceitos	Significância	Associação de Qiang	Artigos	Percentual
Condicional	Regulação	Não	Não	7	14,29%
Condicional	Contratos* Litígio*	Sim	Sim	5	10,20%
Condicional	Contratos Regulação	Parcial	Parcial	5	10,20%
Condicional	Contratos	Sim	Sim	4	8,16%
Condicional	Contratos	Não	Sim	4	8,16%
Condicional	Regulação	Sim	Não	3	6,12%
Condicional	SEM	-	SEM	3	6,12%
Condicional	Regulação Tributação	Não	Não	3	6,12%
Geral	SEM	-	SEM	2	4,08%
Condicional	Contratos Litígio	Não	Sim	2	4,08%
Condicional	Regulação* Litígio*	Não	Parcial	2	4,08%
Condicional	Tributação	Não	Não	2	4,08%
Condicional	Regulação*	Não	Não	1	2,04%
Condicional	Regulação*	Sim	Não	1	2,04%
Condicional	Litígio	Sim	Sim	1	2,04%
Condicional	Litígio*	Sim	Sim	1	2,04%
Condicional	Contratos Regulação	Não	Parcial	1	2,04%
Incondicional*	Contratos	Parcial	Não	1	2,04%
Incondicional	Tributação	Sim	Sim	1	2,04%
Total				49	100%

Em que: * em artigos que não evidenciaram explicitamente os conceitos de Watts (2003), mas, pelos itens de associação utilizados, foi concluída a associação;

SEM: ausência da associação desses artigos com os conceitos de Watts (2003)

Fonte: Dados da pesquisa

4.4 Período analisado

Diante da mudança sancionada pelo Governo Federal brasileiro, trazida com a Lei 11.638/07, o IFRS passou a ser exigido no país a partir de 2010, e por isso, a pesquisa buscou verificar a relação deste evento baseado no conservadorismo. A Tabela 11 aborda a

quantidade de artigos com relação à adoção do IFRS, ou seja, pesquisas que analisaram antes ou depois da adoção, ou ainda, compararam dados dos dois períodos nas empresas.

Tabela 11: Quantidade de artigos relacionada à adoção do IFRS

IFRS	Artigos	Percentual
Antes	42	79,24%
Depois	5	9,43%
Sem comparação	4	7,55%
Comparação	2	3,78%
Total	53	100%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 11, a quantidade de artigos que averiguaram o grau de conservadorismo nas empresas foi maior (42) quando as mesmas ainda não haviam adotado o IFRS, totalizando um percentual de 79,24%. Um total de nove (9) artigos fez a análise após a adoção do IFRS e em apenas dois (2) houve uma comparação dos dois períodos – antes e depois, constatando que as demonstrações contábeis produzidas segundo o padrão brasileiro, BR GAAP, são mais conservadoras que aquelas elaboradas de acordo com o padrão internacional, IFRS. Além disso, foi verificado que dos nove (9) artigos analisados com estudos após a adoção do IFRS, todos estão embasados no conservadorismo condicional. Mas tais resultados podem ser decorrentes do período reduzido da amostra após o IFRS em relação à amostra do período BR GAAP, o que também pode ser indício de fase de adequação às normas internacionais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou coletar e apresentar informações de 53 artigos científicos no Brasil sobre o tema conservadorismo, publicados entre os anos de 2006 e 2014 em congressos e periódicos, por meio de pesquisa bibliométrica. Para que isso fosse possível, foi necessário analisar as pesquisas selecionadas por meio de quatro critérios: aspectos de produção, aspectos metodológicos, conteúdo e período analisado.

Diante dos aspectos metodológicos, concluiu-se que a maioria dos artigos pode ser classificada como pesquisa positiva (92,45%), de acordo com sua natureza de estudo, sendo que 49 artigos são considerados quantitativos quando se trata da abordagem metodológica. Em relação à natureza do objetivo, 81,13% foram classificados como exploratórios, apenas dois (2) trabalhos como descritivos e 15,12% com características conjuntas (exploratório-descritivo). Além disso, foram averiguados os modelos estatísticos mais utilizados pelos autores nacionais, sendo o modelo de Basu na primeira posição com 51,43% e logo atrás o modelo de Ball e Shivakumar com 35,71%.

Tratando-se de conteúdo, a análise obteve maior incidência para trabalhos que abordavam o conservadorismo condicional com 92,46%, sendo que apenas dois (2) estudos focaram no conservadorismo incondicional, e um deles ainda não foi abordado diretamente, porém apresentava esta tipologia pelo modelo que foi utilizado.

A maioria dos artigos (7) associou a regulação dos conceitos de Watts (2003) com o conservadorismo condicional, demonstrando que estão de acordo com os testes de Qiang (2007) ao afirmar que não encontrariam uma significância nos estudos trabalhados dessa maneira. Porém, verificou-se que, enquanto alguns autores associaram suas pesquisas com os conceitos de Watts (2003), outros não evidenciaram este conceito de forma explícita em sua pesquisa, sendo necessária a verificação dos mesmos. Esses artigos que não apresentaram relação com os conceitos de Watts (2003) tiveram os estudos analisados e classificados.

Porém outras pesquisas tiveram a ausência desses conceitos por causa da falta de relação entre si, e por isso, foram classificados pela palavra “sem”.

A adoção do IFRS em 2010 tornou-se mais um critério para ser analisado nos artigos, logo, buscou-se averiguar quem o utilizou como ferramenta em seu estudo e foi observado que 11 artigos propuseram esse mecanismo aliado ao conservadorismo, sendo que apenas dois (2) compararam empresas dentre os dois períodos (antes e após a adoção do IFRS).

Dentre os autores estrangeiros, Basu se destaca com o maior número de publicações (2800), sendo que o mesmo é responsável pela introdução de um dos principais modelos do conservadorismo condicional. Já no Brasil, “Conservadorismo em cinco países da América do Sul” é o artigo brasileiro com maior número de publicações e citações, sendo a última com 26 no total. Ao fazer o levantamento das instituições de ensino mais produtivas do Brasil, a Fucape Business School liderou com 33 artigos científicos, sendo que na Revista Contabilidade & Finanças, da USP, houve maior quantidade artigos científicos publicados.

A partir desses dados e resultados, pôde-se averiguar que este trabalho contribui para o meio acadêmico por realizar um agrupamento de dados das principais pesquisas brasileiras na área de conservadorismo, contribuindo ao apresentar um direcionamento sobre o que tem sido pesquisado sobre o tema para auxiliar na determinação de futuras pesquisas. Porém, apesar de ver uma evolução na área, percebe-se o escasso de pesquisa sobre conservadorismo incondicional.

A análise da amostra feita apenas por empresas brasileiras demonstrou que o sistema legal não foi determinante nas suas decisões, já que em sua maioria, encontrou as mesmas relações que Qiang (2007), que por sua vez utilizou empresas de vários países em sua amostragem para testar as explicações de Watts (2003), sem a separação por sistema legal.

A pesquisa limitou-se a utilizar artigos científicos presentes em congressos e periódicos apenas do Brasil, dessa forma, sugere-se para futuros estudos que haja uma ampliação da amostra incluindo teses e dissertações, ou que também aconteça uma ampliação para o âmbito internacional. No entanto, são sugestões de futuras pesquisas que utilizem as questões menos evidenciadas presentes nos resultados deste artigo, ao analisar o conservadorismo incondicional presente em empresas, aliando-o à tributação do país e ao período pós-IFRS.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, Gustavo Amorim; MENDONÇA, MM de. Impacto da adesão aos níveis de governança da Bovespa na qualidade da informação contábil: uma investigação acerca da oportunidade, relevância e do conservadorismo contábil utilizando dados em painel. In: **Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**. 2008.

BALL, Ray; KOTHARI, S. P.; ROBIN, Ashok. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. **Journal of accounting and economics**, v. 29, n. 1, p. 1-51, 2000.

BALL, Ray; SHIVAKUMAR, Lakshmanan. Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. **Journal of accounting and economics**, v. 39, n. 1, p. 83-128, 2005.

BASU, Sudipta. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings 1. **Journal of accounting and economics**, v. 24, n. 1, p. 3-37, 1997.

BRAGA, Josué Pires. **Padrões contábeis, incentivos econômicos e reconhecimento assimétrico de perdas**. 2011. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

BUSHMAN, Robert M.; PIOTROSKI, Joseph D. Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions. **Journal of Accounting and Economics**, v. 42, n. 1, p. 107-148, 2006.

CAMPOS, Gabriel Moreira; NETO, Alfredo Sarlo; ALMEIDA, José Elias Feres de. A Influência da Tributação no Grau de Conservadorismo das Empresas. **SOCIEDADE, CONTABILIDADE E GESTÃO**, v. 5, n. 2, 2011.

COELHO, Antônio Carlos; LIMA, Iran Siqueira. Qualidade informacional e conservadorismo nos resultados contábeis publicados no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças da USP**, v. 18, n. 45, p. 38-49, 2007.

COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1)**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/cpc00_r1.pdf>. Acesso em, v. 12, 2013.

DA COSTA, Fábio Moraes; LOPES, Alexsandro Broedel; COSTA, Alessandra Cristina De Oliveira. Conservadorismo em cinco países da América do Sul. **R. Cont. Fin.–USP, São Paulo**, n. 41, p. 7-20, 2006.

LARA, Juan Manuel García; MORA, Araceli. Balance sheet versus earnings conservatism in Europe. **European Accounting Review**, v. 13, n. 2, p. 261-292, 2004.

MACIEL, Márcia Cristina. **Convergência contábil e o impacto no grau de conservadorismo das companhias abertas brasileiras com alta e baixa influência tributária**. 2011. Tese de Doutorado. Dissertação de Mestrado, Fundação Instituto Capixaba de pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, ES, Brasil.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica. In: **Fundamentos de metodologia científica**. Atlas, 2010.

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

MOREIRA, Rafael de Lacerda; COLAUTO, Romualdo Douglas; AMARAL, Hudson Fernandes. Conservadorismo condicional: estudo a partir de variáveis econômicas. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 21, n. 54, p. 64-84, 2010.

QIANG, Xinrong. The effects of contracting, litigation, regulation, and tax costs on conditional and unconditional conservatism: cross-sectional evidence at the firm level. **The Accounting Review**, v. 82, n. 3, p. 759-796, 2007.

WATTS, Ross L. Conservatism in accounting part I: Explanations and implications. **Accounting horizons**, v. 17, n. 3, p. 207-221, 2003.