UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Susana Cipriano Dias Raffaelli

Progresso ou estagnação nas pesquisas em contabilidade: uma análise à luz da filosofia de
Larry Laudan

São Paulo
2021

Prof. Dr. Vahan Agopyan
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Valmor Slomski
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Lucas Ayres Barreira de Campos Barros
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

SUSANA CIPRIANO DIAS RAFFAELLI

Progresso ou estagnação nas pesquisas em contabilidade: uma análise à luz da filosofia de
Larry Laudan

Versão corrigida

(Versão original encontra-se na unidade que aloja o Programa de Pós-graduação)

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como parte dos requisitos para obtenção do título de Doutora em Ciências.

Área de concentração: Controladoria e Contabilidade

Orientador: Prof. Dr. Luís Eduardo Afonso

São Paulo
2021

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação

Ficha elaborada pelo Sistema de Geração Automática a partir de dados fornecidos pelo(a) autor(a)
Bibliotecária da FSP/USP: Maria do Carmo Alvarez - CRB-8/4359

Raffaelli, Susana Cipriano Dias
Progresso ou estagnação nas pesquisas em contabilidade
: uma análise à luz da filosofia de Larry Laudan / Susana
Cipriano Dias Raffaelli; orientador Luís Eduardo Afonso.
- São Paulo, 2021.
177 p.

Dissertação (Mestrado) -- Faculdade de Saúde Pública da
Universidade de São Paulo, 2021.

1. Ciências Contábeis. 2. Filosofia do conhecimento. 3.
Progresso Científico. 4. Larry Laudan. I. Afonso, Luís
Eduardo, orient. II. Título.

Nome: Susana Cipriano Dias Raffaelli

Título: Progresso ou estagnação nas pesquisas em contabilidade: uma análise à luz da filosofia de Larry Laudan.

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como parte dos requisitos para obtenção do título de Doutora em Ciências.

Aprovado em: 07/04/2021

Banca Examinadora

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornacchione Júnior

Universidade de São Paulo – USP

Prof.^a Dra. Jaqueline Veneroso Alves da Cunha

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG

Prof.^a Dra. Ana Carolina Corrêa da Costa Leister

Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP

*Dedico esse trabalho à minha mãe e à minha avó,
Maria e Maria, exemplos de fé, força e coragem.*

*Ao Rodolfo, meu amor, meu companheiro na
desafiadora jornada da vida.*

*À Cecília, minha filha, dona dos olhos que
iluminam meus dias e me lembram do sentido da
minha existência.*

AGRADECIMENTOS

A escrita dessa tese constituiu-se em uma aventura memorável. Foram muitas as vezes em que travei contato com textos de conteúdo complexo cuja relevância era tamanha que, após analisá-los, transformei-me. Assim, o processo de elaboração da presente pesquisa contribuiu para a minha evolução humana e, por isso, embora tenha sido desafiador, representou uma fonte de felicidade. A experiência relatada foi possível devido ao apoio de diversas pessoas e instituições, às quais expresso aqui minha sincera gratidão.

Ao professor Luís Eduardo Afonso, meu orientador, por incentivar-me constantemente a sair de minha zona de conforto. Os direcionamentos e questionamentos realizados pelo professor, ao longo do desenvolvimento dessa tese, foram estímulos fundamentais para a busca de novos conhecimentos que possibilitaram a estruturação desse trabalho. Além disso, sua orientação compassiva tornou minha trajetória acadêmica muito mais agradável.

Ao professor Edgard Cornacchione e às professoras Ana Carolina Leister, Ana Maria Bianchi e Jacqueline Veneroso Alves, pelos valiosos comentários, críticas e sugestões realizados nas ocasiões das bancas de qualificação e defesa desta tese. As reflexões oriundas desses encontros influenciaram profundamente o resultado final da pesquisa.

Ao professor Guillermo Arias Beatón, pelas entusiasmadas discussões sobre aspectos da epistemologia; ampliei minha visão acerca da Filosofia da Ciência por meio de suas aulas.

A todos os professores da Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da USP dos quais tive oportunidade de ser aluna. Em especial, agradeço aos professores Ariovaldo Santos, Bruno Salotti, Edgard Cornacchione e Fernando Dal-Ri Murcia que ministraram, de maneira inovadora e abrangente, as disciplinas relacionadas à Teoria da Contabilidade. Ao professor Gilberto Miranda, pelas diversas contribuições realizadas ao projeto de pesquisa durante a disciplina de Seminário de Tese. À professora Silvia Casa Nova, pelas observações a respeito do projeto desta tese e pelo incentivo para encaminhá-lo para discussão no *Qualitative Research and Critical Accounting (QRCA): A south American Workshop*.

Aos participantes do *QRCA*, realizado em 2018, pelas diversas críticas ao projeto desta tese. Os debates profícuos influenciaram a reestruturação de aspectos importantes à proposta de pesquisa.

À Nova Acrópole, escola de filosofia à maneira clássica, por propiciar a elucidação de conceitos filosóficos aplicados nesta tese e também na minha formação humana.

Ao Rodolfo Raffaelli, meu marido, pelas leituras realizadas às diversas versões desta tese, por incentivar-me a prosseguir todas as vezes em que tive dúvida sobre minha capacidade de continuar e ajudar-me a transpor os sacrifícios inerentes ao processo de doutoramento. Com você ao meu lado, tudo se tornou mais simples.

À Evelyn Laitz, pelo auxílio no meu aprimoramento na língua inglesa. À Cleide Durante, pelo excelente trabalho de revisão de texto. À Scheilla Raffaelli, minha cunhada, pela disponibilidade em fazer leituras à tese sempre que solicitada.

À família de Barueri (Nilza, Camila e Gabrielly), por terem me acolhido, com tanto carinho, durante minha estada em São Paulo. Um agradecimento especial à Nilza Afonso, minha tia querida, por ser um exemplo de determinação na busca por conhecimento.

Ao Adelço Afonso, meu tio, pelo seu sincero interesse no desenvolvimento da minha pesquisa. Nossas conversas foram importantes, especialmente porque fizeram com que eu buscasse expressar minhas ideias de forma simples, clara e objetiva.

Às pessoas formadoras da rede de apoio que me permitiram conciliar a vida acadêmica à realização do sonho da maternidade: minha mãe, Maria dos Anjos; minha irmã, Suelen Alves, Maria Alexandra Gonçalves (Sandrinha), Luana Caroline e a todos os profissionais da escola Vila Sofia.

À Universidade de São Paulo, por oferecer o ambiente necessário ao meu amadurecimento e a estrutura adequada ao desenvolvimento desta tese.

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), por ter financiado o desenvolvimento desta pesquisa (processos n.º 141252/2016-2 e 168859/2017-3). Estendo meu agradecimento às demais agências de fomento que subsidiam o desenvolvimento das pesquisas brasileiras, em particular, à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior Brasil (CAPES) e à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP).

E, por fim, agradeço a todos os pesquisadores extraordinários que deixaram ao mundo contribuições à formação do mosaico científico atual, uma herança inestimável.

“Pensar é voar sobre o que não se sabe. Não existe nada mais fatal para o pensamento que o ensino das respostas certas. Para isso existem as escolas: não para ensinar as respostas, mas para ensinar as perguntas. As respostas nos permitem andar sobre a terra firme. Mas somente as perguntas nos permitem entrar pelo mar desconhecido.”

(Alves, 2000, p.78)

Raffaelli, S.C.D.(2021). Progresso ou estagnação nas pesquisas em contabilidade: uma análise à luz da filosofia de Larry Laudan (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

RESUMO

A pesquisa objetiva apresentar os principais elementos do processo histórico de constituição da Tradição de Pesquisa Contábil Estadunidense do Presente (TPCEP) e debater se esse processo representa uma trajetória de progresso intelectual. A perspectiva de progresso científico de Laudan (2011) e de temporalidade subjetiva da Escola historiográfica dos *Annalles* representam a base do Modelo de Identificação das Tradições de Pesquisa, desenvolvido nesta tese. Deste modo, nesta investigação, a TPCEP representa o conjunto de hipóteses contidas em artigos considerados relevantes entre os membros da comunidade intelectual contábil, até o ano de 2019. O modelo destaca que a constituição de uma tradição de pesquisa se inicia pelo contexto cognitivo de busca, no qual pesquisadores extraordinários estruturam o campo intelectual (fase de exploração) e introduzem problemas conceituais e anômalos (fase de inovação). Na sequência, se bem-sucedidos, a comunidade atua no contexto cognitivo de aceitação (fase incremental), momento em que os pesquisadores consideram adequada a solução aos problemas, e a disciplina atua sobre problemas resolvidos. No caso dessa trajetória representar aumento no número de problemas resolvidos para área, caracteriza-se o progresso intelectual. Para consecução dos objetivos desta investigação, empregou-se abordagem estratégias de análise qualitativa. A base de dados da pesquisa foi constituída a partir de 9 artigos bibliométricos que indicaram as publicações contábeis mais citadas pelos pesquisadores da contabilidade. Foram identificados 129 artigos, submetidos à análise exploratória. Evidenciaram-se 16 artigos que foram citados, até 2019, acima do padrão médio amostral, os *outliers*. Os problemas contidos nesses trabalhos foram categorizados como conceituais, anômalos e resolvidos, de acordo com taxonomia de Laudan (2011). Os resultados da pesquisa mostraram que a temporalidade cronológica da TPCEP está situada entre 1968 e 2005. O limite temporal subjetivo da TPCEP é expresso pelas seguintes hipóteses fundamentais: i) A contabilidade é útil aos seus usuários; ii) existe assimetria informacional; iii) os gestores são oportunistas; iv) os gestores influenciam o processo de elaboração das normas contábeis; e v) os gestores acreditam que podem influenciar a percepção dos usuários da informação contábil. A formação dessas hipóteses iniciou-se com as ações estruturais de Sidney Davidson, Nicholas Dopuch, Charles Horngren (Fundação do JAR, incentivo a pesquisas interdisciplinares, divulgação de trabalhos inovadores). Essas ações possibilitaram que Ray Ball, Philip Brown, William H. Beaver, Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman questionassem a hipótese central da tradição vigente naquele período: a contabilidade não é útil aos seus usuários, portanto deve ser desenvolvido um padrão de mensuração contábil mais eficiente. A síntese das perguntas conceituais e anômalas elaborada por esses pesquisadores foi: Quais são os determinantes da oferta e demanda das demonstrações contábeis? O direcionamento para resolução dessa questão adveio da Hipótese de Eficiência do Mercado e, posteriormente, pela teoria da Economia da Informação. Os membros da comunidade acadêmica contábil aceitaram as soluções apresentadas pelo grupo como adequadas e iniciaram a fase de avanços incrementais, na qual se observou o aprofundamento nas temáticas relacionadas a gerenciamento de resultados. Constatou-se, assim, que a constituição da TPCEP se caracterizou como uma trajetória de progresso intelectual, uma vez que problemas conceituais e anômalos foram transformados em problemas resolvidos.

Palavras-chave: Ciências Contábeis. Filosofia do conhecimento. Progresso Científico. Larry Laudan.

Raffaelli, S.C.D. (2021). Progress or stagnation in accounting research: an analysis in the light of Larry Laudan's philosophy (PhD dissertation). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

ABSTRACT

This research aims to present the main elements of the historical process of establishment of the American Accounting Research Tradition of the Present (AARTP) and to discuss if this process represents a trajectory of intellectual progress. The identification of the Research Tradition model developed in this thesis was grounded on the perspective of the scientific progress of Laudan (2011), and on the approach to the subjective temporality embodied by the *Annalles* historiographical school. Thus, in this investigation, AARTP represents the set of hypotheses contained in articles considered relevant among members of the intellectual accounting community, until the year 2019. The model highlights that the establishment of a research tradition begins with the context of the cognitive search, in which, extraordinary researchers structure the intellectual field (exploration stage) and introduce conceptual and anomalous problems (breakthrough stage). If successful, then, the community engage in the cognitive context of acceptance (incremental stage), when the researchers consider the adequate solution for the problems, the discipline acts on solved problems. If this trajectory represents an increase in the number of problems solved for the area, then it represents intellectual progress. In order to achieve the goals of this investigation, a qualitative approach was employed. Initially, the research database was constructed from 9 bibliometric articles that indicated the accounting publications most cited by accounting researchers. There were identified 129 articles, from the exploratory analysis. It became evident that 16 articles were stressed as *outliers*, which were cited above the average sample standard, until 2019. The problems contained in those works were categorized as conceptual, anomalous, and solved, according to Laudan (2011) taxonomy. The research results have indicated that the AARTP chronological temporality is between 1968 and 2005. The AARTP subjective time boundary is expressed by the following fundamental hypotheses: i) Accounting is useful to its users; ii) there is informational asymmetry; iii) managers are opportunistic; iv) managers influence the process of preparing accounting standards; v) managers believe that they can influence the perception of users of accounting information. The development of those hypotheses started with the structural actions of Sidney Davidson, Nicholas Dopuch, and Charles Horngren (JAR foundation, incentive to interdisciplinary research, dissemination of innovative works). Those actions made it possible for Ray Ball, Philip Brown, William H. Beaver, Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman to question the central hypothesis of the prevailing tradition at that time: accounting is not useful to its users. Therefore, a more efficient accounting measurement standard must be developed. The synthesis of the conceptual and anomalous questions elaborated by these researchers were: What are the determinants of the supply and demand of the financial statements? The approach for solving this issue came from the Market Efficiency Hypothesis and, later, from the Information Economy theory. The members of the academic accounting community accepted the solutions presented by the group as adequate and they started the phase of incremental advances, in which the deepening of the themes related to earnings management was observed. Therefore, it was verified that the establishment of TPCEP was characterized as a trajectory of intellectual progress, once conceptual and anomalous problems were transformed into solved problems.

Keywords: Accounting Sciences. Philosophy of knowledge. Scientific Progress. Larry Laudan.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Uma arquitetura de durações.....	41
Figura 2 – Relação entre as tradições de pesquisa do passado e do presente.....	44
Figura 3 – O modelo “ <i>Shoulders of Giants</i> ”.....	46
Figura 4 – Processos contidos no contexto de aceitação	49
Figura 5 – Processo de modificação interno da tradição de pesquisa	51
Figura 6 – Processo de formação de uma nova tradição de pesquisa.....	52
Figura 7 – Modelo para identificação das tradições de pesquisa	53
Figura 8 – Representação das estratégias analíticas	64
Figura 9 – Resumo das fontes históricas	69
Figura 10 – Período de publicação dos artigos amostrados.....	78
Figura 11 – Frequência de citação de artigos amostrados	79
Figura 12 – Nuvem de palavras com os 50 termos mais frequentes nos textos <i>outliers</i>	86
Figura 13 – Agrupamento dos artigos por similaridade de palavra.....	88
Figura 14 – Nuvem de palavras - Grupo 1	89
Figura 15 – Nuvem de palavras – Subgrupo 2.1	90
Figura 16 – Nuvem de palavras – Subgrupo 2.2	90
Figura 17 – Nuvem de palavras – Subgrupo 2.3	91
Figura 18 – Influência recebida dentro do grupo	120
Figura 19 – Algumas fontes interpretadas por Dechow et al. (1996).....	124
Figura 20 – Hipóteses fundamentais da tradição de pesquisa do presente	125
Figura 21 – Principais elementos constituintes do ambiente inovador da Universidade de Chicago.....	131
Figura 22 – Fases de evolução da TPCEP.....	155
Figura 23 – Evolução histórica das principais hipóteses das pesquisas em contabilidade.....	158

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características dos contextos cognitivos de aceitação e de busca.....	42
Quadro 2 – Temporalidade subjetiva das tradições de pesquisa	43
Quadro 3 – Relação entre os contextos cognitivos de Laudan e as fases do Modelo de Bhattacharya e Packalen.....	47
Quadro 4 – Ligação entre dimensões de análise e os objetivos específicos da tese.....	55
Quadro 5 – Fontes de dados históricos da pesquisa	68
Quadro 6 – Lista dos artigos <i>outliers</i>	82
Quadro 7 – Ano de publicação dos artigos representantes da TPCEP	83
Quadro 8 – Histórico de citação dos artigos <i>outliers</i>	85
Quadro 9 – Problemas manifestos – Grupo 1.....	95
Quadro 10 – Os problemas manifestos e latentes – Subgrupo 2.1	104
Quadro 11 – Os problemas manifestos e latentes – Subgrupo 2.2	111
Quadro 12 – Os problemas manifestos e latentes – Subgrupo 2.3	116
Quadro 13 – Os principais problemas extraídos dos artigos contábeis influentes	117
Quadro 14 – Categorização dos problemas relevantes contábeis.....	118
Quadro 15 – Ideias principais abordadas nas narrativas.....	127
Quadro 16 – Pesquisadores citados como relevantes no âmbito da inovação.....	137

LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AJPT	<i>Auditing: A Journal of Practice and Theory</i>
AOS	<i>Accounting, Organizations and Society</i>
CAR	<i>Contemporary Accounting Research</i>
CRSP	<i>Center for Research in Security Price</i>
EUA	Estados Unidos da América
JAAF	<i>Journal of Accounting, Auditing and Finance</i>
JAЕ	<i>Journal of Accounting and Economics</i>
JAR	<i>Journal of Accounting Research</i>
JATA	<i>Journal of the American Taxation Association</i>
JMAR	<i>Journal of Management Accounting Research</i>
RAST	<i>Review of Accounting Studies</i>
TAR	<i>The Accounting Review</i>
TPCEP	Tradição de Pesquisa Contábil Estadunidense do Presente

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO	5
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	5
1.2.1 Objetivo Geral.....	5
1.2.2 Objetivos Específicos.....	6
1.3 TESE.....	6
1.4 JUSTIFICATIVA	6
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	10
2.1 PROGRESSO: CONCEITO E CARACTERÍSTICAS	10
2.1.1 Crítica: definição e sua relação com a ideia de progresso	11
2.2 ASPECTOS DA BUSCA POR CRITÉRIOS DE DEMARCAÇÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO: DOS ESCOLÁSTICOS A KARL POPPER	14
2.2.1 O círculo de Viena e a controvérsia entre o verificacionismo e o falseacionismo	16
2.3 ORIGEM DA PERSPECTIVA DE PROGRESSO COMO AUMENTO DA CAPACIDADE DE RESOLUÇÃO DE PROBLEMAS.....	19
2.3.1 A Perspectiva de progresso científico de Karl Popper.....	19
2.3.2 O progresso científico e o paradigma Kuhniano.....	20
2.4 O MODELO DE PROGRESSO CIENTÍFICO DE LARRY LAUDAN.....	23
2.4.1 As premissas principais do modelo.....	23
2.4.2 Unidade fundamental de análise: as tradições de pesquisa.....	28
2.4.3 As interpretações das tradições de pesquisa: os contextos cognitivos de aceitação e de busca.....	31
2.4.4 O contexto da aceitação e as mudanças no interior da tradição de pesquisa	32
2.4.5 O contexto cognitivo de busca e o nascimento de uma nova tradição de pesquisa	34
2.4.6 Das mudanças de tradições de pesquisa ao progresso científico	36
2.5 A RECONSTRUÇÃO RACIONAL DA EVOLUÇÃO DO CONHECIMENTO INTELLECTUAL: A PROPOSTA HISTOGRÁFICA DE LARRY LAUDAN	37
2.6 PROPOSTA DE MODELO TEÓRICO PARA IDENTIFICAÇÃO DAS TRADIÇÕES DE PESQUISA.....	40
2.6.1 A relação entre os artigos acadêmicos e o os contextos cognitivos de busca e de aceitação.....	45
2.6.2 O contexto cognitivo de aceitação e a identificação dos problemas resolvidos	48

2.6.3 O contexto cognitivo de busca e a identificação dos conceituais e anômalos	49
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	55
3.1 ESPECIFICAÇÃO DOS OBJETIVOS DA PESQUISA	55
3.2 DEFINIÇÕES DAS CATEGORIAS ANALÍTICAS.....	56
3.3 DELIMITAÇÃO E DESENHO DA PESQUISA	61
3.3.1 Etapas de pesquisa	62
3.3.2 Estratégias de análise	63
3.3.3 As fontes históricas da pesquisa.....	64
3.4 ANÁLISE DAS FONTES HISTÓRICAS	70
3.4.1 Análise exploratória	70
3.4.2 Análise de conteúdo	71
3.4.3 Análise de narrativa	75
4 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	77
4.1 DELIMITAÇÃO DA TRADIÇÃO DE PESQUISA CONTÁBIL ESTADUNIDENSE DO PRESENTE (TPCEP).....	77
4.1.1 Análise descritiva do conjunto de textos amostrados	78
4.1.2 A dimensão cronológica da TPCEP	82
4.1.3 A dimensão subjetiva da TPCEP	86
4.1.4 Os problemas constituintes da TPCEP.....	92
4.1.5 Síntese dos problemas da TPCEP	117
4.1.6 O limite temporal subjetivo: as principais hipóteses da TPCEP.....	119
4.2 OS PESQUISADORES EXTRAORDINÁRIOS E A EVOLUÇÃO DA TPCEP	126
4.2.1 O contexto das mudanças das pesquisas contábeis	128
4.2.2 Os pesquisadores extraordinários participantes da fase de exploração.....	137
4.3 AVALIAÇÃO DA RACIONALIDADE DOS PESQUISADORES EXTRAORDINÁRIOS DURANTE A EVOLUÇÃO DA TPCEP	146
4.4 HÁ INDÍCIOS DE PROGRESSO NA TRAJETÓRIA DE CONSTITUIÇÃO DA TPCEP?	154
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	159
REFERÊNCIAS.....	167

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento das pesquisas científicas contábeis tem sido constantemente avaliado e criticado por estudiosos da área. Para alguns, a conjuntura de pesquisa atual sinaliza um estado de estagnação científica cujo principal argumento para esta afirmação reside na homogeneização das pesquisas – caracterizada pela investigação de fenômenos semelhantes, e a utilização de mesmas teorias e métodos para análise – cujo resultado perfaz a falta de relevância teórica e a prática dos estudos acadêmicos (Apostolou, Dorminey, Hassell, & Rebele, 2017a; Basu, 2012; Fellingham, 2007; Guthrie & Parker, 2017; MacDonald & Richardson, 2011; Moser, 2012; Prasad, 2015; Rebele & St. Pierre, 2015; Shortridge & Smith, 2009; Swieringa, 1998; Van Helden et al., 2010; Wilkinson & Durden, 2015). Em contraposição a esta perspectiva, outros pesquisadores apontam o cenário de homogeneidade como indício de maturidade e progresso científico (Cushing, 1989; Glautier, 1983; Ittner & Larcker, 2002; Mouck, 1993; Wells, 1976; Zimmerman, 2001). A divergência a respeito da interpretação do estado de homogeneidade de um campo intelectual não está restrita ao campo das pesquisas contábeis, mas permeia os debates filosóficos acerca das características do progresso científico.

A homogeneidade expressa o consenso entre cientistas e pode sinalizar a presença de dogmatismo. Para alguns filósofos, a exemplo de Popper (1980), essa atitude é incompatível com a racionalidade progressiva exigida ao empreendimento científico, o qual demanda dos cientistas a atitude crítica. Aliás, para Popper, a ciência tem como principal característica a crítica, representada no método de falseamento de teorias, por meio do qual as mesmas são refutadas e novas conjecturas formuladas, estabelecendo-se o progresso científico. Contrapondo-se a essa visão, Kuhn (1962/2013) relega as críticas a momentos extraordinários da ciência. Para esse autor, a atividade científica alcança a maturidade na fase de ciência normal, momento em que a comunidade acadêmica guia suas análises por meio da aceitação do paradigma (conjunto de premissas ontológicas e epistemológicas definidas como padrão pela comunidade intelectual). O progresso científico, segundo o autor, está claro apenas na fase de ciência normal, quando há homogeneidade nas pesquisas. Esses posicionamentos controversos são harmonizados por meio da perspectiva de progresso intelectual, proposta pelo filósofo Larry Laudan.

Laudan (1978/2011) assevera que o consenso é responsável pela unificação de pesquisadores. As comunidades acadêmicas contêm tradições de pesquisas (estruturas similares ao paradigma kuhniano), nas quais existe um conjunto de teorias que solucionam adequadamente os problemas relevantes a uma área, segundo a avaliação de seus membros. No

entanto, as atividades científicas não se restringem a práticas de adequação. Paralelamente a esse processo, os pesquisadores realizam atividades de busca, por meio da atitude crítica. Tal aspecto se manifesta pela busca de soluções a problemas anômalos e conceituais. Os primeiros referem-se à investigação de problemas empíricos ainda não respondidos pela tradição de pesquisa vigente, enquanto os problemas conceituais abarcam os questionamentos elaborados, a partir das reavaliações constantes das hipóteses que compõem a tradição de pesquisa. A solução desses problemas pode desencadear mudanças no interior das tradições de pesquisa ou gerar novos conjuntos de problemas e teorias. Essas mudanças evolutivas traçam caminhos de progresso, quando se originarem de escolhas racionais, significando que, no momento em que os pesquisadores optaram por determinada solução, haveria indícios de que suas escolhas elevariam o número de problemas resolvidos e relevantes à área do saber.

Observa-se que os diferentes referenciais filosóficos sustentam diagnósticos distintos a respeito do processo de desenvolvimento de um campo intelectual. Na contabilidade, por exemplo, as ideias de Thomas Kuhn tiveram ampla repercussão e explicam o fato de a homogeneidade ser considerada, por muitos pesquisadores, um aspecto do progresso científico. Wells (1976) compreendeu que a ciência vivenciava o estágio pré-paradigmático, pois o contexto inflacionário vivenciado pela economia americana, entre as décadas de 1950 e 1960, colocou em debate o modelo contábil de custo histórico. Neste, os custos de reposição de instalações e equipamentos são fornecidos pelo cálculo da depreciação, baseada no custo histórico. A elevação generalizada dos níveis de preços tornou o custo de reposição superior ao valor da depreciação. Diante deste contexto, novos modelos de mensuração foram propostos com o objetivo de incorporar ao custo dos ativos a variação monetária (ex.: Chambers, 1966; Edwards & Bell, 1961); esta contenda gerou reflexões mais profundas sobre os métodos de pesquisas em contabilidade e aproximação com estudos da economia, sem que conclusões fossem traçadas. Na mesma linha, o estudo realizado, em 1979, pela *The American Accounting Association* (AAA), descreveu a existência de concorrência entre três correntes de pesquisa (Clássica, decisão-utilidade¹ e informação econômica). O estudo conclui que a aproximação entre essas perspectivas é impedida devido às distintas visões de mundo de cada abordagem, de modo que o avanço da área se realizaria mediante revolução, isto é, seriam necessárias ações intencionais para modificar o estado de desenvolvimento da área (Lee, 1995).

Além dessas, outras pesquisas continuaram sendo produzidas em conformidade com esse mesmo referencial de análise e com o intuito de identificar o avanço da área, com base na

¹ Decisão-utilidade (Decision-Usefulness) refere-se às pesquisas que investigam a utilidade dos sistemas de informação no processo de tomada de decisão.

existência de uma linha de pesquisas predominante (Glautier, 1983; Cushing, 1989; Mouck, 1993). Embora ocorra divergência entre os seus achados, a ideia de que uma corrente de pesquisa unificada representa avanço científico perpassa o quadro de análise utilizada nos referidos trabalhos. Neste sentido, Cleaver e Evans (1991) asseveram que a orientação, cada vez mais especializada da literatura, assim como a separação entre a pesquisa acadêmica e as demandas externas imediatas sinalizam a maturidade da disciplina e a profissionalização do processo de pesquisa. Esta visão foi partilhada por Zimmerman (2001), para quem a predominância de uma linha teórica e metodológica representa a eficiência e a superioridade destas.

A perspectiva paradigmática do desenvolvimento das pesquisas em contabilidade, contudo, é desafiada por resultados de estudos empíricos que revelam o desenvolvimento de outras abordagens de pesquisas contábeis em paralelo. Beattie e Davie (2006) identificaram que, entre 1972 e 1981, coexistiam, nas pesquisas contábeis, as seguintes abordagens: a normativa, ligada à formulação de normas e às definições de métodos, postulados e padrões contábeis; a positiva, que utiliza, como referencial de análise, teorias econômicas/financeiras e observação empírica, por meio de métodos quantitativos. E a vertente comportamental, na qual o foco recai sobre a avaliação dos processos de tomada de decisões dos usuários da informação contábil, aproximando-se das teorias da psicologia e acentuado uso de métodos qualitativos.

A maioria das análises contábeis utilizava as abordagens normativa e positiva da contabilidade. Tal fato representa significativa mudança, uma vez que, nas décadas de 1950 e 1960, conforme destacou Wells (1976), os principais debates contábeis giravam em torno de questões normativas. A corrente de pesquisas positiva contábil foi influenciada, de acordo com Beattie e Davie (2006), pelos trabalhos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) que relacionaram as demonstrações contábeis ao mercado de capitais. Esses trabalhos incentivaram as investigações dos efeitos dos números contábeis sobre o preço das ações, considerando a Hipótese de Eficiência de Mercado, postulada pelo economista Eugene Fama.

O grupo de pesquisas normativas teve drástica redução entre 1982 a 1990, ao passo que as pesquisas de cunho positivistas aumentaram tanto em quantidade de artigos publicados, quanto na variedade temática por meio da aplicação das teorias da economia da informação, teoria da agência etc. Observa-se, ainda, que a abordagem positiva da contabilidade, desenvolvida nos Estados Unidos da América (EUA), disseminou-se em diversos países (Baker, 2011; Mattessich, 2015). Beattie e Davie (2006) destacam que o grupo de pesquisas comportamentais, embora se mantivesse marginal, passou por relevantes mudanças, pois os pesquisadores, que tradicionalmente atuavam na corrente normativa, iniciaram pesquisas na

corrente comportamental. Além disso, ocorreu aumento de pesquisas com base na teoria crítica as quais possuíam maior foco na contabilidade gerencial.

Diversas pesquisas confirmam o crescimento da participação das pesquisas com base positivista em contabilidade, durante e após o período analisado por Beattie e Davie (2006). Lee (1995) afirma que, em 1991, 82% das pesquisas publicadas no *The Accounting Review* (TAR), um dos mais respeitados periódicos científicos contábeis, utilizaram testes empíricos para fundamentar seus achados. Chiu (2013) evidencia que a revista TAR, entre 1994 e 2008, publicou majoritariamente artigos relacionados à área financeira, nos quais foram aplicados métodos de análise quantitativos.

Lachmann, Trapp, e Trapp (2015) investigaram a evolução da pesquisa positiva em contabilidade gerencial, entre 1980 e 2012. Os autores concluíram que, ao longo do tempo, os estudos gerenciais tornaram-se menos diversificados, com maior concentração na temática “Avaliação de desempenho”. Além disto, a área apresentou incremento na diversificação metodológica, enquanto que, na década de 1980, o método experimental representou 60% dos artigos analisados, entre 2010 e 2012; os autores verificaram o uso do método documental (26,9%); experimental (22%); estudo de caso (10%); estudo de campo (11%). E, por fim, com relação às teorias utilizadas nos estudos gerenciais, os autores verificaram que, na década de 1980, os estudos eram predominantemente baseados na psicologia (48%); havia estudos sem base teórica (20%); e teorias de base econômicas (16%). Entre 2010 e 2012, os estudos comportamentais organizacionais representaram 27,5%; aqueles com uso de abordagem teórica econômica, 22,8%; com a vertente da psicologia, 22,8%; e os estudos com base sociológica, 22,8%. Logo, ainda que os autores enfatizem a evolução do positivismo na área gerencial, nota-se o aparecimento de outras abordagens e metodologias entre 1980 e 2012.

As análises sobre o desenvolvimento das pesquisas em contabilidade indicam que a abordagem positiva é predominante na área. Observou-se, além disso, que a constituição histórica dessa linha de análise se iniciou nos EUA. Entretanto, ao longo do tempo, pesquisadores também atuaram em diferentes linhas analíticas. Portanto, há sinais de coexistência de dissenso e consenso no campo de pesquisa intelectual contábil. Por isso, a avaliação da progressividade de uma disciplina acadêmica com essa característica é viabilizada pela perspectiva filosófica de Larry Laudan.

1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

O cenário de coexistência de dissenso e consenso no campo de pesquisa intelectual contábil permite conjecturar que o fenômeno de homogeneidade, fortemente influenciado pela pesquisa contábil estadunidense, pode representar a superfície de uma realidade mais profunda e complexa. Para acessar as demais camadas de uma realidade como esta, de acordo com Laudan (2011), faz-se necessário o desenvolvimento de uma avaliação histórica do processo de desenvolvimento da área, a qual deve considerar o contexto intelectual histórico no qual os pesquisadores estavam inseridos e realizaram suas escolhas científicas. O progresso, de acordo com o modelo de Laudan, deixa como rastro os problemas resolvidos. Por consequência, é racional a aceitação de um conjunto teórico que tenha maior capacidade de solucionar eficientemente os problemas relevantes de uma área.

Compreende-se, assim, que a aparente homogeneidade das pesquisas contábeis, observada pela perspectiva de progresso de Laudan (2011), pode indicar que problemas apontados no passado como conceituais e anômalos foram solucionados e formaram a tradição de pesquisa contábil do presente. No interior dessa tradição, os pesquisadores podem explorar novas possibilidades ainda não aceitas, mas com potencial de modificar a estrutura vigente. Entretanto, para que seja possível vislumbrar o futuro das pesquisas científicas contábeis, primeiramente se faz necessário reconhecer qual é o presente da área e o processo histórico que a trouxe até este momento. Também é importante identificar se essa trajetória resultou de escolhas racionais, isto é, se apresenta características de progresso.

Em face do exposto, esta tese busca responder as seguintes questões: Como ocorreu o processo histórico de constituição da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente? Essa trajetória apresenta características de progresso intelectual?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta tese é apresentar os principais elementos do processo histórico de constituição da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente e avaliar se esse processo representa uma trajetória de progresso intelectual.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar os limites temporais em que está situada a tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente.
- Mapear o conjunto de problemas resolvidos cujas hipóteses centrais constituem a identidade da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente.
- Indicar quais foram os problemas conceituais e anômalos que impulsionaram o nascimento da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente.
- Verificar se as escolhas dos pesquisadores, durante o processo de evolução histórica da tradição de pesquisa do presente, foram amparadas por justificativas racionais.
- Averiguar se as mudanças científicas contábeis expõem evidências de progresso científico.

1.3 TESE

Argumenta-se, neste estudo, que a tradição de pesquisa contábil do presente expressa o progresso intelectual resultante da atitude crítica de cientistas cujas ações criaram o espaço necessário ao debate acadêmico, incentivaram a interdisciplinaridade e influenciaram a exploração de problemas conceituais. A solução dos problemas conceituais iniciou uma nova tradição de pesquisa na qual a racionalidade se expressa por meio do conjunto de problemas empíricos por ela respondido.

1.4 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa tem como foco a análise da evolução da pesquisa contábil estadunidense. Esta escolha justifica-se diante da influência das práticas acadêmicas contábeis deste país em âmbito internacional (Hopwood, 2008; Palea, 2016; Pelger & Grottke, 2015, 2017; Victor-Ponce & Muñoz Colomina, 2016). No Brasil, a abordagem positivista começou a ser incorporada às pesquisas acadêmicas contábeis brasileiras ao final dos anos 1990; e a partir de meados da década de 2000, tornou-se a perspectiva dominante na área (Homero Junior, 2017; Lopes Cardoso, Oyadomari & Ribeiro de Mendonça Neto, 2007; Martins, 2012). Há, deste

modo, indícios de que os problemas em contabilidade investigados pelos pesquisadores brasileiros são influenciados pela perspectiva teórica desenvolvida nos EUA. Portanto, entender a origem e o estado atual das pesquisas contábeis estadunidenses colabora para a compreensão da identidade da pesquisa nacional, além de propiciar reflexão crítica a respeito da progressividade da tradição de pesquisa acolhida no Brasil e sobre a racionalidade em adotar tal perspectiva.

Em relação às contribuições teóricas, esta tese apresenta uma análise acerca do significado do conceito de progresso científico na filosofia do conhecimento. Essa investigação poderá subsidiar pesquisadores interessados em reconhecer os elementos que fundamentam o progresso intelectual de seu campo de pesquisa. Ademais, a condução deste estudo foi fortemente influenciada pelo modelo de Laudan (2011). Tal perspectiva concilia as atitudes dogmáticas e críticas dos cientistas, o que permite traçar um quadro amplo e explicativo do progresso intelectual de um campo do saber. Além disso, Laudan deixa claro que o seu modelo pode ser aplicado a qualquer campo intelectual que procure resolver problemas de maneira racional.

Assim, esta pesquisa distingue-se da perspectiva de que o progresso científico se refere ao avanço em direção à maior cientificidade das pesquisas. Esta visão, por vezes, está subentendida, como destacado anteriormente, em muitos trabalhos que utilizam o modelo paradigmático de Kuhn (2013), embora existam outras teorias de cunho realista com essa mesma percepção. Farias (2012), por exemplo, conclui, em sua tese de doutoramento, por meio do modelo taxonômico de Bungue, que a contabilidade está avançando para se tornar uma ciência social, embora ainda se encontre no estágio de semiciência. Tais abordagens dificultam a percepção do avanço da área em termos da capacidade de solucionar os problemas eleitos pela comunidade como relevantes. Neste sentido, esta investigação permite a compreensão do desenvolvimento das pesquisas contábeis, por meio da análise do processo de elaboração de problemas e das soluções ofertadas a eles, contribuindo, desta maneira, para o reconhecimento das teorias contábeis da atualidade, bem como para a compreensão de seu processo histórico de construção.

A investigação, proposta nesta tese, contudo, afasta-se do relativismo presente em diversas análises sobre o desenvolvimento contábil. Desta perspectiva, aspectos relacionados à estrutura acadêmica assumem papel determinante no processo de escolha dos pesquisadores (Baker, 2011; Gendron, 2008; Hopwood, 2008; Prasad, 2015; Reiter, 1998; Reiter & Williams, 2002; Summers & Wood, 2016; Tuttle & Dillard, 2007; Van Helden et al., 2010). Na maioria desses casos, os pesquisadores adotam, como premissa básica de suas análises, o estado de

estagnação das pesquisas contábeis e procuram apresentar as causas dos entraves ao desenvolvimento acadêmico. Deste modo, alguns dos fatores considerados motivadores e mantenedores do estado de estagnação são: a aceitação da abordagem positivista entre pesquisadores contábeis; o papel dos reguladores e os incentivos perversos que eles dão; e a estrutura de divulgação dos trabalhos científicos que dificulta o debate entre pesquisadores e possibilita o uso das instituições científicas como ferramenta para manutenção do poder por determinados grupos. Tais fatores podem justificar a prática científica contábil, porém, se comprovados, indicariam que os pesquisadores contábeis realizam escolhas sem justificativas racionais. Optou-se, nesta pesquisa, por investigar se há racionalidade no processo de escolhas das teorias aceitas pela comunidade intelectual contábil. Caso não existam evidências de racionalidade, naturalmente a estagnação terá sido confirmada de maneira empírica, admitindo-se o aprofundamento nas hipóteses defendidas por esta vertente.

Ainda com relação às contribuições teóricas, destaca-se o modelo para identificação da tradição de pesquisa que inclui a concepção de temporalidade. Nele, o tempo foi abordado tanto em seu aspecto cronológico, em termos de tempo de calendário, quanto do seu sentido subjetivo, a consciência histórica de um grupo (Agostinho, 1999; Braudel, 2016; Le Goff, 2013). A partir deste modelo, evidenciaram-se os limites do presente para a comunidade científica contábil, isto é, foram identificadas quais teorias guiam as práticas científicas na atualidade, independentemente da data cronológica em que foram publicadas. Essa percepção interfere no modo de compreender a história das pesquisas em contabilidade, pois, ao estabelecer o presente, a concepção sobre os limites do passado contábil também se modifica. Além disso, a reconstrução dos processos que deram origem à mudança intelectual tem potencial de iluminar a compreensão do presente, haja vista que os mecanismos modelados podem se repetir e, deste modo, a identificação de ideias com potencial de impulsionar inovações nas pesquisas contábeis é facilitada.

No que tange às contribuições no âmbito metodológico, apresenta-se a avaliação qualitativa dos textos destacados como influentes no campo acadêmico contábil por estudiosos que procuraram mapear a área, por meio de técnicas bibliométricas. Esta metodologia permitiu reunir um grupo de textos considerados importantes à área, em diferentes momentos do tempo, e averiguar quais deles permanecem reconhecidos como tal no presente. A análise qualitativa evidenciou a evolução dos problemas relevantes à área e suas respectivas soluções. A partir do conhecimento dessa conjuntura, novas pesquisas podem se utilizar desse método para investigar, em profundidade, linhas específicas da contabilidade ou de outros campos do saber.

Laudan (2011) assevera que as mudanças ocorridas no contexto intelectual, em geral, influenciam a evolução das disciplinas acadêmicas, em específico. No momento atual, observa-se que ocorreu o aumento no volume de conhecimento produzido pela sociedade e na disponibilidade de novas tecnologias. Tais fatores intensificaram a velocidade das transformações nas diversas áreas do saber (Atzori, 2015; Coyne & McMickle, 2017; Schwab, 2016). Este fato convida todas as disciplinas científicas a debater o futuro de suas áreas. No caso da pesquisa em Contabilidade, é fundamental refletir sobre o seu objetivo, suas práticas de pesquisa e sobre como a ciência contábil está se preparando para as mudanças que estão ocorrendo no contexto intelectual da atualidade. A investigação sobre a constituição histórica do presente da disciplina oferece pistas de como a comunidade acadêmica lidou com as transformações científicas anteriores e sobre quais elementos dessas mudanças influenciam de maneira relevante as pesquisas contábeis.

Por fim, de acordo com Apostolou, Dorminey, Hassell, e Rebele (2017), as avaliações sobre as pesquisas em contabilidade devem provocar avanços no processo de educação contábil. Espera-se que a investigação proposta nesta tese cumpra com essa função, por meio da apresentação de um conjunto de textos fundamentais à construção das hipóteses que sustentam as principais teorias aceitas na atualidade pela comunidade acadêmica contábil. Além disso, espera-se que os resultados estimulem a reflexão acerca da capacidade dos pesquisadores agirem ativamente para transformar suas inquietudes com relação à realidade acadêmica em ações estratégicas, em direção à construção de um novo futuro.

A tese compreende cinco capítulos. O capítulo 1 é dedicado a esta introdução. No capítulo 2, elabora-se o referencial teórico empregado para fundamentar as investigações realizadas. No capítulo 3, são apresentadas as estratégias metodológicas utilizadas para operacionalizar o modelo desenvolvido no referencial de análise. O capítulo 4 expõe os resultados da pesquisa e a discussão dos resultados. O capítulo 5, por fim, traz as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo objetiva apresentar o modelo teórico desenvolvido nesta pesquisa para fundamentar a investigação proposta. Para tanto, são desenvolvidas seis seções. A primeira seção apresenta o conceito de progresso e suas principais características. Na segunda, elaborase um breve panorama acerca da busca filosófica pela demarcação do conhecimento científico. A terceira apresenta a origem da perspectiva de progresso como capacidade de resolução de problema. Na quarta, explora-se o modelo de progresso de Larry Laudan. Na quinta, discute-se a proposta de Laudan para reconstrução da história da ciência. E, finalmente, a sexta seção dedica-se à apresentação do modelo teórico para identificação das tradições de pesquisa, desenvolvido a partir da análise do quadro teórico delineado ao longo do capítulo.

2.1 PROGRESSO: CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

A palavra progresso deriva do termo, em latim, “*progressus*” que significa “avanço” e representa a ideia de melhoramento de estado ou qualidade. O ato de progredir reside no movimento de objetos ou fenômenos de um estado X1, em direção ao ponto almejado X2 (Bird, 2007; Niiniluoto, 2015; Parroquia, Moreno, Popular & Valero, 2012).

A ideia de progresso, segundo Nisbet (1985) e Rossi (2000), originou-se entre o Renascimento e o Iluminismo, período marcado por um processo de mudanças profundas de mentalidade. Forjaram-se, em meio aos desdobramentos dessa transformação, as principais características do progresso: i) o descontentamento com a realidade presente; ii) a capacidade de idealização do ser humano; iii) a crença na capacidade de o ser humano concretizar seus projetos de futuro (crença na razão humana); e iv) o respeito ao passado (Nisbet, 1985; Rossi, 2000).

O descontentamento com a realidade refere-se à percepção de que algo não atingiu o estado satisfatório e, por este motivo, poderia ser melhor. Esta sensação induz o indivíduo à construção de diagnósticos sobre o presente. A partir dela, o sujeito reconhece as fontes de sua insatisfação, e o desejo de modificá-las é despertado (Nisbet, 1985; Rossi, 2000).

O desejo constitui um aspecto essencial da capacidade de idealização. O termo “desejo”, conforme Aristóteles, consiste no apetite pelo agradável que impulsiona uma ação; ou conforme Descartes, é o estado de consciência sobre um querer, realizável apenas no futuro (Abbagnano, 2007).

A capacidade de idealização incide em projeção de cenários futuros, que, quando relacionada à ideia de progresso, costuma inserir-se em uma visão otimista do devir, na esperança de uma realidade mais aprazível que aquela vivenciada no presente. Nas palavras de Rossi:

Estando *aqui* e desejando estar em *outro lugar*, temos a possibilidade de uma escolha, embora se trate de uma escolha efetuada mediante a imaginação. Podemos optar por alguma parte remota do mundo: um *paraíso terrestre*, ou por um outro mundo: um *paraíso celeste*. Vivendo no *agora* e preferindo estar em *outro tempo* não podemos fazer outra coisa a não ser imaginar. Mas também nesse caso temos a possibilidade de uma escolha. Recusando *o presente*, podemos escolher entre o passado e o futuro: entre o retorno à *arcádia* e um projeto de *utopia*. (Rossi, 2000, pp. 51-52).

O trecho evidencia a possibilidade de a idealização gerar fantasias, imagens de um futuro realizável apenas na mente ou independentes da ação humana. Por muito tempo, a humanidade desacreditava em sua habilidade em construir a realidade, e os sentimentos de insatisfação com aspectos da vida levou-a a sonhar com paraísos celestes. Neste contexto, Deus era considerado o dominador do futuro. Com o advento da modernidade, caracterizada principalmente pela revolução científica, a humanidade passou a acreditar na própria capacidade de construir o futuro. A idealização gerou metas, realizáveis por meio de ações, e o presente tornou-se espaço de atos intencionadas para o devir (Nisbet, 1985; Rossi, 2000).

As três características de progresso apresentadas até aqui são interpretadas de forma semelhante por Nisbet (1985) e Rossi (2000). O respeito ao passado, no entanto, foi compreendido de modos distintos. Nisbet utiliza o termo “respeito” como sinônimo de obediência e submissão. Nas palavras de Nisbet (1985):

O respeito e aceitação do passado é absolutamente vital para a ideia de progresso; sem um passado, concebido em descendendo em substância cultural assim como em tempo até o presente, não é possível qualquer princípio de desenvolvimento, ou etapas emergindo uma da outra, ou uma projeção linear dirigida ao futuro. (Nisbet, 1985, p. 114).

Rossi (2000), por sua vez, define o termo como algo merecedor de um segundo olhar, isto é, passível a críticas. Esta relação entre progresso e crítica constitui-se em um importante debate filosófico, de maneira que o aprofundamento em aspectos dessa contenda é relevante para compreender a ideia geral de progresso, bem como do progresso intelectual, em específico.

2.1.1 Crítica: definição e sua relação com a ideia de progresso

A palavra crítica tem origem na expressão grega *krimein* a qual descreve a ideia de “quebrar” algo em pedaços para reavaliá-lo e, assim, colocar em “crise”, em conflito, a ideia

contida previamente no objeto analisado (Koselleck, 1999). Denota-se que as palavras “crítica” e “crise” possuem a mesma origem etimológica. No entanto, a crítica inicia um processo de reflexão que gerará a crise de uma ideia pré-existente.

O conceito de crítica foi explorado por Michel Foucault, durante uma conferência, no ano de 1978, quando ministrou uma palestra intitulada “O que é a crítica?”. Para o pensador:

A crítica existe apenas em relação a outra coisa que não ela mesma: ela é instrumento, meio para um devir ou uma verdade que ela não saberá e que ela não será, ela é um olhar sobre um domínio onde quer desempenhar o papel de polícia e onde não é capaz de fazer a lei. (Foucault, 1978/1990, p.2).

A crítica, em outras palavras, proporciona a origem de novos caminhos. Embora ela não constitua em si mesma algo novo, propicia a análise de ideias consideradas válidas em determinado momento e coloca-as em crise, apresentando, deste modo, novas possibilidades para algo já constituído. Foucault (1978/1990) defende a crítica como característica da sociedade moderna ocidental, representada por um conjunto de comportamentos. Nas palavras de Foucault (1978):

[...] por um modo de pensar, de dizer, de agir igualmente, uma certa relação com o que existe, com o que se sabe, o que se faz, uma relação com a sociedade, com a cultura, uma relação com os outros também, e que se poderia chamar, digamos, de atitude crítica. (Foucault, 1978/1990, pp. 1-2).

Essa atitude passou a permear a sociedade por meio do movimento Iluminista. Foucault (1990) assevera que a noção de esclarecimento, apresentada por Kant, é análoga ao seu entendimento sobre o conceito de crítica. Emanuel Kant, no artigo “O que é o iluminismo?”, publicado em 1783, define este movimento como o caminho de emancipação do homem, que passa da menoridade para maior idade. Nas palavras do pensador:

Esclarecimento (Aufklärung) significa a saída do homem de sua minoridade, pela qual ele próprio é responsável. A minoridade é a incapacidade de se servir de seu próprio entendimento sem a tutela de um outro. É a si próprio que se deve atribuir essa minoridade, uma vez que ela não resulta da falta de entendimento, mas da falta de resolução e de coragem necessárias para utilizar seu entendimento sem a tutela de outro. *Sapere aude!* Tenha a coragem de te servir de teu próprio entendimento, tal é portanto a divisa do Esclarecimento. (Kant, 1985, p.1).

Nessa passagem, Kant descreve a necessidade de o sujeito exercer sua racionalidade para sair da inércia que o impede de seguir em frente, de progredir. Para Kant, a razão pode ser exercitada nas esferas pública e privada. A primeira descreve a possibilidade de o cidadão sábio raciocinar e divulgar suas reflexões. A segunda recai sobre o sujeito que utiliza o raciocínio durante uma atividade laboral e que, portanto, precisa cumprir as leis inerentes ao papel que ocupa na sociedade.

Essa distinção é elucidada por Kant, no seguinte trecho:

O uso, portanto, que um pastor em função faz de sua razão diante de sua paróquia é apenas um uso privado; pois esta é uma assembléia de tipo familiar, qualquer que seja sua dimensão; e, levando isso em conta, ele não é livre enquanto padre e não tem o direito de sê-lo, pois ele executa uma missão alheia à sua pessoa. (Kant, 1985, pp.4-5).

Na citação anterior, Kant mostra que o conceito de público se relaciona à intenção do uso do mesmo. No caso de um tutor religioso, é possível que, no exercício de seu ofício, ele cumpra as diretrizes estabelecidas pela instituição à qual pertence, e que essas ações sejam evidenciadas perante a comunidade. No entanto, a utilização da razão pública aparecerá no momento em que o tutor expressar seu juízo a respeito de tais diretrizes a essa ou à outra comunidade.

Nesse sentido, a crítica representa a capacidade de o sujeito fazer uso de sua razão pública, do próprio conhecimento, para emitir pareceres sobre determinado aspecto da realidade. Desta perspectiva, Foucault (1978) enuncia a crítica como a atitude de “não querer ser governado desta maneira” e explica que isso não significa anarquia, mas representa uma atitude de colocar em análise qualquer perspectiva de verdade, mesmo aquelas defendidas por uma autoridade. A aceitação de um enunciado dependerá das justificativas encontradas pelo indivíduo, por meio de análise singular.

Foucault (1978), desse modo, corrobora a perspectiva de que a crítica consiste em uma característica do progresso, defendida por Rossi (2000). Mais que isso, depreende-se a crítica como uma etapa fundamental do progresso. O conceito contém a capacidade humana de articular o tempo. A atitude crítica une, em um só ponto, a essência do passado, do presente e do futuro.

Essa percepção é iluminada pela reflexão sobre tais conceitos, contida na obra “As confissões”, escrita pelo filósofo escolástico, Santo Agostinho, na qual confirma que “[...] o passado já não existe e o futuro ainda não existe” (Agostinho, 2019, p. 323). Portanto, o único tempo existente é o presente, mas este rapidamente se torna passado e deixa de existir. Diante desta reflexão, Agostinho cria novas terminologias para o tempo: i) passado presentificado: descreve o passado como a reconstrução da memória, no momento presente, de uma experiência vivida em um momento anterior; ii) presente presentificado: a mente está focada na experiência imediatamente vivida; e iii) futuro presentificado: constitui o pensamento sobre o que ainda não ocorreu no presente.

Pode-se concluir, portanto, que a crítica presentifica o passado, o presente e o futuro. O conceito evidencia a insatisfação do sujeito e impulsiona suas ações para que o futuro, por ele

imaginado, seja concretizado. Por meio dela, o progresso torna-se um conceito factível e observável.

Ademais, a atitude crítica perfaz um aspecto importante do avanço do conhecimento. Para alguns filósofos do conhecimento contemporâneo, como Karl Popper e Larry Laudan, esta atitude representa a essência do progresso científico. A forma como estes autores incorporam a ideia de crítica ao progresso científico é bastante distinta. Ressalta-se a motivação primária da reflexão de ambos autores como uma das principais razões para as diferenças entre ambas as abordagens.

Popper ansiava estabelecer um critério seguro de demarcação entre a ciência e a pseudociência. Para tanto, desenvolveu uma metodologia que inclui a postura crítica do pesquisador como elemento basilar de racionalidade, a qual se converte no caminho para o progresso científico. Laudan, por sua vez, considera a demarcação científica um debate filosófico improdutivo em seu fim. Para este filósofo, importa compreender como as respostas são consideradas satisfatórias por quaisquer empreendimentos dispostos a investigar questões relevantes. Para Laudan, a ciência é um desses empreendimentos, e a crítica aparece em seu modelo como um processo de busca por essas respostas e para o estabelecimento de perguntas.

A busca por critério de demarcação, assegura Laudan, permitiu avanços para estabelecer critérios de validade ao conhecimento e para inspirar modelos de progresso científico. No entanto, falhou em conceber critérios necessários e suficientes para determinar a cientificidade de teorias. A próxima seção dedica-se a apresentar um quadro geral dessa busca.

2.2 ASPECTOS DA BUSCA POR CRITÉRIOS DE DEMARCAÇÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO: DOS ESCOLÁSTICOS A KARL POPPER

A filosofia, antes de debater o progresso científico propriamente dito, debruçou-se sobre a busca de critérios para estabelecer a veracidade de enunciados sobre objetos (entidade, fenômeno, fato etc.) da natureza, visto que, na modernidade, a identificação de critérios de verdade tornou-se fundamental diante do enfraquecimento do sistema de autoridade cristão.

Para Agostinho, representante do pensamento filosófico medieval, o conhecimento verdadeiro era aquele revelado por Deus. O pensador declara que o ser humano é constituído por corpo e alma. O corpo capta as imagens dos objetos do mundo natural. A alma possui a fagulha divina cuja finalidade é rememorar a verdade de Deus, e, por essa razão, detém a capacidade de racionalizar as imagens captadas pelo corpo. Deus, deste modo, representa a fonte de todo conhecimento verdadeiro (Dalpra, 2009; Japiassu, 1985).

Essa perspectiva estava expressa na estrutura universitária da época. O conhecimento, na fase histórica em destaque, estava categorizado em: especulativo; prático; e técnica de produção. Dentre estas categorias, o primeiro apresentava maior importância e estava subdividido em outras três categorias: a Teologia; a Física; e a Matemática. A Teologia destacava-se como área considerada suprema, pois concentrava os estudos sobre os elementos eternos e imutáveis (Meucci & Mariconda, 2010; Henry, 2008).

A Teoria Heliocêntrica, de Nicolau Copérnico, ousou desafiar a teoria geocêntrica, apresentada no modelo ptolomaico que sustentava muitos postulados cristãos, colocando, com isso, em dúvida todo o conhecimento produzido pela tutela da Igreja. A importância dessa teoria consiste na transformação intelectual dela proveniente, que contrariou o sistema de pensamento científico, filosófico e teológico vigente (Almeida, 2010). Galileu Galilei (1564-1642), ao defender a Teoria Heliocêntrica, asseverou que as leis da natureza são códigos matemáticos a serem traduzidos e que aqueles que dominam essa linguagem são capazes de decifrar tais leis. Isaac Newton, ao enunciar a lei da gravidade, corroborou esta ideia (Cassier, 1992; Japiassu, 1985).

Os filósofos modernos, nesse contexto, perceberam a ciência como via de acesso ao conhecimento dos fenômenos naturais, porém os mesmos discordavam sobre quais caminhos poderiam ser considerados científicos. Por um lado, a corrente empirista, inspirada por Francis Bacon (1561-1626), assegura as observações empíricas, provenientes dos sentidos, como caminho para conhecimento verdadeiro, ou seja, defende o método indutivo como o método científico. Por outro lado, a corrente racionalista, principalmente representada por René Descartes (1596-1650), aponta o pensamento dedutivo como a base da ciência. A metafísica é considerada fonte de conhecimento, no entanto todas as ideias deveriam ser submetidas a um método de análise rigoroso, apresentado por Descartes como a dúvida metódica (Bianchi, 1988; Nisbet, 1985;).

A discussão apresentada influenciou o surgimento da abordagem Positivista, inaugurada por Augusto Comte, durante o século XIX. O conhecimento científico, para Comte, consiste em um saber objetivo cujas bases explicativas se afastam de argumentos metafísicos. O conhecimento científico é descoberto por meio de fatos, observações e experimentos, ademais também caracteriza o estágio máximo de desenvolvimento da sociedade humana.

A evolução do conhecimento da humanidade, da perspectiva positiva, passa por três estágios: i) o teológico, em que as explicações sobre fenômenos do mundo são oferecidas pela religião; ii) o metafísico, no qual os fenômenos são explicados por meio de raciocínio lógico; e iii) o positivo, em que as explicações do mundo são fundamentadas no conhecimento científico.

Neste último estágio, anseia-se descobrir as leis gerais pelas quais a natureza é regida e, a partir destas, os fenômenos tornam-se previsíveis, e as ações para modificá-los, factíveis (Nisbet, 1985).

Comte concebe o desenvolvimento do conhecimento como linear e diretamente relacionado aos estágios de evolução de uma sociedade. Deste modo, a fase histórica do presente é inegavelmente superior à fase anterior. No estágio positivo, a humanidade vivenciaria o momento histórico máximo de progresso, no qual as nações seriam guiadas pelo conhecimento científico e, por consequência, a felicidade humana seria alcançada (Nisbet, 1985).

Nota-se que, embora Comte considere como conhecimento válido aquele construído por meio do empirista, apartado da metafísica, a abordagem do referido filósofo é metafísica, uma vez que as previsões contidas no estágio positivo do conhecimento não são passíveis de comprovação. Logo, o trabalho produzido pelo autor, se analisado pelos parâmetros de validade por ele estabelecidos, não seria positivo. Tal constatação é importante para lembrar que, no período do Iluminismo, os pensadores buscavam evidenciar a credibilidade do conhecimento científico para guiar as nações.

2.2.1 O círculo de Viena e a controvérsia entre o verificacionismo e o falseacionismo

O círculo de Viena representa um movimento intelectual ocorrido no início do século XX, na Áustria, cidade de Viena. Pensadores, a exemplo dos enciclopedistas iluministas, reuniram-se com a intenção de agrupar o conhecimento científico da modernidade em uma única obra. Para tanto, estabeleceram critérios para selecionar enunciados verdadeiramente científicos e, inspirados por ideias positivistas, adotaram o pressuposto de unicidade do método científico e a exclusão de enunciados metafísicos (Pasquinelli, 1983; Tranjan, 2009).

Embora houvesse pontos de desacordo entre os intelectuais desse movimento, formou-se uma corrente dominante, chamada Neopositivismo ou Positivismo Lógico. Para esse grupo, a indução é a regra geral para obtenção de conhecimento científico, de modo que enunciados gerais são formados a partir de observações individuais, e o conteúdo desses enunciados encontra validação por meio de casos particulares que o corroborem (Pasquinelli, 1983; Tranjan, 2009).

Um enunciado científico, nesse contexto, depende da possibilidade de verificação empírica, condicionada, em primeiro lugar, pela coerência lógica dos enunciados hipotéticos.

Esta assegura a obrigatoriedade de hipóteses gerais serem logicamente observáveis na realidade, ainda que um experimento real não seja tecnicamente viável, e o que importa é a exclusão de enunciados com categorias metafísicas. Em segundo lugar, a verificação da verdade dos enunciados ocorre por meio de teste empírico de verificação das hipóteses. Posteriormente, foi inserida, nesse critério, a ideia de aceitação de hipóteses, a partir de avaliações empíricas probabilísticas. O progresso da ciência, nesse modelo, ocorre mediante o acúmulo de enunciados verdadeiros (Pasquinelli, 1983; Tranjan, 2009).

Karl Popper participou de algumas reuniões do grupo, porém adotou posicionamento contrário ao critério de verificabilidade defendido pelos positivistas lógicos. Popper discordava de toda forma de confirmação de teorias, inclusive a probabilidade de aceitação. Para Popper, a comprovação da veracidade de uma teoria é inviável, porque demandaria testes empíricos infinitos. Por outro lado, bastaria apenas uma observação confiável para falsear uma teoria. O pensador defende, deste modo, o falseacionismo como critério demarcatório da ciência (Popper, 2014).

Amparado por reflexões a respeito do Problema da indução, enunciado por David Hume, Popper afirma que o método indutivo é incompatível com o pensamento racional. Em suas palavras:

[...] está longe de ser óbvio, de um ponto de vista lógico, haver justificativa no inferir enunciados universais de enunciados singulares, independentemente de quão numerosos sejam estes; com efeito, qualquer conclusão colhida desse modo sempre pode revelar-se falsa; independentemente de quantos cisnes brancos possamos observar, isso não justifica a conclusão de que todos os cisnes são brancos. (Popper, 2014, pp. 27-28).

Para o autor, toda observação empírica está impregnada por hipóteses formuladas previamente pelo observador; assim a dedução precede às análises científicas. O investigador busca por elementos validadores das teorias, após a formulação da hipótese. Neste sentido, o método científico possibilita que as conclusões oriundas desse modelo sejam criticadas, uma vez que essa alternativa de validade é a única factível (Popper, 2014).

O filósofo vienense considerou dois contextos de racionalidade para a ocorrência da atividade científica: o contexto da descoberta e o contexto da justificação. No contexto da descoberta, as hipóteses científicas são gestadas. Neste âmbito, o cientista tem liberdade para conjecturar hipóteses ousadas. As observações empíricas não são necessárias, de modo que o pensamento metafísico ou dedutivo pode inspirar o cientista. No entanto, os enunciados dessas conjecturas necessariamente devem conter aspectos garantidores da investigação empírica, isto

é, no contexto da descoberta, o cientista trabalha para elaborar enunciados teóricos bem fundamentados e falseáveis.

No contexto da justificação, o cientista busca elementos para corroborar as hipóteses formuladas anteriormente, assumindo uma postura crítica, a qual se expressa pela “[...] tentativa de identificar os pontos francos das teorias – pontos que, de modo geral, só vamos encontrar nas suas consequências lógicas mais remotas” (Popper, 1980, p.19). Esta postura é requerida tanto aos criadores da conjectura, quanto àqueles cientistas que com elas se confrontarão.

Os cientistas, portanto, possuem liberdade para propor teorias inovadoras e são responsáveis pela prova das mesmas. Popper sugere que o verdadeiro cientista está liberto da arrogância e tem coragem para desafiar as teorias consagradas de seu tempo. A atitude crítica se refere à “[...] disponibilidade para alterar padrões, admitindo dúvidas e exigindo testes, indica uma crença mais fraca” (Popper, 1980, p. 17). Deste modo, é oposta a uma atitude dogmática, caracterizada pela demasiada fidelidade às ideias preconcebidas. Em essência, para Popper, a definição de ciência está condicionada à adoção da atitude crítica, como pode ser constatado neste trecho:

Com efeito, a atitude dogmática está claramente relacionada à tendência para verificar nossas leis e esquemas, buscando aplicá-los e confirmá-los sempre, a ponto de afastar as refutações, enquanto a atitude crítica é feita de disposição para modificá-los – a inclinação no sentido de testá-los, refutando-os se isso for possível. O que sugere a identificação da atitude crítica com a atitude científica e a atitude dogmática com a que descrevi qualificando-a como pseudociência. (Popper, 1980, p. 18).

Para Popper, o marxismo e as teorias freudianas correspondem a exemplos de conhecimentos dogmáticos e, portanto, pseudocientíficos, uma vez que faltavam a ambos elementos que permitam falsear suas afirmações de maneira empírica. Aceitar essas conjecturas, segundo o autor, torna-se questão de fé.

O falseacionismo, como critério de demarcação científica, apresenta em seu cerne a postura crítica do pesquisador que, por sua vez, fundamenta a perspectiva popperiana de progresso científico a qual enuncia que a Ciência progride por meio da identificação de erros, que impulsionarão novas conjecturas. Esta visão redefiniu os elementos necessários para análise do progresso científico: o conceito de ciência, o modo como o conhecimento progride e para onde progride, contribuindo para o aparecimento da perspectiva filosófica que considera a resolução de problemas como meta da ciência. Tal abordagem se iniciou com Thomas Kuhn e foi aprofundada por Larry Laudan.

Com base nesse quadro, a próxima seção aborda as perspectivas de progresso de Popper e Kuhn e a influência desses modelos para a concepção de progresso de Larry Laudan.

2.3 ORIGEM DA PERSPECTIVA DE PROGRESSO COMO AUMENTO DA CAPACIDADE DE RESOLUÇÃO DE PROBLEMAS

2.3.1 A Perspectiva de progresso científico de Karl Popper

O ciclo de progresso enunciado por Popper tem início no contexto da busca, por meio da construção de enunciados científicos de base dedutiva. No contexto da justificação, tais hipóteses são submetidas a experimentos contínuos cujo objetivo é o seu falseamento. No caso de a teoria ser falseada, ocorrerá o abandono de suas premissas. Na ausência de provas com capacidade de refutar a teoria, ela será corroborada e continuará sendo testada (Godfrey-Smith, 2003). Da perspectiva popperiana, toda teoria assume a característica temporal e está passível ao fracasso. A verdade absoluta não pode ser atribuída a nenhuma hipótese. A descoberta de falhas teóricas, todavia, possibilita a expansão do conhecimento em direção à verdade.

Afirmar a veracidade de uma teoria significa garantir que seu conteúdo explicativo corresponde à realidade dos fatos, entretanto inexitem elementos capazes de assegurar tal declaração. A ciência descrita por Popper é uma atividade racional cuja meta é se aproximar da verdade. Popper, contudo, considera possível que a comparação entre duas teorias (*T1* e *T2*) revele que *T2*, por exemplo, ofereça explicações mais satisfatórias que *T1*, e, portanto, esteja mais próxima da verdade (Popper, 1975).

O progresso científico, por consequência, representa o aparecimento de conjecturas com conteúdo mais satisfatório, capaz de prover explicações com maior potencial de testes. Nas palavras de (Popper, 1975, p.182), apresentam “leis universais altamente testáveis e falsificáveis e de condições iniciais. E uma explicação deste tipo será tanto mais satisfatória quanto mais altamente testáveis forem essas leis e quanto mais bem testadas houverem sido”. A perspectiva popperiana permite a interpretação de que o progresso ocorre mesmo nos casos em que uma nova teoria não explique todas as observações de sua sucessora; basta a essa nova conjectura que apresente um conteúdo mais científico, isto é, que melhor qualifique os problemas e as teorias a respeito de algum aspecto da realidade (Popper, 1975).

A concepção de realidade de Popper é objetiva; existe algo a ser descoberto independentemente da consciência humana, de tal forma que as teorias científicas evoluem quando vão além das aparências dos fenômenos, tornam-se falseáveis e, assim, promovem o conhecimento mais profundo de uma realidade. Nesse sentido, Popper (1975, 190) afirma que “[...] a explicação satisfatória é a que não é *ad hoc*, e esta ideia – a ideia independente – dificilmente poderá ser compreendida sem a ideia da descoberta, de progredir para camadas

mais profundas de explicação: sem a ideia de que há algo para descobrirmos e algo para discutirmos criticamente”.

O conceito de aproximação da verdade de Popper representa uma ruptura com a tradição filosófica, pois, embora para esse pensador a verdade figure como a meta da ciência, tal busca ocorre de forma indireta, na qual o progresso se dá por meio da eliminação do falso. Deste modo, o filósofo apresenta o progresso científico não cumulativo como possibilidade e, além disso, aponta a postura crítica do cientista como requisito primeiro para o avanço do conhecimento. A crítica, por sua vez, representa a racionalidade que caracteriza a ciência.

O pensador estadunidense Thomas Kuhn defende uma concepção de progresso científico diametralmente oposta àquela asseverada por Popper. Para Kuhn, esse processo caracteriza-se pela postura consensual dos cientistas. Além disso, não representa todas as fases do desenvolvimento da Ciência. O conhecimento também se transforma por meio de revoluções científicas. Essas ideias geraram diversas discussões e modificaram o modo de investigar o progresso de uma área do saber. A próxima seção versará sobre os principais pontos da teoria de mudança científica defendido por Kuhn.

2.3.2 O progresso científico e o paradigma Kuhniano

Thomas Kuhn apresenta, no livro “A estrutura das revoluções científicas”, publicado em 1962, um modelo explicativo para o desenvolvimento da ciência. Embora constituído por três fases (Pré-paradigmática; Paradigmática ou Ciência Normal; e Crise), o cerne do modelo está na chamada Ciência Normal. Nesta fase, Kuhn revela sua percepção a respeito das práticas ordinárias da ciência e, a partir delas, estabelece os demais momentos.

A Ciência Normal tem como traço principal a presença de um paradigma que expressa o momento em que os membros de uma comunidade científica trabalham de forma consensual, tanto em aspectos técnicos como naqueles sociológicos. Kuhn utiliza a metáfora do quebra-cabeças (*puzzle*) para descrever as atividades científicas paradigmáticas. Para começar a montar um quebra-cabeça, explica o autor, faz-se necessária uma imagem prévia do que será montado. Desta maneira, são construídas as regras sobre como resolver o enigma; por exemplo: por onde começar a montagem, quais peças pertencem ao jogo etc. Munidos da certeza de que existe uma solução para o jogo, ele é iniciado. Cada peça encaixada evidencia um avanço em direção à construção da figura imaginada.

Do mesmo modo, segundo Kuhn, comporta-se a Ciência Normal. A comunidade científica partilha da mesma visão de funcionamento do mundo e, a partir dela, estabelecem-se

as regras inerentes à atividade científica. Ocorre, assim, a investigação de fatos considerados significativos pela comunidade. Os cientistas, nesse cenário, dedicam-se ao desenvolvimento de novas metodologias para testar e medir hipóteses, de forma assertiva. Buscam, além disso, dissipar as ambiguidades por meio dos trabalhos empíricos. Os problemas resolvidos representam, desta maneira, o encaixe de peças no quebra-cabeças. As ideias preconcebidas são validadas pelo processo de resolução do mesmo.

Para Kuhn, as relações sociais entre os cientistas influenciam a visão de mundo e as escolhas teóricas de uma comunidade científica. Diferentemente do modelo Popperiano, que considera uma divisão de racionalidade (o contexto da descoberta e o contexto da justificação), Kuhn admite o contexto social como o determinante da razão científica. O autor assevera, deste modo, que a chave para compreensão do progresso científico passa pela investigação das estruturas em que o conhecimento foi gerado e incorpora, em sua análise, aspectos como: a educação, a autoridade e a capacidade persuasão dos cientistas.

Os cientistas experientes, quando ministram cursos protocolares de formação de novos pesquisadores, propagam determinada visão de mundo, pois os pesquisadores são formados com apoio de manuais e são influenciados pela autoridade dos cientistas antecedentes. O estudante, durante todo seu treinamento, apreende por meio de problemas já resolvidos pelos cientistas profissionais (os exemplares). Quando formado, parte para realizar a prática, carregando consigo a visão de mundo aprendida. Então, busca ampliar o horizonte teórico daqueles que o precederam.

Para Kuhn, a Ciência Normal é um momento de maturidade científica. Antes desta fase, um campo de investigação não é científico e constitui a fase pré-paradigmática, momento em que nasce um campo de conhecimento. Inexiste consenso entre seus integrantes sobre os fundamentos da área: objetos de estudo, hipóteses básicas e métodos de investigação, ou seja, correntes distintas de pensamento ou paradigmas podem coexistir. Em suma, o desacordo entre ideias científicas representa a natureza do período Pré-Paradigmático.

A desarmonia entre cientistas também caracteriza o momento posterior à Ciência Normal, a Fase de Crise que pode ser deflagrada pelo aparecimento de um paradigma concorrente, ou por meio do surgimento de um número alto de anomalias (problemas cujas respostas estão ausentes do paradigma). Em ambos os casos, a comunidade científica retoma discussões acerca de questões fundamentais da disciplina, e o consenso científico é inviabilizado.

Kuhn apresenta três vias para que uma crise seja finalizada: i) dentro do mesmo paradigma, em que se percebe uma solução dentro dos grupos teóricos existentes ou parte de outras correntes são incorporadas ao paradigma; ii) abandono do problema, situação em que se

considera impossível resolver a questão; ela é conscientemente ignorada e a responsabilidade de resolução do problema é transferida para a próxima geração; e iii) ocorre a revolução científica, na qual a resposta ao problema exige que a visão de mundo seja revista; um novo paradigma emerge e substitui o anterior.

Na revolução paradigmática, não é o mundo que se transforma, mas, sim, a maneira como o cientista o percebe. A nova percepção leva a comunidade a formar um novo quebra-cabeça e, com ele, surgem as novas regras as quais passarão a guiar as práticas da Ciência. Logo, cada paradigma tem linguagem e referencial de análise próprios, por isso a comparação entre o paradigma passado e o atual se torna inviável, visto que são incomensuráveis.

A incomensurabilidade, de acordo com Godfrey-Smith (2003), revela o caráter relativista oferecido por Kuhn para a análise da história da Ciência, uma vez que Kuhn (2013) admite a compreensão sobre o progresso da Ciência, dependendo do momento no tempo e da perspectiva de quem analisa determinada disciplina. O paradigma vitorioso resolve problemas não resolvidos por seu antecessor, de maneira que seus defensores alegariam que a Ciência estaria progredindo. No entanto, provavelmente existem pesquisadores discordantes dessa solução, ou mesmo que não considerem o problema relevante e, portanto, não percebem a revolução científica como um caminho de progresso.

Nesse contexto, Kuhn (2013) considera que as mudanças paradigmáticas não podem ser classificadas objetivamente como progresso, ao menos não como a ideia tradicional de progresso na qual o conhecimento caminha cumulativamente em direção à verdade. Uma ideia próxima a essa estaria exclusivamente presente durante a fase de Ciência Normal. Nas palavras do autor, “[...] O progresso parece óbvio e assegurado somente durante aqueles períodos em que predomina a ciência normal” (Kuhn, 2013, p.265). Neste estágio, os cientistas partilham de uma visão comum sobre os desafios da disciplina, sustentada pelo paradigma, e a eficiência na resolução de problemas significa avanço em direção à resolução dessas questões.

As mudanças de paradigmas deveriam ser avaliadas por meio de uma nova perspectiva de progresso; Kuhn afirma: “Para ser mais preciso, talvez tenhamos que abandonar a noção, explícita ou implícita, segundo a qual as mudanças de paradigma levam os cientistas e os que com eles aprendem a uma proximidade sempre maior da verdade” (Kuhn, 2013, p.274). O autor questiona a necessidade de se conceber a existência de uma verdade absoluta e que a avaliação da ciência seja vinculada à aproximação dessa ideia. Inclusive, ele assegura que “Se pudermos aprender a substituir a evolução-a-partir-do-que-sabemos pela evolução-em-direção-ao-que-queremos-saber, diversos problemas aflitivos poderão desaparecer nesse processo. Por

exemplo, o problema da indução de estar situado em algum ponto desse labirinto” (Kuhn, 2013, p. 275).

O posicionamento de Thomas Kuhn contrariou claramente o modelo de Popper, cujo ponto central reside na ideia de aproximação da verdade. Além disso, o conceito de falseabilidade de Popper foi ignorado, e o modelo não apresentou uma forma de evidenciar o modo como os cientistas selecionam as teorias. Esta lacuna oculta os processos que principiam as crises científicas e levam a novos paradigmas. Deste modo, as mudanças paradigmáticas assemelham-se a uma mudança religiosa, que depende da fé do cientista e parece irracional (Watkins, Lakatos, & Musgrave, 1970).

Além disso, a perspectiva de ciência normal de Kuhn foi considerada, por muitos filósofos, excessivamente dogmática. Popper, por exemplo, condena o cientista da Ciência Normal por aceitar e aplicar o conhecimento acadêmico que recebeu de forma acrítica. O autor intitula esse perfil de “cientista aplicado” e o considera digno de piedade, por ser vítima do processo educacional (Popper, 1970).

Laudan (2011) considera excessivo o dogmatismo contido na perspectiva de progresso de Kuhn, no entanto o filósofo também não aceita a concepção de cientista defendida por Popper. O pensador desenvolve um novo modelo de progresso que, em certa medida, harmoniza essas perspectivas. A próxima seção apresentará esta abordagem.

2.4 O MODELO DE PROGRESSO CIENTÍFICO DE LARRY LAUDAN

Laudan reúne suas reflexões acerca da avaliação do progresso científico, no livro “O progresso e seus problemas: rumo a uma teoria do crescimento científico”, publicado no ano de 1978. Nesta obra, o autor intenciona analisar as consequências teóricas de aceitar o pressuposto de Thomas Kuhn de que a meta da ciência é resolver problemas. Nesta seção, são apresentados os elementos essenciais contidos na obra de Laudan. Primeiramente, com vistas a tornar esse processo didático, são descritos os principais pressupostos adotados por Laudan. Na sequência, são indicadas as definições das categorias do modelo, para, então, evidenciar o modelo de avaliação de teorias que conduzem ao progresso da ciência.

2.4.1 As premissas principais do modelo

2.4.1.1 A realidade é objetiva

Laudan, partidário do realismo, assume a existência de uma realidade factual, independente da percepção humana. Para auxiliar o leitor a esclarecer esta ideia e as demais preposições tomadas por Laudan, desenvolveu-se, nesta tese, um exemplo ilustrativo, na forma de alegoria.

Imagine o universo como uma sala escura e os fatos como os objetos contidos nessa sala. O conhecimento é um instrumento que ilumina os objetos. Assim, um observador caminha pela sala, munido de algum conhecimento e, ao esbarrar em coisas que desconhece, depara-se com um problema. Ao se debruçar sobre ele, ilumina-o. Quanto mais objetos são iluminados na sala, mais de sua realidade é percebida.

A consciência sobre a realidade foi ampliada durante o percurso do caminhante, no entanto todos os objetos estavam presentes na sala, o tempo todo. Assim é o universo: repleto de fatos desconhecidos. Os caminhantes representam os cientistas cuja jornada revela novos fatos, os quais procuram esclarecer. A realidade está lá, posta, cabe ao observador avançar sobre o desconhecido e ampliar consciência que tem sobre ela.

Para se falar de progresso de conhecimento, como apresentado anteriormente, é necessário ter um objetivo. Assim, o caminhante pode avaliar o quanto se aproxima do que deseja. E qual é o objetivo da ciência para Laudan?

2.4.1.2 A meta da ciência consiste na resolução de problemas

Larry Laudan defende o progresso científico como a capacidade de um sistema investigativo aumentar continuamente a resolução de problemas relevantes. Embora reconheça a possibilidade de um empreendimento científico ser movido por outras motivações (por exemplo, explicar e controlar o mundo natural; utilidade social; prestígio pessoal; etc.), o autor, em linha com Thomas Kuhn, sustenta a busca por resolução de problemas como fator com maior capacidade de abranger os aspectos característicos da ciência.

Embora Laudan considere o mundo factual, objetivo, constituído independentemente do conhecimento humano, ele assegura ser improvável uma explicação cabal da realidade. E assim se distancia da ideia de aproximação de verdade de Popper, visto que a percepção do mundo é influenciada pelos pressupostos teóricos carregados pelo investigador.

Os problemas empíricos, por exemplo, são questionamentos a respeito de fatos da realidade percebidos pelo observador, isto é, é “qualquer coisa presente no mundo natural que pareça estranha ou que, de alguma maneira, necessite de explicação” (Laudan, 2011, p. 22). O

autor ilustra que a observação de que corpos pesados regularmente caem em direção a terra é um fato. Perguntar como e por qual razão isto ocorre é um problema empírico.

A investigação de problemas desse tipo conduz o pesquisador a uma solução apresentada por meio de teorias as quais, no entanto, não correspondem às explicações sobre os fatos da realidade, pois os fatos são proposições verdadeiras sobre elementos da realidade. As teorias, por sua vez, são soluções adequadas a problemas empíricos, inseridos em um dado contexto científico.

Na alegoria apresentada, nota-se que os observadores só avaliam os objetos em que esbarram, ou seja, existem muitos fatos ignorados pelos cientistas. Os problemas são gerados à medida que se caminha pela sala, esbarra-se em um fato novo e propõe-se soluções. Quando os cientistas encontram uma resposta satisfatória, são encorajados a seguir, mas nada garante que a descrição dos objetos seja uma explicação final sobre ele, porque não se sabe o quanto dele está iluminado. Por vezes, as descrições ocorrem com iluminação parcial, porém suficiente para continuar a caminhada. Assim, os esbarrões, os problemas, quando encontrados e solucionados, sinalizam o progresso.

O conhecimento adquirido em dado momento modifica a percepção do observador, afinal o processo de geração de conhecimento, de acordo com a abordagem geral da filosofia do conhecimento, inicia por meio contato do sujeito com o objeto. A reflexão sobre essa experiência leva o sujeito à formulação de conceitos, o que, por sua vez, resulta em conhecimento e transformação daquele que os adquiriu. Deste modo, quando o sujeito se depara novamente com o mesmo objeto, a experiência não se repetirá, pois aquele se modificou (Hessen, 2000). Esta ideia está presente no modelo de Laudan, por meio da premissa da racionalidade científica.

2.4.1.3 Racionalidade científica mutável

Racionalidade significa assentar afirmações em justificativas logicamente aceitáveis. Laudan define-a do seguinte modo: “Em sua essência, a racionalidade – quer falemos da ação racional, quer da crença racional – consiste em fazer (ou crer em) coisas por se ter boas razões para isso. [...] Se quisermos determinar se dada ação ou crença é racional, devemos perguntar se há boas razões” (Laudan, 2011, 174). As boas razões, afirma Laudan, estão relacionadas aos objetivos daquele que toma a ação. No caso de um empreendimento intelectual, as boas razões são aquelas que ajudam a aumentar o número de problemas resolvidos de forma eficiente (como será evidenciado adiante), isto é, a racionalidade consiste em fazer escolhas progressivas.

Os pesquisadores, ao conduzir uma investigação, constantemente precisam selecionar teorias e métodos; desta forma, a racionalidade de sua escolha relaciona-se à percepção de que uma determinada teoria tem maior capacidade de resolver um problema que outra competidora. Deste modo, “se a ciência como um todo é racional e progressiva, depende, é claro, de se o conjunto de escolhas individuais das teorias e tradições de pesquisa mostrou progresso e racionalidade” (Laudan, 1978/2011, 179). A cada época, no entanto, existem diferentes parâmetros que fornecem uma boa justificativa, constatação que leva Laudan a apresentar a racionalidade científica como um elemento mutável.

O filósofo assegura que o conhecimento intelectual é capaz de modificar a forma com que o cientista percebe a realidade; e o contexto científico, por sua vez, refere-se ao conhecimento intelectual de forma geral. Esta ideia aproxima-se do que Barseghyan (2012) chamou, posteriormente, em sua tese de doutorado, de “*scientific mosaic*”, termo que se refere ao conjunto de teorias e métodos considerados válidos em um determinado momento, isto é, um quadro de conhecimento amplamente aceito entre cientistas, de várias áreas, em uma determinada época. Esse quadro, de acordo com Laudan, interfere no modo como o cientista raciocina.

Barseghyan (2012) admite que o “*scientific mosaic*” se modifica ao longo dos anos. Isso seria observável por meio da incorporação ou redução de conteúdo (teórico e/ou metodológico) na estrutura de ensino acadêmico. Embora Laudan não tenha utilizado essa nomenclatura para apresentar o contexto científico, ela ajuda a compreender a ideia de que o cientista é influenciado pela malha de pensamentos intelectuais de seu tempo, ou seja, a racionalidade é afetada pela interdisciplinaridade. De acordo com Laudan, “A evolução das ideias, e os problemas a que tais ideias dão soluções, é um processo interdisciplinar” (Laudan, 2011, 245).

O contexto intelectual, além disso, é construído mediante reflexão crítica, de modo que os fatores sociais e econômicos estão fora desta noção. A influência de variáveis deste tipo, segundo Laudan (2011), tornaria a atividade científica irracional. Enquanto admitir a racionalidade como mutável, explica muitos episódios científicos históricos e exige que a avaliação do progresso científico de uma área leve em conta o contexto intelectual em que determinada mudança científica ocorreu.

A metáfora da sala escura voltará a auxiliar a explicação da hipótese de Laudan. Suponha que o conhecimento possuía diferenças em relação a sua potência de iluminação. Considere que, num primeiro momento, o observador tem como instrumento uma vela. Provavelmente, os objetos mais próximos a ele serão descritos com maior precisão; o oposto ocorreria com aqueles distantes. Porém, se os objetos fossem observados com o apoio de uma lanterna, é plausível

admitir que a acurácia da descrição seria aumentada. Caso a sala se tornasse totalmente iluminada por uma lâmpada, o observador teria uma visão ainda mais completa, logo sua descrição tenderia a refletir o que há daquele espaço. Note que a mudança do instrumento aumenta o potencial de visão do observador, de forma que o aumento de conhecimento transforma a percepção ou a racionalidade científica.

O aumento da luminosidade oferece segurança e permite que o observante caminhe em direção ao objeto que deseja iluminar. Ao se movimentar, ele percebe que não está sozinho na sala. Outros caminham e lançam luz a outros objetos. Essa imagem sugere que existem vários cientistas trabalhando para descobrir fatos da realidade. Cada um, em uma posição diferente, tentando iluminar o objeto em que esbarrou. Ao obter sucesso, por vezes, ilumina partes da sala que não estão no seu foco. Outro pesquisador se beneficia da descoberta e passa a trabalhar com uma nova luz. O conjunto de luzes refere-se aos contextos científicos. E ato de andar revela a ação dos indivíduos. Diante desse contexto, surge uma nova questão: o conhecimento aumenta constantemente? Em outras palavras, o conhecimento é cumulativo?

2.4.1.4 O progresso é não cumulativo

As perspectivas progresso científico, desenvolvidas antes de Popper, conforme apresentado anteriormente, tendem a compreender o processo de obtenção de conhecimento via “teorias puramente cumulativa”, ou seja, uma teoria substitui outra, tão somente se oferecer soluções aos novos problemas e àqueles resolvidos pela teoria antecessora. Assim, T_2 contém as soluções de T_1 . A partir da teoria de Popper, filósofos passaram a considerar a hipótese de que as substituições de teorias são acompanhadas de ganhos e perdas. Laudan (2011) adere a essa perspectiva e defende que é possível existir progresso, mesmo que existam perdas.

Para Laudan (2011), os problemas não possuem a mesma relevância dentro de um campo intelectual. Assim, “o conhecimento do peso ou do número relativo de problemas permite-nos especificar essas circunstâncias sob as quais o crescimento do conhecimento pode ser progressivo mesmo quando perdemos a capacidade de resolver certos problemas.” (Laudan, 2011, 210). Portanto, o progresso constitui-se em uma função não cumulativa.

Para o filósofo, à medida que as soluções são satisfatórias, é perfeitamente possível que uma nova solução seja encontrada. Além disso, a nova resposta pode indicar que sua predecessora estava incorreta. A ilustração da sala escura, por exemplo, permite inferir que o aumento de luminosidade pode auxiliar na identificação de descrições errôneas. Uma vez detectadas, as suas descrições são corrigidas. Isso também representaria um avanço.

Com base nessas premissas, Laudan desenvolve um modelo de progresso, no qual concebe que a atividade de resolução de problemas resulta em teorias. A relação dialética entre problema e teoria leva ao progresso científico. A unidade de análise que revela essa relação foi intitulada por Laudan (2011) como Tradições de pesquisa.

2.4.2 Unidade fundamental de análise: as tradições de pesquisa

Tradições de pesquisa são instituições históricas compostas por elementos normativos, ontológicos e metafísicos e representam uma espécie de maxiteoria ou teoria global cujo conteúdo orienta a estruturação das teorias de um campo intelectual. Laudan (2011) assegura que toda disciplina, independentemente de ser ou não científica, tem sua história caracterizada pelas tradições de pesquisa. Elas exibem os seguintes elementos:

1. Têm muitas teorias específicas que a exemplificam e parcialmente a constituem – algumas contemporâneas, algumas sucessoras temporais de outras mais antigas.
2. Apresentam vínculos metafísicos e metodológicos que, em seu conjunto, a individualizam e a distinguem de outras.
3. Ao contrário das teorias específicas, passam por formulações diferentes e detalhadas (e não raro contraditórias) e, em geral, têm uma longa História que se estende por um significativo período de tempo. (Em contrapartida, as teorias frequentemente têm vida breve). (Laudan, 2011, 112).

Depreende-se que as tradições de pesquisa expressam a essência da relação histórica e dialética entre problemas e teorias. Ideias dedutivas unem-se às experiências empíricas e, deste modo, formam um quadro de hipóteses basilares, o qual orienta as práticas científicas. Esse conteúdo adota três principais funções: i) influencia a elaboração de problemas; ii) exerce papel vinculante e heurístico; e iii) fornece base de racionalização para soluções inovadoras. Essas funções serão examinadas posteriormente.

Ao estabelecer os aspectos ontológicos e epistemológicos gerais de campo intelectual, as tradições desempenham papel vinculante, apresentando, assim, os aspectos não aceitos no conjunto da tradição de pesquisa. Nestes casos, excluem-se teorias que contrariam as suposições básicas de relação entre as entidades de análise ou cujos métodos preconcebidos como adequados tenham capacidade de se investigar.

As tradições de pesquisa sugerem aspectos vitais para a construção ou modificações de teorias: “Toda boa tradição de pesquisa contém diretrizes significativas acerca da maneira como suas teorias podem ser modificadas e transformadas, para incrementar sua capacidade de resolver problemas” (Laudan, 2011, 130). É como se algumas anomalias fossem previsíveis; e no momento de seu aparecimento, um tratamento já estivesse disponível.

As tradições de pesquisa também ocupam papel justificativo ou de racionalização de teorias, “estas costumam ser suposições acerca de entidades e processo causais básicos, cuja existência e operação as teorias específicas tomam como dadas” (Laudan, 2011, 131). Deste modo, certas suposições são tomadas como verdadeiras *a priori*, o que permite ao cientista desenvolver algumas investigações com maior velocidade. Além disso, existe o relacionamento constante entre as tradições de pesquisa e os problemas de pesquisa.

2.4.2.1 A relação entre tradição de pesquisa e os problemas de pesquisa

Os problemas são questionamentos de aspectos da realidade e das teorias. Laudan intitulou como problemas empíricos os questionamentos sobre fatos do mundo; e como conceituais, as perguntas sobre aspectos teóricos. As tradições de pesquisas tanto influenciam como podem ser influenciadas por ambas as classes de problemas (Laudan, 2011).

- *Tradição de pesquisa e os problemas empíricos*

Os problemas empíricos são elaborados a partir de fatos conhecidos e considerados relevantes para investigação. Por sua vez, os fatos são imutáveis e existem independentemente da percepção humana. Este cenário admite variações na enunciação de problemas, desde que ocorra transformações no modo como o cientista enxerga o mundo (Laudan, 2011).

A tradição de pesquisa interfere nos problemas empíricos porque funciona como uma lente teórica pela qual o cientista percebe a realidade e, conseqüentemente, influencia a elaboração de questionamentos sobre os fatos. Ademais, a tradição de pesquisa indica quais são os problemas empíricos que pertencem a uma área e qual sua importância relativa dentro desse campo. A partir dos pressupostos básicos da tradição de pesquisa, ocorre a legitimação de entidades de análise, delimitação do modo de interação entre elas e o estabelecimento dos métodos adequados para investigar tais interações (Laudan, 2011).

Os problemas empíricos, ressalta Laudan (2011), desdobram-se em problemas resolvidos, não resolvidos e anômalos. Os resolvidos representam perguntas cuja solução foi encontrada por meio do quadro de referência da tradição de pesquisa. As soluções aos problemas empíricos constituem teorias satisfatórias. Isso significa que a explicação fornecida ao fato pode ser parcial, ou seja, embora o conhecimento seja suficiente para resolver o problema formulado, e possivelmente há mais aspectos a se conhecer. Qualquer referência a um problema resolvido pressupõe a existência de uma teoria que aparentemente soluciona o problema em questão.

Os problemas empíricos não resolvidos são aqueles desprovidos de teorias. Geralmente, aparecem quando cientistas tomam consciência sobre um aspecto novo da realidade e não há teoria que explique o fenômeno. O domínio da ciência a que ele pertence é desconhecido e, por vezes, há dúvida se o fato é real. Comumente, um problema só passa a ser compreendido como tal, quando já existe uma teoria sobre o fenômeno, o que o tornaria um problema resolvido. Entretanto, até serem resolvidos por alguma teoria, são considerados problemas “em potencial”, e não de fato (Laudan, 2011).

Os problemas anômalos provêm de observações empíricas que refutam hipóteses básicas da tradição de pesquisa ou fornecem evidências de fatos completamente ignorados por ela. Todavia, uma solução é encontrada fora desse quadro de referência. Deste modo, representam ameaça cognitiva para uma tradição de pesquisa. Neste caso, há possibilidade de modificações na tradição de pesquisa ou do nascimento de uma nova tradição. Este assunto será retomando, quando a mudança de tradições de pesquisa for abordada. Cabe, nesse momento, perceber que existe uma categoria de problemas empíricos capaz de influenciar a natureza das tradições de pesquisa (Laudan, 2011). Agora, é relevante analisar os aspectos fundamentais inerentes aos problemas conceituais e sua relação com a tradição de pesquisa.

- *Tradição de pesquisa e problemas conceituais*

Os problemas conceituais têm origem na reanálise dos fundamentos das teorias aceitas em uma comunidade científica. Nas palavras de Laudan, “Problemas conceituais são questões de ordem superior acerca da fundação das estruturas conceituais que foram concebidas para responder às questões de primeira ordem” (Laudan, 2011, 68). Deste modo, problemas conceituais revisam as soluções dadas aos problemas empíricos.

As tradições de pesquisa representam o referencial para a avaliação dos fundamentos das teorias. Os problemas conceituais são gerados, quando alguma das hipóteses articuladas em uma teoria contraria as pressuposições básicas da tradição de pesquisa. Nestes casos, os críticos apontam tal inconsistência como uma questão investigativa relevante (Laudan, 2011).

As origens dos problemas conceituais são internas ou externas. No primeiro caso, os problemas conceituais decorrem da percepção dos pesquisadores de que o conteúdo de uma teoria apresenta incoerências internas (contradição lógica) ou ambiguidades (circularidades conceituais). O cientista procura resolver as falhas teóricas encontradas, não abandonando as teorias com falhas num primeiro momento. A maior clareza conceitual ocorre por intermédio de minuciosos esclarecimentos e especificações de significado (Laudan, 2011).

O problema conceitual externo tem origem na comparação entre tradições de pesquisa. Laudan apresentou três possíveis fontes deste tipo problema: a primeira, decorre da existência de incoerência ou incompatibilidade lógica entre uma teoria existente e aceita por um grupo de pesquisadores e uma nova teoria. A segunda relata a possibilidade de que duas teorias sejam separadamente plausíveis e conjuntamente percam a razoabilidade, isto é, a aceitação de uma teoria torna a outra menos aceitável. E, por fim, a terceira possibilidade, ligada à estrutura interdisciplinar da ciência, ocorre quando outro campo de conhecimento desenvolve uma teoria que abala a aceitabilidade de outras teorias científicas (Laudan, 2011).

As soluções dos problemas conceituais podem renovar, enfraquecer ou refutar uma teoria e ou uma tradição de pesquisa. Se os problemas conceituais forem resolvidos dentro da tradição de pesquisa, é provável que suas teorias sejam mais coerentes; logo, a tradição se fortaleceu. No entanto, a solução para o problema conceitual pode ocasionar o nascimento de uma nova tradição de pesquisa. Portanto, quanto mais problemas conceituais uma tradição de pesquisa apresenta, mais enfraquecida ela se torna (Laudan, 2011).

2.4.3 As interpretações das tradições de pesquisa: os contextos cognitivos de aceitação e de busca

As tradições de pesquisa delimitam o quadro geral no qual as práticas científicas acontecem. No entanto, o modo como esse quadro é interpretado pelos cientistas é heterogêneo, sendo que a razão dos cientistas flutua entre o contexto de aceitação e o contexto da busca. No contexto da aceitação, o cientista toma como guia os preceitos da tradição de pesquisa. Suas reflexões estão conformadas às hipóteses já reconhecidas. Os pesquisadores tomam as teorias da tradição de pesquisa como se fossem verdadeiras e as consideram eficazes para resolução de problemas. No contexto de busca, os cientistas avaliam possibilidades teóricas que não se encaixam na estrutura das tradições de pesquisa em que estão imersos, uma vez que consideram possível que esse caminho de reflexão poderá os levar, em médio ou longo prazo, às soluções mais eficientes que aquelas alcançadas por meio do quadro de hipóteses vigente (Laudan, 2011).

Em ambos os contextos, os problemas conceituais e anômalos possivelmente serão confrontados pelos cientistas e, conseqüentemente, poderão causar mudanças na tradição de pesquisa, as quais, quando oriundas de reflexões guiadas pela lógica da aceitação, influenciam transformações na estrutura interna às tradições de pesquisa. No entanto, quando provenientes do contexto de busca, é provável que se origine uma nova tradição de pesquisa (Laudan, 2011).

Essa divisão, proposta por Laudan, lança luz sobre questões consideradas obscuras no modelo de Thomas Kuhn. O contexto de aceitação assemelha-se à racionalidade defendida por Kuhn nos momentos de ciência normal, enquanto o contexto de busca evidencia o processo de mudança de racionalidade científica que levaria à construção de um novo conjunto de hipóteses gerais, em outras palavras, representa uma explicação evolucionista para o momento chamado por Kuhn de revolução científica.

As tradições de pesquisas, em razão de sua natureza histórica, nascem, desenvolvem-se, envelhecem e desaparecem. O contexto da aceitação trata do momento após o nascimento de uma tradição de pesquisa. O contexto de busca versa sobre o nascimento de uma nova tradição. Optou-se, nesta tese, por iniciar a apresentação deste processo a partir do contexto da aceitação.

2.4.4 O contexto da aceitação e as mudanças no interior da tradição de pesquisa

A prática científica, no contexto da aceitação, tem como foco tornar as teorias da tradição de pesquisa bem fundamentadas, coerentes e elevar grau de confiança das provas empíricas. Segundo Laudan, são esperadas:

Pequenas alterações nas teorias anteriores, mudanças nas condições limite, revisões das constantes de proporcionalidade, pequenos refinamentos de terminologia, expansão da malha classificatória de uma teoria para abranger processo e entidades recentemente descobertos; essas são só algumas das muitas maneiras por meio das quais o cientista busca o êxito na solução de problemas das teorias pertencentes a uma tradição de pesquisa. Toda vez que ele descobre as mais eficazes. Uma teoria que seja um avanço significativo em relação à predecessora, abre mão imediatamente desta última. (Laudan, 2011, p.136)

A sucessão de teorias é uma característica das tradições de pesquisa, desde que o núcleo de hipóteses seja mantido intacto. Para Laudan (2011), assim como para Kuhn e Lakatos, uma teoria global tem em sua estrutura um núcleo de elementos fundamentais não rejeitáveis e nele está contida sua identidade.

Thomas Kuhn assevera que o núcleo dos paradigmas são os problemas resolvidos e as técnicas de pesquisa aceitas pela comunidade científica. O debate sobre aspectos desse núcleo constitui indício de um momento de atividade científica atípica (pré-paradigmático ou revolucionário). Deste modo, dentro de um paradigma, o núcleo é fixo (Kuhn, 2013).

Lakatos, por sua vez, assegura que o programa de pesquisa apresenta, em sua estrutura, um núcleo e um cinturão protetor. Os conteúdos de ambos exibem heurísticas positivas e negativas para um campo científico. No entanto, as asserções do cinturão podem ser modificadas ao longo do tempo. Desta maneira, Lakatos admite a possibilidade de mudanças nos fundamentos teóricos de um programa de pesquisa, inclusive considera plausível que

diferentes programas de pesquisa existam simultaneamente, mas cada programa de pesquisa possui um núcleo de hipóteses de natureza imutável (Chalmers, 1993).

A estrutura das tradições de pesquisa assemelha-se à proposta de programas de pesquisa de Lakatos. Laudan (2011) concorda com esse filósofo sobre a possibilidade de fundamentos teóricos de uma tradição de pesquisa passarem por modificações ao longo do tempo e sobre a existência de um núcleo de hipóteses. No entanto, no modelo de Laudan, os parâmetros definidores desse núcleo estão passíveis a transformações.

Laudan (2011) afirma que a significância, ou os pesos, das hipóteses pertencentes a uma determinada tradição de pesquisa pode se alterar por meio de um processo histórico. O autor considera possível que cientistas mantenham as hipóteses teóricas globais e modifiquem a relevância atribuída a cada uma delas no interior das tradições.

Tal cenário permitiria que, por exemplo, os cientistas, em determinado momento, aceitassem os pressupostos de uma teoria específica X como centro de uma tradição de pesquisa. Com o passar do tempo, novos conhecimentos surgem, e os cientistas podem reavaliar esse núcleo e considerar tais pressupostos menos relevantes, ao passo que os pressupostos de outra de suas teorias sejam percebidos como central. Observe que ocorreu alteração na interpretação sobre o que representa o ponto central da tradição de pesquisa, mas as hipóteses já as construíam, portanto a tradição de pesquisa foi internamente alterada. O contexto apresentado, explica Laudan (2011), expõe a plausibilidade de ocorrer adição e subtração de pressuposições elementares das tradições de pesquisa, porém os elementos escolhidos como núcleo são mantidos.

Depreende-se que, uma vez estabelecida a identidade das tradições de pesquisa, o “cinturão de hipóteses” poderá ser aumentado ou diminuído. A modificação desses elementos relaciona-se aos problemas conceituais e anômalos. Os cientistas, ao se defrontarem com esses problemas, trabalham no contexto da aceitação, para resolvê-los por meio das hipóteses das tradições de pesquisas. A solução a problemas por meio de alterações em teorias, por vezes, mostra-se inviável. Então, o cientista reavalia os pressupostos da tradição; quando necessário, modifica a ordem hierárquica das suposições fundamentais e remodela a tradição de pesquisa.

Laudan (2011) alerta que a modificação de uma tradição de pesquisa pode ser tão profunda que gere distorções de análise. Um historiador da ciência pode proceder, como recurso metodológico de análise, ao recorte de momentos históricos distintos de uma tradição de pesquisa. Diante de uma transformação profunda, isso poderá levar o investigador a incorrer em erro e confirmar a existência de duas tradições de pesquisa, uma vez que os recortes históricos representam fotografias de momento distintos de uma trajetória de mudança, as quais

ocultam os movimentos históricos da tradição de pesquisa. A única maneira de perceber a evolução histórica das tradições de pesquisa é por meio da observação dos desdobramentos de um campo científico através do tempo.

As tradições de pesquisas, portanto, passam por transformações evolucionárias, processo este que se caracteriza pela sucessão de teorias. Dentro de uma mesma tradição de pesquisa, é possível a substituição de uma teoria por outra mais eficiente na resolução de problemas. No entanto, caso apareça uma teoria cujo conteúdo desafie os pressupostos elementares da tradição de pesquisa e o pesquisador considere relevante investigá-la, começa a atuar com a lógica do contexto da busca, de maneira que essa atitude poderá impulsionar o nascimento de uma tradição de pesquisa competidora.

Observa-se, assim, que, mesmo no contexto da aceitação, o cientista de Laudan é um crítico. A ação de reavaliação dos pressupostos da tradição de pesquisa é constante e desenvolve-se pela elaboração de problemas conceituais e reconhecimento de problemas anômalos. Neste contexto, o pesquisador confia na tradição que o orienta e procura melhorá-la, porém cogita encontrar solução fora do contexto da aceitação e parte para a busca.

2.4.5 O contexto cognitivo de busca e o nascimento de uma nova tradição de pesquisa

O contexto cognitivo de busca refere-se ao ambiente no qual são desenvolvidas teorias alternativas àquelas formuladas por meio das diretrizes da tradição de pesquisa. O investigador experimenta novas possibilidades teóricas, sem abandonar a perspectiva vigente (Laudan, 2011). É como se o pesquisador reservasse um tempo em sua agenda para “sair da caixa”, sair da tradição de pesquisa. Consequentemente, procurará desenvolver teorias desviantes da ontologia da tradição de pesquisa. Laudan (2011) lembra que muitos avanços científicos históricos decorreram da ousadia de cientistas que elaboraram teorias cujo conteúdo desafiou a tradição de pesquisa vigente.

Observa-se que, no contexto de busca, ocorre a operacionalização da hipótese de mudança de racionalidade do cientista, dado que tradições de pesquisa de outras disciplinas podem auxiliar cientistas a perceberem novos problemas anômalos e conceituais. Os pesquisadores procuram novas teorias e, por vezes, tais teorias vão de encontro aos pressupostos da tradição de pesquisa vigente, ou seja, são encontrados problemas empíricos cujas soluções são inviabilizadas dentro dos pressupostos já aceitos entre os pesquisadores, ou ainda, são encontrados problemas na estrutura conceitual dessa tradição. O cientista inicia, deste modo,

buscas para fundamentar a nova teoria, ignorando as hipóteses consagradas pela área que abarca suas pesquisas.

O cientista trabalha no contexto de busca dentro da tradição de pesquisa. Ainda que as ideias seminais para inovações sejam externas à área, elas são amadurecidas dentro de uma tradição de pesquisa vigente: “Uma vez que uma das funções das tradições de pesquisa é exatamente a de oferecer tal fundamentação às teorias, só acontece de uma teoria separar-se de uma tradição de pesquisa se for absorvida (ou seja justificada) em outra e mais bem-sucedida tradição de pesquisa.” (Laudan, 2011).

O desligamento de uma teoria acontece quando existe um novo grupo de hipóteses na qual ela se sustente. Laudan (2011, p.133) assevera que “a separação entre uma teoria e sua tradição mãe de pesquisa em geral só ocorre quando essa teoria pode ser assumida, integralmente ou por modificações paulatinas, por uma tradição de pesquisa alternativa.”, em outras palavras, o aparecimento de teoria que não encaixe no quadro de referência vigente leva os participantes à construírem uma nova estrutura de sustentação.

Durante algum tempo, um quadro pode existir dentro do outro. Cientistas utilizam partes do quadro-mãe para produzir um novo referencial. O que era pequeno, durante o seu processo de estruturação, torna-se maior e chega ao ponto de a sobreposição de referência ser inviabilizada. A teoria encontra base de justificativa num quadro novo, independentemente do anterior. Assim, a nova tradição de pesquisa é formada:

[...] Qualquer tradição de pesquisa que queira desempenhar o mesmo papel de ser conceitualmente rica o bastante, e seus partidários imaginativos o bastante, para permiti-la justificar e racionalizar teorias que *prima facie* se relacionam mais naturalmente com tradições metafísicas e metodológicas diferentes. (Laudan, 2011, p. 135).

O processo de nascimento de uma tradição de pesquisa envolve a modificação completa ou parcial de seu núcleo. Geralmente, ocorre a integração de teorias globais. Esse processo ocorre por meio da união de núcleos fundamentais de tradições de pesquisa distintos. Essa integração gera um novo núcleo, portanto, uma nova tradição de pesquisa, contudo nada foi abandonado, apenas incorporado (Laudan, 2011).

Laudan (2011) defende que a integração de tradição de pesquisa pode exigir a exclusão de alguns pressupostos básicos. Isto significa que uma hipótese basilar da tradição anterior foi invalidada, e uma nova tradição, com um núcleo novo, torna-se referência para uma área. Kuhn compreende esse fenômeno como revolução científica, mas o que de fato ocorreu, segundo Laudan (2011), foi uma evolução com exclusões de princípios, antes considerados fundamentais.

Em suma, o desenvolvimento de uma nova tradição de pesquisa inicia-se dentro da “tradição de pesquisa-mãe” por meio do contexto da busca, de modo que uma teoria se torna independente de uma tradição de pesquisa, quando uma outra for desenvolvida.

Os processos descritos até aqui representam mudanças intelectuais. Embora esta seja uma condição necessária para que uma trajetória de progresso seja realizada, ela não é condição suficiente. A próxima seção discute este aspecto.

2.4.6 Das mudanças de tradições de pesquisa ao progresso científico

Laudan (2011) defende a existência de múltiplas tradições de pesquisa em um mesmo momento histórico. Uma delas, no entanto, estabelece os fundamentos de referência para a prática científica, ao passo que as demais são ambientes de explorações dos pesquisadores. No contexto de aceitação, o cientista desenvolve suas investigações, seguindo a tradição de referência. No contexto de busca, explora alguma teoria ou tradição de pesquisa que ainda não se mostrou tão eficaz quanto às vigentes.

A eficácia de uma tradição de pesquisa deve ser avaliada de forma objetiva por meio de suas teorias. A potência de uma teoria expressa-se pela sua capacidade de resolver problemas relevantes. Os problemas anômalos e conceituais contam pontos contrários às teorias, revelam suas fragilidades, portanto uma tradição de pesquisa progressiva é caracterizada por sucessões de teorias que elevam gradativamente a quantidade de problemas resolvidos, ao passo que reduz problemas anômalos e conceituais (Laudan, 2011).

O cientista realiza uma análise de custo-benefício entre abordagens teóricas que buscam explicar o mesmo fato. Essa avaliação é racional sempre que se aceitar uma teoria que, por um lado, maximize o número de soluções de problemas relevantes; e, por outro, apresente taxas mínimas de problemas anômalos e conceituais. Quando atua no contexto de busca, o investigador percebe que uma teoria poderá ser efetiva no futuro, embora não o seja no presente (Laudan, 2011).

Logo, é racional que os pesquisadores atuem em diferentes tradições de pesquisa simultaneamente, desde que estejam motivados pelo interesse de alcançar maior eficiência para a resolução de problemas. Nem sempre ele trabalha para criar uma nova tradição de pesquisa. Por vezes, percebe que, por meio desse caminho de investigação, poderá gerar elementos para compor os pressupostos do grupo teórico vigente.

O progresso científico, em resumo, decorre das mudanças científicas cuja principal característica é a variação no núcleo das tradições de pesquisa. As teorias são formadas a partir de novas hipóteses básicas. Uma tradição de pesquisa T_0 ou teoria t_0 , antes considerada adequada para um grupo de pesquisadores, é trocada por T_1 ou t_1 . Esta modificação constituir-se-á em progresso, se o novo quadro de hipóteses demonstrar maior eficiência na resolução de problemas. A avaliação do progresso, assim, ocorre por meio da avaliação comparativa entre a eficiência de duas ou mais tradições de pesquisa, em um dado momento do tempo.

O progresso científico é evolutivo, na medida em que parte da resolução de problemas conceituais e anômalos elaborados no interior de uma tradição de pesquisa-mãe. Assim, “Uma das marcas do progresso científico é a transformação de problemas anômalos e conceituais em problemas resolvidos.” (Laudan, 2011, p. 26). Além disso, a base de sustentação de uma teoria ocorre dentro dessa tradição, até que a teoria seja justificada por meio de um novo conjunto de proposições ontológicas e metodológicas.

Conclui-se que a trajetória de uma tradição de pesquisa decorre de processos avaliativos que elegem uma tradição de pesquisa, constituída por problemas resolvidos. Deste modo, a partir das relações entre essas unidades de análise, é possível reconstruir a história de evolução de campo do saber e avaliar sua progressividade. As próximas sessões discorrem sobre os desafios em aplicar tal perspectiva a casos reais e as possibilidades de se superar tais limitações.

2.5 A RECONSTRUÇÃO RACIONAL DA EVOLUÇÃO DO CONHECIMENTO INTELECTUAL: A PROPOSTA HISTOGRÁFICA DE LARRY LAUDAN

Laudan apresenta os métodos utilizados pela História como o caminho para atribuir racionalidade a essa tarefa. Ressalta-se, entretanto, que a historiografia defendida por Laudan (2011) se afasta da abordagem positivista. Desta perspectiva, no caso da história intelectual, uma obra ou autor são analisados em minúcia. Neste contexto, a função do historiador é reunir provas sobre a veracidade dos documentos analisados e esclarecer as mensagens contidas neles. Geralmente, são as histórias dos grandes nomes, dos grandes feitos, e são baseadas em documentos oficiais (Block, 2001; Burke, 1992; Laudan, 2011). Laudan (2011) deixa claro seu pensamento sobre a histografia descritiva neste trecho:

[...] boa parte da História Intelectual, tal como praticada atualmente, é demasiado orientada para as disciplinas em sua abordagem, demasiado insensível à dinâmica histórica dos problemas intelectuais e mais preocupada com a cronologia e a exegese que com a explicação – que deveria ser seu objetivo central. (Laudan, 2011, p. 243).

Dessa forma, a boa avaliação histórica contém, além da tradicional descrição cronológica das teorias de determinada área intelectual, uma explicação das causas dos fatos identificados como relevantes. O caminho para retratar a História de forma explicativa, defende Laudan, é por meio da investigação da evolução das tradições de pesquisa. Esse processo evidencia a origem das ideias que sustentam as teorias. Por meio dessa avaliação, ficará nítido que “a evolução das ideias, e os problema as que tais ideias dão soluções, é um processo interdisciplinar” (Laudan, 2011, p. 245). Laudan explicita esse posicionamento neste trecho:

A pesquisa histórica sempre pode (pelo menos em princípio) identificar as tradições de pesquisa a que uma teoria em particular estava associada. Nesse sentido, a ligação entre uma teoria e uma tradição de pesquisa é tão real quanto qualquer fato do passado e tão importante quanto os mais importantes fatos do passado. Para vermos a relevância dessas ligações, precisamos considerar os meios pelos quais as teorias e as tradições de pesquisa interagem. (Laudan, 2011, p. 122).

Nota-se que a identificação das tradições de pesquisa ocupa posição central à operacionalização do modelo de Laudan. Contudo, o modo de realizar esse processo carece de clareza e representa um empecilho a sua aplicação prática (Murphy & Hendrick, 1984; Bird, 2007; Mizrahi, 2013; Niiniluoto, 2015). Laudan procura explicar como transpor a complexidade de sua proposta:

Essas grandiosas pretensões soam muito bem no plano abstrato, mas como, na prática, o modelo baseado na solução de problemas lança luz sobre casos específicos? O método de aplicação do modelo é relativamente simples. Começa-se por identificar o conjunto de sistemas explicativos disponíveis (ou seja, as tradições de pesquisa) em dada época e determinada comunidade intelectual. (Laudan, 2011, p. 264).

Observe que Laudan, em seu modelo, confirma a essencialidade da identificação das tradições de pesquisa. Porém, o que se pretende destacar nesse trecho é a sugestão do autor sobre a aleatoriedade no que se refere à seleção do período de análise, haja vista que ele poderá ser determinado pelo investigador, anteriormente ao reconhecimento dos limites da tradição de pesquisa. Tal aspecto, como será descrito adiante, impacta negativamente no processo de aplicação prática do modelo. Depois disso, Laudan prossegue:

Definimos, então, para uma dessas tradições de pesquisa quão progressistas elas eram (ou seja, quão efetivas eram em aumentar ao máximo o número de problemas resolvidos e em reduzir ao mínimo os problemas anômalos e conceituais). Essa análise permitirá ao historiador construir um perfil de progresso de cada uma das opções disponíveis. Independentemente desses perfis, temos leis ou princípios gerais de racionalidade. Entre eles haveria: 1) todos os agentes racionais preferirão uma tradição de pesquisa mais efetiva a outra menos; 2) todos

os agentes racionais, ao modificar uma tradição de pesquisa, preferirão as modificações mais progressivas às menos. (Laudan, 2011, p. 264)².

O fragmento explicita a intenção de Laudan em reunir, em seu modelo, duas formas de escrever relatos históricos: o descritivo e o explicativo. O primeiro modo indica o desenrolar histórico de uma tradição de pesquisa; o segundo aponta as razões pelas quais as tradições se modificam. Depreende-se, assim, que este modelo de análise envolve diferentes dimensões historiográficas.

Essas dimensões correspondem ao aspecto da realidade que o narrador deve ressaltar ao relatar um fato histórico (Barros, 2008). Verifica-se, na proposta de Laudan, três dimensões analíticas. Na primeira dimensão, expõe-se a história descritiva das tradições de pesquisas. A partir das descrições dessas mudanças intelectuais, expõe-se o contexto científico no qual elas ocorreram. Em um terceiro nível, a racionalidade do cientista deve ser revelada e explicada e, assim, a avaliação de progresso será possível.

A proposta historiográfica de Laudan, de acordo com Murphy e Hendrick (1984), contém circularidades, pois a identificação da tradição de pesquisa aponta para o exame da relação entre as teorias e a tradição de pesquisa. Deste modo, a delimitação da tradição de pesquisa vincula-se a ela mesma. Além disso, os autores criticam o fato de Laudan adotar uma postura positivista, ao tratar o passado como algo objetivo, passível de ser acessado, sem a subjetividade do investigador a qual, conforme enfatiza Mizrahi (2020), expressa-se na escolha do período histórico a ser pesquisado.

Observa-se que Laudan procura escapar do modo positivista de relatar a história, porém, ao delegar ao primeiro plano o relato descritivo das tradições de pesquisa, fica preso a esse gênero historiográfico. Entretanto, é preciso reconhecer que o autor expressa, de forma reiterativa, a importância de tratar a história a partir da racionalidade do tempo em análise. O autor afirma que “não é tarefa do historiador julgar se certa crença era racional, apenas que certo pensador julgou que o fosse” (Laudan, 2011, p. 265). O filósofo alerta que, caso o investigador utilize a racionalidade do seu tempo para analisar um episódio do passado, incorrerá em erro. Então, o autor orienta:

[...] se nosso foco é a evolução das tradições de pesquisa, precisamos dar mais atenção às maneiras como a tradição é interpretada e modificada por seus defensores e menos aos processos racionais que produziram originalmente a tradição. (Laudan, 2011, p. 259).

² O autor elucida que os perfis referidos no trecho citado abrangem a história exegética, caracterizadas por relatos descritivos.

Esse trecho, por um lado, reafirma que o autor toma o processo de delimitação da tradição de pesquisa como algo simples; por outro, denota-se a interpretação da comunidade científica à tradição de pesquisa como um elemento fundamental. Deduz-se que esse processo resultaria na apresentação da racionalidade de um campo intelectual. A partir desta descrição, as mudanças de interpretações poderão ser pontuadas e as tradições de pesquisas delimitadas. Esta direção de análise parece inverter o modelo historiográfico de Laudan. Quais impactos essa perspectiva gera no modelo geral de Laudan? Quais ferramentas conceituais podem ajudar a esclarecer esse processo? Busca-se esclarecer essas questões na próxima seção.

2.6 PROPOSTA DE MODELO TEÓRICO PARA IDENTIFICAÇÃO DAS TRADIÇÕES DE PESQUISA

A reconstrução da evolução de um campo científico perpassa a historiografia a qual trata de aspectos relacionadas à teoria da História. Uma discussão importante entre os estudiosos dessa área é a temporalidade, visto que a operacionalização do tempo é uma atividade inerente ao historiador cujas investigações abarcam as ações da humanidade ocorridas no passado. Assim, a delimitação entre presente e passado é fundamental à elaboração das narrativas históricas (Barros, 2014; Block, 2001; Braudel, 2016; Le Goff, 2013). Observa-se que, embora a importância da historiografia tenha sido destacada em diversas abordagens sobre o progresso científico, os aspectos fundamentais acerca da temporalidade foram negligenciados. Na seção anterior, foi possível notar que tal fato causou, ao modelo de Laudan (2011), dificuldades para sua aplicação prática.

Relembre-se ainda que o conceito de progresso possui três principais propriedades: i) o descontentamento com o presente, percepção do indivíduo de que algo que se exibe no presente poderia ser melhor; ii) o respeito ao passado, capacidade de o sujeito avaliar as heranças recebidas do passado de maneira crítica; e, por fim, iii) a imaginação do futuro, projeção de metas futuras possíveis de serem concretizadas por meio da ação (Nisbet, 1985; Rossi, 2000). Compreende-se, assim, que as dimensões da temporalidade (presente, passado e futuro) são também fundamentais à ideia de progresso. Diante do exposto e com o intuito de superar essa questão, optou-se, nesta tese, por incorporar elementos da temporalidade, extraídos do debate entre os estudiosos sobre o tema, ao modelo de progresso de Laudan.

Prover definição às dimensões da temporalidade consiste em tarefa nada trivial. Uma importante reflexão sobre o tempo, conforme apresentado no início deste capítulo, foi realizada por Agostinho. O filósofo escolástico destacou a existência de, pelo menos, duas dimensões

temporais. Uma, referente ao tempo externo, definido pela natureza, é o tempo cronológico. E outra que indica o tempo interno, tempo da experiência vivida, da consciência. Nota-se que a racionalidade dos indivíduos está estreitamente relacionada ao tempo da consciência, visto que, segundo as conclusões de Agostinho, a concepção de passado, presente e futuro são construções mentais (Agostinho, 1999). O historiador Le Goff (2013) complementa essa reflexão, ao ressaltar que “[...] o presente não se pode limitar a um instante, a um ponto, a definição da estrutura do presente, seja ou não consciente, é um problema primordial a operação histórica.” (Le Goff, 2013, p. 193).

A vertente da historiografia intitulada Nova História propôs formas de se estabelecer as relações entre passado e presente, a partir da dimensão do tempo interno (Le Goff, 2013). Braudel (2016), expoente desta linha, incorpora aos seus trabalhos o tempo interno, por meio da noção de duração, conceito que se refere à sensação subjetiva da duração das mudanças. Desta forma, aquilo que parece mudar lentamente é caracterizado como longa duração, compondo a estrutura. Por seu turno, as mudanças percebidas como rápidas constituem a média e curta duração, formando, respectivamente, as conjunturas e o tempo dos eventos. Barros (2014) ilustrou a perspectiva das interações entre as durações proposta por Braudel (2016) na Figura 1.

Figura 1 – Uma arquitetura de durações

Fonte: (Barros, 2014, p. 257)

Percebe-se que a estrutura se torna uma espécie de resistência às transformações; elas abarcam diferentes conjunturas que, por sua vez, contêm os eventos. Ocorrem mudanças nas unidades inseridas no interior da estrutura, enquanto esta última permanece quase intacta. No entanto, existe uma relação dialética entre as durações, de modo que as transformações internas podem modificar lentamente a estrutura (Barros, 2014). Compreende-se que os eventos em conjuntura semelhante partilham do mesmo presente histórico. Além disso, observa-se que as relações dialéticas podem gradativamente modificar as estruturas, inclusive originar uma nova estrutura, o que representa a construção do futuro. Quando a estrutura prévia é superada, a mesma se torna passado.

Transpondo-se a perspectiva do tempo das durações ao âmbito das tradições de pesquisa, depreende-se que, para uma comunidade acadêmica, a estrutura de longa duração reflete-se no contexto intelectual amplo. As conjunturas representam as tradições de pesquisas dos diversos campos intelectuais. E, por fim, entendem-se os eventos como o resultado prático das escolhas realizadas pelos cientistas. As publicações acadêmicas são exemplos de eventos bastante relevantes para a ciência, visto que a escrita é a comunicação oficial entre os pesquisadores e, nos textos científicos, são expressas as interpretações dos pesquisadores a respeito das tradições de pesquisas da qual são membros. Por meio deles, portanto, é possível captar a racionalidade do pesquisador.

A racionalidade consiste em fatores cognitivos que justificam a tomada de decisão dos pesquisadores. Por sua vez, a tradição de pesquisa fornece a base de racionalização para soluções inovadoras e influencia a elaboração de problemas de uma dada área do saber. Toda vez que o pesquisador elabora um problema, sugere uma resposta e utiliza um método para sustentar suas hipóteses, ele está expressando sua racionalidade (Laudan, 2011). Além disso, nota-se que uma comunidade científica é formada por muitos indivíduos, de modo que existe uma coletividade de racionalidades expressas pelas aparentes escolhas de seus membros.

O modelo de Laudan (2011) ressalta que a racionalidade dos membros de uma comunidade intelectual é bipartida em contexto cognitivo de aceitação e de busca. Compreende-se que esses contextos correspondem a diferentes esferas de interpretação dos pesquisadores à estrutura (contexto intelectual) e à conjuntura (tradição de pesquisa da área). O Quadro 1 pontua resumidamente os principais aspectos desses contextos cognitivos.

Quadro 1 – Características dos contextos cognitivos de aceitação e de busca

CONTEXTO COGNITIVO DE ACEITAÇÃO	CONTEXTO COGNITIVO DE BUSCA
<ul style="list-style-type: none"> • Tratam teorias como se fossem verdadeiras. • Utilizam como unidade operativa para ações práticas (ex.: executar experimentos). • Escolhem e aceitam as teorias que mais se adequam a solução de problemas relevantes para a área. 	<ul style="list-style-type: none"> • Elaboração de problemas empíricos cujas soluções não são encontradas na tradição de pesquisa vigente. • Problemas conceituais são gerados a partir da análise das tradições de pesquisa vigente. • Nova abordagem promete eficiência no futuro.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Laudan (2011, p.149-160).

O contexto de aceitação aproxima-se das respostas dogmáticas; enquanto o contexto de busca abrange as possibilidades de os cientistas avaliarem criticamente a estrutura intelectual e a tradição de pesquisa em que estão imersos. Desta forma, oferecem respostas que conduzem à

mudança no interior das tradições de pesquisa, ou iniciam a tradição de pesquisa nova, isto é, inicia-se um processo de mudança de racionalidade intelectual (Laudan, 2011).

Deduz-se que o contexto de aceitação representa a consciência histórica que define o presente, e o contexto de busca trata-se do processo de construção do futuro. Laudan (2011) demonstra que o contexto de busca consiste no único caminho de mudança, entretanto as transformações podem alargar a mesma linha de racionalidade coletiva, ou seja, novos conhecimentos podem ser excluídos ou agregados à estrutura já consolidada, enquanto o núcleo da tradição se mantém intacto. Neste caso, a interpretação iniciada no contexto de busca foi ajustada à tradição de pesquisa vigente, ao contexto de aceitação. Depreende-se que esse processo leva à construção dos limites do presente. A linha da tradição de pesquisa é gradativamente ampliada e aprofundada, enquanto as bases da racionalidade são mantidas.

Existe, contudo, a possibilidade de os esforços em ajustar as novas teorias ao conjunto de hipóteses aceitas pela comunidade falharem. Então, uma nova tradição de pesquisa é iniciada, por meio de um processo de construção de novas bases de justificativas, o que representa o início de mudança de racionalidade. Gestada no interior da tradição de pesquisa vigente, a separação ocorre gradualmente, à medida que a nova conjuntura se torna robusta (Laudan, 2011). Observa-se, desta forma, que, nesse processo, os pesquisadores explicitam sua insatisfação com o presente da área, lançam estratégias para modificar essa realidade e iniciam a construção do futuro. No caso de essa iniciativa se tornar bem-sucedida, a tradição de pesquisa, que outrora representava a base de racionalidade, é paulatinamente abandonada e se torna passado. Essa temporalidade das tradições de pesquisa, observada por meio da concepção subjetiva de tempo, está sumariada no Quadro 2.

Quadro 2 – Temporalidade subjetiva das tradições de pesquisa

Temporalidade	Categorias de Tradição de pesquisa	Definição	Contexto Cognitivo
Passado	Tradição de pesquisa suplantada	Sistema de justificativas utilizado por um período e que num período subsequente deixou de ser utilizado.	Contexto de aceitação
Presente	Tradição de pesquisa do presente	Sistema de justificativa geralmente aceito por uma comunidade acadêmica.	Contexto de aceitação
Futuro	Tradição de pesquisa do futuro	Sistema de justificativa com potencial de suplantar a perspectiva vigente. Ocorre a elaboração de problemas anômalos e/ou conceituais	Contexto de busca

Fonte: Elaborado pela autora

O Quadro 2 permite perceber que, entre o presente e o futuro das tradições de pesquisa, estão os problemas anômalos e conceituais. A apresentação desses problemas denota a atividade crítica do pesquisador, pois, como apresentado no item 2.1.1 deste capítulo, a crítica representa a capacidade de analisar uma ideia existente, de quebrá-la em pedaços e colocá-la em crise. Por meio dela, o indivíduo expressa sua insatisfação com o presente e manifesta a ousadia para imaginar um futuro diferente, de forma a sintetizar, em um só ponto, passado, presente e futuro (Agostinho, 1999; Foucault, 1990; Kant, 1985; Rossi, 2000). No âmbito científico, a atitude crítica revela a tendência do pesquisador em testar constantemente os parâmetros considerados verdadeiros pela comunidade acadêmica, abrindo caminhos às novas conjecturas (Popper, 1980). Os problemas conceituais e anômalos apresentam tais características, representam as críticas à tradição de pesquisa vigente e indicam novas possibilidades teóricas, portanto indicam o futuro da área.

Observa-se, assim, que a identificação da tradição de pesquisa do presente é fundamental para delimitar o passado da área e vislumbrar questões que possam indicar a formação do futuro ou estabelecer quais questões impulsionaram a formação da tradição atual. Essa conjectura está ilustrada na Figura 2.

Figura 2 – Relação entre as tradições de pesquisa do passado e do presente

Fonte: Elaborado pela autora

Na Figura 2, ilustra-se o processo que levou à constituição da tradição de pesquisa do presente. Em um momento anterior, a atitude crítica dos pesquisadores gerava problemas conceituais e/ou anômalos. Quando tais problemas são solucionados e incompatíveis com a tradição vigente, uma nova tradição de pesquisa é formada. Assim, gradativamente, o presente torna-se passado, e o futuro assume o lugar de presente. Mas, como identificar esses movimentos a partir das ações dos pesquisadores? Como selecionar os eventos com capacidade

de indicar a construção do futuro ou manutenção/extensão do presente? Propõe-se, na próxima seção, soluções para tais perguntas.

2.6.1 A relação entre os artigos acadêmicos e o os contextos cognitivos de busca e de aceitação

As mudanças acadêmicas com capacidade de gerar modificações no interior das tradições de pesquisa ou iniciar uma nova tradição passam pela solução de problemas conceituais e/anômalos. Compreende-se, assim, que esse processo anuncia as inovações em um certo domínio do saber. Neste sentido, o trabalho de Bhattacharya e Packalen (2020) auxilia a mapear as inovações, por meio da análise das publicações acadêmicas. Os autores, interessados em avaliar o progresso das pesquisas em economia, modelaram o ciclo de vida das ideias científicas em três fases: exploração (*exploration*); inovação (*breakthrough*); e avanço incremental (*incremental advance*).

Na fase exploratória, um número reduzido de investigadores avalia possibilidades ainda não testadas. Entretanto, algumas tentativas poderão ser percebidas como inviáveis logo no início da investigação, sendo descartadas. Aquelas ideias com evidências de viabilidade serão comunicadas à comunidade científica. Os autores assinalam que a divulgação das novidades obtidas na exploração encontrará resistência, visto que editores e revisores de periódicos tendem a rejeitar novas perspectivas. Quando o texto é publicado, a audiência da publicação costuma ser pequena, obtendo-se pouca repercussão. Nesta fase, o esforço acadêmico é muito maior que o impacto de seus resultados à comunidade intelectual, contudo a mesma facilitará as investigações desenvolvidas no decorrer do ciclo (Bhattacharya & Packalen, 2020).

Na fase de inovação, pesquisadores são atraídos pelas possibilidades de investigação apontada na fase de exploração. Novas pesquisas são desenvolvidas e tendem a impactar a comunidade amplamente. Os pesquisadores desta fase estão propensos a obter prestígio e a ganhar prêmios, aspectos que validam a influência de seus trabalhos nas comunidades da qual fazem parte (Bhattacharya & Packalen, 2020).

Na terceira fase, segundo Bhattacharya e Packalen (2020), os pesquisadores trabalham a partir de um quadro conceitual maduro. Ocupam-se em aprofundar detalhes deixados de lado na fase anterior. Os esforços dos cientistas para obter avanço nessa etapa são menores que aqueles empreendidos anteriormente. Por outro lado, o impacto das publicações são elevados, isto é, os trabalhos são citados em maior quantidade. O modelo de Bhattacharya e Packalen (2020) foi intitulado como “*shoulders of giants*”. Esse nome remete à frase escrita por Isaac Newton (1643-1727), em 1675, a respeito de suas descobertas: “*If I have seen further, it is by*

standing on the shoulders of giants”(Newton, 1976). Assim, a expressão indica que novas descobertas ocorrem de maneira progressiva. A Figura 3 ilustra este modelo.

Figura 3 – O modelo “*Shoulders of Giants*”

Fonte: Bhattacharya e Packalen (2020, p. 27).

A Figura 3 ilustra, no eixo vertical, o número de vezes em que um documento é citado, representando o impacto de uma ideia científica na comunidade acadêmica. No eixo horizontal, consta o esforço para se produzir o trabalho divulgado. Observa-se, ainda, que as fases de exploração e de *Breakthrough* indicam aqueles autores considerados *Giants*, os gigantes, expressão utilizada para referenciar os autores cujos trabalhos aportaram grande valor aos seus campos de atuação. Na fase de *Breakthrough*, também podem existir autores que “*standing on the shoulders of giants*”, isto é, que subiram nos ombros dos gigantes para que pudessem ir mais longe. Significa que utilizaram o conhecimento dos seus antecessores para ampliação de sua consciência e capacidade de conhecer (Bhattacharya & Packalen, 2020).

Outra importante informação presente na Figura 3 são as linhas designadas pelas letras A, B, C e D as quais indicam que uma ideia inovadora pode gerar diferentes alternativas de desenvolvimento. Aquele com maior aceitação entre os pesquisadores é considerado o caminho de desenvolvimento vencedor. Entretanto, mesmo os cientistas que se destacam em linhas de pesquisas menos populares são considerados, no modelo, como gigantes (Bhattacharya & Packalen, 2020).

Denota-se, a partir do modelo de Bhattacharya e Packalen (2020), que quanto mais referenciado é um artigo, maior a relevância do texto para comunidade intelectual. Indica que

a ideia introduzida por meio da fase de exploração alcançou sucesso e atingiu o estágio de avanços incrementais. Além disso, de acordo com os autores, os conceitos, antes utilizados por um grupo pequeno de pesquisadores, tornou-se usual na área. Portanto, os pesquisadores manipulam os conceitos introduzidos com a intenção de aprofundar o conhecimento recebido.

Depreende-se, ainda, que as fases de exploração e de inovação correspondem ao contexto cognitivo de busca, uma vez que, nesse modo de racionalidade, os pesquisadores avaliam a tradição de pesquisa vigente de maneira crítica e, assim, são capazes de elaborar problemas conceituais e anômalos, cujas soluções resultam em inovações. A fase de avanços incrementais representa o contexto de aceitação, no qual as ideias desenvolvidas anteriormente são reconhecidas como adequadas e aprofundadas. O Quadro 3 apresenta a relação entre os contextos cognitivos descritos por Laudan (2011) e o modelo de Bhattacharya e Packalen (2020).

Quadro 3 – Relação entre os contextos cognitivos de Laudan e as fases do Modelo de Bhattacharya e Packalen

Modelo de Laudan	Modelo de Bhattacharya e Packalen	Impactos sobre a publicação acadêmica
Contexto Cognitivo de busca	Exploração Inovação	Artigos pouco reconhecidos por pesquisadores da área (Pouca repercussão). Introdução de novas temáticas à área.
Contexto Cognitivo Aceitação	Avanços incrementais	Artigos influenciam boa parte da comunidade acadêmica (Artigos são muito referenciados).

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se, portanto, que os artigos inovadores geralmente demoram certo tempo para obter reconhecimento pela comunidade acadêmica, fato que se observa por meio do número trabalhos que referenciam o artigo. Assim sendo, os artigos com elevado número de citações, em um determinado período, evidenciam as ideias aceitas pela comunidade acadêmica naquele momento. O potencial de inovação, por sua vez, estaria presente nos artigos que apresentassem temáticas desviantes daquela comumente abordada pelos cientistas da área.

Contudo, Laudan (2011) ressalta a avaliação da temática como um processo inicial de averiguação de transformação numa tradição de pesquisa. Por vezes, o sentido de um mesmo conjunto de conceitos é modificado, e a avaliação temática não indicaria essa mudança. Para Laudan, a única maneira de realmente identificar as mudanças no campo científico é por meio dos mapeamentos dos problemas relevantes à área e da interpretação da mesma a respeito do tema. Deste modo, uma vez identificados os artigos que podem explicitar o contexto cognitivo

de aceitação, é necessário extrair os problemas resolvidos pela área. Exibe-se, na próxima seção, os aspectos envolvidos nessa abordagem.

2.6.2 O contexto cognitivo de aceitação e a identificação dos problemas resolvidos

O contexto de aceitação, assim como o paradigma kuhniano são formados por problemas resolvidos, os quais representam o consenso da comunidade acadêmica acerca de soluções disponíveis a um problema relevante à área. A aceitação de um conjunto de soluções, por sua vez, expressa a identidade de uma campo do saber (Laudan, 2011). Segundo Kuhn (2013), essa identidade é perpetuada por meio do processo educacional, no qual são transmitidas aos aspirantes a pesquisadores as chaves de interpretação de suas heranças intelectuais. Prevalece, assim, o consenso entre pesquisadores do modo de articular as teorias, os métodos e de realizar os testes empíricos (Kuhn, 2013). Depreende-se, portanto, que a educação é um elemento importante para o desenvolvimento do contexto de aceitação e a interpretação sobre a validade e modos de aplicação das soluções disponíveis das tradição de pesquisa as quais são partilhadas por grande parte da comunidade científica. Tal conclusão está em consonância com o modelo de Bhattacharya e Packalen (2020), o qual ilustra que, no estágio de avanços incrementais, um elevado número de produções acadêmicas são desenvolvidas a partir de inovações introduzidas ao campo acadêmico do passado.

No entanto, para traçar a tradição de pesquisa, faz-se necessário identificar o modo como tais teorias são interpretadas pelos pesquisadores de uma comunidade acadêmica. A ideia relativa à interpretação canônica oferece uma possibilidade explicativa para interpretações no contexto cognitivo de aceitação, pois revela o modo como as comunidades intelectuais elegem um agrupamento de textos como relevante, a tal ponto que eles se tornam parte de sua identidade (Bianchi & Nunes, 2002). A referida ideia descreve que pesquisadores do presente buscam esclarecer problemas atuais por meio das reflexões intelectuais de seus antepassados. As ideias dos autores seminais, deste modo, são retiradas de seus contextos originais e interpretadas em um outro quadro contextual. Aos poucos, autores integram ideias produzidas em momentos históricos distintos. Deste modo, a interpretação canônica faz com que desapareça a distância cronológica entre o período da publicação do texto cânon e a leitura do mesmo (Bianchi & Nunes, 2002).

Essa perspectiva corrobora a conclusão de que o contexto de aceitação retrata o presente dos pesquisadores. Depreende-se, portanto, que a data das publicações acadêmicas representa o tempo cronológico, enquanto que seus conteúdos reportam ao presente histórico do campo

intelectual. A partir de então, é possível buscar a tradição de pesquisa por meio das regras subjacentes a tais teorias, no que tange ao conjunto de hipóteses integrantes às teorias, aos problemas a que se oferecem respostas e aos métodos empregados para encontrar as soluções que indicarão a racionalidade do período. As hipóteses dessa estrutura são articuladas para justificar suas práticas, portanto tais justificativas estabelecem a racionalidade de um tempo.

Inferir-se, nesta tese, que o contexto cognitivo de aceitação representa a tradição de pesquisa do presente e reflete a racionalidade histórica em que uma comunidade está inserida. Os artigos citados com maior frequência possuem fortes indícios de terem alcançado a aceitação da comunidade de pesquisadores. Destacou-se, também, que a interpretação canônica de textos é uma prática comum no contexto cognitivo. Ao desvendar essas interpretações, é possível reconhecer quais são os problemas resolvidos pela área. Esses aspectos estão ilustrados de maneira resumida na Figura 4.

Figura 4 – Processos contidos no contexto de aceitação

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se, ainda, que, por meio do tipo de interpretação que ocorre no contexto cognitivo da aceitação, os avanços do conhecimento são incrementais. Logo, as tradições de pesquisa são mantidas ou aprofundadas. Na próxima seção, serão apresentados os processos inerentes ao contexto de busca.

2.6.3 O contexto cognitivo de busca e a identificação dos conceituais e anômalos

O contexto cognitivo de busca exige dos pesquisadores postura crítica, a partir da qual são reavaliadas as tradições de pesquisa vigente. Deste modo, o anúncio de problemas conceituais e/ou anômalos expressa os questionamentos dos pesquisadores ao conjunto de

ideias aceitas pela comunidade acadêmica. Os problemas conceituais são gerados pela reavaliação das hipóteses contidas na tradição de pesquisa, enquanto que os problemas anômalos indicam o aparecimento de fatos novos cujas explicações não podem ser desenvolvidas com o apoio da tradição de pesquisa vigente. A fonte de elaboração desses questionamentos tem natureza interna e externa à tradição de pesquisa. As internas estão relacionadas à observação de incoerências teóricas no interior da tradição de pesquisa. As externas, às mudanças no contexto intelectual, que elevam o conhecimento científico e tecnológico dos pesquisadores de uma comunidade e aumentam, desta maneira, sua capacidade de percepção que, por sua vez, faz com que sejam notadas falhas no modo de desenvolvimento das pesquisas de um campo particular de estudo (Laudan, 2011).

As práticas acadêmicas envolvidas no uso do contexto cognitivo de busca pelos pesquisadores foram pouco exploradas por Laudan (2011). Neste sentido, o modelo de Bhattacharya e Packalen (2020) traz alguns importantes esclarecimentos. Os autores indicam que a inovação acadêmica envolve a fase de exploração, na qual pesquisadores empreendem grande esforço para examinar novas abordagens, num ambiente de grande incerteza em relação aos resultados das pesquisas. Além disso, Laudan (2011) ressalta que o pesquisador, nesta fase, tende a trabalhar em ambas as perspectivas – naquela já aceita pela área e na exploração de novas alternativas de pesquisas. Naturalmente, neste cenário, o esforço para cumprir sua agenda e pesquisa é superior, dado que, na fase de inovação, já existem indicativos sobre a direção a seguir. Deduz-se, portanto, que, na fase de exploração, os problemas de pesquisas conceituais e/ou anômalos são formulados, enquanto que, na fase de inovação, os pesquisadores encontram as soluções dos problemas.

A resolução de problemas anômalos tem duas possibilidades de resultados. Uma que leva ao acréscimo ou a mudanças hierárquicas de hipóteses nucleares. Neste caso, ocorrem modificações nas hipóteses contidas na tradição de pesquisa vigente. A Figura 5 ilustra este processo.

Figura 5 – Processo de modificação interno da tradição de pesquisa

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se que o contexto de busca inicia um processo de mudança, porém esse resultado é acolhido pela tradição de pesquisa vigente. Neste caso, a racionalidade da área é mantida nas mesmas bases. Em outra, há a possibilidade de que a solução dos problemas conceituais e/ou anômalos se mostre incompatível com a tradição de pesquisa vigente. Portanto, esse processo origina uma nova tradição. Tal perspectiva parece estar alinhada ao modelo inovação científica desenvolvido por Bhattacharya e Packalen (2020). Os autores destacam que, na fase da exploração, há dificuldade no processo de divulgação das novas pesquisas. Às vezes, isso só se mostra verdadeiro, caso não seja possível ajustar as novas descobertas ao modelo já aceito.

Embora os autores evidenciem que uma ideia inovadora encontra dificuldade para ser veiculada à comunidade científica, eles não esclarecem quais são os processos que possibilitam que esse cenário se altere. Conjectura-se, nesta tese, que pesquisadores, na fase de exploração, empreendem ações em âmbito estrutural para criar os espaços necessários para que aconteçam os debates em torno das questões por eles propostas. Deste modo, pesquisadores dedicam-se ao desenvolvimento de estrutura paralela à vigente (criação de novos periódicos, desenvolvimento de simpósios, estímulos aos estudantes para se aproximarem de outras áreas etc.). Tais ações, argumenta-se nesta pesquisa, são tão racionais quanto à elaboração de problemas conceituais e/ou anômalos, tendo em vista que, por meio delas, aumenta-se a probabilidade de se encontrar resolução aos problemas elaborados pelos autores.

A validação de uma ideia nova em um campo intelectual caracteriza-se pela busca de um conjunto rigoroso de provas e justificações. A complexidade desta tarefa exige a dedicação de um grupo de pesquisadores para levá-la a termo. Logo, a viabilização de ambientes para discussão dos novos temas permite que investigadores sejam atraídos à tradição de pesquisa

nascente e, assim, aumenta-se a chance da solução ser encontrada. Ressalta-se que esse movimento parece ser coerente apenas quando as teorias em construção contradizem as hipóteses nucleares da tradição de pesquisa vigente. A Figura 6 sintetiza a interpretação do contexto de busca apreendido nesta tese.

Figura 6 – Processo de formação de uma nova tradição de pesquisa

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se, pela Figura 6, que o processo de inovação tem potencial de originar uma nova tradição de pesquisa, gerada no interior de uma tradição de pesquisa vigente à época que se tornará independente quando o quadro teórico se mostrar robusto. Caso a comunidade científica considere a nova tradição de pesquisa relativamente mais eficiente, gradativamente essa tradição assumirá a posição de contexto da aceitação.

Em suma, a avaliação do progresso científico, de acordo com o modelo de Laudan (2011), depende da identificação das tradições de pesquisas de um determinado campo intelectual. Argumentou-se, nesta seção, que, para realizar esta tarefa, é necessário lançar mão dos métodos da historiografia, a qual indica que a construção de uma narrativa histórica se inicia a partir da delimitação do presente. Neste sentido, a dimensão subjetiva do tempo deve ser considerada para estabelecer a consciência histórica de uma comunidade. Defende-se, nesta tese, que, no campo científico, a tradição de pesquisa de uma área representa tal consciência.

O conjunto de hipóteses no qual os pesquisadores fundamentam suas práticas acadêmicas representa o presente da área. O passado, por sua vez, perfaz a tradição de pesquisa superada. Entre o presente e o passado, estão as interpretações críticas dos pesquisadores intitulados como gigantes, no modelo de Bhattacharya e Packalen (2020).

No âmbito desta pesquisa, utilizou-se o termo “extraordinário” para designar os pesquisadores cujas ações tenham encadeado mudanças no campo intelectual de sua atuação.

Essas ações abrangem a elaboração de problemas conceituais, problemas anômalos e o desenvolvimento de condições estruturais para que problemas dessa natureza sejam solucionados (criação de congressos, periódicos etc.). Esse comportamento indica a interpretação crítica desses pesquisadores em relação à tradição de pesquisa que determina as práticas científicas do seu tempo. Mostra a existência de insatisfação com a tradição de pesquisa do presente, indica a crença de que a realidade pode ser modificada e os posiciona como agentes da construção de um novo futuro. Os pesquisadores extraordinários atuam, deste modo, no contexto cognitivo de busca. Expressam as mudanças que poderão gerar na tradição de pesquisa do futuro. Os pesquisadores ordinários, por seu turno, estão no contexto de aceitação, aceitam e adequam-se às pressões da tradição de pesquisa vigente e seguem as regras do jogo, assim como procuram aprofundar as teorias aceitas pela maioria dos cientistas como adequadas. Vivenciam a tradição de pesquisa do presente e desconsideram o passado da comunidade, aquelas teorias que um dia foram consideradas satisfatórias e deixaram de ser. Os processos estabelecidos em cada uma das dimensões temporais formam o modelo desenvolvido nesta pesquisa. A síntese do modelo está ilustrada na Figura 7.

Figura 7 – Modelo para identificação das tradições de pesquisa

Fonte: Elaborado pela autora.

A Figura 7 indica que a tradição de pesquisa pode representar o passado, o presente e o futuro de uma comunidade acadêmica. A tradição de pesquisa do presente é aquela tomada por um grupo como verdadeira, no momento em que o cientista realiza sua atividade, por exemplo,

quando escreve e publica seus artigos. Quando isto acontece, o cientista está no contexto cognitivo de aceitação, analisa a tradição de pesquisa por meio de chaves interpretativas canônicas. Geralmente, justificam suas escolhas por meio dos textos comumente referenciados na área. Assim, pode-se reconhecer esse comportamento por meio da identificação dos artigos mais citados pela comunidade científica. Esta interpretação permite mapear os problemas resolvidos pela área e, deste modo, as hipóteses que formam o núcleo da tradição de pesquisa.

Uma vez reconhecida a tradição de pesquisa do presente, é possível rastrear o seu desenvolvimento e encontrar os problemas conceituais e/anômalos que deram origem às hipóteses aceitas pela área. É concebível, assim, retornar ao momento em que a tradição de pesquisa era uma possibilidade e significava o futuro para área. É como entrar em uma máquina do tempo em direção à origem da área, considerando a racionalidade da época em que o cientista estava inserido, no presente daquele tempo.

Propõem-se, dessa maneira, a avaliação do futuro do campo intelectual por meio de uma perspectiva histórica, pela reconstrução da estrutura intelectual e da tradição de pesquisa em que os pesquisadores extraordinários estavam inseridos. A interpretação crítica permite essa junção de passado, presente e futuro, em um só momento. A elaboração dos problemas conceituais e/ou anômalos, expressão dessa interpretação, tende a apontar as dificuldades da tradição vigente e as oportunidades de construção do futuro. Em uma perspectiva histórica, esses elementos tornam-se mais claros, uma vez que as fases de exploração, inovação e avanços incrementais já ocorreram. A partir dessas informações, o relato histórico da constituição da tradição de pesquisa do presente pode ser traçado. Além disso, é possível investigar se as escolhas dos pesquisadores que constituíram esse presente foram racionais e, portanto, conduziram o campo intelectual ao progresso.

A próxima seção apresentará o modo como essas categorias teóricas foram operacionalizadas para realizar a reconstrução da história da tradição de pesquisa contábil e para avaliar se essa trajetória representou progresso à área.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A operacionalização do modelo teórico de progresso apresentado anteriormente para a análise do campo intelectual contábil, foco desta pesquisa, mostrou-se uma tarefa desafiadora. Apresentam-se, neste capítulo, os caminhos metodológicos escolhidos para viabilizar a consecução dos objetivos desta tese. Para tanto, primeiramente, ocorreu a especificação dos objetivos da pesquisa. Então, expôs-se as principais dimensões analíticas e as definições das categorias que as compõem. Na sequência, descreveram-se os processos de delimitação do estudo, sendo eles: as etapas da pesquisa, as estratégias de análise e de identificação de artigos relevantes. Especificaram-se, por fim, os parâmetros selecionados para a realização da análise de dados.

3.1 ESPECIFICAÇÃO DOS OBJETIVOS DA PESQUISA

Pretende-se, nesta pesquisa, identificar e apresentar os principais elementos do processo histórico de constituição da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente e debater se esse processo representa uma trajetória de progresso intelectual. Tal objetivo é composto por duas principais dimensões analíticas: a tradição de pesquisa contábil do presente e o progresso científico. A ligação entre tais dimensões e os objetivos específicos desta tese estão representadas no Quadro 4.

Quadro 4 – Ligação entre dimensões de análise e os objetivos específicos da tese

TRADIÇÃO DE PESQUISA CONTÁBIL ESTADUNIDENSE DO PRESENTE (TPCEP)	PROGRESSO INTELECTUAL
<ul style="list-style-type: none"> • Identificar os limites temporais em que está situada a tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente. • Mapear o conjunto de problemas resolvidos cujas hipóteses centrais constituem a identidade da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente. • Indicar quais foram os problemas conceituais e anômalos que impulsionaram o nascimento da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar se as escolhas dos pesquisadores durante o processo de evolução histórica da tradição de pesquisa do presente foram amparadas por justificativas racionais. • Averiguar se as mudanças científicas contábeis expõem evidências de progresso científico.

Fonte: Elaborado pela autora.

A dimensão de análise da TPCEP versa sobre os seguintes aspectos dessa tradição: delimitação temporal, identificação das hipóteses fundamentais e mapeamento da origem dessa

tradição. Já, os objetivos ligados ao progresso intelectual estão relacionados à avaliação da progressividade da TPCEP. Apresentou-se, no modelo teórico desta tese, a forma como as categorias que compõem essas dimensões estão conectadas. O processo de operacionalização dessa relação começa pelo esclarecimento das definições conceituais e operacionais de tais categorias analíticas.

3.2 DEFINIÇÕES DAS CATEGORIAS ANALÍTICAS

As definições auxiliam na delimitação dos objetos e fenômenos agrupáveis em determinado termo, da mesma maneira que permitem a condução de ideias abstratas à observação empírica. Há definições constitutivas e operacionais. As constitutivas expressam a síntese dos conceitos, assemelhando-se às definições de dicionário. As operacionais explicam como o pesquisador construiu a ponte entre o conceito abstrato e a observação empírica (Martins & Pelissaro, 2005; Bardin, 2006; Abbagnano, 2007; Kerlinger, 2007). Por meio das definições operacionais, são apresentadas as variáveis e/ou os indicadores que capturaram os atributos das categorias. É comum que a avaliação de uma categoria não possa ser realizada de forma direta, por meio de uma única variável. Neste caso, unem-se diversas variáveis para a formação de um indicador. Em outras palavras, cria-se um construto (Abbagnano, 2007).

Diante do exposto, considera-se importante explicitar as definições constitutivas (DC) e as definições operacionais (DO) das principais categorias analíticas investigadas nesta tese, bem como as correspondentes subcategorias. Ressalta-se que alguma das DC's formuladas pela autora desta tese com base no modelo teórico exposto no Capítulo 2. Por exemplo, a TPCEP trata-se de uma dimensão analítica cuja definição, embora tenha sido influenciada pelo quadro teórico apresentado anteriormente, foi desenvolvida no âmbito desta pesquisa. As DO's referem-se ao modo como foram observados as referidas DC's no contexto operacional dessa pesquisa.

- **TRADIÇÃO DE PESQUISA CONTÁBIL ESTADUNIDENSE DO PRESENTE (TPCEP)**

DC: Representa a tradição de pesquisa interpretada pelos pesquisadores contábeis do presente como satisfatória para justificar suas práticas acadêmicas. Essa interpretação ocorre por meio de chaves interpretativas canônicas.

D.O: Conjunto de hipóteses contidas em artigos considerados relevantes entre os membros da comunidade intelectual contábil no momento em que elaboram suas pesquisas e a partir do qual a identidade desse grupo é estabelecida.

1. Tradição de pesquisa

DC: As tradições de pesquisas são instituições históricas que constituem sistemas de justificativas utilizados por uma comunidade acadêmica para racionalizar suas práticas científicas em um dado momento do tempo. Representam a síntese da relação dialética entre problema e teoria (Laudan, 2011). Expressam a temporalidade subjetiva e, assim, subdividem-se em tradição de pesquisa do passado, tradição de pesquisa do presente, tradição de pesquisa do futuro.

1.1.1. Tradição de pesquisa do passado

DC: Sistema de justificativas geralmente aceito por uma comunidade acadêmica por um período e que, em um período subsequente, deixou de ser considerado adequado. Indica as hipóteses aceitas pelos membros da comunidade em determinado momento do tempo. Elas perfazem as bases do contexto cognitivo de aceitação do passado.

DO: Identificado por meio do reconhecimento dos limites da tradição de pesquisa do presente e sua origem. As hipóteses que eram aceitas antes da tradição de pesquisas do presente são tradição de pesquisa do passado.

1.1.2. Tradição de pesquisa do presente

DC: Sistema de justificativa geralmente aceito por uma comunidade acadêmica e utilizado no momento em que uma atividade científica foi realizada. O pesquisador considera adequadas as hipóteses acolhidas pela comunidade científica e atua no contexto cognitivo de aceitação. Realiza avanços incrementais, trabalhando no aprofundamento de problemas resolvidos.

DO: Referências citadas por grande parte dos pesquisadores de uma comunidade acadêmica para justificar as escolhas do tema de investigação, suas hipóteses, os métodos aplicados, entre outros. É verificada por meio do

mapeamento e análise de conteúdo dos artigos mais citados pela comunidade acadêmica contábil na contemporaneidade. A análise dos conteúdos desses artigos permite a identificação dos problemas interpretados como resolvidos pelos seus autores e a averiguação de quais das hipóteses foram extraídas das soluções a esses problemas.

1.1.2.1. Problemas resolvidos

DC: São perguntas de natureza empírica, elaboradas a partir de fatos conhecidos e relevantes à comunidade intelectual. Há um conjunto de hipóteses teóricas que fornecem respostas satisfatórias à problemática. No entanto, as suas resoluções são incompletas e, portanto, há espaço para melhorá-las (Laudan, 2011).

DO: Os problemas resolvidos são perguntas elaboradas a partir de fatos já analisados em estudos anteriores cujas soluções apresentadas são parcialmente aceitas. O autor aponta para um aspecto teórico que precisa ser melhorado e expressa a sua intenção de solucionar a lacuna identificada. Deste modo, ocorre o aprofundamento da solução ao problema. Tais aspectos são observáveis a partir da estratégia de análise de conteúdo.

1.1.3. Tradição de pesquisa do futuro

DC: Sistema de justificativa com potencial de suplantar a tradição de pesquisa do presente. O pesquisador adota a racionalidade do contexto de busca, deste modo, explora teorias que não são suportadas pela tradição de pesquisa do presente.

DO: O pesquisador adota postura crítica, expressa por meio da elaboração de problemas conceituais, problemas anômalos e/ou com o emprego de ações estruturais que incentivem para que essas categorias de problemas sejam formuladas e solucionadas no campo científico.

1.1.3.1. Problemas Conceituais

DC: Os problemas conceituais são questionamentos originados da reavaliação das hipóteses articuladas em uma teoria ou tradição de pesquisa. Eles podem ser de natureza interna ou externa. Problemas conceituais de natureza interna estão relacionados às contradições lógicas ou circularidades conceituais da teoria. Já, aqueles de natureza externa originam-se da comparação entre teorias de tradições de pesquisas distintas ou impulsionados por mudanças no contexto intelectual (Laudan, 2011).

DO: Os problemas conceituais referem-se a problemas cujo objeto principal é a avaliação de aspectos de uma teoria ou metodologia. São observados a partir da identificação do objetivo de um artigo. Caso o assunto tratado seja teorias e/ou métodos, trata-se de problemas conceituais. Se o pesquisador discutir os aspectos internos desses fatores, são problemas conceituais internos. O problema é conceitual de natureza externa, se os argumentos utilizados pelo autor para apresentar falhas em uma teoria/método sejam sustentados por teorias pertencentes à outra tradição de pesquisa. Na sequência, são avaliadas as características do objeto principal de análise. Essas avaliações são viabilizadas por meio da técnica de análise de conteúdo.

1.1.3.2. Problemas Anômalos

DC: São problemas oriundos de observações empíricas cujos fatos evidenciados refutam hipóteses básicas da tradição de pesquisa do presente ou apontam para questões completamente ignoradas por essa tradição.

DO: Problemas anômalos expressam incoerências teóricas por meio de dados empíricos. Um autor, ao apresentar problemas anômalos, inicia a apresentação de sua problematização a partir de dados empíricos e mostra as inconsistências que tais dados oferecem às teorias validadas pela comunidade acadêmica. Também é possível que o autor exponha uma explicação teórica totalmente inovadora aos fatos observados por ele. Essas avaliações são viabilizadas por meio da técnica de análise de conteúdo.

2) Interpretação canônica

D.C.: A interpretação canônica refere-se à concatenação de ideias produzidas e publicadas em momentos históricos distintos, formando um discurso único e coeso. Essa unificação ocorre a partir da adoção de padrão interpretativo, aprendido pelos pesquisadores durante o período educacional (Bianchi & Nunes, 2002).

D.O.: A interpretação canônica consiste no modo de integrar diferentes referências textuais em um mesmo artigo e expressa-se a partir da escolha dos pesquisados sobre quais referências merecem ser incluídas em seus trabalhos e no modo como são conectadas. Forma-se uma rede de hipóteses afirmativas, e essa maneira de encadear os textos é validada pela comunidade científica. A identificação deste modo interpretativo inicia-se pelo reconhecimento das pesquisas consideradas relevantes à comunidade científica. Depois, são analisadas as principais referências contidas nesses textos. E, por fim, por meio da análise de conteúdo, extraem-se os elementos que formam o discurso unificado, contendo as principais hipóteses de pesquisa da comunidade intelectual.

- **PROGRESSO INTELECTUAL**

DC: O progresso intelectual representa o resultado do conjunto de escolhas racionais realizadas pelos membros de uma comunidade acadêmica. Por meio desse processo histórico, ocorrem mudanças no núcleo de hipóteses de uma tradição de pesquisa, em direção ao aumento de problemas resolvidos. Uma tradição de pesquisa ($T0$) ou teoria ($t0$), antes considerada adequada a um grupo de pesquisadores, é trocada por $T1$ ou $t1$. Esta modificação se constituirá em progresso, se o novo quadro de hipóteses demonstrar maior eficiência na resolução de problemas (Laudan, 2011).

DO: O progresso intelectual resulta de mudanças no núcleo teórico de uma tradição de pesquisa. O sucesso dessa modificação é percebido pela crescente adesão do número de pesquisadores que percebem que tais hipóteses fornecem soluções adequadas para responder problemas relevantes para área. O progresso científico, deste modo, é avaliado a partir do mapeamento das justificativas sustentadas pelos pesquisadores extraordinários, para escolher determinada tradição de pesquisa em detrimento de outra. Para tanto, identificam-se os relatos dos pesquisadores cujas escolhas influenciaram a trajetória do campo intelectual. A técnica de análise de narrativa é apropriada para realizar a investigação desse material.

- 1) Pesquisadores extraordinários

DC: Pesquisadores que dedicam grandes esforços para introduzir uma ideia inovadora e, por meio delas, fomentam mudanças na tradição de pesquisa vigente à época (Bhattacharya e Packalen, 2020; Laudan, 2011).

DO: Os pesquisadores extraordinários podem ser mapeados por meio de uma perspectiva histórica, na qual se enquadra o autor que tenha publicado artigo que: i) expresse a interpretação crítica à tradição de pesquisa vigente no momento em que o trabalho foi escrito; ii) tenha introduzido uma nova temática no campo científico; e iii) torne-se parte das interpretações canônicas. Além das contribuições por meio de publicações acadêmicas, também são reconhecidos como autores extraordinários aqueles que obtiveram reconhecimento de seus pares em função de outras contribuições estruturais para elaboração e divulgação de ideias inovadoras.

2) Interpretação crítica

DC: Processo em que o pesquisador adota uma atitude crítica, isto é, examina uma ideia existente, fraciona-a e reflete sobre cada aspecto observado. Ele expressa sua insatisfação com o presente e tem ousadia para imaginar um futuro diferente. E, assim, sintetizar sua ideia em um só ponto do tempo passado, presente e futuro. Representa a atitude do pesquisador em testar constantemente os parâmetros considerados verdadeiros pela comunidade acadêmica, de maneira que, por meio dessa ação, surgem novas conjecturas (Agostinho, 1999; Foucault, 1990; Kant, 1985; Popper, 1980; Rossi, 2000).

DO: Disposição em questionar a tradição de pesquisa do presente. Textos são escolhidos com a intenção de apresentar quais ideias estão sendo colocadas à prova. Esta atitude é observada por meio da identificação de problemas conceituais e anômalos (definições apresentadas anteriormente).

3.3 DELIMITAÇÃO E DESENHO DA PESQUISA

Adotou-se, nesta tese, a abordagem historiográfica defendida pela Escola dos *Annales*, perspectiva esta que refuta a concepção positivista de que a verdade acerca de um fato passado é passível de ser acessada pela História. March Block, um dos líderes desta escola, assevera que “não existe outra máquina de voltar no tempo senão a que funciona em nosso cérebro, com materiais fornecidos por gerações passadas” (Block, 2001, p.74). Desta forma, o conhecimento

sobre eventos acontecidos decorre da observação de fontes históricas, não do fato em si mesmo. Logo, o entendimento do passado é afetado pela interpretação daqueles que construíram a fonte histórica e pela interpretação daqueles que a analisam. Tal entendimento, ressalta Block (2001), aumenta a responsabilidade do investigador com relação ao rigor incorporado em suas pesquisas. O historiador deve formular problemas, explicitar suas hipóteses, justificar a escolha de suas fontes e questioná-las tal qual um detetive, na investigação de um caso. Depreende-se que, segundo esta abordagem, o fator principal da delimitação de uma pesquisa recai sobre a seleção das fontes históricas.

As fontes históricas constituem-se em objetos, materiais ou imateriais, que carregam informações cuja análise permite a reconstrução da história, visto que é “[...] tudo aquilo que, produzido pelo homem ou trazendo vestígios de sua interferência, pode nos proporcionar um acesso à compreensão do passado humano” (Barros, 2012, p.130). Desse modo, a História pode se utilizar diferentes fontes: textuais, orais, arqueológicas, audiovisuais etc. Na História da Ciência, os documentos escritos representam as principais fontes de investigação. Os textos, de acordo com Samara & Tupy (2007), são representações da linguagem, e por meio deles, os agentes históricos expressam suas ideias. No âmbito acadêmico, a comunicação escrita foi eleita como veículo primordial de propagação do conhecimento, de maneira que a mesma se constitui em fontes históricas adequadas ao estudo do desenvolvimento de um campo do saber (Bhattacharya & Packalen, 2020).

Nesta tese, os artigos científicos contábeis representaram a principal fonte histórica; são documentos que podem ser lidos, e embora não tenham sido produzidos para fins específicos da pesquisa, estão disponíveis para análise, sendo que os conteúdos dos mesmos apresentam relevância para o pesquisador (Bryman, 2008). Deste modo, esta pesquisa classifica-se como um estudo histórico-documental.

Sustentou-se, no modelo teórico desta tese, que os artigos reconhecidos como relevantes pela comunidade intelectual exercem influência sobre as práticas de seus pares. Desta maneira, o ponto de partida desta pesquisa são os artigos de maior relevância para a comunidade intelectual contábil, pois atividades de pesquisa são desenvolvidas a partir desses documentos.

Na próxima seção, são apresentadas as etapas conduzidas durante a investigação desta tese.

3.3.1 Etapas de pesquisa

O desenvolvimento desta pesquisa contempla quatro etapas. Na primeira, ocorreu a delimitação da tradição de pesquisa contábil do presente. Para atingir este objetivo, primeiramente foram identificados os artigos contábeis que exercem influência sobre as práticas científicas da atualidade. A análise do conteúdo desses documentos permitiu reconhecer os limites da TPCEP. O limite cronológico foi mapeado por meio da data de publicação dos artigos selecionados como relevantes aos pesquisadores contábeis. O limite subjetivo versa sobre a consciência histórica dos autores dos mesmos. Esta, por sua vez, foi identificada por meio da categoria de problemas resolvidos e pelas interpretações dos pesquisadores contábeis a essas soluções.

Na segunda etapa, ocorreu a reconstrução histórica do nascimento da tradição de pesquisa do presente. Para tanto, apresentaram-se os problemas conceituais e anômalos que originaram a formação da atual tradição de pesquisa contábil apresentada na etapa anterior. A identificação de tais problemas ocorreu por meio de análise de conteúdo.

Na terceira etapa, foram mapeadas as justificativas dos pesquisadores para que determinada escolha teórica fosse realizada como solução aos problemas não resolvidos da época. Para tanto, foram mapeados os agentes históricos que exerceram influência no processo de mudança das pesquisas científicas contábeis. Depois, buscaram-se textos em que tais agentes relembassem o processo histórico de mudança que vivenciaram. Tais discursos foram avaliados a partir da análise de narrativa, a fim de extrair as justificativas para as escolhas passadas.

E, por fim, na quarta etapa, avaliou-se o percurso de construção da tradição de pesquisa do presente, destacando-se os principais elementos contidos nessa trajetória. Tais elementos foram comparados ao modelo teórico de progresso e, assim, avaliou-se a existência de um caminho de progresso científico contábil.

Exibem-se, na próxima seção, as estratégias de análise aplicadas ao longo das etapas descritas de pesquisa.

3.3.2 Estratégias de análise

A síntese das estratégias metodológicas empreendidas para alcançar o objetivo desta tese de apresentar os principais elementos do processo histórico de constituição da tradição de pesquisa contábil estadunidense do presente e o debate sobre esse processo representar uma trajetória de progresso intelectual estão ilustrados na Figura 8.

Figura 8 – Representação das estratégias analíticas

Fonte: Elaborado pela autora.

A Figura 8 evidencia que os artigos relevantes representam o início do processo de avaliação da TPCEP. A análise dessa base de dados permite extrair os textos que obtiveram reconhecimento acima do esperado pela academia contábil, considerados *outlier*. A análise de conteúdo desse grupo de textos leva à delimitação do tempo cronológico da TPCEP e das hipóteses e teorias oriundas que a fundamentam. Além disso, a identificação dos problemas conceituais e anômalos possibilita o reconhecimento do primeiro grupo (G1), pesquisadores extraordinários. A partir desta informação, foi possível iniciar a avaliação da dimensão analítica de progresso intelectual da TPCEP.

A dimensão analítica que abarca o Progresso Intelectual tem como principal fonte de análise os relatos de pesquisadores extraordinários a respeito do processo de elaboração dos problemas conceituais e anômalos que influenciaram o processo de constituição da TPCEP. A análise de narrativa permite a compreensão do contexto intelectual em que os pesquisadores viviam quando elaboraram os problemas conceituais e anômalos, as justificativas para as práticas científicas que adotaram naquele momento e, por fim, indica outros pesquisadores que participaram desse processo e, por alguma razão, não alcançaram o mesmo reconhecimento acadêmico recebido pelo G1. Desta forma, novos relatos são identificados e incorporados ao corpo analítico.

3.3.3 As fontes históricas da pesquisa

A Bibliometria reúne técnicas quantitativas capazes de indicar as publicações de maior relevância da perspectiva dos membros de uma comunidade intelectual. O desenvolvimento da Bibliometria foi influenciado pelo pesquisador Eugene Garfield que criou, em 1968, a primeira base de dados eletrônica de artigos científico, o *Science Citation Index (SCI)*, ferramenta que possibilitou o desenvolvimento de indicadores quantitativos acerca dos resultados das atividades científicas (Mizrahi,2020; Okubo, 1997).

Os principais indicadores bibliométricos utilizados para identificar a relevância das publicações científicas é o número de artigos publicados pelo autor e o número de citações. A aplicação da primeira técnica permite identificar os pesquisadores mais prolíficos. A interpretação advinda desse indicador é: quanto maior o número de artigos publicados, maior a influência do pesquisador na área. Deste modo, os textos publicados por esses autores tendem a ser considerados relevantes, contudo este método é criticado por não considerar a qualidade das publicações. O número de citações, por seu turno, computa o número de vezes que um texto foi referenciado por outros autores. Quanto maior o número de citações de um artigo, maior é a sua importância. Considera-se, neste caso, que a citação expressa o reconhecimento dos pesquisadores de uma área a respeito da qualidade e importância de uma determinada pesquisa (Okubo, 1997).

Bhattacharya e Packalen (2020) argumentam que o número de citações evidencia os artigos consagrados em uma área intelectual, mas não as novidades. Conforme destacado no modelo teórico desta tese, as ideias científicas seguem um ciclo de desenvolvimento, de maneira que uma inovação pode levar tempo para ser reconhecida pela comunidade acadêmica. No entanto, à medida que a nova ideia é validada pelos demais pesquisadores, um novo grupo de trabalhos torna-se destaque na área. Depreende-se, assim, que embora o potencial de mudanças na percepção dos cientistas seja ofuscado pelos indicadores de citação, eles possibilitam mapear as publicações relevantes para uma disciplina, em um dado momento do tempo.

O levantamento da literatura relevante para uma área, de acordo com Weintraub (1991), exerce influência no processo de construção histórica da ciência. O autor relata que estudos sobre o estado do conhecimento de uma área organiza uma série de artigos a respeito de uma temática. A leitura desses textos, tempos depois, pode parecer óbvia, entretanto nem sempre essa organização estava clara no momento em que a análise foi proposta. Para o autor “*the success of a survey may be so great that the field becomes that which was surveyed. [...] The survey truly constructs history*” (Weintraub, 1991, p. 526). Entende-se que as avaliações das pesquisas realizadas em determinado período, ao mesmo tempo em que revelam a perspectiva

dos cientistas daquele momento, podem influenciar as escolhas dos pesquisadores que terão contato com esse matéria, portanto poderá afetar a história da comunidade.

As perspectivas de Weintraub (1991) e Bhattacharya e Packalen (2020), deste modo, permitem inferir que o mapeamento do campo intelectual, realizado em determinada época, expõe os artigos relevantes para os cientistas naquele período. Além disso, ambos afirmam que, nos períodos subsequentes, os cientistas podem modificar suas percepções acerca do que é importante para a comunidade. Weintraub (1991) assevera que a apresentação de um conjunto de textos a um grupo de pesquisadores pode influenciar as escolhas científicas dos mesmos. Depreende-se, assim, que as pesquisas bibliométricas que apresentam os textos relevantes para uma comunidade intelectual se constituem em importantes fontes históricas, de modo que, por meio delas, é possível identificar os textos considerados relevantes pelas comunidades científicas ao longo do tempo, a partir da percepção dos pesquisadores em diferentes momentos da história.

Diante desse contexto, a estratégia para identificar as publicações relevantes ao campo contábil adotada nesta tese tem como base a análise do conteúdo de artigos cujo objetivo tenha sido evidenciar as publicações acadêmicas consideradas relevantes à comunidade intelectual contábil. Passa-se, a seguir, à apresentação dos procedimentos utilizados na seleção desses artigos.

3.3.3.1 Procedimento de seleção das fontes históricas da pesquisa

O mapeamento das fontes históricas desta tese ocorreu por meio de quatro etapas: i) definição das bases de dados; ii) estabelecimento das palavras-chave e dos critérios de seleção; iii) seleção dos documentos; e iv) análise.

Optou-se por adotar, nesta pesquisa, as três bases de dados multidisciplinares mais utilizadas pela população acadêmica: *Web of Science (WoS)*, *Scopus* e Google Acadêmico (GA), plataformas estas que disponibilizam informações relacionadas às pesquisas científicas, em âmbito internacional, e ferramenta de contagem de citação por artigo. A *WoS* e a *Scopus* adota critérios rigorosos para inclusão das publicações em suas respectivas bases. Assim, estas contenham um número elevado de artigos, muitas pesquisas não podem ser acessadas por meio delas. O Google Acadêmico, por sua vez, disponibiliza toda publicação acadêmica divulgada na Internet (Silva & Grácio, 2017).

A definição das palavras-chave a serem utilizadas na pesquisa considerou que o objetivo da busca é encontrar pesquisas contábeis, publicadas em qualquer período, cuja finalidade se

constitua em demonstrar os artigos relevantes à comunidade intelectual contábil. Tendo em vista que as análises bibliométricas são as ferramentas comumente utilizadas para esse fim, definiu-se o seguinte algoritmo de busca: (“*accounting research*” + “*bibliometric*”), portanto estas expressões foram utilizadas nas três plataformas de dados previamente indicadas.

As consultas a essas plataformas ocorreram durante o mês de janeiro/2020. Os resultados foram avaliados a partir de três principais aspectos. O primeiro descreve que os artigos devem expressar a intenção de apresentar as pesquisas contábeis relevantes à comunidade intelectual contábil. Desconsiderou-se, assim, aqueles trabalhos que utilizaram a Bibliometria para examinar apenas outros aspectos da estrutura acadêmica (autores relevantes, instituições, aspectos geográficos etc.). O segundo refere-se à abrangência das pesquisas bibliométricas. Foram desconsiderados aqueles trabalhos cuja análise se restringiu a subáreas (ex.: contabilidade gerencial, contabilidade financeira, entre outras) e/ou temáticas específicas das pesquisas em contabilidade (ex.: orçamento, governança corporativa, entre outras). E, por fim, o terceiro aspecto estabelece que os documentos apresentem as listas dos artigos contábeis relevantes.

A seleção dos documentos iniciou-se por meio da avaliação dos termos contidos nos títulos das pesquisas. Foram selecionados textos que mostravam indícios de que se enquadravam nos critérios definidos anteriormente. Nesta etapa, foram selecionados 31 artigos. Na sequência, os resumos desses trabalhos foram avaliados. Esta avaliação resultou na exclusão de 5 artigos, por não se tratar de artigos bibliométricos. Enfim, avaliou-se o conteúdo completo dos 26 restantes. Permaneceram na amostra os trabalhos que expressaram, de forma clara, a intenção de apresentar os artigos mais relevantes às pesquisas contábeis e que evidenciaram planilhas, indicando os resultados da pesquisa. Deste modo, chegou-se ao conjunto final de 9 artigos bibliométricos. Estes trabalhos compõem a fonte de dados desta pesquisa.

Os artigos bibliométricos selecionados estabeleceram, como base de dados de suas pesquisas, os artigos publicados, em determinado período, nos periódicos considerados relevantes à comunidade contábil. A concepção acerca de quais periódicos compõem o grupo de artigos relevante não é consensual. O Quadro 5 evidencia os periódicos avaliados em cada artigo, o período avaliado e o número de artigos destacados pelos pesquisadores como relevantes à comunidade contábil.

Quadro 5 – Fontes de dados históricos da pesquisa

Artigos	Período Analisado	Periódicos Avaliados	N. de títulos destacados como relevantes
Brown (1996)	1976-1992	<i>AOS, AJPT, CAR, JAAF, JAE, JAR, TAR.</i>	27
Brown, Gardner, e Vasarhelyi (1987)	1976-1984	<i>AOS</i>	13
Chan e Liano (2009)	2000-2004	<i>AOS, CAR, JAE, JAR, TAR.</i>	25
Dunbar & Weber (2014)	1996-2011	<i>AOS, AJPT, CAR, JAE, JAR, JATA, JMAR, RAST, TAR.</i>	228
Erserim (2016)	1990-2014	<i>AOS</i>	20
Fleming, Graci, & Thompson (1991)	1946-1965	<i>TAR</i>	22
Just, Schäffer Otto, & Meyer (2009)	1990-2005	<i>AOS, CAR, JAE, JAR, TAR.</i>	39
Merigó & Yang (2017)	1963-2012	<i>AOS, JAE, JAR, TAR.</i>	300
Meyer, Schäffer, Gmür, & Perrey (2007)	1990-2004	<i>AOS, JAE, JAR, TAR.</i>	48
Nota: Significado das siglas - <i>Accounting, Organizations and Society (AOS)</i> , <i>Auditing: A Journal of Practice and Theory (AJPT)</i> , <i>Contemporary Accounting Research (CAR)</i> , <i>Journal of Accounting, Auditing and Finance (JAAF)</i> , <i>Journal of Accounting and Economics (JAE)</i> , <i>Accounting Research (JAR)</i> , <i>Journal of the American Taxation Association (JATA)</i> , <i>Journal of Management Accounting Research (JMAR)</i> , <i>Review of Accounting Studies (RAST)</i> , and <i>The Accounting Review (TAR)</i> .			

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que os artigos bibliométricos evidenciados no Quadro 5 foram publicados entre 1987 e 2017. Em conjunto, estes trabalhos apresentam avaliações das publicações contábeis ocorridas entre 1945 e 2014 e abrangem um período de 68 anos das pesquisas contábeis. As pesquisas bibliométricas listadas acima adotaram o número de citação como referência primordial para a formação de um indicador de relevância dos artigos contábeis, contudo a estrutura desses indicadores é diversa. Fleming, Graci, e Thompson (1991) e Erserim (2016) consideraram como indicador o número total de citações recebidas pelo trabalho, dentro do período amostrado. Brown (1996) e Brown, Gardner e Vasarhelyi (1987) consideraram a média anual de citação relativa ao período da análise. O indicador utilizado por Chan e Liano (2009), Dunbar & Weber (2014), Just, Schäffer Otto e Meyer (2009) e Meyer, Schäffer, Gmür e Perrey (2007) utiliza a frequência anual de citação de um artigo, ponderada pelo total de citações que o periódico recebeu no qual a pesquisa foi publicada. E Merigó e Yang (2017) utilizaram o indicador h-index, o qual considera tanto o número total de citação que um artigo obteve desde sua publicação, quanto à ponderação do total de citação recebido pela revista na qual o artigo foi publicado. Além destas, há outras distinções metodológicas como os períodos avaliados e a base de dados adotada. Diante destas distinções, a comparação entre esses textos, com base nos indicadores de relevância, torna-se inviável.

Contudo, a perspectiva interpretativista, adotada nesta pesquisa, permite admitir que cada autor utilizou caminhos racionais para expressar sua percepção acerca da relevância dos textos contábeis. Portanto, é possível comparar os resultados advindos dessas observações por meio de estratégias qualitativas. Assim, foram extraídas as relações de títulos indicados como relevantes pelas referidas pesquisas. Tais informações foram unificadas em uma planilha, a partir do programa Excel. Nesta fase, obtiveram-se 506 títulos de artigos, indicados como relevantes para comunidade contábil.

Na sequência, esses trabalhos foram avaliados por meio da lógica de revisão entre pares, estratégia utilizada por revistas científicas nos processos de avaliação de artigos. Neste caso, dois pesquisadores especialistas em determinado assunto emitem opinião a respeito da aprovação ou reprovação de determinado trabalho na revista. À luz desta perspectiva, foram incluídos na amostra aqueles artigos que referenciados por, ao menos, dois trabalhos bibliométricos. Deste modo, a fonte histórica desta pesquisa é composta por 129 artigos. A Figura 9 ilustra o processo de constituição das fontes históricas.

Figura 9 – Resumo das fontes históricas

Fonte: Elaborado pela autora.

Além desses textos, foram inclusos os relatos dos pesquisadores extraordinários a respeito do processo de desenvolvimento de suas pesquisas. A busca por esses materiais foi realizada após a conclusão da análise de conteúdo, por meio da qual foram obtidos os nomes dos pesquisadores extraordinários. Então, -se, nas plataformas de buscas eletrônicas e mídias sociais (*You Tube*), narrativas desses pesquisadores a respeito de suas experiências durante o processo de introdução de novas ideias nas pesquisas contábeis. Foram encontrados 6 textos e 1 entrevista, estes documentos foram incluídos pesquisa.

A próxima seção evidencia o modo como a análise das fontes históricas foram conduzidas nesta tese.

3.4 ANÁLISE DAS FONTES HISTÓRICAS

3.4.1 Análise exploratória

Para descobrir os textos capazes de expressar a tradição de pesquisa do presente contábil, considerou-se que o presente das pesquisas contábeis se traduz na racionalidade explicitada nos argumentos considerados válidos pela comunidade acadêmica contábil atual. As fontes históricas de dados desta tese apontaram para 129 artigos cuja importância foi validada no período da publicação dos artigos bibliométricos (1987-2017). Questionou-se, entretanto, se, em 2020, esses grupos ainda permanecem influenciando o pensamento contábil.

Para solucionar essa questão, adotou-se a premissa de que quanto maior a frequência com que um artigo é citado, maior a influência que ele exerce na pesquisa acadêmica daquele tempo (Okubo, 1997; Bhattacharya e Packalen, 2020). Desta forma, identificou-se o número de citação atribuídas aos 129 artigos que compõem a fonte histórica desta tese, selecionados a partir do processo descrito na seção 3.3.3.1. A consulta ocorreu em dezembro de 2019, na base de dados do Google Acadêmico, pois o número de citação para todos os documentos foi disponibilizado apenas nesta plataforma.

Depois disso, foram aplicadas estratégias estatísticas para identificar os artigos *outliers* cujas técnicas de detecção, segundo Kotu e Deshpande (2019), permitem distinguir elementos de uma amostra que apresentam comportamentos distintos do esperado, são os elementos discrepantes. Em estudos quantitativos, geralmente, esses valores são excluídos da amostra. Enquanto para uma pesquisa de natureza qualitativa, como a proposta desta tese, esses elementos amostrais representam eventos importantes para análise. No contexto desta pesquisa, o termo *outlier* é utilizado para indicar os artigos com comportamento de citação fora dos padrões médios.

Existem diversas técnicas para a detecção de *outliers*; optou-se, nesta pesquisa, pela aplicação da técnica de Boxplot e a técnica de desvio-padrão (DePoy & Gitlin, 2016; Han, Kamber & Pei, 2012; Kotu & Deshpande, 2019). A técnica Boxplot permite identificar quais são os dados que estão entre os limites inferiores e superiores da amostra (Kotu & Deshpande, 2019). Os limites inferiores (LI) e superiores (LS) são calculados a partir das seguintes fórmulas:

$$LI = Q1 - 1,5 * AIQ \quad (1)$$

$$LS = Q3 + 1,5 * AIQ \quad (2)$$

Onde:

$Q1$ = primeiro quartil da amostra de dados

$Q3$ = terceiro quartil da amostra de dados

AIQ = Amplitude interquartil. ($Q3 - Q1$)

Os quartis são medidas separatrizes que dividem valores de uma amostra em quatro partes. O primeiro quartil ($Q1 = n \cdot 25\%$) desta amostra marca o ponto em que estão situados 25% dos dados. O segundo quartil ($Q2 = n \cdot 50\%$) representa a marca de 50% dos dados, coincidindo com a mediana. E, por fim, o terceiro quartil ($Q3 = n \cdot 75\%$) pontua o local onde estão 75% dos dados. Deste modo, são identificados os limites inferiores (LI) e superiores (LS) de um conjunto de dados, sendo que aqueles elementos posicionados fora desses limites representam os dados discrepantes, os *outliers* (Kotu & Deshpande, 2019).

A segunda técnica utilizada, nesta etapa, foi de desvio-padrão, instrumento pelo qual é possível evidenciar a homogeneidade ou heterogeneidade de um conjunto de dados, considerando-se a variabilidade dos dados em torno de sua medida central (DePoy & Gitlin, 2016; Han, Kamber & Pei, 2012; Kotu & Deshpande, 2019).

Nesta pesquisa, importa detectar os artigos que exerceram maior grau de influência nas pesquisas contábeis. Considerou-se, assim, válido aceitar como termos discrepantes as observações que apresentaram variações em relação à média, a partir de 1 desvio-padrão, uma vez que uma pequena variação pode representar artigos que se destacaram em relação aos demais e que poderão, desta maneira, enriquecer a análise. Considerou-se, portanto, que o resultado da média de citação da amostra, somada ao seu desvio-padrão, indica o valor de variabilidade esperado. Assim, artigos que obtiveram número de citação acima desse valor foram considerados, nesta tese, elementos fora do padrão esperado de frequência de citação.

Ambas as estratégias apresentadas foram aplicadas ao conjunto amostral desta tese, a fim de identificar os textos que representem a TPCEP. O critério para escolher o resultado foi abrangência: aquele método que indicou o maior número de textos teve o seu resultado considerado. Os textos que emergiram desta fase tiveram seu conteúdo analisado por meio da estratégia metodológica descrita a seguir.

3.4.2 Análise de conteúdo

A técnica de análise de conteúdo, desenvolvida por Bardin (2004), foi aplicada à análise dos artigos identificados como *outliers*. A análise de conteúdo constitui-se em um conjunto de técnicas cujo objetivo é sistematizar a investigação das mensagens transmitidas durante os

processos de comunicação. Bardin (2004, p.27) esclarece que essa estratégia “não se trata de um instrumento, mas de um leque de apetrechos ou, com maior rigor, será um instrumento, marcado por uma grande disparidade de formas e adaptável a um campo de aplicação muito vasto: as comunicações”. Neste sentido, o método sugerido pela autora indica as fases a serem consideradas no processo de planejamento da análise de conteúdo, porém as técnicas aplicadas em cada etapa são definidas pelo pesquisador.

A análise de conteúdo pode ser de natureza quantitativa ou qualitativa. A primeira ocupa-se em avaliar a frequência com que determinada unidade de análise (palavra-chave, frase, personagem etc.) ocorre no texto. Enquanto a análise qualitativa examina a presença ou ausência dos indicadores das categorias analíticas; o número de vezes que o termo aparece se torna irrelevante para a análise. A análise qualitativa é apropriada para avaliar um número reduzido de materiais em profundidade. No entanto, é possível que pesquisas de natureza predominantemente qualitativa façam uso de técnicas quantitativas. Além disso, as etapas de condução da análise de conteúdo aplicam-se em ambos os delineamentos metodológicos (Bardin, 2004).

O protocolo de investigação proposto por Bardin (2004) é composto por três principais etapas: 1) Pré-análise; 2) Exploração do Material; e, por fim, 3) tratamento dos resultados, inferências e interpretação. Na pré-análise, ocorrem as atividades operacionais, as avaliações preliminares dos documentos e a definição dos indicadores das categorias analíticas. Nesta etapa, segundo Bardin (2004), o pesquisador deve observar de maneira neutra as informações aparentes nos textos. O objetivo desta etapa é a descrição dos elementos textuais manifestos. À medida que esse processo ocorre, os dados revelam informações, e o pesquisador pode formular hipóteses, criar categorias ou indicadores para as categorias previamente estabelecidas.

A segunda etapa do método perfaz a exploração do material. Os documentos são codificados, segundo as regras de categorização estabelecidas durante a etapa anterior. Este processo demanda tempo, o pesquisador analisa o texto e seleciona os trechos que apresentam as características indicadas na etapa anterior, os quais são selecionados e alocados nas categorias específicas. O pesquisador extrai, deste modo, os sentidos das mensagens e o conteúdo latente das mesmas. Em posse dessas informações, poderá avançar para a terceira e última etapa, na qual os dados são interpretados (Bardin, 2004).

Nesta pesquisa, a etapa de pré-análise envolve a avaliação inicial do conjunto de textos já selecionados, por meio do processo indicado na seção anterior. Utilizou-se, na condução dessa avaliação, o *software* NVIVO12®. A leitura preliminar dos documentos foi realizada, sendo percebida a presença de uma linha temática comum entre eles. Entretanto, manter o

posicionamento neutro revelou-se como algo bastante desafiador, pois, ao realizar a análise, a pesquisadora reconheceu-se como parte daquela tradição, portanto as interpretações dos textos apresentavam vieses. Por um lado, essa percepção foi positiva, uma vez que o conteúdo parece ter atendido ao objetivo de revelar a tradição de pesquisa contábil do presente. Por outro, exigiu a formulação de uma nova estratégia analítica, capaz de aferir a objetividade necessária à análise.

Assim, uniu-se à fase da análise preliminar a perspectiva de análise léxica, sugerida por Bhattacharya e Packalen (2020) os quais afirmam que o desenvolvimento de novos conceitos, na maioria das vezes, exige o uso de novas palavras. Desta maneira, o mapeamento dos termos difundido entre os membros de uma comunidade intelectual possibilita identificar os textos inovadores. Nas palavras dos autores:

By indexing the words and word sequences that appear in each scientific paper, we can construct first a list of the ideas that each scientific contribution builds upon and advances. The vintage of each idea can then be determined based on how long ago the idea first appeared in the literature. Having determined the ideas that appear in each paper and the vintage of each idea, we can then identify which research papers try out and advance relatively new ideas. (Bhattacharya & Packalen, 2020, p. 25-26).

No trecho apresentado, os autores sustentam que os padrões léxicos de uma comunidade científica permitem o mapeamento dos indícios de inovação. Observa-se que tanto a análise de citação, quanto à análise léxica podem identificar os textos que contêm as ideias já aceitas pela comunidade acadêmica, mas apenas a análise textual indica os textos com potencial de inovação. Partindo-se desta perspectiva, utilizou-se o recurso de contagem de palavras, presente no programa NVIVO12®. Averiguaram-se, primeiramente, as 50 palavras mais utilizadas nos textos *outliers*. Vislumbrou-se, por meio dessa análise, os temas comuns aos textos.

Na sequência, os textos cujo padrão de palavras eram semelhantes foram agrupados em *Clusters*. O programa NVIVO12® disponibiliza a ferramenta para realizar esta análise. Foram selecionados todos os documentos inseridos no programa para que o agrupamento por similaridade de palavras fosse realizado. A métrica aplicada tem como base o Coeficiente de Correlação de Pearson. Os pares de artigos cuja correlação se mostrou mais forte formaram os grupos (Kotu & Deshpande, 2019). Deste modo, os pares de artigos apresentados em um mesmo *cluster* utilizam conjunto de termos semelhantes e, portanto, espera-se que analisem temas parecidos.

Os resultados da análise de *cluster* foram apresentados por meio do Dendograma, representação gráfica que ilustra os resultados da análise de agrupamento hierárquico e cuja forma lembra o aspecto de uma árvore. Unidos por uma ligação ampla, como um tronco, e na

sequência os elementos são apresentados dois a dois. Cada uma dessas composições representa um agrupamento, são como galhos e ramos da árvore. Assim, foi possível visualizar a quantidade de agrupamentos formados a partir dos arquivos. O Dendograma mostrou o grupo de arquivos que utilizaram o padrão de palavras similares. Entretanto, ele não evidencia quais os termos utilizados com maior frequência por esses grupos. Considerou-se, então, necessário utilizar o recurso de contagem de palavras do *software* NVIVO12® para visualizar os termos mais frequentes nos *clusters*.

A constatação de que os arquivos analisados mostravam características similares influenciou a definição do formato de condução da exploração dos documentos. Determinou-se que a mesma lógica analítica presente nos agrupamentos fosse aplicada ao processo de codificação dos textos. Desta maneira, os agrupamentos foram chamados de Grupos Temáticos e identificados por uma sequência numérica. Os textos foram avaliados em relação aos respectivos grupos temáticos. Além disso, assim como ocorreu nas análises léxicas, a codificação dos artigos realizou-se em pares.

Antes de explicar esse processo, é preciso destacar alguns aspectos relacionadas às categorias de análise. Os principais códigos/categorias analíticas adotadas nesta tese apoiam-se no modelo teórico da mesma. No que se refere aos problemas das pesquisas, segue-se a taxonomia desenvolvida por Laudan (2011), sendo eles: problemas conceituais, anômalos e resolvidos. O objetivo principal dos artigos *outlier* foram avaliados e classificados em uma destas categorias. Deste modo, no momento inicial da análise de conteúdo, foram identificados dezesseis (16) problemas principais. Na sequência, essas questões foram comparadas aos seus pares temáticos. Nos casos em que a similaridade entre as problemáticas foi observada, realizou-se a síntese das ideias. À medida que a comparação entre os pares evolui, o número de perguntas é reduzido. Para diferenciar os problemas formulados pelos autores dos artigos analisados daqueles sintetizados pela autora, criaram-se duas categorias. A categoria *problemas manifestos* que abarca as questões enunciadas pelos autores dos textos. Já, os *problemas latentes* surgem a partir da interpretação e síntese realizada pela autora.

Durante a etapa de exploração do material, a autora identificou as categorias de problemas de conceituais, anômalos e resolvidos. Originou-se, desta análise, um conjunto de problemas latentes de natureza conceitual, anômalo e resolvido que determinam os limites da TPCEP.

Passou-se ao reconhecimento das hipóteses básicas da TPCEP. O modelo teórico desta tese indica que as hipóteses representam a consciência histórica dos pesquisadores e são estabelecidos a partir da interpretação destes acerca dos problemas resolvidos. No contexto de aceitação, o escritor utiliza-se da interpretação canônica e, desta maneira, ocorre a integração

de diferentes teorias cuja intenção consiste em estruturar uma rede de hipóteses coerentes, que poderá ser confirmada por meio de experimentos. Optou-se, assim, por mapear o contexto de aceitação, a partir da identificação do modo como as redes de hipóteses são ordenadas pelos autores dos trabalhos *outliers*. O processo de análise ocorreu da seguinte maneira: Análise das citações contidas nesses artigos; Identificação de citações intragrupo; Observação do modo como as citações foram relacionadas; e Análise e descrição das hipóteses assumidas pelos pesquisadores.

A última etapa realizada na fase de exploração constituiu-se em identificar os pesquisadores que elaboraram problemas conceituais e/ou anômalos, visto que, conforme asseverado no modelo teórico desta pesquisa, este fato representa indícios de que tais autores pertencem à categoria de pesquisadores extraordinários e participaram do processo de constituição da TPCEP. Findada essa etapa, passou-se à etapa de análise de narrativa. A próxima seção explica o processo empreendido nesta estratégia de pesquisa.

3.4.3 Análise de narrativa

As narrativas representam o processo de expressar, de maneira discursiva, experiências do passado. O encadeamento de orações da narração evidencia a ordem cronológica dos acontecimentos. Bryman (2008) afirma que, por meio dos episódios narrados, é possível compreender aspectos relacionados aos contextos históricos. O método de análise de narrativa possibilita ao investigado organizar os aspectos narrados para captar a essência de eventos passados. Aplicou-se, nesta tese, o método desenvolvido por Labov e Waletzky (2003) para analisar os relatos dos pesquisadores extraordinários acerca do processo de elaboração dos problemas conceituais e anômalos.

Labov e Waletzky (2003) propõem a identificação de sequências de orações correspondentes à ordem de acontecimentos de eventos passados. Os autores argumentam que toda narrativa segue uma estrutura constituída por seis partes:

- 1) Sumário: o narrador introduz o assunto que irá apresentar e a importância do mesmo.
- 2) Orientação: ocorre a contextualização dos eventos que serão narrados (lugar, tempo, personagens e atividades).
- 3) Ação complicadora: momento em que o narrador começa a contar a história.
- 4) Avaliação: o narrador explica seu posicionamento diante de algo por ele descrito. Na avaliação externa, o narrador para de contar a história para apontar a própria opinião

sobre o fato. Na avaliação, estão os recursos expressivos que conferem dramaticidade ao relato, indicando o sentido como os acontecimentos devem ser entendidos.

- 5) Resultado: revelação do desfecho da complicação narrativa.
- 6) Coda: resumo que avalia os efeitos da história e/ou retoma o tempo presente da interlocução.

As seis narrativas selecionadas para análise foram incluídas no *software* NVIVO12®. Os textos foram codificados de acordo com as categorias narrativas apresentadas. Na sequência, o conteúdo nelas narrado foi descrito na análise dos resultados.

Todas as estratégias de análise apresentadas até aqui explicitaram os elementos presentes na evolução da TPCEP. Tais informações foram analisadas, e apresentou-se a discussão acerca da progressividade das tradições de pesquisa. Os resultados dessas análises são apresentadas no próximo capítulo.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Este capítulo contém a análise do conjunto de documentos amostrados no capítulo anterior que se subdivide em duas partes. A primeira objetiva apresentar a descrição da evolução da tradição de pesquisa contábil do presente. Para tanto, a seção desenvolve-se em cinco subseções. Em primeiro lugar, buscam-se estabelecer os limites temporais das tradições de pesquisa contábil do presente. Na sequência, evidenciam-se os problemas conceituais e anômalos que deram origem ao presente contábil e, por fim, indicam-se quais foram os pesquisadores extraordinários que fomentaram o formulação dessa tradição. A segunda parte tem como objetivo averiguar se há elementos de progressividade na trajetória apresentada. A consecução desse intento ocorreu por meio de três etapas. A primeira dedica-se à apresentação das justificativas dos pesquisadores que participaram, de maneira ativa e intencional, no processo de constituição da tradição de pesquisa contábil do presente. Na segunda, são explorados aspectos do contexto geral de racionalidade intelectual do período. E, na última subseção, são confrontadas as justificativas dos pesquisadores aos elementos contextuais do período, para averiguar se as escolhas deles foram racionais, portanto, progressivas.

4.1 DELIMITAÇÃO DA TRADIÇÃO DE PESQUISA CONTÁBIL ESTADUNIDENSE DO PRESENTE (TPCEP)

Esta seção tem como objetivo apresentar os limites da TPCEP. Esta delimitação se fundamenta nas dimensões temporais da tradição de pesquisa (subjativa e cronológica). O presente das pesquisas contábeis representa a dimensão subjativa da temporalidade. Evidenciou-se, no modelo teórico desta tese, que essa dimensão se expressa por meio das hipóteses validadas pelos pesquisadores, no momento em que realizam suas investigações. As referências contidas nas publicações acadêmicas indicam os textos nos quais as ideias que guiaram a prática acadêmica estão contidas. A análise do conteúdo desses artigos permite delimitar a temporalidade subjativa da tradição de pesquisa, e o ano em que foram publicados esses textos revela a temporalidade cronológica. Deste modo, a delimitação da TPCEP ocorre por meio da análise dos 129 artigos que compõem a amostra desta tese.

4.1.1 Análise descritiva do conjunto de textos amostrados

A exploração inicial da amostra evidenciou que os artigos foram publicados entre 1968 e 2005. O número de publicação por ano está ilustrado na Figura 10.

Figura 10 – Período de publicação dos artigos amostrados

Fonte: Elaborado pela autora.

Compreende-se a partir da Figura 10 que foram publicadas, entre 1968 e 2005, as ideias que exerceram maior influência no campo de pesquisa contábil as quais contribuíram para a formação da consciência histórica dos pesquisadores em contabilidade da atualidade. Nesses textos, estão contidas, de acordo com modelo teórico desenvolvido nesta tese, as bases de formação da TPCEP. Aparentemente, o ano de 2005 marcou o momento em que se estabeleceu o consenso entre os pesquisadores contábeis acerca dos problemas cujas teorias oferecem respostas satisfatórias.

O conjunto de artigos foram, majoritariamente, publicados durante as décadas de 1980 e 1990, nas quais estão concentrados, respectivamente, 41% e 36% dos artigos da amostra. Com relação ao local de divulgação dos textos, notou-se que aproximadamente 50% do conjunto de artigos amostrados foram publicados nos periódicos *Journal of Accounting Research (JAR)* e no *Journal of Accounting and Economics (JAE)*; 21% estão relacionados na revista *The Accounting Review (TAR)*; e outros 17%, na *Accounting, Organizations and Society (AOS)*.

Esse conjunto de textos foi indicado como relevante em pesquisas bibliométricas realizadas no período entre 1987 e 2017. Considerou-se necessário, deste modo, analisar a frequência com que esses artigos são referenciados na atualidade. Para tanto, foi coletado o número de citações recebidas por esses artigos, na plataforma do Google Acadêmico, até dezembro de 2019. Observou-se que os artigos foram citados, em média, 1.969 vezes. O número

mínimo de citações atribuído a um artigo da amostra é 202 citações; o número máximo iguala-se a 9.279 citações. A distribuição de frequência desses dados está ilustrada na Figura 11.

Figura 11 – Frequência de citação de artigos amostrados

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados coletados da plataforma Google Acadêmico.

A Figura 11 evidencia, no eixo horizontal, as 11 classes de agrupamento, com base na frequência de citação que os artigos da amostra receberam. O eixo vertical indica o número de artigos incluídos em cada classe. Na primeira classe, por exemplo, estão concentrados 44 artigos citados entre 202, em até 1.027 vezes. As duas primeiras classes de citação concentram 67% dos artigos da amostra. Nota-se, ainda, que apenas 8,5% da amostra foram citados numa frequência superior a 4.328. Portanto, há indícios de termos discrepantes em relação às medidas centrais. Para averiguar a existência de textos *outliers* na amostra, foram aplicadas técnicas da estatística descritiva.

4.1.1.1 Técnica de Boxplot

A técnica de *Boxplot* utiliza medidas de posição (máximo, mínimo, mediana, 1º quartil e 3º quartil), para estabelecer a faixa de dispersão de um grupo de dados. Foram calculados os limites superiores e inferiores para a amostra de dados desta pesquisa, de acordo com os procedimentos descritos no capítulo 3. Os valores situados fora desses limites são considerados termos *outliers*. A Tabela 1 mostra o resultados desses cálculos.

Tabela 1 – Resultado da aplicação da técnica de Boxplot

<i>Mínimo</i>	202
<i>1º Quartil</i>	891
<i>2º Quartil (Mediana)</i>	1332
<i>3º Quartil</i>	2434
<i>Máximo</i>	9279
<i>Amplitude interquartil (AIQ)</i>	1543
<i>Limite Superior</i>	4748
<i>Limite inferior</i>	202

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 1 mostra que o primeiro quartil abarca 32 artigos citados em até 891 vezes. O segundo quartil constitui-se no elemento que está no centro da amostra, o qual equivale à mediana. Na análise aqui apresentada, a mediana está na posição 64 e assume o valor de 1.332 citações. O terceiro quartil, posição 96, mostra que 75% da amostra obtiveram até 2.434 citações.

Obteve-se, a partir desses dados, a amplitude interquartil, a qual avalia a dispersão dos dados em torno do centro da amostra. Essa medida é obtida por meio da diferença entre o terceiro quartil (2.434) e o primeiro quartil (891). O resultado da AIQ, para esta amostra, é de 1.543. O valor descreve que 50% da amostra estão a uma distância de 1.543 citações.

Os limites foram calculados a partir do pressuposto de que a variabilidade normal da amostra se estende em uma vez e meia o valor da AIQ ($1,5 \cdot AIQ$). O limite superior da amostra é obtido por meio da soma desse valor ao terceiro quartil. Para obter o limite inferior ao valor, é deduzido do primeiro quartil. Assim, o limite inferior do conjunto de dados em avaliação é 202 superior da amostra e se igualou a 4.748. Deste modo, foram obtidos todos os dados necessários à realização dos cálculos do limite inferior e superior, sendo eles, respectivamente, 202 e 4.748. Ressalta-se que o cálculo do limite inferior é negativo, o que indica que inexistem *outlier* no nível inferior, e por isso o limite inferior assumiu o valor mínimo.

Conclui-se que os artigos com frequência de citação superior a 4.748 são considerados dados discrepantes. Aplicando essa regra ao conjunto de 129 artigos, observou-se que 10 (dez) artigos foram citados em uma frequência superior ao limite superior. E, portanto, são considerados *outliers*.

4.1.1.2 Técnica de desvio-padrão

A técnica de desvio-padrão estabelece que a determinação dos termos discrepantes de uma amostra ocorre por meio da construção de um intervalo de valores, baseado em medidas de dispersão (média, desvio-padrão). O limite superior é formado pela soma da média e do desvio-padrão da amostra. Conforme descrito anteriormente, a média de citações recebidas pelo conjunto de artigos amostrado foi de 1.969, e o desvio padrão foi na ordem de 1.738. A soma da média ao desvio-padrão resultou em 3.707. Assim, considera-se que os trabalhos que obtiveram citação igual ou superior a 3.707 representam elementos com padrão de dispersão discrepantes, são *outliers*.

Foram identificados 16 artigos que ultrapassaram o limite superior estabelecido pela técnica de desvio-padrão número de citações estabelecidos desta linha. E, portanto, são categorizados como *outliers*.

Observa-se que as técnicas estatísticas de identificação dos termos discrepantes da amostra apresentaram resultados distintos. A técnica de *Boxplot* mostrou-se mais conservadora e apresentou 10 artigos como *outliers*. A técnica de desvio-padrão, por sua vez, indicou 16 artigos nesta categoria. Especificou-se, na metodologia, que o critério de seleção entre os métodos consiste na maior abrangência de dados. Considerou-se, desta maneira, o resultado da técnica de desvio-padrão. O Quadro 6 apresenta a relação dos 16 artigos denominados *outliers* nesta pesquisa.

Quadro 6 – Lista dos artigos *outliers*

N.º Citações	Textos
3783	Beaver, W. H. (1968). The information content of annual earnings announcements. <i>Journal of accounting research</i> , 67-92.
3858	Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. <i>Accounting, organizations and society</i> , 28 (2-3), 127-168.
3960	Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. <i>Accounting review</i> , 112-134.
3993	Ball, R, Kothari, S. P., & Robin, A. (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings, <i>Journal of Accounting and Economics</i> , 29, 1–51.
4051	Becker, C. L., DeFond, M. L., Jambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. <i>Contemporary accounting research</i> , 15(1), 1-24.
4587	Burgstahler, D., & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. <i>Journal of accounting and economics</i> , 24(1), 99-126.
4906	Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC, <i>Contemporary Accounting Research</i> , 13, 1–36.
4907	Basu, S. (1997) The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings, <i>Journal of Accounting and Economics</i> , 24, 3–37.
5163	Botosan, C. A. (1997). Disclosure level and the cost of equity capital. <i>Accounting review</i> , 323-349.
5318	Sloan, R. G. (1996). Do stock prices fully reflect information in <i>accruals</i> and cash flows about future earnings? <i>Accounting review</i> , 289-315.
5685	Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. <i>Journal of accounting and economics</i> , 7(1-3), 85-107.
5842	Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005) Performance matched discretionary accrual measures. <i>Journal of accounting and economics</i> , 39(1), 163-197.
6820	DeAngelo, L. E. (1981) Auditor Size and Audit Quality, <i>Journal of Accounting C Economics</i> , pp. 183-99.
8927	Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. <i>Journal of accounting research</i> , 29(2), 193-228.
9113	Ball, R., Brown, P. (1968) An empirical evaluation of accounting income numbers. <i>Journal of accounting research</i> , 159-178.
9279	Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management, <i>Accounting Review</i> , 70, 193–225.

Fonte: Elaborado pela autora.

Os artigos relacionados no Quadro 6 representam o grupo de trabalhos que foram altamente referenciados da atualidade. Depreende-se que esses 16 artigos são representantes importantes da pesquisa contábil, e a análise dos conteúdos dos mesmos permitirá a identificação dos limites da TPCEP.

4.1.2 A dimensão cronológica da TPCEP

A temporalidade cronológica parte do seguinte questionamento: qual o período que constitui o pensamento presente da pesquisa contábil? Para alcançar a resposta a essa pergunta, foi considerada a data de publicação dos 16 artigos apontados na seção anterior como

representantes da tradição de pesquisa contábil do presente. O Quadro 7 lista esses artigos e respectivo ano de publicação.

Quadro 7 – Ano de publicação dos artigos representantes da TPCEP

Textos	Ano
Beaver, W. H. (1968). The information content of annual earnings announcements. <i>Journal of accounting research</i> , 67-92.	1968
Ball, R.; Brown, P. (1968) An empirical evaluation of accounting income numbers. <i>Journal of accounting research</i> , 159-178.	1968
Watts, R. L.; & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. <i>Accounting review</i> , 112-134.	1978
DeAngelo, L. E. (1981) Auditor Size and Audit Quality, <i>Journal of Accounting C Economics</i> , pp. 183-99.	1981
Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. <i>Journal of accounting and economics</i> , 7(1-3), 85-107.	1985
Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. <i>Journal of accounting research</i> , 29(2), 193-228.	1991
Dechow, P. M.; Sloan, R. G.; & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management, <i>Accounting Review</i> , 70, 193–225.	1995
Dechow, P. M.; Sloan, R. G.; & Sweeney, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC, <i>Contemporary Accounting Research</i> , 13, 1–36.	1996
Sloan, R. G. (1996). Do stock prices fully reflect information in <i>accruals</i> and cash flows about future earnings? <i>Accounting review</i> , 289-315.	1996
Burgstahler, D.; & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. <i>Journal of accounting and economics</i> , 24(1), 99-126.	1997
Basu, S. (1997) The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings, <i>Journal of Accounting and Economics</i> , 24, 3–37.	1997
Botosan, C. A. (1997). Disclosure level and the cost of equity capital. <i>Accounting review</i> , 323-349.	1997
Becker, C. L.; DeFond, M. L.; Jiambalvo, J.; & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. <i>Contemporary accounting research</i> , 15(1), 1-24	1998
Ball, R.; Kothari, S. P.; & Robin, A. (2000), The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings, <i>Journal of Accounting and Economics</i> , 29, 1–51.	2000
Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. <i>Accounting, organizations and society</i> , 28 (2-3), 127-168.	2003
Kothari, S. P.; Leone, A. J.; & Wasley, C. E. (2005) Performance matched discretionary accrual measures. <i>Journal of accounting and economics</i> , 39(1), 163-197.	2005

Fonte: Elaborado pela autora.

O período cronológico no qual se assenta a TPCEP se inicia no ano de 1968, com a publicação dos trabalhos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) e se encerra em 2005, com o artigo de Kothari, Leone e Wasley (2005). São muitos os pesquisadores que consideram as publicações de 1968 como o evento responsável pelas mudanças no modo de construir as

pesquisas contábeis³. O resultado aqui apresentado confirma a importância desses artigos para o início da TPCEP. Observa-se que o maior número de artigos considerados *outliers* foram publicados na década de 1990 (8 artigos), seguido pela década de 2000 (3 artigos) e os demais períodos apresentaram entre 1 e 2 artigos na amostra. Além disso, o fato de o término do recorte temporal ocorrer na década de 2000, especificamente no ano de 2005, trouxe algumas indagações: tendo em vista que esta análise foi finalizada no ano de 2020, existe um intervalo de 15 anos, será que os dados representam o presente? O número de citação poderia ter diminuído nos anos recentes?

Para esclarecer esses questionamentos, o histórico de citação dos 16 artigos, desde a data de publicação até dez/2019, foram consultados na plataforma de *Web Of Science (WoS)*. Quatro artigos não fazem parte dessa base: Healy (1985); Dechow et al. (1996); Burgstahler e Dichev (1997) e Becker et al. (1998). Então, o histórico de número de citação desses trabalhos foi acessado por meio da plataforma *Scopus*. O resultado dessa consulta foi reunido e ilustrado no Quadro 8.

³Considera-se, na nomenclatura comumente utilizada nesses estudos, que os artigos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) representam a substituição do paradigma contábil normativista, cuja finalidade era definir os parâmetros para a elaboração dos parâmetros contábeis, pelo paradigma positivista que objetiva explicar a realidade tal como ela é, não como deveria ser. Além dessa mudança no campo intelectual da contabilidade, os autores geralmente destacam: a aproximação das teorias econômicas, a adoção de métodos empíricos e o abandono da busca por definir os padrões contábeis para explicar a realidade em que eles se inserem.

Quadro 8 – Histórico de citação dos artigos *outliers*

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações disponíveis nas bases de dados *Scopus* e *Web of Science*.

A Figura 12 mostra a nuvem de palavra referente aos 50 termos mais frequentes no conjunto de artigos *outliers*. Esse recurso gráfico oferece destaque às palavras mencionadas mais vezes, são elas: *accounts*, *accruals*, *earns*, *firm*, *managers*, *using*, *years*⁴. A palavra *accrual* refere-se a um conceito contábil definido como a diferença entre as variáveis lucro e fluxo de caixa. Na composição dos *accrual*, existe os *accruals* não discricionários e discricionários. Os primeiros estão relacionados aos procedimentos necessários para a evidenciação do desempenho da entidade. O componente discricionário, por sua vez, é causado por distinção na maneira de se aplicar as normas de contabilidade, em função das distinções de interpretação das instruções normativas ou pela intenção deliberada dos gestores em manipular os lucros reportados aos usuários da informação contábil (Dechow, Ge, & Schrand, 2010; Ohlson, 2014). As palavras *accruals* e lucros (*earnings*), portanto, estão relacionadas a uma mesma temática. Depreende-se, assim, que a temática principal, tratada pelo conjunto de texto em avaliação, relaciona-se à variável lucro (*earning*) e aos processos envolvidos em sua mensuração (*accruals*).

Para avaliar o contexto em que as palavras se relacionam, foi realizada análise de agrupamento dos 16 artigos *outliers*. O agrupamento foi realizado com base no padrão de palavras recorrentes nos textos. Essa análise inicial favorece o reconhecimento das conexões entre os textos. Deste modo, o conjunto de termos mais relevantes em cada texto foi identificado e aglomerado aos documentos de padrão similares. O resultado dessa análise gerou um diagrama, ilustrado na Figura 13.

⁴ O resultado inclui os termos similares; por exemplo, na contagem da palavra *firm*, são incluídos os termos *firm*, *firms*, *firms*. Ocorre o mesmo com as demais palavras: *account* (*accounts*, *accounting*, *accountants* etc.); *accrual* (*accrual*, *accruals*); *earn* (*earned*, *earning*, *earnings* etc.); *managers* (*manageable*, *manager* etc.); *using* (*use*, *useful*, *usefulness* etc.); *year* (*year*, *years*, *yearly* etc.).

Figura 13 – Agrupamento dos artigos por similaridade de palavra

Fonte: Elaborado pela autora por meio do software NVIVO.

A Figura 13 apresenta os grupos de textos com maior similaridade no que se refere às palavras utilizadas com maior regularidade nos trabalhos. A altura das linhas verticais mostra o distanciamento entre os artigos; deste modo, quando mais alta a linha, menor é a semelhança entre o grupo de textos. As linhas horizontais, por seu turno, indicam os agrupamentos gerados a partir da análise de duplas de artigos. Observa-se, assim, que a primeira linha vertical, presente na Figura 14, separou os textos em 2 grupos. O grupo inferior (Grupo 1) que abarca 2 artigos Chenhall (2003) e DeAngelo (1991). O grupo superior (Grupo 2) que envolve os demais 14 textos; este, por sua vez, subdivide-se em outros 3 agrupamentos.

Passa-se, assim, à avaliação de cada um desses agrupamentos. Considerou-se adequado complementar esta análise com a apresentação das palavras mais citadas em cada agrupamento. Esse processo permite aprofundar a etapa de pré-análise da análise de conteúdo.

O Grupo 1 é formado pelos textos de Chenhall (2003) e DeAngelo (1981). Nota-se que estes trabalhos se distinguem dos demais textos da amostra, pois vêm posicionados no Dendograma longe dos outros agrupamentos. Além disso, percebe-se que a correlação entre os textos é fraca, tendo em vista que as cores com as quais os títulos foram referenciados são

Figura 15 – Nuvem de palavras – Subgrupo 2.1

Fonte: Elaborado pela autora por meio do software NVIVO.

A Figura 15 mostra que os termos utilizados com maior frequência entre os artigos que formam o Subgrupo 1 são: *firm*, *accounting*, *using*, *market*, *disclosure*, *informational*, *pricing*, *content*. O destaque destas palavras, somado à leitura preliminar dos textos deste grupo, permite asseverar que o Subgrupo 1 trata de assuntos relacionados à utilidade da divulgação da informação dos lucros contábeis, no âmbito do mercado acionário e do custo envolvido da divulgação de informações contábeis.

O Subgrupo 2 é constituído por 6 artigos (Ball, Kothari, & Robin, 2000; Jones, 1991; Basu, 1997; Burgstahler & Dichev, 1997; Dechow, Sloan, Sweeney, Sloan, 1996). Neste subgrupo, os artigos de Basu (1997) e Burgstahler e Dichev (1997) são ilustrados no Dendogram na cor azul e os demais trabalhos, na cor verde. Portanto, há indícios de que existem duas temáticas distintas no grupo. Observa-se, ainda, que o Subgrupo 2 contém textos publicados majoritariamente durante a década de 1990, com exceção ao trabalho de Ball et al. (2000).

Figura 16 – Nuvem de palavras – Subgrupo 2.2

Fonte: elaborado pela autora por meio do software NVIVO.

A Figura 16 indica a alta frequência das palavras *Earnings, firm, year* no Subgrupo 2, isso indica que a temática abordada sejam os lucros anuais das empresas. Outra palavra bastante recorrente deste conjunto de artigos é *Accounts*. Para realizar a tradução deste termo para o português, é necessário reconhecer o contexto em que ele utilizado, tendo em vista que pode tanto indicar a apresentação de um relatório, como o fato de alguém ser responsável por algo.

O Subgrupo 3, por fim, envolve 4 artigos (Becker, Defond, Jiambalvo, & Subramanyam, 1998; Dechow et al., 1995; Healy, 1985; Kothari, Leone, & Wasley, 2005). Nota-se que o subgrupo está mais próximo do Subgrupo 2. Isto indica que é possível que o tema abordado, nesses dois subgrupos, seja relacionado. A Figura 17 mostra as palavras mais utilizadas por esse grupo de trabalhos.

Figura 17 – Nuvem de palavras – Subgrupo 2.3

Fonte: elaborado pela autora por meio do software NVIVO.

A Figura 17 mostra que as palavras mais utilizadas no Subgrupo 3 são: *Accruals, model discretionary, performance, earning, manager e firm*. Conforme descrito no início dessa seção, muitos desses termos estão relacionadas ao conceito de *accruals*. Tal conexão se expressa, em síntese, do seguinte modo: o lucro no contexto desses textos é uma variável contábil que resulta de registros, baseada no regime de competência, *accruals*. O lucro é uma variável que indica aos investidores o desempenho da empresa. Embora haja normas regulamentadoras para as práticas contábeis, há possibilidade de que os gestores realizem escolhas discricionárias. Depreende-se, portanto, que o Subgrupo 3 aborda, como temática principal, as escolhas discricionárias realizadas por gestores das empresas, no que se refere aos fatos contábeis que afetam o lucro. Além disso, a presença das palavras - *model e test* - revela que os artigos tratam especificamente de aspectos metodológicos relacionados a essa ideia.

Em suma, o grupo de textos, presentes no Grupo 1, versa sobre aspectos relacionados à contabilidade gerencial; enquanto que o Grupo 2 tem como foco a contabilidade externa. As distinções entre os textos contidos neste último grupo foram identificadas por meio de três subgrupos. Concluiu-se que o primeiro subgrupo tem como temática principal a utilidade dos relatórios contábeis, no âmbito do mercado de ações. O segundo subgrupo focaliza a temática de lucros das empresas, e o subgrupo 3 discorre sobre questões relacionadas à temática de *accrual*. Além disso, observou-se que os subgrupos contidos no Grupo 2 seguem um padrão cronológico, tendo em vista que, no Subgrupo 1, estão os artigos mais antigos da amostra; no Subgrupo 2, estão concentrados os textos publicados durante a década de 1990; e no Subgrupo 3, encontra-se o texto de publicação mais recente (2005).

Além disso, observa-se que, entre o período de 1968 a 2005, houve mudança com relação à temática colocada em foco por esses textos. Tal fato, analisado por meio da perspectiva defendida por Bhattacharya e Packalen (2020), pode representar uma linha de inovação. Entretanto, Laudan (2011) destaca que a análise temática indica o sentido de mudanças do campo intelectual. Para avaliar o progresso, como é o objetivo dessa tese, é necessário identificar as perguntas subjacentes a tais temáticas. Na próxima seção, portanto, serão apresentados os problemas aos quais cada artigo se dedicou a responder.

4.1.4 Os problemas constituintes da TPCEP

A análise exploratória sugeriu as principais temáticas abordadas entre os grupos de textos, com similaridade no padrão léxico. Expõem-se, nesta seção, os problemas a que tais assuntos se relacionam. A avaliação ocorreu com base na análise de conteúdo dos problemas manifestos e latentes aos grupos, ou seja, aqueles indicados claramente pelos autores dos textos. Enquanto os problemas latentes foram identificados a partir da interpretação do conjunto de problemas enunciados em cada grupo temático, os problemas foram investigados por meio da comparação entre pares de artigos aglomerados nos seus respectivos grupos; seguiu-se, assim, o mesmo procedimento realizado na análise de agrupamento. Esse processo foi acompanhado pela classificação da natureza dos problemas mapeados.

O modelo teórico construído nesta tese adotou a taxonomia desenvolvida por Laudan (2011), a qual admite três categorias de problemas: resolvidos, conceituais e anômalos. A categoria de problemas resolvidos constitui-se em questionamentos a respeito de fenômenos empíricos cuja solução teórica satisfatória está disponível e é aceita pelo pesquisador. Os problemas conceituais trata-se de reavaliações de teorias aceitas pela comunidade acadêmica,

em certo momento do tempo. E, por fim, os problemas anômalos referem-se à observação de um fenômeno empírico cuja solução está disponível em uma teoria ainda não validada pela comunidade intelectual.

Ao final desta seção, o leitor conhecerá os principais problemas investigados pelos conjunto de 16 textos que exercem grande influência na constituição do modo de realizar a pesquisa em contabilidade.

4.1.4.1 Os problema manifestos e latentes - Grupo temático 1

O Grupo 1 é formado pelos trabalhos de Deangelo (1981) e Chenhall (2003). A análise temática exploratória revelou que ambos os textos tratam de aspectos referentes à contabilidade gerencial.

DeAngelo (1981) aborda como problemática a relação entre o tamanho das empresas de auditoria e a qualidade dos seus serviços. O tamanho das empresas de auditoria é observado por meio do número de clientes angariados por elas, enquanto que a qualidade dos serviços de auditoria se reflete na competência do auditor em identificar se os relatórios contábeis apresentados por uma entidade representam o fato econômico de acordo com as normas estabelecidas e na capacidade de o auditor expor, em seus relatórios, as possíveis inconsistências por ele observadas. Os pesquisadores e reguladores da época consideravam que a relação entre essas variáveis era nula. Deangelo (1981), contudo, posicionou-se contrariamente a essa afirmativa. A pesquisadora expressa sua hipótese neste excerto:

[...] the current paper argues that size alone alters auditors' incentives such that, ceteris paribus, larger audit firms supply a higher level of audit quality. When audit technology is characterized by significant start-up costs, incumbent auditors earn client-specific quasi-rents. These quasi-rents, when subject to loss from discovery of a lower quality audit than promised, serve as collateral against such opportunistic behavior. This implies that, ceteris paribus, the larger the auditor as measured by number of clients, the less incentive the auditor has to behave opportunistically and the higher the perceived quality of the audit. (DeAngelo, 1981, p.184).

Observa-se que a autora supõe a relação positiva entre o tamanho da empresa de auditoria e a qualidade dos serviços de auditoria. A explicação dessa relação é mediada pelos conceitos de independência e pelo comportamento oportunista. A independência representa a possibilidade de a empresa de auditoria ser livre para realizar suas análises e expressar os resultados oriundos desse processo. Quanto maior a independência das empresas de auditoria, melhor os serviços por elas ofertados. O comportamento oportunista surge como um empecilho a essa independência, portanto se relaciona de maneira inversa à qualidade dos serviços de

auditoria. De acordo com Deangelo (1981), quanto maior o número de clientes que uma empresa de auditoria possui, menor é a dependência das receitas oriundas de uma das suas empresas auditadas. Deste modo, a auditoria alcança maior independência e está menos suscetível a comportamentos oportunistas. Logo, seus serviços serão de maior qualidade.

A análise de conteúdo do artigo de Deangelo (1981) permite descrever o seguinte problema: Como o tamanho das empresas de auditoria influencia a qualidade dos serviços de auditoria?

A problemática levantada por Deangelo (1981) desafiou a perspectiva que vigorava à época e introduziu uma nova possibilidade explicativa fortemente influenciada pelas hipóteses sobre a assimetria de informação e o comportamento oportunista, contidas nos trabalhos de Watts e Zimmerman (1978, 1979, 1981). A autora refuta a solução validada por um grupo de pesquisadores contábeis e percebe uma nova explicação ao problema, em outra vertente teórica. Deste modo, o problema revela características de problema anômalo. Aparentemente, Deangelo (1981) explora uma perspectiva nascente e traz inovação a uma linha temática específica à contabilidade. Por meio dos dados analisados, o problema de pesquisa apresentado por Deangelo (1981) foi classificado como empírico e anômalo.

O segundo trabalho que pertence ao Grupo 1 se refere à revisão da literatura, realizada por Chenhall (2003), sobre: Sistema de Controle Gerenciais (*Management Control Systems – MCS*). A temática discute as ferramentas utilizadas pelos gestores para o processo de tomada de decisões empresariais. O autor abordou os artigos que adotaram a teoria da contingência como quadro teórico de referência. Essa teoria assume a hipótese de que o ambiente no qual a empresa está imersa e a tecnologia exercem influência sobre a estrutura organizacional. Neste contexto, o Sistema de Controle Gerencial também pode ser influenciado por tais variáveis.

Chenhall (2003) descreve os objetivos de sua pesquisa da seguinte maneira:

The three purposes of this paper are to provide a review of empirical, contingency-based research as it has developed since the early 1980s, to critically evaluate this work, and consider a variety of theoretical foundations that may assist in developing future research. (Chenhall, 2003, p. 127).

A interpretação dessa passagem permite exprimir o seguinte problema manifesto: Quais os principais achados das pesquisas sobre Sistema de Controle Gerenciais que adotaram a teoria contingencial como referência teórica de análise, desde os anos 1980? Quais as implicações das conclusões desses estudos para futuras pesquisas?

O problema abordado por Chenhall (2003) enfoca a avaliação do estado da arte de uma temática específica das pesquisas contábeis cujo objeto de análise está na esfera conceitual.

Entretanto, não pode ser classificado como um problema conceitual, nas bases sugeridas por Laudan (2011), visto que, embora o objeto de estudo pertença à esfera teórica, o autor adota uma postura de aceitação à teoria contingencial. Chenhall (2003) realiza críticas ao estado da arte dos estudos avaliados por ele. Contudo, os apontamentos do autor são de natureza incremental e focam-se em aspectos metodológicos ou destacam a necessidade de integrar alguns assuntos aos estudos sobre o tema. As hipóteses e conceitos utilizados nos estudos avaliados por Chenhall (2003) não foram criticados; tal fato representa indício de que o autor atuou no contexto da aceitação. Tal posicionamento está presente no seguinte trecho, retirado das conclusões do referido autor:

Contingency-based research has approached the study of MCS assuming that managers act with an intent to adapt their organizations to changes in contingencies in order to attain fit and enhanced performance. There is a considerable body of literature, which while not without imperfections in method, has provided a basis for generalized propositions between elements of MCS and context. The basic framework and potential strength of the method provide a basis to persist with contingency-based research to uncover generalizable findings that can enhance desired organizational outcomes. To maintain the relevance of MCS contingency-based research, scholars will need to focus their attention on contemporary dimensions of MCS, context and organizational and social outcomes. (Chenhall, 2003, pp.160-161).

Em outros trechos, o autor menciona que outras teorias possam ser incorporadas para ampliar o poder de explicação da teoria contingencial, porém nenhuma avaliação a respeito das preposições teóricas foram realizadas. Deste modo, o autor aceita a solução ofertada pela teoria contingencial aos estudos sobre Sistema de Controle Gerencial, portanto o problema levantado no trabalho de Chenhall (2003) foi classificado como problema resolvido.

Os problemas de pesquisa identificados no Grupo temático 1 e respectivas classificações foram sumariadas no Quadro 9.

Quadro 9 – Problemas manifestos – Grupo 1

Artigo	Problemas Manifestos	Classificação segundo taxonomia de Laudan
DeAngelo (1981)	Como o tamanho das empresas de auditoria influencia a qualidade dos serviços de auditoria?	Problema anômalo
Chenhall (2003)	Quais os principais achados das pesquisas sobre sistema de controle gerenciais que adotaram a teoria contingencial como referência de análise? Quais as implicações das conclusões desses estudos para futuras pesquisas sobre o tema?	Problema resolvido

Fonte: Elaborado pela autora.

Os trabalhos de DeAngelo (1981) e de Chenhall (2003) propuseram-se a responder problemas bastantes distintos, todavia existem alguns pontos de ligação entre os conteúdos desses artigos. Ressalta-se o fato de que o tamanho da empresa, fator fundamental no trabalho de DeAngelo (1981), representa uma variável contingencial destacada no estudo de Chenhall (2003). Observa-se, assim, que os trabalhos têm como foco aspectos relacionados à estrutura organizacional das empresas. Nesse grupo, contudo, não foi possível extrair uma única pergunta sintética, ou problema latente.

4.1.4.2 Os problemas manifestos e latentes – Grupo temático 2

O Grupo temático 2 contém três subgrupos. Iniciou-se a análise por meio dos textos reunidos no Subgrupo 2.1, cuja temática principal é a utilidade dos relatórios contábeis no âmbito do mercado de capitais. Existem dois pares de textos a serem avaliados nesse *cluster*. O primeiro, formado por Ball e Brown (1968) e Beaver (1968); e o segundo, contendo Watts e Zimmerman(1978) e Botosan (1997).

Os trabalhos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) têm suas problematizações estimuladas pela hipótese aceita entre os pesquisadores da época de que os relatórios contábeis não são úteis aos seus usuários, por isso modelos de mensuração contábil adequados devem ser formulados. Ball e Brown (1968) desqualificaram as bases nas quais esta afirmativa se apoiava; segundo os autores:

Accounting theorists have generally evaluated the usefulness of accounting practices by the extent of their agreement with a particular analytic model. The model may consist of only a few assertions or it may be a rigorously developed argument. In each case, the method of evaluation has been to compare existing practices with the more preferable practices implied by the model or with some standard which the model implies all practices should possess. The shortcoming of this method is that it ignores a significant source of knowledge of the world, namely, the extent to which the predictions of the model conform to observed behavior. (Ball & Brown, 1968, p. 159).

Nessa passagem, Ball e Brown (1968) descreveram o método empreendido pelos investigadores contábeis da época para a validação da hipótese de inutilidade das demonstrações contábeis. Primeiramente, estabelecia-se o modelo teórico para mensurar determinado evento econômico. Depois, esse modelo era comparado às práticas contábeis. Os resultados dessa análise costumavam indicar desvios entre a prática e os modelos teóricos. Então, os pesquisadores concluíram que a informação contábil não é útil. Para Ball e Brown (1968), a principal falha desse processo está na inferência de que a ineficácia de um modelo em retratar a essência de uma transação econômica (a acurácia da informação contábil)

representaria a inutilidade dessa informação. Os autores asseveram que o fato de haver uma forma mais eficiente para mensurar os eventos econômicos não significa que a informação advinda do atual processo contábil não tenha algum grau de utilidade. Nas palavras dos autores: *The limitations of a completely analytic all approach to usefulness are illustrated by the argument that income numbers cannot be defined substantively, that they lack “meaning” and are therefore of doubtful utility* (Ball e Brown, 1968, pp.159-160).

No entanto, os autores não desqualificam o esforço no desenvolvimento de melhores métodos de mensuração contábil, aspecto este que pode ser observado neste outro trecho:

The value of analytical attempts to develop measurements capable of definitive interpretation is not at issue. What is at issue is the fact that an analytical model does not itself assess the significance of departures from its implied measurements. Hence it is dangerous to conclude, in the absence of further empirical testing, that a lack of substantive meaning implies a lack of utility. (Ball e Brown, 1968, p. 159).

Ball e Brown (1968) argumentam que a investigação racional acerca da utilidade da contabilidade depende de investigações empíricas da percepção dos usuários das demonstrações contábeis:

An empirical evaluation of accounting income numbers requires agreement as to what real-world outcome constitutes an appropriate test of usefulness. Because net income is a number of particular interest to investors, the outcome we use as a predictive criterion is the investment decision as it is reflected in security prices. Both the content and the timing of existing annual net income numbers will be evaluated since usefulness could be impaired by deficiencies in either. (Ball e Brown, 1968, grifos nossos).

A parte destacada no excerto acima explicita o objetivo dos autores de testar a utilidade dos relatórios contábeis no mundo real, isto é, realizar testes empíricos da utilidade da informação contábil. Embora os autores não apresentem uma pergunta de pesquisa explicitamente, é possível reescrever o objetivo na forma de pergunta. Extraí-se, assim, o seguinte problema manifesto no artigo de Ball e Brown (1968): Qual a utilidade dos relatórios contábeis no mundo real? Nota-se que o mercado de ações é utilizado como um modo de operacionalizar a realidade em que a contabilidade se relaciona.

O problema de pesquisa formulado por Ball e Brown (1968) advém de uma profunda análise da tradição de pesquisa em que faziam parte. Em nota de rodapé, os autores referenciam as fontes que sustentaram a inutilidade das informações contábeis:

Versions of this particular argument appear in Canning (1929); Gilman (1939); Paton and Littleton (1940); Vatter (1947), Ch. 2; Edwards and Bell (1961), Ch. 1; Chambers (1964), pp. 267-68; Chambers (1966), pp. 4 and 102; Lim (1966), esp. pp. 645 and 649; Chambers (1967), pp. 745-55; Ijiri (1967), Ch. 6, esp. pp. 120-31; and Sterling (1967), p. 65. (Ball e Brown, 1968, p. 159).

Essas publicações representavam o conjunto de textos cujo conteúdo expressava as principais hipóteses contábeis aceitas à época. As publicações de Canning (1929), Gilman, (1939), Paton e Littleton, (1940), Vatter (1947), por exemplo, foram as obras mais citadas entre o período de 1946 e 1965 (Fleming, Graci & Thompson, 1991). Compreende-se, deste modo, que o problema de pesquisa formulado pelos autores advém da síntese da principal hipótese teórica que fundamentava os estudos contábeis de uma época, portanto o problema de pesquisa se classifica como conceitual.

O trabalho de Beaver (1968) está bastante alinhado ao posicionamento de Ball e Brown (1968). O autor também indica que a afirmação sobre a falta de relevância dos relatórios contábeis estava associada às supostas falhas no processo de mensuração:

Although there are many reasons for adopting the position that earnings lack informational value, two are frequently offered. (1) Measurement errors in earnings are so large that it would be better to estimate the value of common stock directly from the instrumental variables rather than use earnings as an intermediate step. (2) Even though earnings might convey information, there are other sources available to investors that contain essentially the same information but are more timely. By the time annual earnings are released, any potential information content has already been processed by investors and is impounded in the market price. The implication of both arguments is earnings reports have little or no information content. (Beaver, 1968, p. 68).

Nota-se que Beaver (1968) acrescenta a falta de tempestividade às causas da ausência de utilidade dos relatórios contábeis. O argumento abarca a ideia de que o conteúdo das informações contábeis está disponível em outras fontes disponibilizadas com maior rapidez. Diante deste cenário, a contabilidade, como fonte de informação, seria pouco relevante aos seus usuários. Essas possíveis limitações, entretanto, de acordo com Beaver (1968), dissociam-se da utilidade da informação disponibilizada ao público. Portanto, o autor defende a hipótese de que a utilidade dos relatórios contábeis deve ser avaliada de maneira empírica. Beaver (1968) apresenta o problema de sua pesquisa da seguinte maneira:

This paper empirically examines the extent to which common stock investors perceive earnings to possess informational value. The study directs its attention to investor reaction to earnings announcements, as reflected in the volume and price movements of common stocks in the weeks surrounding the announcement date. The approach taken here is to apply tests that require no assumption about the expectations models of investors. Note that the issue under consideration is of a positive rather than a normative nature—that is, the question of concern is not whether investors should react to earnings but rather whether investors do react to earnings. (Beaver, 1968, p.67, grifos nossos).

O autor indica, logo na primeira frase do texto destacado, sua intenção em verificar se os investidores do mercado de ações percebem valor nas informações contábeis disponíveis. Deste

modo, o problema manifesto pelo autor foi assim transcrito: Os investidores de mercado de ações percebem valor informacional nos relatórios contábeis? Ressalta-se, ainda, que, naquele mesmo parágrafo, o autor deseja classificar sua pesquisa como positiva, revelando o desejo de diferenciá-la daquelas pesquisas sobre a utilidade da informação contábil, desenvolvidas até então.

A partir do contexto apresentado, depreende-se que os trabalhos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) possuem, em essência, o mesmo objetivo: identificar a utilidade dos números contábeis divulgados pelas empresas no mercado de ações. Deduz-se, portanto, o seguinte problema latente específico a esses textos: Qual a utilidade da divulgação dos números contábeis percebida pelos participantes do mercado de capitais? Ressalta-se que esta perspectiva recai sobre a análise da demanda da informação contábil. E que, embora o problema de pesquisa latente aos artigos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) indique um caminho de investigação empírica, o problema é de natureza conceitual.

Os demais trabalhos presentes no Subgrupo temático 2.1 também procuram avaliar a utilidade dos relatórios contábeis, porém o enfoque da análise é distinto. Ao invés de avaliar a utilidade da informação contábil aos seus usuários, os autores investigaram os fatores envolvidos nos processos necessários a sua oferta. Watts & Zimmerman (1978) pesquisaram o processo de constituição das normas contábeis e os motivos de os gestores das empresas investirem recursos organizacionais para exercer influência nesse processo. Botosan (1997), por sua vez, analisou os incentivos empresariais para disponibilizarem informação além do nível estabelecido pelas normas.

Watts & Zimmerman (1978) afirmam, na problematização de seu artigo, que a formulação dos padrões contábeis, nos EUA, recebe a influência de diversas organizações. Os autores destacaram os estudos que revelam a pressão exercida por entidades privadas na determinação dessas leis:

Moonitz [1974], Horngren [1973] and [1976], Armstrong [1976] and Zeff [1972] document the sometimes intense pressure exerted on the “private” accounting standard-setting bodies (i.e., CAP, APB, FASB). These pressures have led to several reorganizations of the standard-setting boards. (Watts & Zimmerman, 1978, p. 112).

A participação dos gestores empresariais nesses debates, segundo Watts & Zimmerman (1978), implica custos e benefícios, os quais devem ser considerados pelos normatizadores, no momento de avaliar as opiniões desses gestores. Assim, os autores expressam o objetivo de seu trabalho:

This article provides the beginnings of a positive theory of accounting by

exploring those factors influencing managements attitudes on accounting standards which are likely to affect corporate lobbying on accounting standards.
(Watts & Zimmerman, 1978, p.112).

O trecho permite indicar o seguinte problema manifesto no artigo: Quais são os fatores que influenciam a atitude dos gestores propensos a interferir na formulação dos padrões normativos contábeis? Ressalta-se, ainda, que Watts & Zimmerman (1978), assim como Beaver (1968) expressaram comprometimento com a formação de uma abordagem positiva a respeito da determinação dos padrões contábeis; nas palavras dos autores: “*Ultimately, we seek to develop a positive theory of the determination of accounting standards*” (Watts & Zimmerman, 1978, p.112).

O trabalho de Watts & Zimmerman (1978) parte do pressuposto de que os indivíduos buscam maximizar suas funções de utilidade individual. Em nota de rodapé, consta a origem desta afirmação:

Many economic models assume a rather limited version of economic man. In particular, they assume that man maximizes his own welfare when he is constrained to play by certain rules and in certain institutional settings, ignoring his incentives to avoid or change the rules, setting, etc. Meckling [1976] analyzes this issue. (Watts & Zimmerman, 1978, p. 113).

Watts e Zimmerman (1978), apoiados nessa perspectiva, asseveram que a influência dos gestores na formulação dos padrões contábeis tem como meta o alcance de objetivos pessoais. Tais objetivos, segundo os pesquisadores, nem sempre estão alinhados aos interesses dos acionistas. Tendo em vista que uma das funções dos padrões contábeis é assegurar os direitos dos detentores de ações, a opinião dos gestores a respeito desses padrões deve ser avaliada com cautela. Neste contexto, a compreensão das reais motivações dos gestores auxilia os reguladores nesse processo. Portanto, os estudos empíricos são defendidos pelos pesquisadores como o caminho para mostrar a realidade do processo de formulação das normas, da maneira como ele de fato ocorria na época.

Há outras pesquisas que procuravam identificar empiricamente o processo de determinação das normas contábeis. Watts e Zimmerman (1978) avaliaram os principais artigos dessa linha de pesquisa cujo principal questionamento foi descrito como: “[...] *how do accounting standards affect managements wealth?*” (Watts & Zimmerman, 1978, p. 114). Entretanto, o modelo derivado dessas investigações, a exemplo de Gordon (1964), apresentou fragilidade na definição dos testes empíricos, ocasionando a impossibilidade de confirmação de suas hipóteses. Watts e Zimmerman (1978) sintetizaram os estudos desenvolvidos à época e destacaram os fatores influenciadores da riqueza dos gestores, são eles: Aspectos relacionados

aos impostos, tratados indiretamente nos trabalhos de Moonitz (1974) e Zeff (1972); à regulação, Horngren (1973), Peltzman (1976), Posner (1974), Stigler (1971) e aos custos políticos, Jensen e Meckling (1976). Outros fatores foram propostos pelos autores, a exemplo dos custos de produção da informação contábil e aos planos de recompensas ofertados aos gestores das empresas. Convém ressaltar que o impacto da informação contábil no mercado de ações não figurou entre esses fatores. Watts e Zimmerman (1978) explicam:

We have purposefully excluded from the set of factors being examined the information content effect of an accounting standard on stock prices. We have done this because at present the economic theories of information and capital market equilibrium are not sufficiently developed to allow predictions to be made regarding the influence an accounting standard on the capital markets assessment of the distributions of returns (see Gonedes and Dopuch, 1974). We believe that a theory of the determination of accounting standards can be developed and tested ignoring the information content factor. If at some future date, the information content factor can be specified and included in the theory, then the predictions and our understanding of the process will be improved. But we see no reason to delay the development of a theory until information content is specified. (Watts & Zimmerman, 1978, p. 114).

Watts e Zimmerman (1978) perceberam suas pesquisas como complementares aos trabalhos sobre o impacto das demonstrações contábeis no mercado de ações. Contudo, os autores esclarecem que o desenvolvimento de ambas as linhas de análises são independentes.

Em suma, Watts e Zimmerman (1978) posicionaram-se de maneira crítica a respeito das discussões de uma corrente teórica em desenvolvimento no campo acadêmico contábil. No entanto, a problematização da pesquisa dos autores não teve como principal objeto os modelos teóricos, mas, sim, a observação de um problema empírico. Os pesquisadores revelaram a importância do fenômeno do elevado engajamento dos gestores organizacionais no processo de elaboração das normas contábeis. Embora o fenômeno fosse documentado em estudos da área, a perspectiva teórica ofertada pelos autores trouxe luz sobre sua importância. Deste modo, há indícios de que o problema de pesquisa apresentado pelos autores se caracteriza como anômalo, visto que se trata de um problema empírico cuja solução se encontra em uma tradição de pesquisa ainda não aceita pela comunidade acadêmica, isto é, os pesquisadores atuaram no contexto cognitivo de busca.

No último trabalho do Grupo temático 2.2, Botosan (1997) questiona os benefícios de as empresas divulgarem informações contábeis em níveis superiores aos parâmetros estipulados pelas normas. A hipótese prevalecente à época sustentava que o aumento no nível de divulgação causaria menor custo de capital próprio à empresa ofertante da informação. Entretanto, a explicação para os motivos dessa relação tornou-se fonte de dissenso entre os pesquisadores.

Um grupo assegurava que o aumento de divulgação reduziria os custos de transação, ocasionando queda no custo de capital próprio. Outro grupo, por seu turno, asseverava que o aumento de divulgação de informações contábeis melhora a capacidade das estimativas do futuro por parte dos investidores; deste modo, os riscos são menores. A demanda pelas ações dessas empresas consequentemente se eleva. E, assim, o custo de capital próprio é reduzido (Botosan, 1997). A autora considerou válida a explicação fornecida pelo segundo grupo. Criticou, entretanto, a aplicação do *Capital Asset Pricing Model (CAPM)* como forma de mensurar o custo de capital próprio; de acordo com Botosan (1997):

[...] prior research has examined the impact of disclosure on variables that are expected to be positively related to cost of equity capital and not on cost of equity capital itself. Prior research has adopted an indirect approach because appropriate cost of equity capital estimates for an investigation of the impact of disclosure on cost of equity capital are difficult to obtain. That is, traditional methods of estimating cost of equity capital either provide no role for information (this is the case with the traditional Capital Asset Pricing Model) or yield measures of this cost that demonstrate little or no relation to market beta (the most well accepted measure of firm risk) and are difficult to defend as a result. (Botosan, 1997, p. 324).

As pesquisas anteriores referidas pela autora são: Byrd, Johnson e Johnson (1995); Frankel, McNichols e Wilson (1995); Healy e Palepu (1995); Healy, Palepu e Sweeney (1995); Welker (1995). Em um primeiro momento, a crítica volta-se ao método. Botosan (1997), diante deste cenário, propõe-se a desenvolver uma métrica específica para identificar a relação entre divulgação da informação contábil e custo de capital próprio, conforme explicado por ela:

In this study I estimate the cost of equity capital using an accounting based valuation formula developed by Edwards and Bell (1961), Ohlson (1995) and Feltham and Ohlson (1995). I show that these estimates are both increasing in market beta and decreasing in firm size. I then test for the association between disclosure level and the cost of capital itself after controlling for market beta and firm size and document a negative association between cost of equity capital and voluntary disclosure level for firms that attract a low analyst following. (Botosan, 1997, p. 324).

A pesquisadora anunciou seu objetivo de averiguar a relação entre o nível de divulgação de informações contábeis e o custo de capital próprio de maneira eficiente. Para tanto, Botosan (1997) elaborou um modelo para estimar o custo de capital, a partir da perspectiva desenvolvida por Edwards e Bell (1961), Feltham e Ohlson (1995) e Ohlson (1995). Assim, identificou-se o seguinte problema manifesto nesse artigo: O nível de divulgação de informações contábeis influencia o custo do capital próprio?

Com relação à classificação do problema de pesquisa proposto por Botosan (1997), em um primeiro momento o trabalho parece trazer contribuições incrementais no âmbito metodológico, para um problema cuja solução geral era conhecida como válida. No entanto,

uma avaliação mais profunda traz à tona os aspectos teóricos suscitados por Botosan (1997). O primeiro ponto a ser examinado é o fato de a problematização explorada pela autora abordar os impactos das informações contábeis no mercado de capitais e, portanto, ter ligação com a perspectiva inaugurada por Ball e Brown (1968). Além disso, a pesquisadora investiga fatores ligados à oferta da informação contábil, aproximando-se da perspectiva de Watts & Zimmerman (1978). Assim, Botosan (1997) expressa a possibilidade de união dessas pesquisas, quadro vislumbrado por Watts & Zimmerman (1978). O segundo aspecto recai sobre o fato de Botosan (1997) mensurar o custo de capital, a partir de modelos inspirados em Edwards e Bell (1961). Ball e Brown (1968) criticam aspectos dessa publicação. A participação da abordagem de Edwards e Bell (1961) na solução de um problema desenvolvido por novos pressupostos de análise indica um movimento de integração entre as linhas teóricas.

A análise do conteúdo de Botosan (1997) demonstra a interpretação crítica da autora frente a um debate a respeito da relação entre o nível de divulgação das informações contábeis e o custo de capital. A proposta desenvolvida por Botosan (1997) advém de modelo teórico desenvolvido por partidários de uma vertente da contabilidade que supostamente teria sido ultrapassada. Deste modo, o problema de pesquisa desenvolvido pela autora foi construído por meio da avaliação das teorias. Logo, o problema insere-se na categoria dos problemas conceituais.

A análise dos artigos de Watts & Zimmerman (1978) e Botosan (1997) indica que, embora existam singularidades entre trabalhos, ambos buscaram compreender os fatores que motivam o investimento de tempo e recursos das organizações, no processo de preparação de relatórios contábeis. Deste modo, infere-se o seguinte problema latente específico aos artigos: Qual a utilidade da publicação dos relatórios contábeis para as empresas que os disponibilizam? Este problema parece ter caminhado por diferentes fases. Primeiramente, passou por problemas anômalos e, depois, pelos conceituais. Definiu-se, assim, que esse problema é anômalo e também conceitual.

Os problemas manifestos e latentes relacionados ao Subgrupo 2.1, bem como a classificação dos mesmos na taxonomia de Laudan, estão sumariados no Quadro 10.

Quadro 10 – Os problemas manifestos e latentes – Subgrupo 2.1

Artigo	Problemas Manifestos	Problemas Latentes Específicos 2.1	Classificação na taxonomia de Laudan
(Ball & Brown, 1968; Beaver, 1968; Botosan, 1997; Watts & Zimmerman, 1978)	Qual a utilidade dos relatórios contábeis no mundo real?	Qual a utilidade da divulgação dos números contábeis percebida pelos participantes do mercado de capitais?	Problema Conceitual
Beaver (1968)	Os investidores de mercado de ações percebem valor informacional nos relatórios contábeis?		
Watts & Zimmerman, (1978)	Quais são os fatores que influenciam a atitude dos gestores propensos a interferirem na formulação dos padrões normativos contábeis?	Qual a utilidade da publicação dos relatórios contábeis para as empresas que as disponibilizam?	Problema Anômalo e conceitual.
Botosan (1997)	O nível de divulgação de informações contábeis influencia o custo do capital próprio?		

Fonte: Elaborado pela autora.

O resultado da investigação analítica procedida até aqui permite asseverar que o Subgrupo temático 2.1 é composto por artigos que, de um lado, pretendem compreender a utilidade dos relatórios contábeis, caracterizando-se em uma análise dos determinantes da demanda. E, por outro, existem pesquisas interessadas em investigar as razões para as empresas se empenharem no processo de disponibilização de informações de natureza contábil, isto é, em estabelecer os determinantes da oferta da informação contábil. Considera-se, assim, como problema latente ao Grupo 2.1 a seguinte pergunta: Quais são os determinantes da oferta e demanda dos relatórios contábeis? Essa questão está na categoria dos problemas conceituais e anômalos. Logo, essas pesquisas foram conduzidas dentro do contexto cognitivo de busca. Há indícios, deste modo, que esse grupo de texto expresse o início da tradição de pesquisa contábil do presente. Passa-se, agora, à análise dos problemas observados no Subgrupo temático 2.2.

ANÁLISE DO SUBGRUPO TEMÁTICO 2.2

Os artigos presentes no Subgrupo temático 2.2 versam sobre a divulgação das demonstrações dos lucros contábeis anual das empresas. A análise dos problemas manifestos e latentes do grupo ocorreu por meio da análise de conteúdo dos seguintes pares de artigos: Jones (1991) e Sloan (1996); Dechow, Sloan e Sweeney (1996) e Ball, Kothari e Robin (2000); Basu

(1997) e Burgstahler e Dichev (1997).

O primeiro par de artigos avaliado foi Jones (1991) e Sloan (1996). Jones (1991) relata, na problematização de seu texto, que a lucratividade setorial constitui importante variável para a concessão de isenção de impostos pelo governo estadunidense. O autor investigou a possibilidade de essa situação influenciar as escolhas contábeis dos gestores das empresas inseridas no segmento favorecido pela lei. Jones (1991) enunciou a hipótese de as empresas adotarem práticas de gerenciamento de resultado durante o período em que o governo realizava a análise para a concessão de isenção de impostos. Nos termos de Jones (1991):

This study documents the use of accounting numbers in a federal government program as a basis for wealth transfers (i.e., import relief). An estimate of the discretionary component of total accruals is used as the measure of earnings management rather than the discretionary component of a single accrual (as used in McNichols and Wilson [1988]). The discretionary component of total accruals is more appropriate in this context because the ITC is interested in earnings before taxes, which includes the effects of all accrual accounts, and, as such, managers are likely to use several accruals to reduce reported earnings. Firm specific expectations models are developed to estimate normal (nondiscretionary) accruals. The expectations models control for the effects of economic conditions on the level of accruals. I conduct a cross-sectional analysis to test whether estimated discretionary accruals (i.e., residuals from the estimated expectations models) tend to be income-decreasing during the import relief investigation period. (Jones, 1991, p. 194).

Nota-se que a questão investigada por Jones (1991) tem caráter empírico, entretanto, para chegar à solução desse problema, o autor precisou elaborar um modelo metodológico. O autor avaliou as técnicas utilizadas por seus predecessores no processo de investigação de práticas de gerenciamento de resultado. No trecho apresentado, o autor cita McNichols e Wilson (1988); em outros momentos do texto, Jones (1991) apresenta também os trabalhos de Healy (1985) e DeAngelo (1986). Segundo ao autor, essas pesquisas separam a parte não discricionária dos ativos totais para encontrar os *accrual* discricionários, porém o gerenciamento do resultado envolve os *accruals* como um todo; Jones (1991) explica:

Tests of the earnings management hypothesis are based on firm-specific expectations models used to estimate “normal” total accruals. These models allow for changes in nondiscretionary accruals that are caused by changes in economic conditions. The expectations models developed here represent an attempt to improve upon the measures of discretionary total accruals used in prior research; specifically, time-series models are developed to estimate total nondiscretionary accruals and cross-sectional tests of the earnings management hypothesis are applied to the resulting discretionary accruals measure. (Jones, 1991, p. 223).

Portanto, Jones (1991) reconhece os avanços advindos das pesquisas anteriores e propõe um método para melhorar a capacidade de reconhecimento dos *accruals* totais ao longo do tempo, para, então, separar a porção não discricionária a cada período. A identificação do

accrual constitui-se em um aspecto altamente relevante para o pesquisador. Depreende-se, deste modo, o seguinte problema manifesto: A política do governo federal estadunidense de concessão de isenção de impostos influencia no nível de *accruals* discricionário das empresas?

Observou-se que, durante o processo de problematização, Jones (1991) adotou uma postura de aceitação aos textos referenciados e indicou a possibilidade de realizar contribuições incrementais à linha de pesquisa à qual o tema pertence. Categorizou-se, desta maneira, a questão de pesquisa enunciada por Jones (1991) como um problema resolvido.

O trabalho de Sloan (1996) também aborda aspectos relacionado aos *accruals*. O pesquisador inicia sua análise, descrevendo a composição dos lucros contábeis: caixa e *accruals*. Os investidores projetam os lucros futuros, e esse processo afeta o preço das ações, entretanto os investidores desconsideram a composição dos lucros, tratando-os como um elemento único. Tal fato leva a uma rigidez intertemporal dos lucros o que poderia explicar algumas das falhas na projeção de preços de ações realizadas por analistas:

This paper examines the nature of the information contained in the accrual and cash flow components of earnings and the extent to which this information is reflected in stock prices. The results indicate that earnings performance attributable to the accrual component of earnings exhibits lower persistence than earnings performance attributable to the cash flow component of earnings. The results also indicate that stock prices act as if investors “fixate” on earnings, failing to distinguish fully between the different properties of the accrual and cash flow components of earnings. Consequently, firms with relatively high (low) levels of accruals experience negative (positive) future abnormal stock returns that are concentrated around future earnings announcements. (Sloan, 1996, pp. 289-289, grifos nossos).

Percebe-se, por meio do trecho sublinhado, que Sloan (1996) pretende avaliar se os preços das ações incorporam os componentes do fluxo de caixa e dos *accruals* dos lucros. Tal objetivo manifesta o problema: Como os preços das ações refletem as informações sobre o lucro futuro contidos nos componentes de *accrual* e fluxo de caixa dos lucros correntes? O posicionamento do autor, com relação à literatura da época, é de aceitação; deste modo, há indícios de que o problema se enquadre na categoria de problemas resolvidos.

Nota-se que, em ambos os artigos, os autores destacam os *accruals* como componente do lucro contábil cuja natureza flutua ao longo do tempo e pode ser manipulado em função dos interesses daqueles que são responsáveis pela disponibilização da informação contábil. Portanto, as partes interessadas nessas demonstrações devem se atentar a esse fato. Caso contrário, suas análises poderão incorrer em erro. Esse fato é evidenciado por Jones (1991), quando destaca a relevância dos resultados de suas pesquisas da seguinte maneira: “This evidence is of particular importance in the light of the current interest in import protection.” (Jones, 1991, p. 195). Diante desta constatação, depreende-se do par de artigos, Jones (1991)

e Sloan (1996), o seguinte problema latente: Como os *accruals* podem impactar as análises externas a respeito da lucratividade das entidades econômicas?

Dechow et al. (1996) estudaram empresas que, de acordo com autoridades reguladoras estadunidense, violaram os princípios contábeis. Os autores intentaram encontrar as motivações para a adoção de tais práticas e averiguar as consequências da divulgação de tais comportamentos. O contexto de investigação do artigo, bem como seus objetivos estão expressos neste parágrafo:

This study investigates the motives for, and consequences of, earnings manipulation in a sample of firms subject to accounting enforcement actions by the Securities and Exchange Commission (SEC).¹ These firms are alleged to have violated generally accepted accounting principles (GAAP) by overstating their reported earnings. We examine the ability of several previously suggested motivations for earnings manipulation to explain the behavior of this sample. We also test whether the incidence of earnings manipulation in this sample is systematically related to weaknesses in the firms' governance structures. Finally, we document the capital market consequences experienced by these firms after allegations of earnings manipulation are made. (Dechow et al., 1996, p. 2).

Nota-se que os autores têm como principal objetivo avaliar empiricamente os motivos das práticas de gerenciamento de resultados e mensurar os riscos da adoção dessas práticas. Estabelece-se, desta maneira, que a problemática manifesta por Dechow et al. (1996) foi: Quais são as motivações das empresas adotantes de práticas de gerenciamento de resultados? E quais são os riscos inerentes a essas práticas? O foco da pesquisa dos autores é revelar aspectos de um caso empírico por meio de teorias e método já desenvolvidos. Dechow et al. (1996) adotaram um posicionamento de aceitação das referências neles contidas. Deste modo, a análise de conteúdo do texto indica que o problema de pesquisa se enquadra na categoria dos problemas resolvidos.

A contexto de análise de Ball et al. (2000) observa que o processo de organização de leis é heterogêneo no mundo; cada país possui uma estrutura institucional específica. Ball et al. (2000) partiram da premissa de que tais estruturas exercem influência na demanda pelas informações de lucro contábil as quais, por sua vez, modificam as propriedades contábeis que expressam a transparência das empresas (tempestividade e conservadorismo). Neste trecho, os autores expressam tal ideia: “*We show that differences in the demand for accounting income in different institutional contexts cause its properties to vary internationally. The properties of accounting income we study are timeliness and conservatism*” (Ball, et al., 2000, p.2). Vale ressaltar que o conservadorismo é tratado por Ball et al. (2000), em acordo com a interpretação de Basu (1997). Conforme descrito pelos autores: “*Conservatism is defined in the Basu (1997) sense as the extent to which current-period accounting income asymmetrically incorporates*

economic losses, relative to economic gains”(Ball, et al., 2000, p.2).

Além disso, as estruturas institucionais dos países foram classificadas por Ball et al. (2000), em *Commom Law*, na qual a elaboração das leis ocorre por meio de elevada participação da sociedade; e o *Code Law*, em que a construção do aparato legal é basicamente elaborado pelo governo. Nos países classificados como *Commom Law*, a influência das empresas no processo de construção das normas contábeis é maior, assim como o envolvimento dos demais interessados nas informações contábeis da empresa. Esse processo, segundo os autores, facilita a tempestividade na divulgação das informações contábeis, porque muitas das dúvidas emergentes da aplicação prática das leis são previamente sanadas. Nos países *Code Law*, por sua vez, a aplicação das normas demanda maior tempo em razão do alto esforço para interpretação do conteúdo das leis. O ambiente de incerteza é maior e leva ao prevalecimento do princípio do conservadorismo. Depreende-se, em meio a essa problematização, que os autores questionam: Como as estruturas institucionais dos países impactam a transparência contábil das empresas que neles residem?

A problematização elaborada por Ball et al. (2000) apresenta características do contexto cognitivo de aceitação. Nota-se a intenção dos autores em expandir os aspectos que impactam a oferta e a demanda das demonstrações contábeis, em âmbito macro. Para tanto, os autores aceitam as hipóteses desenvolvidas sobre o tema até então e oferecem uma contribuição do tipo incremental. Deste modo, de acordo a taxonomia de Laudan, o problema contido em Ball et al. (2000) enquadra-se na categoria dos problemas resolvidos.

A análise do conteúdo dos artigos de Dechow et al. (1996) e Ball et al. (2000) revela que ambos os textos procuram estabelecer os aspectos determinantes das escolhas contábeis discricionárias. Dechow et al. (1996) realizam essa análise por meio de um estudo de caso empírico e revelam os determinantes do gerenciamento de resultado em um nível micro. Enquanto Ball et al. (2000) realizam uma *survey* com empresas de diversos países e estabelecem os aspectos que determinam as escolhas contábeis no âmbito macro. Conclui-se, assim, que o problema latente dessa dupla é: Quais são os determinantes do gerenciamento de resultado nas empresas? Esse problema está na categoria dos resolvidos.

Segue-se a análise dos textos de Basu (1997) e Burgstahler e Dichev (1997), o último par de artigos destacados no Subgrupo temático 2.1. Basu (1997) resgata a clássica discussão contábil acerca do conservadorismo cujo princípio consiste em uma convenção por meio da qual se afirma que as demonstrações contábeis devem ser conservadoras para reportar ganhos, ao passo que as perdas devem ser reportadas o mais rápido possível. A temática trata basicamente das escolhas em torno dos procedimentos adotados para mensuração dos fatos

econômicos contábeis. Basu (1997), entretanto, propõem uma reinterpretação ao conceito:

This paper re-examines the conservatism principle. I interpret conservatism as capturing accountants' tendency to require a higher degree of verification for recognizing good news than bad news in financial statements. Under my interpretation of conservatism, earnings reflects bad news more quickly than good news. For instance, unrealized losses are typically recognized earlier than unrealized gains. This asymmetry in recognition leads to systematic differences between bad news and good news periods in the timeliness and persistence of earnings. (Basu, 1997, p.4).

Assim, o autor assevera que a prática de conservadorismo gera a divulgação mais rápida das notícias ruins que as notícias boas. Tal processo leva Basu (1997) a anunciar sua principal hipótese:

I hypothesize that conservatism acts through accruals, leading to predictable differences in the properties of cash flow and earnings. I show that the greater timeliness of earnings relative to cash flow (Dechow, 1994) is due primarily to more timely recognition of 'bad news' through accruals. Accruals do not improve the timeliness with which 'good news' is reported in earnings relative to cash flow. (Basu, 1997, p. 4).

De acordo com essa percepção, os *accruals* permitem a existência de bases assimétricas de reconhecimento das expectativas de fluxo de caixa e de lucro. Tal processo revela a natureza de persistência de lucro em meio a boas notícias, e a tendência de reversão das perdas, na presença de más notícias. Ressalta-se que a reinterpretação do conservadorismo ocorre à luz das teorias a respeito dos *accruals*. Deste modo, o problema manifesto pelo texto de Basu (1997) é: Como o conservadorismo pode ser interpretado à luz do conceito de *accruals*?

A problematização realizada por Basu (1997) reúne conceitos clássicos da área, a perspectiva acerca do processo de escolhas e as hipóteses teóricas sobre a inter-relação dessas teorias. Basu (1997) explica que os gestores das empresas têm informações privilegiadas a respeito das operações das mesmas e o valor de seus ativos. Se a remuneração dos gestores estiver relacionada ao lucro reportado, então os gestores têm incentivo para segurar informações que possam afetar suas compensações. As partes interessadas, sendo racionais, preveem esse comportamento, e o conservadorismo atua como forma de controlar seu ímpeto. Assim, o conservadorismo é visto como um princípio garantidor *ex-ante* de contratos eficientes entre as partes constituintes de uma firma. O autor afirma ainda que a prática de conservadorismo leva à rápida divulgação das notícias ruins e demora no anúncio de notícias boas. O modo como os gestores colocam em prática o conservadorismo, segundo Basu (1997), é por meio do *accrual* que possibilita bases assimétricas de reconhecimento das expectativas de caixa futuro. Isso torna o lucro mais persistente em face de boas notícias e menos durável diante de más notícias, visto que, após as más notícias, há a tendência de reversão das perdas. O não reconhecimento

de notícias ruins não afeta o caixa-corrente da organização, mas afeta o lucro. Enquanto o não reconhecimento de notícias boas não afeta o caixa, nem o lucro, portanto as demonstrações de lucro tendem a ser mais conservadoras que as demonstrações de fluxo de caixa.

Observa-se que Basu (1997) chega a conclusões teóricas relevantes à área, a partir da reavaliação de hipóteses teóricas aceitas pela comunidade acadêmica. Logo, o problema apresentado por Basu (1997), de acordo com a taxonomia de Laudan, enquadra-se como conceitual.

Burgstahler e Dichev (1997) iniciam a introdução do texto, referindo a existência de muitas pesquisas contendo afirmações a respeito da tendência das empresas em evitar reportar as suas perdas e a queda de seus lucros. Tal afirmação, de acordo com os autores, é desprovida de argumentos empíricos, assemelhando-se a anedotas. Diante desse contexto, Burgstahler e Dichev (1997, p. 101) anunciam: *In this paper, we provide extensive systematic evidence about whether, how, and why, firms avoid reporting earnings decreases and losses*. Portanto, o problema manifesto no artigo é: As empresas evitam reportar redução no lucro contábil e perdas? Como esse processo ocorre? E quais são as motivações das empresas em adotar essa prática?

O contexto apresentado por Burgstahler e Dichev (1997), na problematização de sua pesquisa, evidencia a discordância dos autores com relação aos procedimentos metodológicos empreendidos pelos pesquisadores no processo de avaliação da suposta prática de postergação de redução de lucros e perdas contábeis. Entretanto, os autores aceitam as hipóteses teóricas contidas nesses trabalhos. Portanto, há indícios de que Burgstahler e Dichev (1997) desenvolveram sua pesquisa no contexto cognitivo de aceitação e buscaram contribuir, de maneira incremental, com os estudos sobre a mesma problemática. Assim, o problema de pesquisa apresenta características ligadas à categoria descrita por Laudan como problemas resolvidos.

O posicionamento de Burgstahler e Dichev (1997) contraria a ideia defendida por Basu (1997). Para os autores, os gestores utilizam práticas de gerenciamento de resultado como forma de postergar o anúncio de queda nos lucros, enquanto Basu (1997) defende que as empresas seguem o princípio de conservadorismo e incorporam as perdas aos lucros, mais rapidamente que os ganhos. Embora haja controvérsias entre as hipóteses sustentadas pelos autores, ambos buscaram respostas para a mesma questão latente: Como as práticas de gerenciamento de resultado são utilizadas quando os gestores precisam reportar queda nos lucros contábeis?

Os questionamentos apresentados por Basu (1997) e Burgstahler e Dichev (1997) foram classificados, respectivamente, como problema conceitual e problema resolvido. Observa-se

ainda que os trabalhos foram publicados no mesmo ano. Possivelmente, Basu (1997) tenha colaborado com mudanças em termos conceituais; e Burgstahler e Dichev (1997), em aspectos metodológicos. Entende-se que um problema não pode ser categorizado como conceitual e resolvido ao mesmo tempo. O problema conceitual descaracteriza a solução até então validada. Portanto, classifica-se o problema latente ao par de artigo de Basu (1997) e Burgstahler e Dichev (1997) como problema conceitual.

A interpretação dos problemas expostos pelos trabalhos que compõem o Subgrupo temático 2.2 revelou os problemas latentes relativos aos pares. O Quadro 11 resume a análise realizada até aqui.

Quadro 11 – Os problemas manifestos e latentes – Subgrupo 2.2

Artigo	Problemas Manifestos	Problemas Latentes aos pares de textos	Classificação na taxonomia de Laudan
Jones (1991)	A política do governo federal estadunidense de concessão de isenção de impostos influencia o nível de <i>accruals</i> discricionário?	Como os <i>accruals</i> podem impactar as análises externas a respeito da lucratividade das entidades econômicas?	Problema Resolvido
Sloan (1996)	Como os preços das ações refletem as informações sobre o lucro futuro contido nos componentes de <i>accrual</i> e fluxo de caixa dos lucros correntes?		
Dechow, Sloan e Sweeney (1996)	Quais são as motivações das empresas que praticam o gerenciamento de resultados? E quais são os riscos inerentes a essas práticas?	Quais são os determinantes e as consequências do gerenciamento de resultado nas empresas?	Problema Resolvido
Ball, Kothari e Robin (2000)	Como as estruturas institucionais dos países afetam a transparência contábil das empresas que neles existem?		
Basu (1997)	Como o conservadorismo pode ser interpretado à luz do conceito de <i>accruals</i> ?	Como as práticas de gerenciamento de resultado são utilizadas quando os gestores precisam reportar queda nos lucros contábeis?	Problema conceitual
Burgstahler e Dichev (1997)	As empresas evitam reportar redução no lucro contábil e perdas? Como esse processo ocorre? E quais são as motivações das empresas para adoção dessa prática?		

Fonte: Elaborado pela autora.

Buscou-se, nessa seção, a partir dos problemas latentes aos pares de textos, averiguar a existência de um problema comum ao subgrupo como um todo. Notou-se, assim, que todos os problemas abordam o gerenciamento de resultado como tema principal. Além disso, percebe-

se a presença da perspectiva de que há demandantes e ofertantes das informações contábeis, cada qual com os respectivos interesses. O gerenciamento de resultados é uma estratégia adotada por aquele que disponibiliza os relatórios de informações contábeis, o ofertante. Os pesquisadores estavam interessados em conhecer os determinantes do gerenciamento do resultado, os métodos utilizados e as consequências da aplicação dessa prática (tanto para as empresas que adotam essa prática, como às partes interessadas nessa informação). Conclui-se, deste modo, que os problemas latentes ao Subgrupo 2.2 podem ser condensados nas seguintes questões: Quais são os fatores determinantes das práticas de gerenciamento de resultado? Quais são os métodos utilizados para viabilizar essa prática? E quais são as consequências do seu uso para ofertantes e demandantes da informação contábil?

Essas questões estão inseridas no grupo de problemas resolvidos. Entretanto, neste grupo, há um problema latente destacado como problema conceitual. Como essas categorias de problemas não permitem o agrupamento, elas permanecem individualizadas. Soma-se, assim, ao Subgrupo temático 2.2, o questionamento conceitual: Como as práticas de gerenciamento de resultado são utilizadas quando os gestores precisam reportar queda nos lucros contábeis?

Na sequência, apresentam-se os resultados da análise de conteúdo do Subgrupo temático 2.3.

SUBGRUPO TEMÁTICO 2.3

O Subgrupo temático 2.3 é composto por dois pares de artigos cujas apresentações dos problemas manifestos e latentes ocorrerão na seguinte ordem: i) Dechow et al. (1995) e Kothari, Leone, e Wasley (2005); ii) Healy (1985) e Becker, et al. (1998).

Dechow et al. (1995) investigaram o poder de mensuração dos modelos de *accrual* considerados relevantes à época (Dangelo, 1981; Healy, 1985; Jones, 1991). Os autores justificam a importância do estudo diante da crescente relevância desses modelos como forma de identificar as práticas de gerenciamento de resultado. Dechow et al. (1995) explicam que existem diferenças entre as técnicas de mensuração:

Existing models range from simple models in which discretionary accruals are measured as total accruals, to more sophisticated models that attempt to separate total accruals into discretionary and nondiscretionary components. There is, however, no systematic evidence bearing on the relative performance of these alternative models at detecting earnings management. (Dechow et al., 1995, p. 194).

Diante desse contexto, os autores procuraram avaliar o desempenho relativo dos diferentes modelos de *accruals*. O problema de pesquisa exposto pelos autores foi: Quais

modelos para detecção de *accruals* discricionário apresentam melhor desempenho?

Observa-se que Dechow et al. (1995) forneceram uma avaliação empírica dos modelos de mensuração de *accruals*. Os autores asseveram que todos os modelos se revelaram eficazes no processo de mensuração. Destacou-se o modelo de Jones (1991) como aquele de maior potência, nas palavras dos autores: “[...] *we find that a modified version of the model developed by Jones (1991) provides the most powerful tests of earnings management*” (Dechow, et al; 1995, p. 223). Logo, o trabalho indicou à comunidade intelectual um caminho para selecionar o modelo de mensuração mais apropriado para realizar as análises empíricas que exigissem a identificação de *accrual*. A problemática desse texto envolve debates metodológicos acerca de teorias válidas pela comunidade acadêmica. Portanto, o problema caracteriza-se como problema resolvido.

O trabalho de Kothari et al. (2005), em termos ao objetivo da pesquisa, é bem semelhante ao artigo de Dechow et al. (1995), porém apresenta variações na contextualização do problema. Os autores relatam que as temáticas de gerenciamento de resultado e a eficiência do mercado se popularizaram entre pesquisadores acadêmicos, reguladores e os demais profissionais da área. Os autores destacaram o debate em torno na capacidade de os pesquisadores acadêmicos mensurarem as práticas de gerenciamento de resultado. Segundo eles:

Inferences drawn from tests of hypotheses related to incentives for earnings management hinge critically on the researcher's ability to accurately estimate discretionary accruals. That is, all tests are joint tests of the researcher's model of discretionary accruals and earnings management. This has spurred interest in research on the modeling of discretionary accruals and the empirical specification of the models. However, accurate estimation of discretionary accruals does not appear to be accomplished using existing models. (Kothari, et al., 2005, p.164).

Diante da importância do tema e das dúvidas a respeito da eficiência dos testes de *accrual*, os autores apresentam o seguinte problema de pesquisa: Quais modelos para detecção de *accruals* discricionários se mostram mais eficientes? Este problema se enquadra na taxonomia de Laudan como problema resolvido. A justificativa para esta classificação se assemelha à oferecida para classificação do problema de Dechow et al. (1995).

A relação entre os artigos de Dechow et al. (1995) e Kothari et al. (2005) são explícitas: ambos procuram verificar se os modelos que se propõem a mensurarem os *accruals* o fazem com precisão. Concluiu-se que o problema latente nesse par de artigo é: Quais modelos de detecção de *accruals* discricionários são relativamente mais eficientes?

Segue-se à análise do segundo par de artigos. Healy (1985) enuncia, como objetivo de sua investigação, verificar a relação entre o sistema de remuneração dos executivos e as práticas de gerenciamento de resultados. O autor destaca que trabalhos nos quais a temática foi abordada apresentaram resultados empíricos divergentes de Bowen, Noreen e Lacey (1981); Collins, Rozeff e Dhaliwal (1981); Holthausen (1981); Watts e Zimmerman (1978); Zmijewski e Hagerman (1981). Esse cenário, assevera Healy (1985), está associado à fragilidade dos modelos metodológicos utilizados nas pesquisas precedentes, compreendidas em:

First, they ignore the earnings' definitions of the plans; earnings are often defined so that certain accounting decisions do not affect bonuses. I.e., more than half of the sample plans collected for my study define bonus awards as a function of income before taxes. It is not surprising, therefore, that Hagerman and Zmijewski (1979) find no significant association between the existence of accounting-based compensation schemes and companies' methods of recording the investment tax credit. Second, previous tests assume compensation schemes always induce managers to select income increasing accounting procedures to select income increasing accounting procedures. The schemes examined in my study also give managers an incentive to select income-decreasing procedures. [...] Past studies do not control for such situations and, therefore, understate the association between compensation incentives and accounting procedure decisions. (Healy, 1985, pp. 85-86).

Diante desse contexto, o autor propõe-se a analisar as especificidades dos contratos de remuneração dos executivos, desenvolver um método capaz de mensurar os *accruals* de modo mais efetivo, além de considerar as mudanças contábeis em sua análise. O pesquisador manifesta seu objetivo de duas maneiras distintas. Na primeira, declara: *"This paper tests the association between managers' accrual and accounting procedure decisions and their income reporting incentives under these plans."* (p.85). Em outro trecho, o autor anuncia: *"This study examines typical bonus contracts, providing a more complete analysis of their accounting incentive effects than earlier studies"* (p.86). Contudo, o autor acentua, na contextualização do seu problema, o interesse em gerar contribuições ao aspecto metodológico da discussão. Deste modo, a problemática não se refere a uma questão empírica em específico ou a um aspecto conceitual, mas, sim, ao método. Portanto, considerou-se como problema manifesto, neste texto, o seguinte questionamento: Como representar de modo efetivo a relação entre o sistema de remuneração dos executivos e os seus incentivos para adotar práticas de gerenciamento de resultados e suas escolhas de procedimentos contábeis? Healy (1985) evidencia sua intenção em realizar contribuições no âmbito metodológico, capaz de melhorar o processo de comprovação da hipótese teórica já desenvolvida. Portanto, o problema de pesquisa de Healy (1985) caracteriza-se como problema resolvido.

O trabalho de Becker et al. (1998) também aborda a temática de gerenciamentos de resultados. A literatura contábil, segundo os autores, sustenta que os estímulos à adoção de práticas de gerenciamento de resultado, via *accruals* discricionários, originam-se de contratos empresariais, implícitos e explícitos, nos quais o lucro contábil ocupa papel de relevância. Prevalece, nesta abordagem, a suposição de que os gestores encontrariam oportunidades homogêneas para incorrer em práticas de gerenciamento de resultado. Becker et al. (1998), contudo, contestam essa afirmação, uma vez que, de acordo com Dechow et al. (1996), a estrutura de governança na qual a empresa está inserida pode dificultar esse processo. A auditoria faz parte dessa estrutura de governança empresarial e, portanto, tem potencial para inibir a prática de gerenciamento de resultado. Para tanto, segundo Becker et al. (1998), o serviços de auditoria precisam ser de qualidade, pois assim exerceriam suas funções de maneira plena, conforme os autores:

Auditing reduces information asymmetries that exist between managers and firm stakeholders by allowing outsiders to verify the validity of financial statements. The effectiveness of auditing, and its ability to constrain the management of earnings, is expected to vary with the quality of the auditor. In comparison to low-quality auditors, high-quality auditors are more likely to detect questionable accounting practices and, when detected, to object to their use and/or to qualify the audit report. Thus, high-quality auditing acts as an effective deterrent to earnings management because management's reputation is likely to be damaged and firm value reduced if misreporting is detected and revealed. Therefore, we predict earnings management is greater in firms with lower-quality auditors than in firms with higher-quality auditors". (Becker, et al., 1998, p.6).

Os autores intentam testar empiricamente a hipótese de que empresas que receberam serviços de auditoria de qualidade apresentam nível de gerenciamento de resultados menor que aquelas cujos serviços de auditoria foram de menor qualidade. Nas palavras dos autores: “*The purpose of this study is to examine the effect of audit quality on earnings management through discretionary accruals*”(Becker et al., 1998, p.5). Ressalta-se que o conceito de qualidade da auditoria, utilizado pelos autores, alinha-se à perspectiva defendida por DeAngelo (1981). Logo, o problema manifesto deste artigo consiste em: Qual o efeito da qualidade da auditoria no gerenciamento de resultados por meio do uso dos *accruals* discricionários?

Becker et al. (1998) avaliaram o estado da arte das pesquisas a respeito das motivações para o gerenciamento de resultado. Essa análise permitiu aos autores identificar um fato empírico não explorado pela literatura e cuja resposta foi identificada nas bases teóricas já constituídas pela comunidade acadêmica contábil. Portanto, o problema de pesquisa apresentado pelos autores é de natureza empírica e enquadra-se na categoria dos problemas resolvidos.

Observou-se que Healy (1985) e Becker et al. (1998) apresentam semelhanças no

respectivo objeto de análise. Healy (1985) desenvolveu um método para identificar a adoção de práticas de gerenciamento de resultado decorrentes de estímulos oriundos da estrutura organizacional interna. Enquanto Becker et al. (1998) evidenciam uma estratégia para explorar aspectos internos às organizações empresariais que desestimulam a adoção de tal prática. Essas pesquisas abordaram os fenômenos relacionados à influência da estrutura interna das empresas nas práticas de gerenciamento de resultado. Depreende-se dessa análise, portanto, o seguinte problema latente: Como identificar os estímulos e os desestímulos à prática de gerenciamento de resultado internos às organizações empresariais? Classifica-se esse problema latente no âmbito dos problemas resolvidos.

Os problemas manifestos e latentes referentes ao Subgrupo 2.3 estão resumidamente apresentados no Quadro 12.

Quadro 12 – Os problemas manifestos e latentes – Subgrupo 2.3

Artigo	Problemas Manifestos	Problemas Latentes aos pares de textos do subgrupo 2.3	Classificação segundo a taxonomia de Laudan
Dechow et al. (1995)	Quais modelos para detecção de <i>accruals</i> discricionário são mais confiáveis?	Quais modelos de detecção de <i>accruals</i> discricionário são relativamente mais eficientes?	Problema resolvido
Kothari, Leone, & Wasley (2005)	Quais modelos para detecção de <i>accruals</i> discricionários são mais eficientes?		
Healy (1985)	Como representar de modo efetivo a relação entre o sistema de remuneração dos executivos e os seus incentivos para adotar práticas de gerenciamento de resultados e suas escolhas de procedimentos contábeis?	Como identificar os estímulos e os desestímulos à prática de gerenciamento de resultado internos às organizações empresariais?	Problema Resolvido
Becker, Defond, Jambalvo & Subramanyam (1998)	Qual o efeito da qualidade da auditoria nos gerenciamento de resultado por meio do uso dos <i>accruals</i> discricionários?		

Fonte: Elaborado pela autora.

Depreende-se, a partir da análise do Quadro 12, que o conjunto de artigos reunidos no Subgrupo temático 2.3 trata majoritariamente de aspectos relacionados aos métodos de mensuração de gerenciamento de resultado. Os *accruals* destacam-se como a estratégia metodológica de maior representatividade no grupo. Dechow et al. (1995) e Kothari et al. (2005) comparam a efetividade dos métodos utilizados por pesquisadores contábeis para mensurar os *accruals*. Os demais trabalhos, embora tragam contextualização teórica mais

robusta, apenas reorganizam elementos hipotéticos de outras teorias e buscam estratégias metodológicas para comprová-las de modo empírico. Assim sendo, o Subgrupo temático 2.3 expressa a seguinte pergunta latente geral: Como tornar os métodos de identificação das práticas de gerenciamento de resultado eficientes? Observou-se que esse problema procede de pesquisas produzidas no contexto de aceitação e se caracterizam como problema resolvido.

4.1.5 Síntese dos problemas da TPCEP

A análise de conteúdo do conjunto de 16 artigos destacados como *outliers* permitiu inferir seis problemas latentes. Essas questões e respectivas classificações estão apresentadas no Quadro 13.

Quadro 13 – Os principais problemas extraídos dos artigos contábeis influentes

Grupos temáticos		Artigo	Problemas	Classificação segundo a taxonomia de Laudan
1		DeAngelo (1981)	Qual a relação entre tamanho das empresas de auditoria e a qualidade dos serviços de auditoria?	Problema anômalo
		Chenhall (2003)	Quais os principais achados das pesquisas sobre sistema de controle gerenciais que tomaram a teoria contingencial como referência de análise? Quais as implicações das conclusões desses estudos para futuras pesquisas sobre o tema?	Problema resolvido
2	2.1	Ball & Brown (1968)	Quais são os determinantes da oferta e demanda das demonstrações contábeis?	Problema conceitual e anômalo
		Beaver (1968)		
		Watts & Zimmerman (1978)		
		Botosan (1997)		
	2.2	Jones (1991)	Quais são os fatores determinantes das práticas de gerenciamento de resultado? Quais são os métodos utilizados para viabilizar essa prática? E quais são as consequências do seu uso para os ofertantes e demandantes da informação contábil?	Problema Resolvido
		Sloan (1996)		
		Dechow et al. (1996)		
		Ball et al. (2000)		
		Basu (1997)	Como as práticas de gerenciamento de resultado são utilizadas quando os gestores precisam reportar queda nos lucros contábeis?	Problema conceitual
		Burgstahler e Dichev (1997)		
	2.3	Dechow et al. (1995)	Como tornar os métodos de identificação das práticas de gerenciamento de resultado mais eficientes?	Problema Resolvido
		Kothari et al. (2005)		
		Healy (1985)		
		Becker et al (1998)		

Fonte: Elaborado pela autora.

O Grupo temático 1 abordou aspectos relacionados à gestão organizacional interna. Os textos desse grupo apresentaram dois problemas manifestos. Há diferenças significantes entre os questionamentos, as quais impediram a elaboração de um problema latente único ao grupo. O Grupo temático 2 tratou de problemas relacionados à oferta e à demanda das informações contábeis. O Subgrupo 2.1 investigou os determinantes da oferta e da demanda dos relatórios contábeis. O Subgrupo temático 2.2 apresentou problemáticas ligadas ao conceito de gerenciamento de resultados. Destacaram-se os seguintes aspectos: os seus determinantes, os métodos empregados pela empresa optantes por essa prática e as consequências da adoção desses procedimentos. E, por fim, no Subgrupo temático 2.4, encontra-se o debate acerca da eficiência dos métodos de mensuração do gerenciamento de resultado e sobre as práticas de gerenciamento de resultado, frente à necessidade de reportar queda nos lucros contábeis.

O modelo teórico que sustenta as análises empreendidas nesta tese revela que os problemas conceituais e anômalos indicam a interpretação crítica dos pesquisadores. Tais categorias de problemas indicam possíveis transformações no interior da tradição de pesquisa ou a formação de uma nova tradição de pesquisa. As questões caracterizadas como problemas resolvidos, por sua vez, expressam a aceitação das teorias validadas pela comunidade científica acerca de um fenômeno empírico. A aplicação dessa perspectiva à análise de conteúdo dos dados resultou na classificação de nove artigos como problemas resolvidos, de outros quatro trabalhos como problemas conceituais e mais três como problemas anômalos. O Quadro 14 apresenta esses trabalhos, os grupos temáticos a que pertencem e respectivas classificações categóricas.

Quadro 14 – Categorização dos problemas relevantes contábeis

Grupos Temáticos		Problema conceitual	Problema Anômalo	Problema resolvido
1			DeAngelo (1981)	
				Chenhall (2003)
2	2.1	Ball & Brown (1968) Beaver (1968)	Watts & Zimmerman (1978); Botosan (1997)	
	2.2			Jones (1991); Sloan (1996); Dechow, Sloan e Sweeney (1996); Ball, Kothari e Robin (2000); Ball, Kothari e Robin (2000)
		Basu (1997); Burgstahler e Dichev (1997)		
	2.3			Dechow et al. (1995); Kothari, Leone, & Wasley (2005); Healy (1985).

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que os artigos reunidos no Subgrupo temático 2.1 apresentaram características de problemas conceituais ou anômalos. E aqueles trabalhos situados no Subgrupo temático 2.3 foram caracterizados como problemas resolvidos. Nos demais subgrupos, prevalecem as pesquisas que enunciaram questionamentos com características de problemas resolvidos, mas se verificou também problemas de natureza conceitual e anômalo. Ressalta-se que, entre as propostas classificadas como problemas conceituais e anômalos, estão aquelas publicadas nos anos de 1968 e 1978, os textos mais antigos do grupo de *outliers*. Em contrapartida, os problemas resolvidos evidenciados em artigos publicados nas décadas de 1990 e 2000. Tendo em vista que os problemas resolvidos auxiliam a compreender quais eram as hipóteses aceitas pela comunidade científica no momento de produção dos artigos, entende-se que este tipo de problemas denota as hipóteses que sustentam as práticas da tradição de pesquisa contábil do presente. Os problemas conceituais e anômalos descrevem a origem dessa tradição.

As hipóteses são depreendidas por meio das soluções ofertadas às questões apresentadas como relevantes e pela interpretação que a comunidade científica que aceita tais soluções realizam. Assim, apresenta-se, na próxima seção, as hipóteses que sustentam a TPCEP.

4.1.6 O limite temporal subjetivo: as principais hipóteses da TPCEP

Nesta seção, são apresentadas as hipóteses que formam o contexto de aceitação da TPCEP. O modelo teórico proposto nesta tese apontou a identificação das interpretações canônicas como caminho para reconhecer o contexto de aceitação de uma tradição de pesquisa. Esse modo de interpretação consiste no processo de agrupamento e estruturação de diferentes hipóteses teóricas em um mesmo texto, com a intenção de formar uma rede de hipóteses coerentes, que serão submetidas à comprovação empírica. Neste processo, existe um grupo de artigos citantes e outro de citados. O primeiro é constituído por artigos nos quais são referenciados os textos relevantes à área. Esse conjunto de artigos citados, por seu turno, formam os cânones. Buscou-se, assim, identificar, entre os *outliers*, aqueles que interpretaram ideias contidas em outros artigos incluídos no mesmo conjunto. Para tanto, as referências contidas nos 16 artigos foram examinadas. Identificaram-se as citações realizadas aos artigos desse mesmo grupo, isto é, citações intragrupo. Deste modo, foram listados os artigos influenciados por textos também categorizados como *outliers*. O resultado está plotado no Figura 18.

Figura 18 – Influência recebida dentro do grupo

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que os textos influenciados de maneira mais significativa pelas ideias produzidas pelo grupo de *outliers* foram: Dechow et al. (1996), Becker et al. (1998), Ball et al. (2000) e Kothari (2005). Tais textos representam modelos de articulação entre problemas resolvidos e fatos empíricos e versam sobre diferentes aspectos do conceito de gerenciamento de resultados: definição, motivações, métodos para identificação, inibidores e consequências.

A definição de gerenciamento de resultados, segundo Dechow, Sloan, e Sweeney (1996), ainda não estava completamente estabelecida, porém havia o consenso de que o conceito tratava de escolhas de mensuração de eventos econômicos pertinentes às organizações realizadas dentro dos limites dos padrões contábeis. Nas palavras dos autores: “*While there is no clear consensus in the literature on a definition of earnings management, the term is generally restricted to reporting practices that are within the bounds of GAAP*” (Dechow, Sloan, & Sweeney, 1996). Becker et al. (1998), por sua vez, expressaram o conceito de gerenciamento de resultados da seguinte maneira: “*management’s ability to make accounting adjustments for opportunistic reasons*”. Esta passagem expressa a relação do conceito em análise com as práticas dos gestores no que se refere ao uso da contabilidade. O conceito de gerenciamento de resultados pode ser inferido por meio da apresentação do objeto de estudo das pesquisas que abordam esse tema. Kothari et. (2005) realizam essa tarefa, refletida nas palavras de Fields, Lys, Vincent (2001, p.279): “*examine whether managers act as if they believe users of financial reporting data can be misled into interpreting reported accounting earnings as equivalent to*

economic profitability”. Extrai-se dessa afirmação que o gerenciamento de resultado trata das decisões dos gestores a respeito do modo de apresentar eventos econômicos nas demonstrações contábeis, com a intenção de influenciar a interpretação dos usuários dessa informação.

As definições apresentadas, em síntese, revelam que o conceito de gerenciamento de resultado tem como foco as práticas dos gestores os quais interpretam a regulação contábil, conhecem os eventos econômicos e têm a obrigação de informar tais eventos às partes interessadas nessa informação. Assume-se, entretanto, o pressuposto de que os gestores acreditam na possibilidade de influenciar a percepção do usuário da informação contábil e na existência de margem para manipular evidenciação dos eventos econômicos dentro dos limites legais. Deste modo, o gerenciamento de resultado expressa a estratégia deliberada de gestores para direcionar a interpretação dos usuários da informação contábil, com o objetivo de alcançar algum interesse em particular.

Salienta-se que os artigos avaliados dedicaram pouco espaço para apresentar a definição constitutiva de gerenciamento de resultado. As tentativas de explicação do conceito recaem, com certa constância, nos fatores que motivam esta prática. Neste sentido, Dechow et al. (1996) destacam as relações contratuais como unidade fundamental de análise para os incentivos ao gerenciamento de resultado:

A vast number of motivations for earnings management have been proposed in the academic literature. Since it is not feasible to consider all proposed motivations, we confine our analysis to those that have been most extensively examined. Academic research has focused on various contracting theories of earnings manipulation, of which the ‘bonus hypothesis’ and the ‘debt hypothesis’ have received the most support (see, Watts and Zimmerman 1990). For example, Christie (1990) reexamines this research and concludes that variables relating to managerial compensation and debt contracts achieve the highest overall statistical significance in explaining accounting procedural choice. (Dechow et al., 1996, p.4).

Depreende-se, por meio dessa passagem, que as hipóteses aceitas pela comunidade acadêmica contábil para explicar a motivação para a prática de gerenciamento de resultado estavam expressas no texto de Watts e Zimmerman (1990). Dechow et al. (1996), entretanto, somam a essa perspectiva o posicionamento dos profissionais, os “*practitioners*”, a respeito do tema:

Thus, practitioners argue that influencing investor perceptions of firm value provides a primary motivation for earnings manipulation. Management and existing shareholders benefit from manipulating investors’ perceptions of firm value if they can raise additional financing on more favorable terms or sell their stockholdings for a higher price. Recent empirical evidence is mixed (Aharony, Lin, and Loeb 1993; Friedlan 1995; Teoh, Wong, and Rao 1994; and Rangan 1995). We therefore consider external financing and insider sales of stock as additional motivations for earnings manipulation. (Dechow et al., 1996, p.4).

Nota-se, assim, que Dechow et al. (1996) ampliaram as hipóteses sobre os motivadores da prática de gerenciamento de resultado, sendo que essa linha de análise foi aceita por outros pesquisadores. E a busca por novos fatores que expliquem a adoção de tais práticas se mostrou uma linha de análise frutífera. Becker et al. (1998) sintetizaram os resultados das pesquisas de até então:

Managers have incentives to “adjust” earnings to maximize firm and/or manager wealth. These incentives are created by contracts that are “explicitly” based on reported earnings (e.g., management compensation plans and debt agreements); contracts that are “implicitly” based on reported earnings e.g., implicit contracts between the firm and its customers and suppliers); and various situations (such as import relief negotiations, management buyouts, and proxy contests) where reported earnings play an important role. (Becker et al., 1998, p. 5-6).

Kothari et al. (2005) apresentam a ideia de as motivações para gerenciamento também se relacionar ao desempenho econômico passado da empresa. Nas palavras dos autores:

Economic intuition, extant models of accruals, earnings, and cash flows, and empirical evidence all suggest that accruals are correlated with a firm’s contemporaneous and past performance (see, for example, Guay et al. 1996; Healy, 1996; Dechow et al., 1998, 1995; Barth et al., 2001). (Kothari et al., 2005, p.167).

Enquanto que Ball et al. (2000) expandem as motivações para gerenciamento de resultado, incorporando aspectos relacionados à estrutura contextual dos países como variáveis explicativas para essas práticas, os autores aceitam as hipóteses contidas nos trabalhos de Basu (1997) e Watts e Zimmerman (1990) e supõem que as propriedades das demonstrações contábeis (o conservadorismo e a tempestividade) são afetadas pelas diferenças institucionais relacionadas ao nível de participação das empresas, no processo de construção das leis.

Nos países do tipo *Common Law*, o setor privado tem maior participação na determinação das regras contábeis e, portanto, os incentivos a escolhas discricionárias são menores. As empresas exercem seu poder em influenciar a elaboração das demonstrações contábeis no momento de elaboração das leis. Já, nos países *Code Law*, os governos determinam as leis, portanto o espaço de interferência, no modo de divulgar as informações econômicas da empresa, restringe-se ao processo de interpretação da leis; assim, existe um maior grau de discricionariedade acerca das escolhas contábeis.

No que se refere à busca de estratégias metodológicas para encontrar indícios de práticas de gerenciamento de resultado, observa-se que o modelo desenvolvido por Jones (1991) influenciou fortemente o processo de operacionalização do conceito de gerenciamento de

resultado. Becker et al. (1998), por exemplo, escolheram o modelo como forma de identificar essa prática e justificaram essa predileção, apresentando o endosso ao modelo de diversos autores: “*We measure discretionary accruals using the cross-sectional variation of the Jones (1991) accruals estimation model reported in DeFond and Jiambalvo (1994) and DeFond and Subramanyam (1997)*” (Becker et al., 1998). A importância do modelo desenvolvido por Jones (1991) é pontuada até mesmo quando é alvo de críticas, como é o caso do texto de Kothari et al. (2005): “*A correlation between performance and accruals is problematic in tests of earnings management because commonly used discretionary accrual models (e.g., the Jones (1991) and modified-Jones models) are misspecified when applied to samples experiencing extreme performance* (see Dechow et al., 1995). Nota-se que Kothari et al. (2005) reconhecem a aceitação da comunidade científica ao modelo Jones (1991), entretanto destacam a necessidade de revisar o modo de realizar tal mensuração para que ela se torne mais efetiva. Embora exista um tom de crítica no trabalho do autor, é possível identificar a aceitação das hipóteses da tradição de pesquisa. Os autores propõem avanços incrementais e deixam intocadas as hipóteses básicas a respeito do conceito de gerenciamento de resultado.

Os inibidores da prática de gerenciamento de resultado foram enfatizados por Becker et al. (1998) que uniram a perspectiva de Deangelo (1981) a respeito da qualidade da auditoria à proposição de Dechow et al. (1996), com relação à relevância de boas estruturas de governança para reduzir o gerenciamento do resultado. Neste contexto, a pesquisa focou especialmente na relação entre qualidade da auditoria e incentivos à manipulação dos números contábeis. Becker et al. (1998) confirmam a seguinte hipótese:

Auditing reduces information asymmetries that exist between managers and firm stakeholders by allowing outsiders to verify the validity of financial statements. The effectiveness of auditing, and its ability to constrain the management of earnings, is expected to vary with the quality of the auditor. In comparison to low-quality auditors, high-quality auditors are more likely to detect questionable accounting practices and, when detected, to object to their use and/or to qualify the audit report. Thus, high-quality auditing acts as an effective deterrent to earnings management because management's reputation is likely to be damaged and firm value reduced if misreporting is detected and revealed. Therefore, we predict earnings management is greater in firms with lower-quality auditors than in firms with higher-quality auditors. (Becker et al., 1998, p. 6).

Nota-se que a assimetria de informacional entre os demandantes e os ofertantes da informação contábil aparece como premissa fundamental à hipótese acerca da relação entre a qualidade da auditoria e a possibilidade de manipulação dos números contábeis. No entanto, os autores destacaram que, ainda que o contexto geral seja semelhante às motivações para gerenciamento de resultado, entre as empresas são desiguais em razão das diferenças em torno

de suas estruturas de governanças. Deve ser lembrado, contudo, que, ao se abordar a estrutura de governança, Dechow et al. (1996) abarcam outros aspectos da organização, como pode ser notado neste trecho:

We also find that firms manipulating earnings are: (i) more likely to have boards of directors dominated by management; (ii) more likely to have a Chief Executive Officer who simultaneously serves as Chairman of the Board; (iii) more likely to have a Chief Executive Officer who is also the firm's founder; (iv) less likely to have an audit committee; and (v) less likely to have an outside blockholder. (Dechow et al., 1996, p. 1).

O artigo empírico de Dechow et al. (1996) indicou também as consequências do gerenciamento de resultado aos usuários dessa prática. Em um primeiro momento, as empresas são beneficiadas por redução no custo de capital próprio. Entretanto, caso suas práticas venham a conhecimento público, o efeito é inverso; ocorre elevação do custo de capital. A Figura 19 ilustra a fonte das ideias articuladas por Dechow et al. (1996):

Figura 19 – Algumas fontes interpretadas por Dechow et al. (1996)

Fonte: Elaborada pela autora.

Os quatro artigos citados pelos autores são pesquisas que tratam da mensuração de *accruals*. Os autores deparam-se com um caso empírico: testar as hipóteses de motivações da manipulação das informações contábeis, por meio das técnicas desenvolvidos pelos estudos ilustrados na Figura 12. O artigo evidencia a importância de casos empíricos que unem e corroboram teorias no processo de desenvolvimento de uma nova tradição de pesquisa. Nota-se, assim, que a pesquisa de Dechow et al. (1996) contribui para o campo de pesquisa contábil como um modelo de aplicação empírica.

Observou-se, desse modo, que os textos mais influenciados pelas ideias contidas no grupo de textos *outliers* versam sobre a prática de gerenciamento de resultado. Depreende-se que a solução aos problemas apontados na seção anterior formou uma teoria contábil fortemente focada na oferta das demonstrações contábeis. As hipóteses que fundamentam a interpretação teórica foram enunciadas nos trabalhos de Ball & Brown (1968); Beaver (1968); Watts & Zimmerman (1978) e estão reunidas na Figura 20.

Figura 20 – Hipóteses fundamentais da tradição de pesquisa do presente

Fonte: Elaborado pela autora.

Notou-se a aceitação da ideia de que a contabilidade é útil aos seus usuários, pois existe demanda para essa informação. Ademais, os pesquisadores contábeis supõem a existência de assimetria de informação entre ofertantes e demandantes da informação contábil. Logo, os ofertantes possuem vantagem em termos informacionais. Esses agentes são oportunistas e tentarão manipular a percepção dos usuários da informação contábil. A principal motivação para manipular essa informação reside na busca de maximização da riqueza dos gerentes ou da empresa, por meio do conteúdo dos contratos implícitos e explícitos com os quais a empresa se envolve. Os incentivos contidos nesses contratos permitem o mapeamento dos modos como a riqueza pode ser maximizada e, por conseguinte, pormenorizam as motivações da prática de gerenciamento de resultado (elevação de bônus dos gerentes, elevação/manutenção de níveis de lucros, manutenção de lucro, redução de custo de capital etc.). As técnicas para detecção de gerenciamento que consideram os *accruals* discricionários, em especial o modelo de Jones (1991), mostraram-se aceitas pela comunidade acadêmica, embora a discussão acerca do modo de tornar tais modelos mais eficientes sejam constantes. Além disso, constatou-se que aspectos relacionados à estrutura de governança, a exemplo da qualidade de auditoria, funcionam como inibidores de prática de gerenciamento de resultado. E os riscos para os que empregam essa prática é a divulgação pública de suas ações, ocasionando elevação no custo de capital.

A análise da interpretação canônica corrobora os resultados advindos da investigação dos conteúdos dos textos, a qual evidenciou os problemas de pesquisa contidos no Subgrupo temático 2.1 como problemas conceituais e anômalos e a predominância dos problemas de pesquisas resolvidos nos Subgrupos temáticos 2.2 e 2.3.

4.2 OS PESQUISADORES EXTRAORDINÁRIOS E A EVOLUÇÃO DA TPCEP

Esta seção apresenta os pesquisadores contábeis extraordinários, isto é, aqueles que empreenderam esforços notáveis para iniciar o processo de mudanças nas pesquisas contábeis. Nesta tese, o reconhecimento desses autores ocorreu, primeiramente, por meio da identificação dos textos que expressaram problemas conceituais e anômalos (Ball e Brown, 1968; Beaver, 1968; Basu, 1997; Botosan, 1997; Burgstahler e Dichev, 1997; DeAngelo, 1981; Watts e Zimmerman, 1978). Tendo em vista que tais problemas, conforme apresentado no modelo teórico, indicam o comportamento crítico de seus autores, complementou-se essa investigação com a análise de interpretação canônica realizada na seção anterior, a qual evidenciou que os trabalhos de Ball e Brown (1968), Beaver (1968) e Watts e Zimmerman (1978) influenciaram o desenvolvimento dos demais artigos destacados como *outliers*. Esta ideia, por sua vez, corroborou os resultados advindos da análise exploratória de dados empreendida na seção 4.2.1, a qual demonstrou que um novo conjunto de conceitos foi introduzido às pesquisas contábeis por meio desses três artigos. Há indícios, deste modo, de que Ray Ball, Philip Brown, William H. Beaver, Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman fazem parte do grupo de pesquisadores contábeis extraordinários.

Argumentou-se, no modelo teórico desta tese, que os esforços necessários para iniciar mudanças em um campo intelectual estão além das publicações acadêmicas. Buscou-se, assim, identificar outros pesquisadores que tenham participado da constituição do início da tradição de pesquisa do presente, por meio da perspectiva dos pesquisadores extraordinários acerca da evolução da pesquisa contábil. Para tanto, foram analisadas as narrativas históricas contidas nos artigos de Ball e Brown (2014), Beaver (2015) e Watts e Zimmerman (1990). Iniciou-se a análise das narrativas por meio da apresentação dos principais aspectos tratados nesses artigos, sintetizados no Quadro 15.

Quadro 15 – Ideias principais abordadas nas narrativas

Texto	Assunto	Importância (perspectiva dos autores)
Watts e Zimmerman (1990)	Análise das críticas à literatura contábil positiva após a publicação de (Watts, Zimmerman, 1978, 1979)	Esclarecer a concepção acerca da literatura contábil positiva e apontar caminhos de evolução à área.
Ball e Brown (2014)	Apresentar o processo de elaboração de artigo o Ball e Brown (1968).	Ball e Brown (1968) está entre os artigos mais influentes da pesquisa contábil contemporânea e a reconstrução da sua produção oferta uma avaliação da história da pesquisa contábil.
Beaver (2015)	Descrever os sessenta anos de Beaver atuando como pesquisador, professor e participantes do AAA.	Apresentação de aspectos da vida acadêmica em profundidade mostrará como identificar boas oportunidades de pesquisa.

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se, no quadro acima, o destaque oferecido às obras nas quais os problemas foram categorizados como conceituais e anômalos. Watts e Zimmerman (1990), por exemplo, apresentaram os aspectos abordados no texto:

This paper reviews and critiques the positive accounting literature following publication of Watts and Zimmerman (1978, 1979). The 1978 paper helped generate the positive accounting literature which offers an explanation of accounting practice, suggests the importance of contracting costs, and has led to the discovery of some previously unknown empirical regularities. The 1979 paper produced a methodological debate that has not been very productive. This paper attempts to remove some common misconceptions about methodology that surfaced in the debate. It also suggests ways to improve positive research in accounting choice. (Watts & Zimmerman, 1990, p. 131).

Nas duas primeiras linhas do trecho acima, os autores evidenciam que discorreram sobre as revisões e críticas realizadas à linha de pesquisa da contabilidade positiva, após a publicação de duas de suas publicações (Watts & Zimmerman, 1978, 1979).

No relato realizado por Ball e Brown (2014), o assunto e a importância do texto foram descritos no primeiro parágrafo da introdução:

Undoubtedly the Ball and Brown (1968; hereafter, BB68) paper, “An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers,” was among the most influential research papers published in accounting during the last century. As the authors of that paper, we were commissioned by Gregory B. Waymire, then President of the American Accounting Association, to look back on our contribution, given the benefit of hindsight and the evolution of the research literature over the past 45 year. (Ball e Brown, 2014, p.1).

Observa-se que os autores indicaram como assunto a avaliação da contribuição do artigo de Ball e Brown (1968). Os autores ressaltam a relevância dessa publicação para área, explicam

que o relato decorre da solicitação do presidente de uma importante instituição contábil (AAA) e destacam que o relato permitirá compreender a evolução de 45 anos de pesquisa em contabilidade.

Beaver (2015) expressa o assunto acerca do qual discorrerá no resumo de seu texto: *“These remarks provide some perspective on my six decades of research, teaching, and participation in the AAA. A recurring theme is that my career took several unexpected turns and that my research often had unexpected outcomes”* (Beaver, 2015, p. 859). O excerto evidencia que o relato de Beaver versa sobre aspectos dos seus sessenta anos de carreira acadêmica. Além disso, o autor evidencia o processo de desenvolvimento de pesquisas acadêmicas:

My remarks also serve a secondary purpose. My research goal has been to combine important conceptual research from related fields with the rich institutional details of the financial reporting environment. The published study is just the tip of the iceberg. These remarks are intended to fill in some of what is below the surface. One aspect of the serendipitous nature of my career is that I was in the right place at the right time. There were research gold nuggets lying on the ground. If I had not picked them up, someone else would have in fairly short order. (Beaver, 2015, p. 860).

Beaver (2015) deseja permitir aos seus leitores um mergulho nos meandros das pesquisas em contabilidade e, com isso, facilitar aos jovens pesquisadores o reconhecimento de oportunidades de pesquisas durante as próprias vivências.

Observou-se que as narrativas de Ball e Brown (2014) e Beaver (2015) dedicaram espaço maior ao processo de mudança das pesquisas contábeis, enquanto Watts e Zimmerman (1990) se concentram em apresentar o modo como essas mudanças foram interpretadas pela comunidade científica. Optou-se, assim, por apresentar, nesta seção, a análise dos dois primeiros textos, tendo em vista que o objetivo primordial desta seção é identificar os pesquisadores extraordinários que contribuíram para a formação da tradição de pesquisa contábil do presente. Posteriormente, os elementos tratados em Watts e Zimmerman (1990) serão expostos.

4.2.1 O contexto das mudanças das pesquisas contábeis

A Universidade de Chicago foi apontada por Ball e Brown (2014) e Beaver (2015) como o local no qual ocorreu a mudança científica contábil. Esses pesquisadores foram estudantes do programa de doutorado em contabilidade daquela instituição, durante meados da década de

1960. Eles iniciam seus relatos, descrevendo como decidiram ingressar no curso de pós-graduação na Universidade de Chicago.

4.2.1.1 A vida antes da pós-graduação

Ball e Brown (2014) contam que ambos cresceram na Austrália, compartilharam as mesmas raízes intelectuais e chegaram ao programa de doutorado da Universidade de Chicago por caminhos semelhantes. Os pesquisadores cursaram a graduação em contabilidade, em Sydney, na *The University of New South Wales (UNSW)*. Eles participaram do projeto de extensão chamado *University's accountancy honors program*, ofertado pelo professor William J. McK (Bill) Stewart. Nesse projeto, os alunos dedicavam-se integralmente aos estudos contábeis, por aproximadamente três anos. Durante esse período, os estudantes liam obras sobre teoria da contabilidade clássica⁶ e, ao final do programa, escreviam ensaios acerca de problemas relevantes à área.

Philip Brown, durante o projeto, decidiu seguir a carreira acadêmica. Seu professor, Stewart, mantinha contato com algumas universidades estadunidenses e incentivou o jovem a cursar o doutorado em alguma delas. Brown escolheu o programa da Universidade de Chicago e iniciou seu curso em setembro de 1963. Ray Ball, inspirado pela trajetória de Brown, ingressou no programa de pós-graduação dessa instituição, no ano de 1966. Os autores destacaram a importância do professor Bill Stewart em suas carreiras:

We both owe much to Bill Stewart, as do others who came under the influence of his infectious personality, and his deep knowledge of accounting theory and of a wide range of adjacent literatures. Bill had a gift for stimulating his best honors students to become excited about accounting and accounting theory, the two of us included. He was not a writer himself, so he will not be known except by anyone who searches out the Australian accounting literature in the 1950s and 1960s, but his legacy is his effect on a generation of students. (Ball e Brown, 2014, p. 3).

O trecho revela a figura de Stewart como importante personagem do desenvolvimento das pesquisas contábeis. Nota-se que o professor estimulou os estudantes contábeis a aprofundar o conhecimento das teorias da tradição de pesquisa da qual faziam parte, a reconhecerem os principais problemas da área e os incentivou a desenvolver soluções. Além do mais, ele influenciou a carreira dos pesquisadores e facilitou o caminho para chegada à universidade de Chicago.

⁶ Os autores não apresentaram quais eram essas obras quando abordam essa fase da vida deles.

Beaver (2015) contou que cursou a graduação em administração, na Universidade Notre Dame. Durante o período da graduação, trabalhou como professor assistente para Paul Conway. Este professor sugeriu a Beaver que seguisse a carreira acadêmica. O jovem considerou não aceitar o conselho recebido, no entanto o reitor de Notre Dame, tempos depois, convidou Beaver a concorrer a uma bolsa de estudos para cursar um M.B.A, na Universidade de Chicago. Beaver aceitou o convite e iniciou seus estudos na referida instituição.

Foram duas as razões que motivaram Beaver ao ingresso no doutorado. Beaver (2015) relatou que, durante o seu M.B.A, estava entusiasmado com as possibilidades de pesquisas que vislumbrava na academia. Além disso, naquela época, sua atividade profissional consistia em analisar a manutenção de hipotecas para pessoas inadimplentes. Após um colega ter sido baleado em uma das negociações, esse trabalho começou a parecer perigoso para ele. Esses fatos o levaram a considerar seriamente a vida acadêmica e, assim, decidiu ingressar no programa de doutorado da Universidade. O autor narrou o episódio da seguinte maneira:

The first year at Chicago was an eye-opener. The faculty was outstanding and the research opportunities appeared unlimited. After my first year in the M.B.A. program, I applied to the doctoral program. The director of the doctoral program jokingly told me he was considering rejecting my application because it was “too sincere.” (Beaver, 2015, p. 861).

A partir da chegada dos pesquisadores ao programa de pós-graduação da Universidade de Chicago, os autores passam a descrever o ambiente intelectual ao qual estavam expostos durante o curso de doutorado.

4.2.1.2 O contexto intelectual da Universidade de Chicago durante a década de 1960

Ball e Brown (2014) e Beaver (2015) relatam que, em meados da década de 1960, ao chegar à Universidade de Chicago, depararam-se com a coexistência de duas visões de mundo. O currículo formal da pós-graduação incluía a perspectiva clássica da contabilidade, ao lado de um ambiente altamente inovador. Os autores consideram que as experiências advindas do ambiente de inovação permitiram o desenvolvimento das ideias que, posteriormente, modificaram o conhecimento científico contábil. Ball e Brown (2014) relatam:

From today’s perspective it is difficult to comprehend the background against which Ball and Brown (1968) emerged. Almost five decades have passed since we began the research in 1966. During that interval, the accounting literature has changed dramatically, and the ideas taught in doctoral programs have been so radically transformed, that the literature when we started must now seem like another world entirely. (Ball e Brown, 2014, p. 3).

Quatro elementos foram apontados por Ball e Brown (2014) e Beaver (2015) como fundamentais para o estabelecimento desse ambiente de mudança: os avanços tecnológicos, os incentivos ofertados pela Universidade de Chicago aos estudos empíricos, os avanços nas pesquisas em economia e finanças e um grupo de professores e estudantes do programa de pós-graduação em contabilidade. Esses fatores estão ilustrados na Figura 21.

Figura 21 – Principais elementos constituintes do ambiente inovador da Universidade de Chicago

Fonte: Elaborado pela autora.

O modo como os elementos foram dispostos na Figura 21 expressa a maneira como os pesquisadores os descreveram. Os avanços tecnológicos foram relatados como fator externo à universidade. Os gestores da Universidade de Chicago perceberam as possibilidades de inovação inseridas pela chegada dos computadores e criaram uma estrutura de incentivos para a sua aplicação nas investigações acadêmicas. Esta ação favoreceu os avanços das pesquisas nas disciplinas de economia e finanças. A contabilidade, por sua vez, foi beneficiada por esse cenário em função da ação de um grupo de pesquisadores que estavam atentos à corrente de mudanças daquela época. Alguns aspectos dessas mudanças são detalhados pelos autores, porém, para compreender a dimensão das transformações da pesquisas contábeis, primeiramente se faz necessário o entendimento sobre o contexto teórico aceito pelos pesquisadores contábeis naquele período.

4.2.1.3 O contexto contábil de aceitação durante os anos 1960

Ball e Brown (2014) e Beaver (2015) nomearam a literatura contábil aceita pela comunidade acadêmica durante a década de 1960 como a contabilidade clássica. Ball e Brown (2014) apresentam alguns aspectos dessa perspectiva:

Research topics ranged from more esoteric topics, such as the nature of accounting theory and the difference between postulates and principles in accounting, to the mundane, such as whether deferred taxes are a liability. Influential “theory” texts included Canning (1929), Edwards and Bell (1961), and Chambers (1966), whose verbal style bore little resemblance to the modern “theory” literature. The literature we inherited had reached two central conclusions: 1. Financial statement information prepared under existing reporting rules is meaningless; and 2. Radical changes in the nature of financial statement information are required. (Ball e Brown, 2014, p. 3).

Nota-se, a partir do relato acima, que os teóricos clássicos (Canning, 1929; Chambers, 1966; Edwards, Bell, 1961) fizeram a suposição de que as informações produzidas pela contabilidade não eram úteis aos seus usuários. Tal conclusão, de acordo com Ball e Brown (2014), costumava ser atribuída à heterogeneidade da regras de mensuração dos fatos contábeis. O caminho para solucionar esse problema seria o desenvolvimento de um novo padrão para a contabilidade. Os pesquisadores trabalhavam para desenvolver um modelo contábil capaz de evidenciar a essência das transações econômicas, de maneira precisa e homogênea. A realização desta tarefa tornaria as informações contábeis úteis aos seus usuários.

Ball e Brown (2014) relembram que premissas que guiavam a prática de pesquisa contábil, na década de 1960, não eram suportadas por quaisquer provas empíricas. Além disso, as relações entre as informações contábeis e os mercados de ações não eram exploradas. Essas lacunas estavam ligadas à indisponibilidade de dados, ao fato de o mercado de ações não parecer ser assunto para a contabilidade e à elevada atenção dos pesquisadores em seus próprios modelos teóricos de mensuração. Na palavras dos autores: *“In sum, for some time the literature had debated the merits of various proposals for radical change, utilizing primarily a priori reasoning and with little serious empirical testing of its propositions”* (Ball & Brown, 2014, p. 6), isto é, os pesquisadores contábeis discutiam propostas de mudanças contábeis radicais, com base em pressuposições não comprovadas empiricamente.

Recorreu-se, nesta tese, ao estudo realizado por Mattessich (1996) para aprofundar o conhecimento acerca das características do pensamento contábil clássico. Segundo esse pesquisador, antes das pesquisas de cunho dedutivo, a prática das pesquisas assentava-se na investigação de casos particulares para estabelecer uma teoria contábil geral. Alguns pesquisadores dessa corrente, desde a década de 1920, criticavam esta maneira de realizar

pesquisas (Canning, 1929; Gilman, 1939; Paton & Littleton, 1940; Vatter, 1947). No entanto, entre as décadas de 1950 e 1960, essas críticas foram reforçadas (Chambers, 1965, 1967; Edwards & Bell, 1961; Ijiri, 1967; Sterling, 1967).

Para esses autores, a mensuração das transações econômicas carecia de acurácia, ou seja, não representava a verdade sobre as transações econômicas. A informação contábil seria incapaz, deste modo, de auxiliar seus usuários na tomada de decisão. Ray Chambers foi um dos mais influentes críticos dessa época. Para o pensador, a formulação de modelos era realizada sem uma sistematização acertada e coexistiam soluções distintas para os mesmos problemas contábeis. As regras formuladas, mesmo quando oriundas de amplo debate, apresentavam inconsistências. Além disso, as instituições de cunho profissional ditavam o que deveria ser pesquisado. Neste contexto, Chambers, em conjunto com outros pesquisadores, defendia que o processo de pesquisa fosse dedutivo. Os pesquisadores buscavam estabelecer as propriedades, postulados e axiomas da contabilidade (Mattessich, 1996).

Observa-se, assim, que a tradição de pesquisa da época se ocupava em incorporar maior cientificidade às pesquisas contábeis e compreendia que a formulação de regras gerais *a priori* gerariam os modelos analíticos necessários para estabelecer critérios de avaliação sobre a eficácia da mesma. Esta forma de pensar a pesquisa em contabilidade delimita o pensamento contábil tradicional.

Uma vez apresentado os principais aspectos dos pensamento contábil, é possível retomar a apresentação do ambiente de inovação que também vigorava na Universidade de Chicago. Neste ambiente, os pesquisadores contábeis buscavam desenvolver uma nova vertente de estudos contábeis.

4.2.1.4 O contexto contábil de busca durante os anos 1960

O contexto de inovação descrito por Ball e Brown (2014) e Beaver (2015) refere-se a um ambiente que privilegiava a ousadia para desenvolver novas perspectivas de análises acadêmicas. Os autores descreveram tal ambiente da seguinte maneira:

The atmosphere at Chicago was electric when we began our research. The environment fairly crackled with innovation. The general attitude to inquiry was to question everything. (Ball e Brown, 2014, p. 7).

The mid-1960s were an exciting time to be a doctoral student. Accounting theory and empirical research, as we know them today, were virtually nonexistent. (Beaver, 2015, p. 861).

As passagens evidenciam a atmosfera de transformação na qual a Universidade de Chicago estava envolta. Percebe-se, ainda, que, por um lado, os pesquisadores notavam o potencial de transformação das pesquisas contábeis; e, por outro, observavam oportunidades para viabilizar as modificações julgadas necessárias, isto é, o descontentamento presente em que se encontrava o conhecimento contábil. Mas, os pesquisadores conseguiam vislumbrar possibilidade de transformar essa realidade. Essa percepção compõe ingredientes importantes para o progresso.

Os pesquisadores ressaltam que fatores influenciavam a percepção dos jovens sobre a existência de caminhos para a realização de mudanças. Neste sentido, os avanços advindos das pesquisas em economia e finanças foram elementos destacados pelos autores, pois, segundo Beaver (2015, p. 861), as principais novidades surgiam dessas áreas: “*Major advances were being made in financial economics, particularly with respect to market efficiency and capital asset pricing*”. Essa ideia é reforçada por Ball e Brown (2014):

New ideas about markets were being developed around us by faculty and students in economics and finance. In economics, a constant theme was a fundamental respect for markets and their evolved institutional structures. This line of thinking was informed by the ideas of Hayek, Friedman, Stigler, Coase (all of whom became Nobel Laureates), and many others. It subsequently became mainstream economics, but was excitingly novel at the time. In finance, Merton Miller, another Nobel Laureate, had co-pioneered the introduction of economic reasoning to finance in the form of the Miller-Modigliani dividend and debt irrelevance theorems. (Ball e Brown, 2014, p. 7).

Notadamente as pesquisas em economia e finanças impactaram o modo como os pesquisadores contábeis concebiam suas práticas científicas. Ball e Brown (2014), por exemplo, ressaltam que foram fortemente influenciados pelas pesquisas desenvolvidas por Eugene Fama (Fama, 1965a, 1965b; Fama, Fisher, Jensen, & Roll, 1969) nas quais foram sustentadas a hipótese de que o preço das ações é função do fluxo de informações, perspectiva que fundamentou as pesquisas conduzidas por Ball e Brown, a partir de 1966.

As inovações tecnológicas também contribuíram para a percepção de um ambiente propício às mudanças. Sobre este assunto, Beaver (2015) comentou: “*Technologically, the advent of computers had enormous effects on sample size and on the sophistication of statistical methods that could be applied to the empirical testing of hypotheses*” (Beaver, 2015, p. 861). Os computadores permitiram o acesso a novas base de dados, como o *Compustat*, essenciais à viabilização de novas formas de pesquisa.

O incentivo da Universidade de Chicago à aplicação da tecnologia para o desenvolvimento de pesquisas empíricas é outro aspecto comentado pelos autores. Ball e Brown (2014) contam que, para esse fim, em 1961, foi criado, na Universidade o *Center for Research*

in Security Price (CRSP), o primeiro arquivo de preços de ações com capacidade de ser lido por máquinas o qual estaria disponível em 1964. A partir daquele ano, iniciou-se uma enorme quantidade de estudos sobre mercado. As pesquisas de Fisher e Lorie (1964) foram destacadas por Ball e Brown (2014), em razão de seu pioneirismo nessa linha de análise.

Além disso, o contato com um grupo de professores e estudantes de altíssimo nível motivou as mudanças citadas pelos pesquisadores. Beaver (2015) descreve que:

Chicago had an outstanding faculty and doctoral students in accounting, finance, and economics. There was Merton Miller and Gene Fama in finance, George Stigler and Milton Friedman in economics, and, in accounting, George Sorter (my thesis advisor and mentor), Chuck Horngren, Sid Davidson, and Nick Dopuch, among others. Doctoral students in finance included Myron Scholes, Mike Jensen, Richard Roll, and Marshall Blume, and accounting students included Joel Demski, Philip Brown, and, somewhat later, Ray Ball and Ross Watts, among others. (Beaver, 2015, p. 861).

Sobre esse aspecto, Ball e Brown (2014) ressaltaram o fato de ter conseguido cursar disciplinas junto ao departamento de economia e afirmaram que isso só foi possível porque foram dispensados de algumas disciplinas de contabilidade por causa da participação no projeto de extensão *University's accountancy honors program*, durante a graduação. Além disso, Ball e Brown (2014) enfatizaram a relevância de um grupo de professores do programa de contabilidade para a formação desse ambiente. Nas palavras dos autores:

The emphasis placed on empirical research at Chicago had spread to the accounting faculty. Sidney Davidson led a strong group that included Nick Dopuch, David Green, Chuck Horngren, and George Sorter. Apparently influenced by his close friend Milton Friedman, Sidney repeatedly stressed the importance of empirical work. In 1966 the first Conference on Empirical Research in Accounting was organized (the first non-association conference to be held in accounting) and the proceedings were published annually in the nascent Journal of Accounting Research. In his Editor's Preface to the first conference volume, Sidney stated, "Accounting thought will develop more effectively by increased reliance on the testing of meaningful hypotheses; there is a need to look at evidence as well as to authority for the substantiation of accounting ideas" (Davidson 1966, iii). (Ball e Brown, 2014, p. 8).

Nota-se, nesse excerto, que a interação entre Milton Friedman e Sidney Davidson aparentemente encadeou uma série de ações que resultaram na constituição de um ambiente adequado à promoção de inovações. Davidson é citado como líder da construção das estruturas de debates, necessárias ao desenvolvimento de um novo modo de realizar pesquisas em contabilidade. Ball e Brown (2014) ressaltam, ainda, a importância de Dopuch:

Nevertheless, our work was resisted by some of the Chicago accounting faculty, which was only natural. We were confronting a way of thinking that underlay much of their training, research and teaching, and market-based studies were not exactly what they had envisaged by empirical research. One accounting professor advised against proceeding: "You'll be correlating garbage (earnings) with garbage (prices)." Nevertheless, we were among many friends at Chicago, where

the finance faculty and many of the outstanding doctoral students in accounting and finance at the time were like-minded. Among the accountants, Nick Dopuch was particularly encouraging. (Ball & Brown, 2014, p. 8).

O desenvolvimento da pesquisa de Ball e Brown (1968) enfrentou resistências, visto que as ideias defendidas pelos autores confrontavam o estado de conhecimento contábil de então. Além disso, a proposta de avaliação empírica proposta pelos autores, baseada no mercado de ações, era inesperada até mesmo para os partidários dessa metodologia de análise. Por outro lado, Ball e Brown (2014) evidenciaram a importância de uma comunidade que encorajava a inovação por eles proposta. Neste sentido, os autores ressaltam o apoio do professor Dopuch. Em outro trecho, Ball e Brown (2014) expõem novamente a relevância deste pesquisador: *“Nick had been quick to see the paper’s potential and we are forever indebted to him. Were it not for his foresight, the paper might have languished, and the accounting literature might have evolved in a completely different direction”* (Ball & Brown, 2014, p. 17). Nota-se que o Dopuch incentivou a elaboração de pesquisas contábeis com o emprego de novas perspectivas teóricas e também facilitou o processo de divulgação das ideias inovadoras.

Beaver (2015) corrobora a perspectiva de Ball e Brown (2014) sobre a importância do seu relacionamento com professores e estudantes no desenvolvimento de suas pesquisas. Em especial, o autor resalta a influência de Horngren em sua trajetória; segundo o autor: *“The contribution of Chuck Horngren to my career and that of others is enormous and is an entire topic in and of itself.”* (Beaver, 2015, p. 877).

Observa-se, assim, que os trabalhos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) foram influenciados pelo ambiente inovador na Universidade de Chicago. Os autores, ao recordar o processo de desenvolvimento de suas pesquisas, enfatizaram o papel de professores e estudantes com os quais tiveram contato no período. Os nomes citados pelos pesquisadores estão sumariados no Quadro 16.

Quadro 16 – Pesquisadores citados como relevantes no âmbito da inovação

Papel ocupado em 1965	Área	Nomes	Citado por:
Professores	Contabilidade	Charles Horngren	Ball e Brown (2014); Beaver (2015).
		George Sorter	Ball e Brown (2014); Beaver (2015).
		Sidney Davidson	Ball e Brown (2014); Beaver (2015).
		Nicholas Dopuch	Ball e Brown (2014); Beaver (2015).
		David Green	Ball e Brown (2014)
	Economia / Finanças	George Stigler	Ball e Brown (2014); Beaver (2015).
		Milton Friedman	Ball e Brown (2014); Beaver (2015).
		<i>Hayek</i>	Ball e Brown (2014);
		<i>Coase</i>	Ball e Brown (2014);
Estudantes	Contabilidade	Joel Demski	Beaver (2015)
		Philip Brown	Beaver (2015)
		Ray Ball	Beaver (2015)
		Ross Watts	Ball e Brown (2014); Beaver (2015).
		Bill Beaver	Ball e Brown (2014)
		Anthony Hopwood	Ball e Brown (2014)
		Jack Kennelly	Ball e Brown (2014)
		Baruch Lev	Ball e Brown (2014)
		Bill Voss	Ball e Brown (2014)
	Economia / Finanças	Myron Scholes	Beaver (2015)
		Marshall Blume	Ball e Brown (2014); Beaver (2015)
		Mike Jensen	Ball e Brown (2014); Beaver (2015)
		Richard Roll	Ball e Brown (2014), Beaver (2015)
		Fama	Ball e Brown (2014)

Fonte: Elaborado pela autora.

Ball e Brown (2014) e Beaver (2015) citaram um grupo de cinco professores de contabilidade os quais favoreceram o processo de inovação das pesquisas contábeis (Charles Horngren, George Sorter, Sidney Davidson, Nicholas Dopuch e David Green). Observou-se, no entanto, que os pesquisadores ressaltaram a importância de Sidney Davidson, Nicholas Dopuch e Charles Horngren. Depreende-se que esses pesquisadores participaram da fase de exploração do contexto de busca, pois abriram caminhos para o desenvolvimento de uma nova vertente de pesquisa. Na próxima seção, serão abordados aspectos acerca das contribuições destes pesquisadores ao processo de constituição da tradição de pesquisa do presente.

4.2.2 Os pesquisadores extraordinários participantes da fase de exploração

Sidney Davidson, Nicholas Dopuch e Charles Horngren foram destacados como pesquisadores extraordinários e que iniciaram o processo de constituição da tradição de

pesquisa contábil estadunidense do presente. Esta seção apresenta a perspectiva destes pesquisadores acerca do processo de mudança das pesquisas contábeis que vivenciaram. Para tanto, foram analisadas as narrativas dos mesmos sobre o período em que esse processo ocorreu. Observou-se que cada pesquisador possibilitou o entendimento de um dos aspectos das mudanças. Davidson participou, de forma mais ativa, nos aspectos relacionados ao estabelecimento de uma estrutura adequada para produção e divulgação do conhecimento contábil. Dopuch, por seu turno, atuou fortemente no processo de incentivo à publicação de pesquisas inovadoras. E, por fim, Horngren contribuiu para a formação da visão de futuro das pesquisas contábeis.

4.2.2.1 Sidney Davidson – a busca de uma nova estrutura de produção de conhecimento

Sidney Davidson (1919-2007) obteve seu doutorado pela *University of Michigan*, em 1950. Tornou-se professor em contabilidade, na Universidade de Chicago, em 1958. Atuou como reitor da escola de negócios, entre 1969 e 1974. Realizou diversas análises sobre a construção de trabalhos científicos e problemas contábeis, durante meados da década de 1950 e 1960 (Mason & Davidson, 1954; Davidson et al., 1956; Davidson, 1957a, 1960). Estes textos revelam o espírito crítico do autor que avaliava constantemente a evolução da pesquisa em contabilidade.

Sidney Davidson tecia críticas à estrutura da academia contábil do seu tempo. O pesquisador defendia a separação das investigações contábeis da demanda imediata das organizações. Naquela época, era comum que as entidades ligadas diretamente às organizações empresariais estabelecessem os tópicos de pesquisas da área⁷. Para o autor, a universidade deveria ser responsável pela geração de conhecimento científico contábil, uma vez que os professores teriam independência e liberdade necessária para debater problemas controversos e questões de longo prazo, por meio de metodologia empírica (Davidson, 1957a). Esta posição foi exposta da seguinte maneira:

Much of this vitally needed research can only be done in the universities(...). Only in the research program of the university scholar is there likely to be sufficient emphasis on basic and long-run factors as opposed to short-run and applied considerations. (Davidson, 1957a, pp.115-116).

⁷ A relação entre o mercado empresarial e a produção de teorias em contabilidade foi abordada posteriormente por Watts e Zimmerman (1979).

No que tange às teorias contábeis da época, o autor asseverou que muitos de seus fundamentos deveriam ser revisitados à luz de argumentação empírica, visto que muito dos postulados eram apresentados como se fossem preceitos religiosos, praticados quase como um ato de fé:

We've come by constant repetition to accept a substantial portion of earlier practice, developed to meet an altogether different economic environment, as the basic gospel of accounting. There is a continuing need for a close re-examination of many of our accounting concepts, re-examination in terms of the economic, social and institutional conditions that prevail today. Our notions of asset valuation, realization criteria, and income determination, to name but a few topics in financial accounting, are seriously in need of basic reconsideration. The entire area of management accounting is still in its development stage. Vast amounts of work remain to be done in developing a rationale for Federal government accounting. Accountants must soon begin to play an enlarged role in the development of social accounting. (Davidson, 1957, p. 115).

Na passagem apresentada, além de asseverar a necessidade de revisão dos conceitos tomados como verdadeiros na contabilidade, Davidson (1957) aponta para as novas linhas de pesquisas que deveriam ser abraçadas pelos acadêmicos. O autor relata que a natureza dos negócios estava se transformando e, portanto, era preciso compreender essa realidade.

Diante desse contexto, Sidney Davidson realizou algumas ações para iniciar o processo de separação entre conhecimento científico e demandas práticas de curto prazo. Ressalta-se, entre elas, a criação do periódico *Journal of Accounting Research (JAR)*, em 1963. Segundo relato do autor, contido no trabalho de Dyckman e Zeff (1984), sua motivação para isto foi a percepção sobre a resistência dos TAR em publicar pesquisas inovadoras e a necessidade de se pensar a pesquisa em termos mundial, focando em trabalhos que não fossem apenas de interesse do meio contábil estadunidense.

Para que o projeto tivesse êxito, Davidson relata a sua busca por recursos financeiros. Disse ter aceitado a ocupação de docente na Fundação Ford⁸ e que seu salário foi integralmente direcionado para possibilitar a manutenção do periódico *JAR*. Além de angariar recursos financeiros, Sidney Davidson reuniu um grupo de pesquisadores em seu projeto: George Sorter, Charles T. Horngren e Nicholas Dopuch, David Green. David Green e Nicholas Dopuch foram editores da *JAR* (Dyckman e Zeff, 1984). Ambos pesquisadores foram relevantes para o sucesso da revista, porém Dopuch permaneceu nessa posição por 15 anos e, como descrito anteriormente, sua relevância para o processo de mudanças nas pesquisas foi ressaltada com

⁸ A fundação Ford é uma entidade fundada em 1937, nos EUA, com o objetivo de financiar programas que favorecessem a democracia e reduzissem a pobreza. Durante as décadas de 1950 e 1960, a fundação transferiu recursos vultosos às universidades americanas.

maior veemência pelos pesquisadores inovadores. Deste modo, apresenta-se a percepção de Dopuch sobre sua experiência como editor da *JAR*.

4.2.2.2 Nicholas Dopuch – estímulo à inovação

Nicholas Dopuch (1929-2018) cursou o doutorado na universidade de Illinois. Tornou-se professor assistente na Universidade de Chicago, em 1961. O professor é reconhecido por muito membros da academia contábil pelo incentivo à inovação, especialmente durante o período em que atuou como editor do periódico *JAR*.

Dopuch (2018) concedeu uma entrevista ao professor da *Olin Business School*, Richard Frankel. Na ocasião, Dopuch relatou aspectos da sua trajetória acadêmica e da experiência como editor da revista *JAR*. Relembrou como ocorria o processo de escolha dos artigos a serem publicados, como participou da publicação de Ball e Brown (1968) e sobre os professores que influenciaram sua formação. Esses aspectos estão diretamente relacionados às mudanças ocorridas na pesquisa contábil, portanto, serão aprofundados.

Dopuch (2018), corroborando o que disse Davidson, afirmou que a criação do periódico *JAR*, em 1963, foi motivada pela insatisfação de Sidney Davidson e David Greene, professores da Universidade de Chicago, com as políticas editoriais da revista *TAR*. Na referida entrevista o pesquisador pesquisador relatou:

Well, the journal started primarily because of some [...] of their dissatisfactions with the way The Accounting Review was [...] administered, in particular, they had some very stringent rules, such as articles had to be a certain length or less, and their topics had to be very, [...] county oriented rather than broadly oriented.(...) And in particular, they decided to allow elaborate to expand on that on the narrow policies of the accounting review. And so they had no constraint on the length of articles, had no constraint on really topics.

Nota-se que Davidson e Greene intencionavam modificar a estrutura editorial vigente naquela época, pois as regras excessivas impediam a divulgação de pesquisas inovadoras. David Greene foi editor da *JAR* durante os primeiros anos de existência do periódico (1963-1968). O pesquisador convidou Dopuch, em 1968, para auxiliá-lo nessa atividade. No ano seguinte, Dopuch assumiu a responsabilidade total pelo periódico. O pesquisador relata que, durante o período em que permaneceu nessa função (1968-1984), obteve total autonomia para desenvolver a política editorial da revista.

O processo completo de avaliação dos artigos era realizado por Nicholas Dopuch, pois inexistia um corpo editorial. O autor lia todos os artigos submetidos para a avaliação e decidia

quais estavam alinhados aos objetivos do periódico. Dopuch (2018) explicita os critérios para a avaliação dos artigos no trecho a seguir:

Well, first of all, I wanted the papers to be competently handled, the methodology and the and the logic and so on in the data analysis and things like that. And I think all the papers I accepted initially at least, were that were that way. (...) But if I thought a paper was done very competently and [and] the person had it was a new methodology, had it with with people in the areas of the new areas. And so I accepted a paper, you know.

Percebe-se que a concatenação lógica dos dados, a inovação metodológica e a interdisciplinaridade eram aspectos fortemente valorizados por Dopuch. O professor expressa sua intenção de permitir a diversidade nas pesquisas contábeis.

Dopuch (2018) contou que publicou o artigo de Ball e Brown (1968), por reconhecer diversos aspectos inovadores no escrito. Além disso, o pesquisador ressalta que conhecia a competência e comprometimento de seus autores:

As here we are, two very competent researchers introducing a new methodology for research and accounting, it looks promising and I know it was originally proposed as a [...] research methodology in finance and had had some very impressive co-authors, in particular Gene Fama, who eventually became a Nobel Prize winner.

Chama atenção, no excerto acima, o fato de Dopuch considerar Gene Fama coautor do trabalho de Ball e Brown (1968). O autor tinha consciência da grande proximidade desses jovens estudantes contábeis com os estudos desenvolvidos por Fama. Este fato aumentou a confiança do editor nos resultados da pesquisa que estava avaliando.

Dopuch, ademais, percebeu a relevância da problemática sugerida por Ball e Brown (1968); o autor fala sobre esse aspecto neste trecho:

And so [...] I looked at the paper and I read it and I said and I kind of like the idea and I kind of like the whole approach, because at the time this happened, there are some researchers in accounting who were condemning the present journals saying that they were not very useful and they didn't prepare. They did not provide any [...] useful information for making investment decisions or whatever you want to use them for. And so Brown and Ball actually wrote that paper, the [the] information content of accounting numbers. They actually wrote that in response to an Australian accountant who was very influential in that country, Ray Chambers.

Nota-se que, da perspectiva do editor, o artigo de BB68 representava a oportunidade de publicar um conteúdo inovador e útil aos investidores. Ao mesmo tempo, o trabalho continha conexão direta com o pensamento contábil da época. Sobre esse assunto, Dupoch continua:

And they wanted to show that the accounting, the accounting reports, as presently prepared, did, in fact carry information. And they use these the stock market

returns or the behavior of those returns as a metric for assessing whether the [...] reports he had information, content. And I thought that was rather clever.

Nicholas Dopuch deixa transparecer que conhecia a importância do problema abordado pelos jovens pesquisadores, porém não compreendia profundamente a metodologia aplicada no artigo. No entanto, ele conhecia a trajetória acadêmica de Ball e Brown e confiou na capacidade dos autores. Esta ideia torna-se ainda mais evidente nesta passagem:

And [...] I know the research methodology they use [...] the event approach in accounting nowadays called event [event] studies approach. They use that methodology. And I knew it would be done competently because these were reported and Brown were very, [very] competent researchers, very careful researchers. And they learned their [...] practices of handling data from Gene Fama who used to pore over his [his] research outputs. [...] And so I took the paper.

Dopuch estava atento ao processo que estava ocorrendo na universidade. Conhecia os estudantes e acreditou que o caminho metodológico apresentado poderia sanar aspectos de um problema relevante para área. Assim, permitiu a introdução de uma inovação.

O último aspecto abordado em sua entrevista foi sobre os professores que influenciaram na carreira de Dopuch; ele respondeu o seguinte:

Oh, boy, probably my [...] most influential accounting professor initially was Norton Bedford, Illinois. He [...] had very broad ideas about the nature of accounting. And he [...] probably wet my appetite for looking at other ways to expand accounting research. [...] And after that was probably David Green, whom I learned a lot about editing, how to edit a journal. And I learned a lot about being [...] very sincere when you do this. And don't [...] play favorites.

Nicholas Dopuch revelou que sua capacidade de buscar uma perspectiva ampla sobre a contabilidade foi influenciada por Norton Bedford, durante a graduação. Dopuch mencionou também a importância de David Green para sua formação; segundo ele, o pesquisador ensinou-o a atividade de editor. Percebe-se, assim, que mesmo tendo obtido seu doutoramento em uma época em que prevalecia uma determinada perspectiva sobre o modo de conceber a contabilidade, havia alguns professores, como Norton Bedford, que procuram ampliar esta percepção. Embora não tenham seus artigos reconhecidos como o início de uma transformação na área, eles contribuíram para que esta evolução da área acontecesse. Além disso, observa-se que outros aspectos da atividade científica, como a atividade de editoração, são aprendidas ao longo da vida acadêmica e são fundamentais para o processo de inovação das pesquisas acadêmicas.

4.2.2.3 Charles Thomas Horngren – o objetivo da nova vertente contábil

Charles T. Horngren (1926-2011) obteve seu doutorado pela universidade de Chicago. Atuou como professor naquela instituição, entre 1962 a 1969, tendo se transferido posteriormente para Stanford. O professor, ao longo de sua carreira, orientou alunos de doutorado que, posteriormente, tornaram-se pesquisadores altamente influentes no campo contábil, a exemplo de: William Beaver, Joel Demski e Philip Brown (Beaver & Wolfson, 2013).

Horngren, na reunião anual do AAA de 1970, fez um discurso bastante distinto daqueles apresentados anteriormente nesta tese. O pesquisador disse que, naquela ocasião, narraria o que pretendia dizer na reunião anual do AAA de 1999, ou seja, Horngren (1971) contou suas “memórias de futuro”. O autor relatou inicialmente as mudanças ocorridas durante a década de 1960 e, a partir desse cenário, projetou a história da pesquisa contábil entre 1970 a 1999. Esse relato permite compreender quais eram os objetivos vislumbrados pelo pesquisador para o campo de pesquisa contábil.

Horngren (1971) descreveu que, durante a década de 1960, a educação estadunidense passou por mudanças relevantes. Esse processo foi impulsionado pelas transformações relacionados em diversas dimensões da sociedade: econômica, política, social e avanços tecnológicos. A educação contábil, em específico, foi fortemente influenciada por essas mudanças conjecturais. O mercado começou a exigir dos profissionais contábeis competências que não eram ensinadas nas universidades, a exemplo daquelas ligadas à tecnologia. Diante desse contexto, as universidades estabeleceram novas metas para os programas educacionais os quais buscavam incorporar as tecnologias aos estudos acadêmicos, para prover estudos empíricos.

Nas pesquisas contábeis, esse estímulo, asseverou Horngren (1971), provocou mudanças no desenvolvimento da área. A contabilidade começou a ser analisada a partir de abordagens mais amplas, o uso de metodologias quantitativas foi ampliado e novas perguntas foram formuladas. A mudança na educação contábil, assegurou o autor, iniciou por meio das pesquisas científicas, uma vez que os currículos eram rígidos e havia grande resistência às tentativas de modificação.

Horngren (1971) conjecturou que o principal avanço de conhecimento contábil, no período de 1970 a 1999, seria constituído a partir da concepção de que seria possível formar um referencial teórico único para ensinar as disciplinas de contabilidade gerencial e contabilidade financeira. O autor afirma que a comunidade contábil perceberia que, para estabelecer um sistema de informação contábil ideal, era necessário, primeiramente,

compreender como os usuários dessa informação tomam suas decisões e quais ações são influenciadas por elas. O autor previu três fases necessárias a essa mudança.

Primeiramente, na metade da década de 1970, seriam produzidos livros que evidenciariam a relação entre os produtores da informação contábil e os consumidores dessa informação. Nos anos 1980, essas publicações seriam aplicadas ao ensino de contabilidade. Assim, os cursos de contabilidade ensinariam aos seus estudantes que o objetivo da contabilidade é fornecer informações aos seus usuários.

A segunda fase é marcada pela crescente confiança nas pesquisas empíricas, iniciadas na década de 1960. Durante as duas décadas subsequentes, seria difundida a ideia de que os relatórios contábeis externos facilitariam a previsão de eventos relevantes aos seus usuários. O autor relata alguns tópicos abordados nessa perspectiva: *“For example, students examined the implications of alternative accounting methods for a growing list of predictive purposes, including the prediction of business failure, the prediction of market prices, and the prediction of security riskiness”* (Horngren, 1971, p. 9). O professor apresentou alguns artigos publicados por seus orientandos como modelo dessa linha de pesquisa, entre eles, os trabalhos de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968).

A terceira fase refere-se ao processo de formação de um arcabouço teórico único, contendo os modelos formais de decisão, as técnicas matemáticas e as teorias de finanças. Essa fase teria início na década de 1990. Sobre o referido momento, Horngren (1971) imaginou: *“Students are beginning to have more rigorous methods for deciding what accounting alternatives are best for external reports. This is largely attributable to the growth of knowledge produced by empirical research.”* (Horngren, 1971, p. 9). Nota-se que o autor entende a pesquisa empírica como caminho para definir os melhores métodos de mensuração contábil.

Horngren (1971) aprofunda suas reflexões acerca do futuro das pesquisas empíricas em contabilidade financeira. Inicialmente, ocorreria a melhora de um dos aspectos relacionados ao processo de decisão: os métodos empregados para previsão dos eventos. Aos poucos, as temáticas seriam ampliadas e se concentrariam na relação entre os dados contábeis e o comportamento do preços das ações. O autor menciona que os pesquisadores se concentrariam em responder às seguintes questões: *“What is the effect of annual earnings announcements on investor behavior? How do security prices react to a change in accounting method? Among alternative accounting methods, which method seems to be impounded in the market prices of securities (e.g., investments carried at cost or at equity)?”* (Horngren, 1971, p. 9).

O pesquisador ressalta a estreita relação entre pesquisa e ensino. Segundo ele, ocorreria a incorporação gradativa dos temas estudados pela comunidade intelectual aos livros-textos

utilizados na graduação. Além disso, no ano de 1999, o currículo ensinado na graduação seria modificado e passou a expressar a união entre a contabilidade financeira e gerencial. Horngren (1971) afirma que: *“Many of these elementary courses are no longer called financial or external accounting or management or internal accounting. Instead, they have a single name like [Accounting Information Systems for Decision Making].”* (Horngren, 1971, pp. 9-10).

Depreende-se que Horngren (1971) tinha como objetivo principal unir a contabilidade gerencial à contabilidade financeira, para constituir um sistema de informações contábeis ideal. O pesquisador considerou que as diferentes metodologias de pesquisa, aplicadas nessas vertentes, seriam complementares e, em conjunto, formariam um quadro teórico capaz de orientar a formulação de um sistema de informação contábil que realmente atendesse às necessidade de todos os seus usuários.

Charles T. Horngren, em 1990, foi conduzido ao *Accounting hall of fame*. Em seu discurso de agradecimento, lembrou: *“Twenty years ago I gave a speech, [The Accounting Discipline in 1999], at the annual meeting of the American Accounting Association. Not surprisingly, when one offers a flock of predictions, some of the predictions in that paper have held up well; others have no”* (Davidson, Burns, & Horngren, 1990, p.133). O autor refletiu sobre a evolução da contabilidade: *“Accounting and management education have advance considerably since I was a student, but it has far to go. It merits serious efforts by all of us.”* (Davidson, Burns, & Horngren, 1990, p. 133).

Em suma, o grupo de professores mostram ações articuladas com objetivo de constituir um ambiente de pesquisa inovador. Sidney Davison mostrava insatisfação com o estado de conhecimento da contabilidade e com a estrutura de geração de conhecimento prevalecente durante a década 1950 e 1960. O pesquisador, em resposta a esse contexto, fundou o periódico *JAR*, em 1963. Nicholas Dopuch atuou como editor dessa revista por 15 anos (1968-1984) e foi responsável por viabilizar a publicação de trabalhos que influenciaram profundamente a direção das pesquisas contábeis. E, por fim, Charles T. Horngren, que fez um discurso, em 1970, durante um encontro do AAA (tradicional instituição contábil), no qual promoveu os trabalhos publicados na *JAR* e compartilhou suas reflexões sobre o futuro da educação e pesquisa em contabilidade. Estes pesquisadores formaram a estrutura necessária ao desenvolvimento de inovações. Por isso, são considerados, nesta tese, autores extraordinários cujas ações possibilitaram a oportunidade de os demais membros da comunidade escolherem qual linha de análise seguir, assim como explicitaram a existência do contexto cognitivo de busca.

A próxima seção explora a racionalidade das escolhas dos pesquisadores que influenciaram significativamente a desenvolvimento das pesquisas contábeis.

4.3 AVALIAÇÃO DA RACIONALIDADE DOS PESQUISADORES EXTRAORDINÁRIOS DURANTE A EVOLUÇÃO DA TPCEP

A inovação das pesquisas contábeis foi fortemente influenciada por Ball e Brown (1968), Beaver (1968) e Watts and Zimmerman (1978) os quais conduziram suas pesquisas por meio do contexto cognitivo de busca. Havia a possibilidade de duas tradições de pesquisa para seguir; uma já consolidada, e outra que exigiria maior esforço para ser construída. Esses pesquisadores optaram por trabalhar na tradição de pesquisa nascente. Questiona-se, nesta tese, a racionalidade dessas escolhas.

A racionalidade no âmbito científico, de acordo com Laudan (2011), é observada por meio das justificativas dos pesquisadores acerca das respectivas escolhas. Considera-se evidência de escolhas racionais a demonstração em que determinado conjunto de hipótese foi adotado, em razão de seu maior potencial de resolver problemas relevantes para a área.

Intenciona-se, assim, nesta seção, verificar se as escolhas realizadas pelos pesquisadores extraordinários, durante o processo de evolução da TPCEP, foram amparadas por justificativas racionais. Esse processo foi conduzido por meio da análise dos relatos dos mesmos acerca da elaboração dos problemas conceituais e anômalos.

4.3.1 Reflexão acerca das escolhas contidas no artigo de Ball e Brown (1968)

Ball e Brown (2014) descreveram o processo de idealização do problema de pesquisa abordado por eles em Ball e Brown (1968), doravante BB68. Os autores exaltaram a educação que receberam durante a graduação em contabilidade, a qual permitiu a eles conhecer, em profundidade, os debates da comunidade intelectual daquele tempo. Na Universidade de Chicago, na posição de doutorandos, os jovens pesquisadores foram expostos ao conjunto inovador de conhecimento da economia e das finanças. O resultado do encontro dessas perspectivas suscitou questionamentos. Os autores recordam:

It was, to us, only natural to ask if financial statement information is so meaningless, why have substantial resources been put into producing it for so many years? Why has financial reporting under traditional accounting rules evolved and survived for so long as an integral part of the institutional structure when it allegedly is so deficient? Are the basic conclusions reached in the literature correct? (...) The prevailing reasoning began to seem flawed as well. Is a number reported in a financial statement necessarily meaningless just because it is an aggregation of numbers calculated using methods that are not completely homogeneous? (Ball & Brown, 2014, p. 8).

O trecho demonstra que as reflexões críticas primordiais de Ball e Brown ocorreram por meio de sucessivos questionamentos acerca do conceito de utilidade, visto que, embora tal termo fosse referenciado no âmbito intelectual contábil, o significado do mesmo permanecia impreciso. O contato dos pesquisadores com uma nova vertente teórica iluminou esse aspecto e os impeliu ao reexame das hipóteses fundamentais do pensamento contábil vigente no momento de suas formações. O problema de pesquisa oriundo dessas reflexões, de acordo com Ball e Brown (2014), foi: “[...] [*Are accounting income numbers useful?*] *Two derivative questions are, [Useful to whom?] and [Useful for what purpose?]* (Ball & Brown, 2014, p. 9). Os autores relatam que, a partir da definição desse problema, passaram a enfrentar um novo desafio: estabelecer o método adequado para a condução de suas análises.

Ball e Brown (2014) lembram que o desenho de pesquisa que elaboraram em BB68 se consistiu na Hipótese dos Mercado Eficientes (HME) a qual, no momento de concepção do referido artigo, era amplamente aceita na Universidade de Chicago. E o método adotado foi o estudo de evento. De acordo com os autores:

B68 is what is now seen as an archetypal event study. While BB68 may well have been the first “modern” event study to be published, the first such study to be conducted was by Fama, Fisher, Jensen, and Roll. Their paper, published in 1969, is about the way in which information is captured in financial markets, and their “event” is a stock split. The event we chose is the announcement of the annual accounting income number, or earnings for the year. (Ball & Brown, 2014).

Nota-se, por meio desse trecho, que os autores conheciam o método de estudo de eventos, antes mesmo da publicação do mesmo. Isso foi possível graças à participação dos autores em seminários de pesquisa, promovidos pela Universidade de Chicago. Tal fato revela a alta fluidez entre a produção de conhecimento das pesquisas em economia, finanças e contabilidade. Ball e Brown (2014) narram que modelaram, em BB68, a utilidade da contabilidade a partir da mensuração do impacto do conteúdo dos lucros contábeis no mercado de ações (*content*) e da tempestividade dessa informação (*timeliness*).

A análise relacionada ao conteúdo informacional foi realizada por meio de um modelo, o qual contém três grupos de informações que determinam as variações do preço das ações. No primeiro grupo, há o total de informações disponíveis aos investidores; o segundo contém as informações relacionadas ao mercado; e o terceiro, as informações específicas às empresas. De acordo com a HME, apenas o primeiro e o segundo grupos de informações seriam significantes, entretanto BB68 estavam convictos de que o terceiro grupo de informações exercia influência sobre o mercado de ações, isto é, de que a informação contábil seria útil para que os investidores

se posicionassem no mercado de ações. Sobre este ponto, Ball e Brown (2014) destacam o seguinte:

We took a survivorship, or evolutionary perspective: because accounting has been practiced for centuries and accounting reports are costly to produce, accounting as an economic activity could not possibly have survived for so long unless there was a demand for it. Our priors were so strong that if we had not found an association, if we had not rejected the null hypothesis, then most likely we would have believed there was something wrong with our experimental design. (Ball & Brown, 2014, pp. 11-12).

Depreende-se, por meio do trecho anterior, que os autores objetivavam comprovar uma tese formulada por meio da observação e dedução lógica. Nota-se, ainda, que os pesquisadores criticaram aspectos teóricos de duas vertentes de análise (econômica e contábil), formaram uma nova proposição e aplicaram um teste empírico, na tentativa de validar a nova hipótese. Além disso, percebe-se que esse teste revelou que a informação contábil faz parte dos determinantes da variação dos preços das ações. Logo, a contabilidade é útil para que os investidores tomem decisões nesse mercado.

A segunda parte do teste de utilidade das informações contábil, conduzido por BB68, constituiu-se na avaliação da tempestividade desses dados. Os autores utilizaram, nesta etapa, o estudo de eventos cujos resultados evidenciaram que a informação contábil não é tempestiva, isto é, a divulgação das demonstrações contábeis geraram impacto quase nulo no preço das ações, indicando que tais informações foram precificadas pelo mercado anteriormente. Embora o resultado não valide a hipótese defendida em BB68, Ball e Brown (2014) consideram importante a discussão sobre o tema; segundo eles: *“The timeliness notion has not been appreciated as well as it might be. We now discuss it further because it is a remarkably simple yet extraordinarily general concept, and it may yield many more insights in the future.”* (Ball & Brown, 2014, p. 13).

A narrativa sobre a elaboração do problema de pesquisa e do processo empreendido pelos autores para solucionar a questão mostra a postura crítica desses pesquisadores. Ball e Brown (1968) optaram por explorar uma tradição de pesquisa, com capacidade de resolver uma questão extremamente relevante à contabilidade. Portanto, considera-se que as escolhas desses pesquisadores foram racionais.

4.3.2 Reflexão acerca das escolhas contidas no artigo de Beaver (1968)

O artigo escrito por Beaver, *“The Information Content of Annual Earnings Announcements”*, publicado em 1968, foi influenciado pelo processo de elaboração de sua tese

doutoral, ocorrida em meados da década de 1960 (Beaver, 1966). Beaver (2015) relata que, desde quando estudava em Notre Dame, interessava-se em investigar a capacidade preditiva dos índices financeiros, no que diz respeito ao risco de crédito e às falências. Com o advento dos computadores, pareceu a ele possível conduzir um estudo empírico acerca do tema. O pesquisador contou uma anedota para ilustrar o modo como sua ideia de pesquisa foi recebida entre acadêmicos e os usuários da informação contábil:

In the early stages, I sought out reactions of others to the idea. One finance faculty member told me that it was unnecessary to conduct an empirical study because we already knew what the results would be. I said, “Really? What would that be?” Well, I was told that I would find that financial ratios would have no ability to predict bankruptcy because of all of the limitations of accounting data. I could not expect such data to predict an important economic event such as bankruptcy. I was advised to explore a topic where we did not know the results in advance. A few days later, I met with one of the lending officers of a major Chicago commercial bank. He told me that there was no point in conducting an empirical study because we already knew what the results would be. I said, “Really? What would that be?” I was going to find that financial ratios were excellent predictors of bankruptcy, and that is why they were in such widespread use. At this stage, I knew my results would be a big surprise to somebody, regardless of what the results were. (Beaver, 2015, p. 861).

O excerto mostra que Beaver percebia as contradições entre as perspectivas a respeito da utilidade das informações contábeis para as previsões de falência. Os acadêmicos presumiam que a informação contábil seria incapaz de auxiliar nessa tarefa. Os usuários da informação contábil, por sua vez, notavam grande valor nesse processo e, por isso, os indicadores contábeis eram utilizados para esse fim. Ambas as visões eram defendidas, sem que existissem argumentos empíricos que as sustentassem. Depreende-se, desta maneira, que tais afirmações careciam de bases racionais de afirmação.

Essas reflexões levaram Beaver à condução de estudo empírico sobre o tema. O autor concluiu que as diferenças médias de alguns indicadores financeiros (lucratividade, nível de alavancagem e o fluxo de caixa em relação ao passivo total) poderiam ser úteis para prever falências, em até cinco anos antes da ocorrência desta (Beaver, 1966).

Observa-se que o trabalho desenvolvido por Beaver (1966) abordou a temática da utilidade das demonstrações contábeis, porém a relevância dessa informação estava restrita à previsões de falências. Beaver (2015) relembra que os avanços nos estudos da economia permitiram uma nova percepção sobre os dados contábeis. Nas palavras do autor: “*Exciting concurrent developments in financial economics were of great assistance in constructing a research design that would relate accounting information and security prices. Financial economics permitted a dramatically different way of looking at accounting data*” (Beaver,

2015, p. 863). Deste modo, o pesquisador percebeu que aplicar a perspectiva de utilidade ao mercado de ações ampliaria o impacto de suas pesquisas.

Beaver (2015) ressalta a importância de o leitor compreender como a teoria contábil estava estabelecida naquela época. Havia diferentes alternativas para mensuração de ativos (valor justo, valor de entrada, valor de saída e valor realizável líquido, entre outras). Entre os pesquisadores, prevalecia o consenso sobre a ineficiência da aplicação do custo histórico, ao passo que se fortalecia a percepção de que o modelo de valor justo seria mais eficiente para mensurar o lucro das empresas. Segundo Beaver (2015):

While these excursions were insightful and important to our thinking about accounting measurement, the prospect of trying to become yet another theorist proposing yet another dial turn on fair value was not appealing. It was more appealing to become an empiricist. Moreover, taking an alternative economic view of accounting data as a form of information provided a dramatically different way of looking at the world. This perspective led to ‘The Information Content of Annual Earnings Announcements (Beaver 1968). (Beaver, 2015, p. 864).

Observa-se que Beaver percebeu duas possibilidades teóricas para guiar suas pesquisas. Uma representava a extensão da tradição de pesquisa em contabilidade, e a outra indicava um caminho de transformação. Beaver (1968) escolheu o caminho com maior possibilidade de expansão.

A respeito do processo de elaboração de Beaver (1968), o autor ressalta a necessidade de apoiar suas pesquisas em hipóteses intuitivas:

I relied upon intuitive notions of information content. This was necessary because, at the time, the information economics research, as we know it today, was in an embryonic state. I relied on two simple notions: (1) a necessary condition for a signal to have information content is to change beliefs, and (2) moreover, the change in beliefs must be sufficient to induce a change in actions taken (at least for some signal outcomes). (Beaver, 2015, p. 864).

O pesquisador adotou a hipótese de que, se os investidores mudassem sistematicamente suas crenças após a publicação das demonstrações contábeis, ocorreriam variações nos preços das ações. No entanto, Beaver (2015) relata que considerou a possibilidade de existirem crenças heterogêneas. Neste caso, as expectativas distintas poderiam gerar impactos nulos nos preços, por isso o pesquisador adicionou, em sua análise, o volume de negociação no mercado de ações. A combinação dessas variáveis permitiu delimitar diferentes cenários:

(1) no price reaction, no volume reaction, (2) a price reaction, but no volume reaction, (3) no price reaction, but a volume reaction, or (4) both a price and a volume reaction. As I discuss in Beaver (1968), each of these scenarios would be telling us something different about the world. I felt I had my bases covered because I had an interpretation no matter what the results were. (Beaver, 2015, p. 865).

Beaver mostra que optou pela teoria a qual evidenciou capacidade de fornecer soluções satisfatórias ao problema investigado. Os resultados desse estudo foram apresentados em uma conferência, promovida pela *JAR*, e, posteriormente, publicado nesse periódico.

Observa-se que as escolhas de Beaver decorreram de sua atenção ao modo como as informações eram aplicadas na prática, do conhecimento sobre os debates acadêmicos sobre o mesmo assunto, o contato com a tradição de pesquisa da economia e a utilização das tecnologias disponíveis à época. O autor mostra ter avaliado racionalmente as opções de pesquisa que se apresentaram a ele e optou por buscar um caminho para ampliar a capacidade de resolução de um problema relevante à contabilidade.

4.3.3 Reflexão acerca das escolhas contidas no artigo de Watts and Zimmerman (1978)

Watts e Zimmerman (1990) asseveram que a abordagem teórica advinda de Ball e Brown (1968) e Beaver (1968) proporcionou o entendimento sobre a relação entre os números contábeis e o mercado de ações. Entretanto, as escolhas contábeis não foram explicadas por essa abordagem. Watts e Zimmerman (1990) explicam as razões dessa lacuna:

An important reason that the information perspective failed to generate hypotheses explaining and predicting accounting choice is that in the finance theory underlying the empirical studies, accounting choice per se could not affect firm value. Information is costless and there are no transaction costs in the Modigliani and Miller (1958) and capital asset pricing model frameworks. Hence, if accounting methods do not affect taxes they do not affect firm value. In that situation there is no basis for predicting and explaining accounting choice. Accounting is irrelevant. (Watts e Zimmerman, 1990, pp. 132-133).

Observa-se que, para os autores, as hipóteses adotadas na abordagem informacional impediam o avanço do entendimento sobre o processo de escolhas de métodos contábeis. Isto ocorre porque, em um cenário no qual a informação circula livremente, sem custo, a estrutura de capital não gera impactos no valor das empresas e não há motivação para explorar as escolhas dos métodos contábeis. Desta perspectiva teórica, esse fenômeno não é um problema relevante a ser investigado. Os modelos financeiros, contudo, passaram a incluir os custos de informação:

Finance researchers had introduced costs of debt that increase with the debt/equity ratio (Jensen and Meckling 1976) to explain (in combination with differential taxes) how optimal capital structures could vary across industries. The debt costs first introduced were bankruptcy and agency costs. The agency costs were of particular interest to accountants because accounting appeared to play a role in minimizing them. (...) Accounting researchers recognized the implications for accounting choice and began using the accounting numbers in debt contracts to generate hypotheses about accounting choice (Watts 1977) (Watts e Zimmerman, 1990, pp.132-133).

O trecho mostra a influência do trabalho de Jensen e Meckling (1976) para que uma nova perspectiva de pesquisa contábil fosse criada. A perspectiva de custos de agência indicaram um caminho para explicar as razões de uma empresa adotar determinado método de mensuração, enquanto outra semelhante adota outra abordagem. A partir desta perspectiva, surge a hipótese de que as escolhas contábeis podem afetar a riqueza. Segundo Watts e Zimmerman (1990), o trabalho publicado por eles em 1978 foi pioneiro em aplicar essa perspectiva teórica à contabilidade.

Após a publicação de Watts and Zimmerman (1978), surgiram pesquisas em busca de determinar quais eram os custos contratuais, potencialmente influenciados pelos números da contabilidade, e assim os diferentes motivos das escolhas contábeis passaram a ser mapeados. A perspectiva de pesquisa, intitulada por eles como “Contabilidade positiva”, foi criticada por muitos pesquisadores. Watts e Zimmerman (1990), ao responder a essas críticas, explicitaram as razões que os levaram às escolhas teóricas e metodológicas em Watts and Zimmerman (1978).

Os autores identificaram oito publicações que apresentaram críticas à abordagem (Ball & Foster, 1982; Christenson, 1983; Hines, 1988; Holthausen & Leftwich, 1983; Lowe, Puxty, & Laughlin, 1983; McKee, Bell, & Boatsman, 1984; Tinker, Merino, Neimark, 1982; Whittington, 1987). Eles separaram as apreciações contidas nesses artigos, de acordo com o foco principal da crítica. Foram demarcadas duas naturezas de críticas distintas: uma relacionada à filosofia da ciência; e outra, aos métodos. Dentro do conjunto de observações críticas relacionadas à filosofia do conhecimento, Watts e Zimmerman (1990) destacaram quatro aspectos:

1. As teorias positivas são carregadas de valor: Tinker et al. (1982) afirmam que a pesquisa positiva tenta mostrar sua supremacia, afirmando ser neutra, mas toda teoria é influenciada pelos valores dos pesquisadores. Os autores concordam com essa afirmativa e argumentam que a utilidade de uma teoria é observada pela capacidade de ela cumprir o objetivo a que se destina. A teoria positiva contábil tem sua utilidade expressa na capacidade de prever e explicar. Assim, se os valores dos pesquisadores reduzirem a habilidade das teorias a cumprirem esse objetivo, então a teoria se torna inútil aos seus usuários.
2. A abordagem é uma “sociologia do conhecimento”, ao invés de uma teoria da contabilidade: Christenson (1983) assinala que a abordagem positiva contábil procura descrever e prever o comportamento dos contadores e gestores, enquanto as entidades

contábeis são deixadas à parte da análise. As entidades contábeis, segundo o autor, são os elementos que dão origem ao sistema de contas. Portanto, assim como um químico estuda o comportamento das entidades químicas (átomos e moléculas) e não o comportamento dos químicos, a ciência contábil deve estudar suas contas. Watts e Zimmerman (1990) respondem que a ciência contábil, diferentemente da química, não existe sem que os preparadores das informações o façam. A contabilidade é uma ciência social, assim: *“An accounting theory that seeks to explain and predict accounting cannot divorce accounting research from the study of people. The contracting approach to studying accounting requires researchers to understand the incentives of the contracting parties”* (Watts e Zimmerman, 1990, p. 147).

3. Os métodos utilizados para a construção de teorias explicativas são incorretos: essa afirmativa partiu de Christenson (1983). Watts e Zimmerman (1990) afirmam que adotaram as perspectivas teóricas e metodológicas da economia, porque as mesmas permitiram explicar aspectos relacionados ao comportamento humano. Tal visão possibilitou refletir sobre o comportamento dos contadores, reguladores e até mesmo dos pesquisadores. Portanto, a abordagem que escolheram se mostrou útil para explicar aspectos do mundo. Os autores concordam que nem todo comportamento humano é previsto no modelo, mas consideram este fato insuficiente para descartar a teoria. Watts e Zimmerman (1990) asseveram que, no caso de o método ser inadequado, surgirão novas soluções. As melhores conjecturas serão aplicadas pelos pesquisadores, pois as metodologias geradoras de teorias úteis são as sobreviventes. Para os autores, o “mercado de ideias” mostrará se os métodos utilizados são, de fato, inapropriados.
4. Sobre a escolha do termo “Teoria Contábil Positiva”: a escolha do nome da corrente de pesquisa, segundo Watts e Zimmerman (1990), objetivou esclarecer que aquela pesquisa pertencia a uma linha teórica com intenções de explicar e prever. Essa linha de pesquisa, salientam os autores, já vinha sendo pesquisada antes da publicação do seu artigo, em 1978 (Gagnon, 1967; Gordon, Horwitz, & Meyers, 1966; Myron J. Gordon, 1964). A determinação de um nome para a linha deveria funcionar como uma marca, algo que facilitaria sua distinção daquelas pesquisas cujo foco estava na prescrição de métodos contábeis. Mesmo antes de o nome existir, já havia autores trabalhando nessa perspectiva. Segundo os autores, *“The prime reason we attached this adjective in [Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards] was to emphasize that accounting theory’s role is to provide explanations and predictions for accounting practice.”* (Watts e Zimmerman, 1990, p. 1948). Deste modo, o nome não

tem nenhuma relação com as ideias defendidas pelo positivismo lógico, como asseverou Christenson (1983).

No que tange às críticas relacionadas à metodologia, os autores destacam que os principais aspectos abordados foram as premissas adotadas nos estudos e problemas relacionados à especificação dos modelos. Foram apontadas as falhas nas especificações de variáveis e a existência de variáveis omitidas nos modelos. Além disso, os pesquisadores adotam a hipótese de que os indicadores de oportunismo se relacionam às escolhas contábeis que afetam a riqueza dos gestores. Entretanto, o aumento da eficiência das organizações também afeta o retorno dos gestores. Consequentemente, está implícito no modelo que os planos de investimento da empresa são constantes. Há, ainda, desconsideração ao fato de as variáveis explicativas estarem inter-relacionadas. Watts e Zimmerman (1990) consideraram relevantes essas observações e asseveraram que a solução dessas questões requer que pesquisadores especifiquem os efeitos das interações intertemporais entre oportunismo e eficiência.

Os posicionamentos de Watts e Zimmerman (1990) frente às críticas à pesquisa positiva contábil evidenciam que os pesquisadores estavam certos de que havia muitos aspectos a serem melhorados nessa tradição. Contudo, consideraram como satisfatórias as explicações aos fenômenos contábeis, advindas da abordagem da economia. Escolheram, deste modo, a abordagem com maior capacidade de solucionar problemas importantes para área, portanto as escolhas dos pesquisadores se mostraram racionais.

4.4 HÁ INDÍCIOS DE PROGRESSO NA TRAJETÓRIA DE CONSTITUIÇÃO DA TPCEP?

A avaliação do progresso, de acordo com Laudan (2011), decorre de mudanças no conjunto de teorias ou tradições de pesquisa. Para haver progresso, a mudança é necessária, porém não suficiente. Uma trajetória de progresso de um campo científico retrata aumento no número de problemas resolvidos e redução de problemas conceituais e anômalos. Conforme evidenciado na seção anterior, os pesquisadores realizaram escolhas racionais que modificaram as pesquisas contábeis. Nesta seção, é avaliada a trajetória de evolução da tradição de pesquisa do presente e apontado se existem indícios de progresso. Para tanto, primeiramente se evidenciou o ciclo de transformação das pesquisas da TPCEP.

Os resultados obtidos por meio da análise de conteúdo do conjunto de artigos *outlier* e dos relatos dos pesquisadores extraordinários evidenciam que a formação da TPCEP passou pelas fases de desenvolvimento (exploração, inovação, avanços incrementais), apresentadas por

Bhattacharya e Packalen (2020). A Figura 22 mostra os principais elementos pertencentes a cada fase:

Figura 22 – Fases de evolução da TPCEP

Fonte: Elaborado pela autora.

A fase de exploração foi caracterizada pela ação de pesquisadores (Sidney Davidson, Nicholas Dopuch e Charles Horngren) que, insatisfeitos com a tradição de pesquisa contábil vigente naquela época, idealizaram caminhos para transformá-la. A insatisfação desses pesquisadores recaiu principalmente sobre o processo de geração de conhecimento em contabilidade. Havia descontentamento com a proximidade demasiada entre as pesquisas contábeis e a prática. Tal fato, na visão dos referidos pesquisadores, tornava as pesquisas contábeis vinculadas aos interesses privados. Além disso, os pesquisadores questionavam a rigidez do campo de pesquisa contábil para divulgar ideias inovadoras, uma vez que a principal revista científica contábil estadunidense, a *TAR*, mostrava-se avessa às novidades. A percepção desse contexto levou o referido grupo de pesquisadores a trabalhar para o desenvolvimento de uma nova estrutura de conhecimento que permitisse o desenvolvimento da contabilidade.

As principais ações estruturais desses pesquisadores constituíram-se na formação de espaços para discussão e divulgação de ideias inovadoras (fundação do periódico *JAR*, em 1963, e seminário de pesquisa). Observou-se que, embora as ações dos pesquisadores fossem em direção à mudança, o objetivo desse grupo estava alinhado à problemática considerada relevante pela comunidade contábil estadunidense, entre as décadas de 1950 e 1960: desenvolver padrões contábeis, com capacidade de gerar informações úteis aos seus usuários. Entretanto, Sidney Davidson, Nicholas Dopuch e Charles Horngren consideravam que o

caminho para solucionar essa contenda estava na compreensão do modo como os usuários das pesquisas contábeis tomavam decisões.

Uma das maneiras com que esses pesquisadores influenciaram as pesquisas contábeis foi por meio de sua atuação como professores. Eles incentivaram seus alunos a buscar conhecimentos em outros domínios acadêmicos, especialmente na economia, cuja tradição de pesquisa apresentava potencial de gerar contribuições para elucidar os problemas contábeis com os quais os pesquisadores da área se deparavam. Além disso, o incentivo à pesquisa empírica estava em consonância com o direcionamento da Universidade de Chicago que havia disponibilizado recursos para esse fim. Assim, os pesquisadores formaram um modelo de transmissão de conhecimento com base no incentivo à inovação, enquanto ainda vigorava o processo clássico de formação de pesquisadores em contabilidade.

Portanto, as ações de Sidney Davidson, Nicholas Dopuch e Charles Horngren estabeleceram os alicerces das transformações nas pesquisas contábeis. Essa estrutura permitiu que, em meados da década de 1960, fosse iniciada a fase de inovação das pesquisas em contabilidade.

A fase de inovação das pesquisas contábeis, ocorrida entre meados dos anos 1960 e final dos anos 1970, foi liderada por Ray Ball, Philip Brown, Willian H. Beaver, Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman. Este grupo foi favorecido pelo ambiente estabelecido pelos pesquisadores extraordinários da fase de exploração. O grupo formulou novas questões de pesquisas que redirecionaram as pesquisas em contabilidade. Nesta tese, extraiu-se a seguinte síntese dos problemas de pesquisa: Quais são os determinantes da oferta e demanda das demonstrações contábeis? A resposta à questão foi encontrada por meio da tradição de pesquisa da economia que estava em desenvolvimento na Universidade de Chicago.

Esse grupo de pesquisadores formulou um arcabouço teórico a partir de hipóteses embasadas em observações empíricas. A utilidade das demonstrações contábeis foram demonstradas por meio dos indícios de sua influência no processo de tomada de decisões de seus usuários. As premissas de que existe assimetria informacional no mercado no qual a contabilidade está inserida e de que os gestores das organizações são oportunistas foram observadas pelas evidências da interferência dos gestores das organizações no processo de desenvolvimento das normas contábeis, e na tentativa de manipular a percepção dos usuários da informação contábil.

A fase incremental da TPCEP ocorreu durante os anos de 1990 até 2005. Nela, os pesquisadores aceitaram as hipóteses fundamentais da nova tradição de pesquisa do presente e aprofundaram o conceito de gerenciamento de resultados (intenção deliberada de manipulação

dos resultados reportados aos usuários da informação contábil por razões oportunistas), procuram melhorar os métodos de identificação dessas práticas e investigaram casos empíricos com capacidade de fortalecer as hipóteses (Ball et al., 2000; Basu, 1997; Becker, Defond, Jiambalvo, & Subramanyam, 1998; Botosan, 1997; Burgstahler & Dichev, 1997; Deangelo, 1981; Dechow et al., 1996, 1995; Healy, 1985; Jones, 1991; Kothari, Leone, & Wasley, 2005). Ressalta-se que os textos destacados nesta fase adotaram uma postura de aceitação às inovações inseridas na disciplina contábil nos anos de 1960, e a maioria dos pesquisadores investigou problemas resolvidos. Mesmo os trabalhos que elaboraram problemas conceituais e anômalos, a exemplo de Basu (1997), Botosan (1997), Burgstahler e Dichev (1997) e Deangelo (1981), os mesmos apresentaram críticas a algumas linhas de pesquisa ou conceitos da contabilidade e indicaram como soluções as teorias apresentadas pelos autores extraordinários na fase de inovação.

As mudanças ocorridas nas pesquisas contábeis estabeleceram uma nova racionalidade científica em contabilidade. As regras sobre como desenvolver a pesquisa na área foram modificadas gradativamente. Suplantou-se a hipótese que fundamentava o modo de conduzir pesquisas em contabilidade, a qual afirmava a falta de utilidade das demonstrações contábeis aos seus usuários (Chambers, 1965, 1967; Edwards & Bell, 1961; Ijiri, 1967; Sterling, 1967). Observou-se que novos fenômenos foram incorporados à área, e agregou-se um novo conjunto de hipóteses.

Essa mudança de racionalidade caracteriza o mover do tempo; a consciência histórica transformou-se. Deste modo, a TPCEP começou a ser construída na década de 1960 e, aparentemente, concluiu a formação de suas bases na década de 2000. Tais bases representam as hipóteses fundamentais aceitas pela comunidade intelectual contábil, em 2019. A Figura 23 ilustra a evolução no campo científico contábil nesse período.

Figura 23 – Evolução histórica das principais hipóteses das pesquisas em contabilidade

Fonte: Elaborado pela autora.

Observou-se que a TPCEP foi constituída a partir de escolhas racionais de pesquisadores contábeis extraordinários, os quais desenvolveram as estruturas necessárias à formulação e à resolução de problemas conceituais e anômalos. Tais problemas, ao longo do tempo, foram transformados em resolvidos. Essas soluções formaram um conjunto de hipóteses que fundamentam as pesquisas contábeis estadunidenses na atualidade. Tendo em vista que, segundo Laudan (2011), o progresso é caracterizado pela transformação de problemas conceituais e anômalos em problemas resolvidos, entende-se que há indícios de que a constituição da TPCEP foi marcada por uma trajetória de progresso.

Finda-se, assim, este capítulo que teve como objetivo apresentar os principais elementos do processo de evolução da TPCEP e avaliar a progressividade dessa trajetória histórica. Passam-se agora às considerações finais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito dessa pesquisa foi apresentar os principais elementos do processo histórico de constituição da Tradição de Pesquisa Contábil Estadunidense do Presente (TPCEP) e debater se esse o mesmo representa uma trajetória de progresso intelectual. Nesta investigação, a TPCEP foi representada pelo conjunto de hipóteses contidas em artigos considerados relevantes entre os membros da comunidade intelectual contábil, até o ano de 2019. Os indícios de progresso intelectual, por sua vez, foram observados por meio das justificativas dos pesquisadores extraordinários, frente àquelas escolhas científicas que desencadearam a constituição da TPCEP. Além disso, foram avaliadas se as hipóteses formadoras do núcleo da TPCEP resultaram na transformação de problemas conceituais e anômalos em problemas resolvidos, sinalizando uma trajetória de progresso.

A investigação iniciou-se por meio do levantamento dos artigos relevantes à comunidade intelectual contábil. Foram avaliados estudos bibliométricos que objetivaram listar os artigos contábeis mais citados pelos pesquisadores da área. A comparação dessas relações de trabalhos permitiu a formação de um grupo de 129 artigos contábeis relevantes. A análise exploratória desses dados evidenciou que 16 artigos foram citados acima do padrão médio amostral, os *outliers*. Desta maneira, esses trabalhos foram submetidos à análise de conteúdo.

Os problemas de pesquisas abordados nos textos *outliers* foram categorizados, de acordo com a taxonomia de Laudan (2011), em: i) problemas resolvidos, elaborados a partir de fatos analisados previamente e cujas soluções são consideradas satisfatórias pela comunidade acadêmica; ii) conceituais, oriundos da reavaliação das soluções advindas de problemas resolvidos (teorias e metodologias); e iii) anômalos, decorrentes da observação de fenômenos empíricos que contradizem as explicações teóricas pré-existentes ou não foram abordados por elas. Os problemas resolvidos permitiram realizar a delimitação temporal da TPCEP. Os problemas conceituais e anômalos possibilitaram a identificação dos pesquisadores que, por meio de ações críticas, inseriram temáticas inovadoras no campo contábil (pesquisadores extraordinários). Na sequência, foram analisadas as narrativas desses pesquisadores sobre o processo de inovação inaugurado por eles. Tal avaliação evidenciou os elementos históricos da evolução da TPCEP.

Os resultados da pesquisa mostraram que a temporalidade cronológica da TPCEP está situada entre 1968 e 2005. Isto significa que as principais referências adotadas pelos pesquisadores em contabilidade, até 2019, foram constituídas durante o referido período. No que tange à temporalidade subjetiva, identificou-se que os problemas relevantes e resolvidos

em contabilidade estão relacionados à temática de gerenciamento de resultados. Observou-se que as pesquisas procuram aprofundar o conhecimento acerca dos fatores determinantes, dos métodos aplicados pelos gestores e das consequências do uso de estratégias de gerenciamento de resultados. Ademais, os autores buscaram desenvolver técnicas eficientes para verificar, por meio da análise empírica das demonstrações contábeis, o uso dessa prática.

Para estabelecer os limites subjetivos da TPCEP, foi necessário identificar a interpretação canônica acerca dos problemas resolvidos. Para tanto, identificou-se a rede de encadeamento de referenciais textuais que constituíram um corpo teórico único e validado pelos pesquisadores da contabilidade. O resultado dessa investigação deu origem às seguintes assertivas: as demonstrações contábeis podem influenciar as decisões dos investidores no mercado de ações, sendo que tal fato expressa a utilidade desses relatórios. Os gestores das organizações são oportunistas e tentarão influenciar a percepção dos investidores por meio da prática de gerenciamento de resultados. As motivações para a adoção dessas práticas são: elevação de bônus dos gerentes, elevação/manutenção de níveis de lucros, redução de custo de capital etc. O gerenciamento de resultados é possível, porque há assimetria informacional entre os ofertantes e demandantes das informações contábeis. As técnicas para detecção de gerenciamento validadas pela comunidade contábil são aquelas que consideram os *accruals* discricionários, tal qual o modelo desenvolvido por Jones (1991). Os inibidores da prática de gerenciamento de resultado são relacionados à estrutura de governança como, por exemplo, da qualidade de auditoria. Caso seja comprovada a tentativa de manipulação de demonstrativos contábeis, a empresa poderá sofrer danos em sua imagem pública, o que acarretará elevação no custo de capital.

Com base nas observações apresentadas e à luz da perspectiva de Laudan (2011), foram identificadas as seguintes hipóteses fundamentais da TPCEP: i) a contabilidade é útil aos seus usuários; ii) existe assimetria informacional; iii) os gestores são oportunistas; iv) os gestores influenciam o processo de elaboração das normas contábeis; e v) os gestores acreditam que podem influenciar a percepção dos usuários da informação contábil. Este conjunto de hipóteses estabelece o limite temporal subjetivo da TPCEP.

A análise empreendida nessa tese evidenciou que a TPCEP passou por uma trajetória de progresso, caracterizada pela transformação de problemas conceituais e anômalos em problemas resolvidos. Tais questões estão presentes nos trabalhos de Ball e Brown (1968); Beaver (1968) e Watts e Zimmerman (1978), as quais foram sintetizadas na questão: Quais são os determinantes da oferta e da demanda das demonstrações contábeis? A formulação e a resolução desse questionamento tiveram origem nas ações críticas de pesquisadores

extraordinários (Sidney Davidson, Nicholas Dopuch, Charles Horngren, Ray Ball, Philip Brown, Willian H. Beaver, Ross L. Watts e Jerold L. Zimmerman), os quais participaram de diferentes fases do ciclo de vida das ideias científicas (exploração, inovação e crescimento incremental), apresentadas por Bhattacharya e Packalen (2020).

Na fase de exploração, estão os pesquisadores que realizaram ações de cunho estruturais para formar as primeiras bases de um ambiente cognitivo de busca para a contabilidade (Sidney Davidson, Nicholas Dopuch, Charles Horngren). Tais pesquisadores, vinculados à Universidade de Chicago, estavam atentos às mudanças do contexto intelectual, ocorridas entre meados das décadas de 1950 e 1960, nos EUA. Os principais determinantes dessa transformação foi a chegada dos computadores, a disponibilidade de bases de dados (*CRSP*, Compustat) e os avanços que estavam ocorrendo nas pesquisas em finanças e economia. Ao mesmo tempo, os pesquisadores notavam resistência no campo científico contábil às novidades. Davidson criticava a interferência das empresas nas pesquisas em contabilidade e a rigidez do único periódico que divulgava as pesquisas acadêmicas da área, o TAR. Assim, em 1963, o pesquisador criou o periódico *JAR*, fundamental no processo de desenvolvimento das pesquisas contábeis.

Desse modo, o ambiente de inovação na Universidade de Chicago estava estruturado, quando Ray Ball, Philip Brown, Willian H. Beaver e, posteriormente, Ross L. Watts ingressam, como estudantes de doutorado, no programa de pós-graduação em contabilidade da instituição. Os relatos dos pesquisadores a respeito desse período mostraram que eles perceberam a existência de dois percursos acadêmicos a seguir: um, caracterizado pela tradição clássica de pesquisas; e outro, pela inovação. O grupo escolheu o caminho de inovação, culminando nos trabalhos de Ball e Brown (1968); Beaver (1968) e Watts e Zimmerman (1978). Estes autores, portanto, trabalharam na fase de inovação, quando novas ideias de fatos são introduzidas na área.

Ball e Brown (1968) criticaram a hipótese que direcionava as práticas dos pesquisadores contábeis daquela época: as demonstrações contábeis não são úteis aos seu usuários, logo se faz necessário desenvolver um padrão de mensuração contábil mais eficiente. Os autores argumentaram que tal afirmação carecia de observações empíricas, pois, para tecer afirmações acerca da utilidade das informações contábeis, é necessário questionar as razões de haver demanda por elas e verificar a reação dos usuários dessa mesma informação. Beaver (1968), corroborando esta assertiva, averiguou a capacidade de as demonstrações contábeis influenciarem a tomada de decisões dos investidores no mercado de ações. Ambos os trabalhos sustentaram suas argumentações teóricas e método de investigação na tradição de pesquisa

neoclássica das Ciências Econômicas (Fama, 1965a, 1965b; Fama et al., 1969). Watts e Zimmerman (1978), por seu turno, observaram o fenômeno empírico relacionado ao fato de os gestores das organizações investirem recursos (tempo e dinheiro) para interferir no processo de normatização das demonstrações contábeis. Os autores asseguraram que esse comportamento tinha como principal motivação a busca por maximização da riqueza dos gestores, tendo em vista que a normatização contábil afeta o fluxo de caixa das empresas e, por conseguinte, a remuneração dos gestores. Essa explicação foi fundamentada na abordagem de custo de agência, defendida no trabalho fundamental de Jensen e Meckling (1976). A perspectiva inaugurada por Watts e Zimmerman (1978) focaliza o processo de oferta das demonstrações contábeis e foi amplamente explorada pela TPCEP.

Os pesquisadores da fase de inovação avaliaram racionalmente ambas as tradições, elaboraram problemas conceituais e anômalos e escolheram adotar as teorias cujas respostas pareceram ser satisfatórias. Na fase incremental, outras pesquisas foram elaboradas a partir desta nova perspectiva teórica (Ball et al., 2000; Basu, 1997; Becker et al., 1998; Botosan, 1997; Burgstahler & Dichev, 1997; Deangelo & Angelo, 1981; Dechow et al., 1996, 1995; Healy, 1985; Jones, 1991; Kothari et al., 2005). Tais estudos ajudaram a formar o novo contexto cognitivo de aceitação em contabilidade, a TPCEP.

Os resultados da presente tese corroboram a perspectiva de Laudan (2011) de que uma tradição de pesquisa nasce no interior de uma outra. Notou-se que a perspectiva norteadora das pesquisas contábeis clássicas coexistiu durante um período com as linhas de análise que se tornariam a TPCEP. Observou-se, além disso, a influência do contexto intelectual na racionalidade dos cientistas. O contato com novos instrumentos de pesquisa e as teorias de outros campos possibilitaram que fenômenos, que antes não pareciam pertencer à contabilidade, fossem observados e explicados, a exemplo do comportamento dos gestores. Assim, a interdisciplinaridade mostrou-se um dos elementos fundamentais para o avanço das pesquisas contábeis. Adverte-se, no entanto, que a evolução foi possível porque os pesquisadores extraordinários conheciam profundamente os aspectos pertencentes à pesquisa contábil da época e captaram a síntese dos problemas enfrentados pela disciplina, assim como encontraram, em outras disciplinas, o caminho para propor soluções para essas questões.

A análise realizada nessa tese está sujeita a algumas limitações. No que tange à abrangência da pesquisa, é preciso esclarecer que, durante a década de 1960, foram propostas outras alternativas para avaliar a utilidade da contabilidade, o comportamento dos gestores e o funcionamento das organizações. Destaca-se, por exemplo, o movimento liderado por Anthony Hopwood, pesquisador que também cursou seu doutorado em contabilidade, na Universidade

de Chicago, porém se aproximou das pesquisas comportamentais. A linha de análise formada a partir de suas pesquisas e ações críticas, fortaleceu-se fora dos EUA, por isso não foram avaliadas nesta investigação. Porém, isso não reduz a importância dessa linha de análise. Ademais, além do gerenciamento de resultados, existem outras temáticas abordadas na contabilidade. Outro aspecto a ser destacado se refere à racionalidade das escolhas dos pesquisadores. Considerou-se que os relatos avaliados retratam as perspectivas reais dos pesquisadores acerca de suas motivações e do contexto que vivenciaram. E, por fim, a natureza qualitativa, nessa pesquisa, envolve o subjetivismo do pesquisador. Embora tenham sido empregadas diversas estratégias para reduzir a interferência da pesquisadora, a análise é permeada pela interpretação da autora.

Como sugestão para pesquisas futuras, ressalta-se a possibilidade de aplicação do modelo teórico desenvolvido nesta tese em outros contextos de análise. Sugere-se, por exemplo, que seja investigado o processo de formação da tradição de pesquisa contábil brasileira do presente, identificando quem foram os pesquisadores extraordinários e quais foram suas ações. Também seria relevante comparar a Tradição de Pesquisa Contábil Brasileira à TPCEP e a outras tradições de pesquisas contábeis do mundo.

Recomenda-se a avaliação da aplicação das tecnologias disponíveis às pesquisas contábeis, pois um dos fatores evidenciados neste estudo que permitiu a inovação das pesquisas em contabilidade foi a disponibilização de recursos tecnológicos aos estudantes de pós-graduação. A condução de uma investigação a respeito dos recursos tecnológicos com potencial de melhorar as pesquisas contábeis disponíveis no mercado atualmente e como tais ferramentas têm sido aplicadas pelos cursos de pós-graduação podem mostrar se os recursos estão sendo aplicados com sucesso ou se existem oportunidades de desenvolvimento.

No âmbito das pesquisas sobre educação, a presente tese evidenciou a relevância do processo de formação dos pesquisadores contábeis o qual deve tanto permitir ao estudante conhecimento consistente das teorias que norteiam a tradição de pesquisa vigente durante sua formação, quanto possibilitar o aprofundamento em outras disciplinas do saber. Portanto, futuras pesquisas podem investigar o nível de conhecimento dos estudantes de graduação acerca da TPCEP, bem como averiguar o contato dos mesmos com outras área do saber. Análises dessa natureza podem favorecer a reflexão acerca das condições necessárias ao desenvolvimento do pensamento crítico dos estudantes em contabilidade e dos futuros pesquisadores. Ainda no âmbito da educação, recomenda-se que sejam avaliados os livros-textos utilizados para ensino de contabilidade. Horngren (1971), um dos pesquisadores extraordinários, conjecturou que os livros-textos da graduação em contabilidade apresentariam aos estudantes de graduação as

inovações das pesquisas em contabilidade. Futuras investigações podem averiguar se tal previsão se concretizou, por meio da avaliação da evolução dos conteúdos dos livros-textos contábeis e sua relação com a TPCEP. Além disso, sugere-se que sejam realizados estudos sobre as iniciativas dos professores de graduação em contabilidade no que se refere aos projetos de extensão de ensino, uma vez que tais ações se mostraram importantes ao desenvolvimento do pensamento crítico dos estudantes de graduação.

Ressalta-se, ainda, que, ao ser introduzida a temática discutida nesta tese, foi apresentado um grupo de pesquisadores que interpretaram a homogeneidade nas pesquisas em contabilidade como um processo de estagnação (Apostolou, Dorminey, Hassell, & Rebele, 2017a; Basu, 2012; Fellingham, 2007; Guthrie & Parker, 2017; MacDonald & Richardson, 2011; Moser, 2012; Prasad, 2015; Rebele & St. Pierre, 2015; Shortridge & Smith, 2009; Van Helden et al., 2010; Wilkinson & Durden, 2015). Observa-se que o período de publicação dessas críticas se concentra na década de 2010, quando, de acordo com a investigação empreendida nessa tese, a TPCEP findará sua constituição. Deste modo, embora os resultados das pesquisas indiquem que a formação da TPCEP seja caracterizada como uma trajetória de progresso, a insatisfação desses autores pode representar o início da saturação dessa tradição de pesquisa. Sudipta Basu, por exemplo, participou ativamente do processo de desenvolvimento da TPCEP e, em 2012, expressou sua insatisfação sobre a falta de inovação nas pesquisas contábeis, indicando que a produção de conhecimento dentro da TPCEP estabilizou. Assim, há indícios de que as publicações acadêmicas passaram a reproduzir, de maneira canônica, as ideias divulgadas entre 1968 e 2005. Recomenda-se, desta maneira, avaliações sobre o desenvolvimento da TPCEP após 2005.

Além disso, observou-se por meio da apresentação do histórico de constituição da TPCEP, a importância das universidades e dos periódicos científicos no processo de incentivo à inovação nas pesquisas acadêmicas. Deste modo, recomenda-se às universidades que priorizem o fornecimento de acesso aos seus pesquisadores às tecnologias contemporâneas. Assim, a universidade, ao munir os cientistas com as ferramentas adequadas, facilita o processo de críticas às tradições de pesquisa vigente e, conseqüentemente, promove a inovação em diversos campos do saber. Além disso, sugere-se aos gestores das universidades o desenvolvimento de ações que elevem o reconhecimento de pesquisadores que atuam na fase de exploração do ciclo de desenvolvimento científico, quando são dispendidos amplos esforços cujos resultados ocorrem apenas em longo prazo. Tais esforços são observáveis por meio dos projetos de extensão desenvolvidos pelos pesquisadores, projetos de pesquisas interdisciplinares, promoção de eventos etc.

Os periódicos científicos, por seu turno, devem provocar a comunidade científica à apresentação e discussão de problemas conceituais e anômalos, haja vista o potencial de inovação advindo dessas classes de questionamentos. A elaboração de problemas conceituais pode ser incentivada por meio da chamada por trabalhos de revisão crítica da literatura já consolidada, visto que tal processo envolve o esforço dos pesquisadores em sintetizar o estado da arte da literatura e avaliar a efetividade das soluções propostas. O incentivo à análise de problemas anômalos, por sua vez, exige a interdisciplinaridade, pois apenas quando o pesquisador observa os fenômenos de sua área por meio das lentes teóricas de outras tradições de pesquisa tais questões são percebidas. Assim, sugere-se aos editores de periódicos científicos que componham um corpo editorial com pesquisadores de diferentes disciplinas. Os revisores de um periódico de assuntos relacionados à contabilidade, por exemplo, podem contar com a colaboração de filósofos, sociólogos, historiadores, economistas, entre outros. Esses pesquisadores podem promover diversas atividades, a título de ilustração, destaca-se: o desenvolvimento de seminários acerca de determinada temática que tangenciam questões contábil, divulgação de textos sobre os principais aspectos tratados em suas respectivas áreas, divulgação de textos inovadores ou controversos e abertura para réplicas a esses textos. Enfim, existem inúmeras ações que os periódicos acadêmicos podem realizar para exercer seu papel de promoção do conhecimento científico.

Por fim, a presente tese evidenciou que o progresso intelectual é produto das ações dos pesquisadores de uma área, os quais podem atuar tanto na constituição de novas estruturas, como na produção de inovações. Espera-se que esse estudo tenha permitido aos leitores perceberem que o respeito ao passado não deve significar um aprisionamento às ideias concebidas como adequadas ao longo do tempo, mas um processo de reavaliação constante dessas perspectivas. Neste sentido, a apresentação da evolução da trajetória de progresso da TPCEP não deve ser encarada como um convite à aceitação dessa tradição como caminho inexorável aos pesquisadores contábeis contemporâneos, pois isso representaria um caminho para a estagnação. Os resultados desta pesquisa mostram o presente da área e evoca à atitude crítica.

Sobretudo, convidam-se os pesquisadores brasileiros à reflexão sobre efetividade da aplicação da TPCEP no contexto nacional. Afinal, observou-se que tal tradição de pesquisa iniciou-se por meio de questões formuladas a partir do contexto intelectual estadunidense vigente no século XX. É importante investigar se tais problemas são relevantes para o contexto intelectual brasileiro do século XXI. Afinal, o respeito nutrido pelos avanços das pesquisas internacionais não pode significar a adoção dogmática de propostas teóricas e a desconsideração

dos problemas relevantes relacionados aos fenômenos que tocam a realidade do Brasil. Cabe aos pesquisadores avaliar criticamente o presente e construir as bases para uma nova trajetória de progresso.

REFERÊNCIAS

- Abbagnano, N. (2007). *Dicionário de filosofia*. (M. Fontes, Ed.) (1st ed.). São Paulo. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Agostinho, S. (1999). *Santo Agostinho - Vida e obra. As confissões*. São Paulo: Nova Cultura.
- Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2008). Exploiting comparative advantage: A paradigm for value added research in accounting information systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 9, 202–215. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2008.06.001>
- Almeida, A. L. B. de. (2010). *Consciência moral e pós-modernidade: discernir, decidir e agir à luz de uma ética das virtudes*. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- Alves, Rubem (2000). *A alegria de ensinar*. Campinas: Papirus.
- Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M., & Rebele, J. E. (2017). Analysis of trends in the accounting education literature (1997–2016). *Journal of Accounting Education*, 41, 1–14. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2017.09.003>
- Atzori, M. (2017). Blockchain technology and decentralized governance: Is the state still necessary? *Journal of Governance and Regulation*, 6(1), 45–62. https://doi.org/10.22495/jgr_v6_i1_p5
- Baker, C. R. (2011). A genealogical history of positivist and critical accounting research. *Accounting History*, 16(2), 207–221. <https://doi.org/10.1177/1032373210396335>
- Ball, R., & Brown, P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159–178. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2490232>
- Ball, R., & Brown, P. R. (2014). Ball and Brown (1968): A retrospective. *Accounting Review*, 89(1), 1–26. <https://doi.org/10.2308/accr-50604>
- Ball, R., & Foster, G. (1982). Corporate Financial Reporting: A Methodological Review of Empirical Research. *Journal of Accounting Research*, 20, 161–234.
- Ball, R., Kothari, S. P., & Robin, A. (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 29(1), 1–51. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(00\)00012-4](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(00)00012-4)
- Bardin, L. (2004). *Análise de Conteúdo* (3rd ed.). Lisboa: Edições 70.
- Barros, J. D. A. (2008). História das Idéias – em torno de um domínio historiográfico. *História Em Reflexão*, 2(3).
- Barros, J. D. A. (2014). A historiografia e os conceitos relacionados ao tempo. *Dimensões*, 32, 240–226. Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication/320977456>
- Barseghyan, H. (2012). *A Theory of Scientific Change*. University of Toronto.
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 3–37. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(97\)00014-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00014-1)

- Basu, S. (2012). How can accounting researchers become more innovative? *Accounting Horizons*, 26(4), 851–870. <https://doi.org/10.2308/acch-10311>
- Beattie, V., & Davie, E. (2006). Theoretical studies of the historical development of the accounting discipline: A review and evidence. *Accounting, Business & Financial History*, 16(1), 1–25. <https://doi.org/10.1080/09585200500505490>
- Beaver, W. H. (1966). *Financial Ratios As Predictors of Failure*. *Journal of Accounting Research* (Vol. 4). Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/pdf/2490171.pdf?refreqid=excelsior%3Aa78680f474799b56165bd4b97b39f279>
- Beaver, W. H. (1968). The Information Content of Annual Earnings Announcements. *Journal of Accounting Research*, 6(Empirical Research in Accounting: Selected Studies 1968), 67–92. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2490070>
- Beaver, W. H. (2015). Six decades of research, teaching, and participation in the AAA. *Accounting Review*, 90(3), 859–880. <https://doi.org/10.2308/accr-50999>
- Beaver, W. H., & Wolfson, M. A. (2013). Charles T. Horngren: Mentor, Role Model, Colleague, and Friend. *Accounting Horizons*, 27(2), 433–442. <https://doi.org/10.2308/acch-10332>
- Becker, C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management in listed companies. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1–24.
- Bhattacharya, J., & Packalen, M. (2020). Stagnation and Scientific Incentives. *NBER Working Paper No. 26752, II(O3)*. Retrieved from <http://www.nber.org/papers/w26752>
- Bianchi, A. M. (1988). *Pré-história da economia: de Maquiavel a Adam Smith*. São Paulo: Hucitec.
- Bianchi, A. M., & Nunes, R. (2002). Ainda sobre os conceitos de paradigma e cânon como instrumentos de reconstrução. *Econômica*, 4(2), 153–176.
- Bird, A. (2007). *What Is Scientific Progress? Source: Noûs* (Vol. 41).
- Block, M. (2001). *Apologia da História ou o Ofício do Historiador*. Zahar.
- Botosan, C. A. (1997). Disclosure level and cost of equity capital: Evidence from the banking industry. *The Accounting Review*, 72(3), 323–349. <https://doi.org/10.1002/mde.1256>
- Bowen, R. M., Noreen, E. W., & Lacey, J. M. (1981). Determinants of the corporate decision to capitalize interest. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 151–179.
- Braudel, F. (2016). *O mediterrâneo e o mundo mediterrâneo na época de Filipe II/ Volume I*. (M. M. Prefácio à edição brasileira Secco, Lincoln e Deaecto & G. C. C. trad Souza, Eds.). São Paulo.
- Brown, L. D. (1996). Influential accounting articles, individuals, ph.d. Granting institutions and faculties: a citational analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 21(78), 723–754.
- Brown, L. D., Gardner, A. C., Vasarhelyi, M. A. A., Gardner, J. C. C., & Vasarhelyi, M. A. A. (1987). An Analysis of the research contributions of accounting, Organizations and Society, 1976-1984. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2), 193–204.

[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90006-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90006-7)

- Bryman, A. (2008). *Social research methods*. New York, N. Y.: Oxford university press.
- Burgstahler, D., & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 99–126.
[https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(97\)00017-7](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00017-7)
- Burke, P. (1992). A escrita da História: novas perspectivas. In de M. Lopes (Ed.). São Paulo: UNESP.
- Byrd, J., Johnson, M., & Johnson, M. (1995). *Investor relations and the cost of capital*.
- Canning, J. B. (1929). *The Economics of accountancy*. New York, N. Y.: The Ronald Press Company. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2973050
- Cassier, E. (1992). *A filosofia do iluminismo*. (Á. (Tradução) Cabral, Ed.). Campinas: Editora da Unicamp.
- Chalmers, A. F. (1993). O que é ciência afinal?, 210. <https://doi.org/10.5433/1981-8920.2014v19n1p01>
- Chambers, R. J. (1965). Measurement in Accounting. *Journal of Accounting Research*, 3(1 (Spring, 1965)), 32–62. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2490049>
- Chambers, R. J. (1966). *Accounting. Evaluation and Economic Behavior*. Prentice-Hall.
- Chambers, R. J. (1967). Prospective Adventures in Accounting Ideas. *Accounting Review*.
<https://doi.org/10.1007/s11423-011-9194-5>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chiu, V. (2013). *Accounting bibliometrics: the development and intellectual structure of accounting research*. Tese de doutorado. Rutgers University-Graduate School-Newark.
- Christenson, C. (1983). The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review*, 58(1), 1–22.
- Collins, D. W., Rozeff, M. S., & Dhaliwal, D. S. (1981). The economic determinants of the market reaction to proposed mandatory accounting changes in the oil and gas industry: A cross-sectional analysis. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 37–72.
- Coyne, J. G., & McMickle, P. L. (2017). Can Blockchains Serve an Accounting Purpose? *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(2), 101–111.
<https://doi.org/10.2308/jeta-51910>
- Cushing, B. E. (1989). A kuhnian interpretation of the historical evolution of accounting. *Accounting Historians Journal*, 16(2), 1–41. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.16.2.1>
- Dalpra, F. C. (2009). A inteligência é a recompensa da fé”: a conciliação entre fé e razão na teoria do conhecimento de agostinho. *Intuitio*, 2(3), 130–148.
- Davidson, S. (1957a). Accounting Research. *The Accounting Review*, 32(2), 273–280. Retrieved from <https://about.jstor.org/terms>

- Davidson, S. (1957b). Research and Publication by the Accounting Faculty. *The Accounting Review*, 32(1), 114–118. Retrieved from <https://about.jstor.org/terms>
- Davidson, S. (1960). Research Projects in Accounting 1958-1959. *The Accounting Review*, 35(4), 707–719. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/243441> Accessed:
- Davidson, S., Burns, T. J., & Horngren, C. T. (1990). 1990: Accounting hall of fame induction: Charles Horngren. *The Accounting Historians Journal*, 17(2), 125–134.
- Davidson, S., Howe, W. A., Murph, A. F., Park, C., Roberts, A. T., Schindler, J. S., ... Williamson, R. L. (1956). *Abstracts of Dissertations in Accounting for 1954 and 1955*. Source: *The Accounting Review* (Vol. 31).
- Deangelo, E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183–199.
- Deangelo, E., & Angelo, L. E. De. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183–199.
- DeAngelo, L. E. (1986). Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders. *The Accounting Review*, 61(3), 400–420.
- Dechow, P. M., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality : A review of the proxies , their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 344–401. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.001>
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research*, 13(1), 1–36. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00490.x>
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., Sweeney, A. P., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting Earnings Management. *Asian Financial Statement Analysis*, 2(70), 73–105. <https://doi.org/10.1002/9781119204763.ch4>
- DePoy, E., & Gitlin, L. N. (2016). Preparing and Organizing Data. In *Introduction to Research* (pp. 269–281). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/b978-0-323-26171-5.00019-7>
- Dopuch, N. (2018). Washington University's Nicholas Dopuch reflects on time as JAR editor. *Frankel, R. Olin Business School*. Retrieved from <https://www.youtube.com/watch?v=x-PNqi6SOMO%29>
- Dunbar, A. E., & Weber, D. P. (2014). What Influences Accounting Research? A Citations-Based Analysis. *Issues in Accounting Education*, 29(1), 1–60. <https://doi.org/10.2308/iace-50603>
- Dyckman, T. R., & Zeff, S. A. (1984). Two decades of the journal of accounting research. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 225–297.
- Edwards, E. O., & Bell, P. W. (1961). *The theory and management of business income*. Berkeley: The University of California Press.
- Erserim, A. (2016). Intellectual Structure of Accounting Research: A Historical Review on the Journal of Accounting Organization Society. *Accounting and Finance Research*, 5(2), 1–9. <https://doi.org/10.5430/afr.v5n2p1>
- Fama, E. F. (1965a). Random Walks in Stock- Market Prices. *Financial Analysts Journal*,

- 51(1), 75–80. <https://doi.org/https://doi.org/10.2469/faj.v51.n1.1861>
- Fama, E. F. (1965b). The Behavior of Stock-Market Prices. *The Journal of Business*, 38(1), 34–105. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2350752>
- Fama, E. F., Fisher, L., Jensen, M. C., & Roll, R. (1969). The Adjustment of Stock Prices to New Information. *International Economic Review*, 10(1), 1–21. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/2525569>
- Farias, M. R. S. (2012). *Desenvolvimento científico da contabilidade: uma análise baseada na epistemologia realista da ciência*. Universidade de São Paulo. <https://doi.org/10.11606/>
- Fellingham, J. C. (2007). Is Accounting an Academic Discipline? *Accounting Horizons*, 21(2), 159–163. Retrieved from <http://www.aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/>
- Feltham, G. A., & Ohlson, J. A. (1995). Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities. *Contemporary Accounting Research*, 11(2), 689–731. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1995.tb00462.x>
- Fields, T., Lys, T., Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting & Economics*, 31, 255–307.
- Fisher, L., & Lorie, J. H. (1964). Rates of Return on Investments in Common Stocks. *The Journal of Business*, 37(1), 1–21. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2351197>
- Fleming, R. J., Graci, S. P., & Thompson, J. E. (1991). Tracing the Evolution of Research in the Accounting Review Through Its Leading Authors : the 1946-1965 Period. *The Accounting Historians Journal*, 18(2), 27–53. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.18.2.27>
- Foucault, M. (1990). Qu'est-ce que la critique? In *Bulletin de la Société française de philosophie* (Borges , G. L. trad.) (Vol. 82, pp. 35–6329). (trabalho original publicado em 1978).
- Frankel, R., McNichols, M., & Wilson, G. P. (1995). Discretionary disclosure and external financing. *The Accounting Review*, 70(1), 135–150.
- Gagnon, J. (1967). Purchase Versus Pooling of Interests : The Search for a Predictor. *Journal of Accounting Research*, 5(1967), 187–204.
- Gendron, Y. (2008). Constituting the academic performer: The spectre of superficiality and stagnation in academia. *European Accounting Review*, 17(1), 97–127. <https://doi.org/10.1080/09638180701705973>
- Gilman, S. (1939). *Accounting concepts of profit*. New York, N. Y.: Ronald Press Company.
- Glautier, M. W. E. (1983). SEARCHING FOR ACCOUNTING PARADIGMS. *Accounting Historians Journal*, 10(1), 51–68. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.10.1.51>
- Godfrey-Smith, P. (2003). *Theory and reality: An introduction to the philosophy of science*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Gordon, M. J., Horwitz, B. N., & Meyers, P. T. (1966). Accounting measurements and normal growth of the firm. *Research in Accounting Measurement*, 23(4), 223–241.
- Gordon, Myron J. (1964). Postulates, Principles and Research in Accounting. *The Accounting Review*, 39(2), 251–263.

- Guthrie, J., & Parker, L. D. (2017). Reflections and projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(1), 2–17. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2016-2781>
- Han, J., Kamber, M., & Pei, J. (2012). *Outlier Detection*. In *Data Mining* (pp. 543–584). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-381479-1.00012-5>
- Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7(1–3), 85–107. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(85\)90029-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(85)90029-1)
- Healy, P. M., Palepu, K., & Sweeney, A. P. (1995). *Do firms benefit from expanded voluntary disclosure? MIT Sloan School of Management*.
- Henry, J. (2008). *The scientific revolution and the origins of modern science*. Palgrave Macmillan.
- Hessen, J. (2000). *Teoria do Conhecimento*. São Paulo: Martins fontes.
- Hines, R. D. (1988). Popper ' s Methodology Falsificationism Accounting and. *The Accounting Review*, 63(4), 657–662.
- Holthausen, R. W. (1981). Evidence on the effect of bond covenants and management compensation contracts on the choice of accounting techniques: The case of the depreciation switch-back. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 73–109.
- Holthausen, R. W., & Leftwich, R. W. (1983). The economic consequences of accounting choice: implications of costly contracting and monitoring. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 77–117.
- Homero Junior, P. F. (2017). Paradigma e ordem do discurso da pesquisa contábil brasileira. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 039–053. <https://doi.org/10.14392/asaa.2017100103>
- Hopwood, A. G. (2008). Changing Pressures on the Research Process: On Trying to Research in an Age when Curiosity is not Enough. *European Accounting Review*, 17(1), 87–96. <https://doi.org/10.1080/09638180701819998>
- Horngren, Charles T. (1973). The Marketing of Accounting Standards. *Journal of Accountancy*, 136(4), 61.
- Horngren, C. T. (1971). The Account Discipline in 1999. *The Accounting Review*, 46(1), 1–11.
- Ijiri, Y. (1967). On the convergence of periodic reinvestments by an amount equal to depreciation. *Management Science*, 13(5), 321–336.
- Ittner, C., & Larcker, D. (2002). Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *European Accounting Review*, 11(4), 787–794. <https://doi.org/10.1080/0963818022000047082>
- Japiassu, H. (1985). *A revolução científica moderna*. Rio de Janeiro: Imago.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
- Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193. <https://doi.org/10.2307/2491047>

- Just, A., Schäffer Otto, U., & Meyer, M. (2009). The Intellectual Structure of Accounting Research -A Bibliometric Analysis. *Working Paper- Disponível Em: [Http://Accounting.Rutgers.Edu/Docs/Seminars/Just.Schaeffer](http://Accounting.Rutgers.Edu/Docs/Seminars/Just.Schaeffer)*.
- Kant, I. (1985). Resposta à pergunta: O que é Esclarecimento (? *Textos Seletos (Trabalho Original Publicado Em 1783)*, 3, 63–71.
- Koselleck, R. (1999). *Crítica e Crise*. Rio de Janeiro: Contraponto.
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 163–197. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.11.002>
- Kotu, V., & Deshpande, B. (2019). Anomaly Detection. In *Data Science* (pp. 447–465). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/b978-0-12-814761-0.00013-7>
- Kuhn, T. S. (2013). *A estrutura das revoluções científicas* (12th ed.). São Paulo (Trabalho original publicado em 1962): Perspectiva (Boeira, B. V.; Boeira, N.; trad.).
- Labov, W., & Waletzky, J. (2003). *Narrative Analysis: oral versions of personal experience*. Seattle: University of Washington Press.
- Lachmann, M., Trapp, I., & Trapp, R. (2015). Diversity and validity in positivist management accounting research-A longitudinal perspective over four decades. *Management Accounting Research*, 34, 42–58. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.002>
- Laudan, L. (2011). *O progresso e seus problemas: rumo a uma teoria do crescimento científico*. (Ferreira, R. L. trad.). São Paulo: Unesp (Trabalho original publicado em 1978).
- Le Goff, J. (2013). *História & Memória*. (B. Leitão, I. Ferreira, S. borges Borges, & N. de B. Almeida, Eds.) (7^o). Campinas: Editora da Unicamp.
- Lee, T. (1995). haping the US Academic Accounting Research Profession: The American Accounting Association and the Social Construction of a Professional Elite. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(6), 241–261. <https://doi.org/https://doi.org/10.1006/cpac.1995.1023>
- Lopes Cardoso, R., Oyadomari, J. C. T., & Ribeiro de Mendonça Neto, R. (2007). Influências da Positive Accounting nos Programas de Mestrado em Contabilidade: uma análise bibliométrica da produção acadêmica de 2002 a 2005. *BBR - Brazilian Business Review*, 4(2), 158–170. Retrieved from <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=123016621005>
- Lowe, E. A., Puxty, A. G., & Laughlin, R. C. (1983). Simple theories for complex processes: Accounting policy and the market for myopia. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2(1), 19–42. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(83\)90017-0](https://doi.org/10.1016/0278-4254(83)90017-0)
- MacDonald, L. D., & Richardson, A. J. (2011). Does academic management accounting lag practice? A cliometric study. *Accounting History*, 16(4), 365–388. <https://doi.org/10.1177/1032373211417989>
- Martins, E. A. (2012). Pesquisa Contábil Brasileira: uma análise filosófica. *Zhurnal Eksperimental'noi i Teoreticheskoi Fiziki*, 283.
- Mason, P., & Davidson, S. (1954). *Review Reviewed Work(s): Fundamentals of Accounting* (Vol. 29). Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/pdf/241416.pdf>

- Mattessich, R. (1996). Academic Research in Accounting: The Last 50 Years. *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 3(1), 3–81. <https://doi.org/10.1080/10293574.1996.10510486>
- Mattessich, R. (2015). FOUNDATIONAL RESEARCH IN ACCOUNTING :, (22).
- McKee, J. A., Bell, T. B., & Boatsman, J. R. (1984). Management Preferences over Accounting Standards: A Replication and Additional Tests. *The Accounting Review*, 59(4), 647–659.
- McNichols, M., & Wilson, G. P. (1988). Evidence of Earnings Management from the Provision for Bad Debts. *Journal of Accounting Research*, 26(Supplement 1988), 1–31.
- Merigó, J. M., & Yang, J.-B. (2017). Accounting Research: A Bibliometric Analysis. *Australian Accounting Review*, 27(1), 71–100. <https://doi.org/10.1111/auar.12109>
- Meucci, A., & Mariconda, P. R. (2010). *O papel do habitus na teoria do conhecimento: entre Aristóteles, Descartes, Hume, Kant e Bourdieu*. Universidade de São Paulo.
- Meyer, M., Schäffer, U., Gmür, M., & Perrey, E. (2007). Transfer and Exchange of Knowledge in Accounting Research: a Citation and Co-citation Analysis of Accounting Journals from 1990 to 2004. *Accounting History International Conference, Banff, Canada*, (September 2015), 9–11.
- Mizrahi, M. (2013). What is Scientific Progress? Lessons from Scientific Practice. *Journal for General Philosophy of Science*, 44(2), 375–390. <https://doi.org/10.1007/s10838-013-9229-1>
- Mizrahi, M. (2020). The Case Study Method in Philosophy of Science: An Empirical Study. *Perspectives on Science*, 28(1), 63–88. https://doi.org/10.1162/posc_a_00333
- Moonitz, M. (1974). Obtaining Agreement on Standards. *Studies in Accounting Research. American Accounting Association*, 8.
- Mouck, T. (1993). The “Revolution” in Financial Reporting Theory: A Kuhnian Interpretation. *The Accounting Historians Journal*, 20(1), 33–57.
- Murphy, C. A., & Hendrick, R. E. (1984). Lakatos, Laudan and the Hermeneutic Circle. *Studies in History and Philosophy of Science*, 15(2), 119–130.
- Newton, I. (1976). Letter from Sir Isaac Newton to Robert Hooke. Historical Society of Pennsylvania, 1675. Retrieved from <https://discover.hsp.org/Record/dc-9792/Description>
- Niiniluoto, I. (2015). Scientific progress. *Synthese*, 45(3), 427–462. <https://doi.org/10.1007/BF02221787>
- Nisbet, R. (1985). *História da ideia de progresso*. (L. J. C. (Tradução) Jobin, Ed.). Brasília: Editora de Brasília.
- Ohlson, J. A. (1995). Earnings, book-values, and dividends in equity valuation. *Contemporary Accounting Research*, 11(11), 661–687.
- Ohlson, J. A. (2014). Accruals : An overview. *China Journal of Accounting Research*, 7(2), 65–80. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2014.03.003>
- Okubo, Y. (1997). *Bibliometric Indicators and Analysis of Research Systems Methods and Examples*. Paris: OCDE/GD. <https://doi.org/https://dx.doi.org/10.1787/208277770603>
- Palea, V. (2016). Whither accounting research? A European view. *Critical Perspectives on*

- Accounting*, 42, 59–73. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.03.002>
- Parroquia, L., Moreno, J., Popular, M., & Valero, S. (2012). Teorías generales del progreso científico: alcances y límites. *Damian. Revista Agora - Trujillo*, 15(29), 87–106.
- Pasquinelli, A. (1983). *Carnap e o Positivismo Lógico* (Edições 70). Lisboa.
- Paton, W. A., & Littleton, A. C. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association, Monograph, No. 3.
- Pelger, C., & Grottke, M. (2015). What about the future of the academy? - Some remarks on the looming colonisation of doctoral education. *Critical Perspectives on Accounting*, 26, 117–129. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.007>
- Pelger, C., & Grottke, M. (2017). Research diversity in accounting doctoral education: survey results from the German-speaking countries. *Business Research*, 10, 307–336. <https://doi.org/10.1007/s40685-017-0046-y>
- Peltzman, S. (1976). Toward a More General Theory of Regulation. *Journal of Law and Economics*, 221–240.
- Popper, K. R. (1970). Normal Science and its Dangers. In I. Lakatos & A. Musgrave (Eds.), *Criticism and the Growth of Knowledge* (pp. 51–58). Cambridge: Cambridge University Press.
- Popper, K. R. (1975). *Conhecimento Objetivo: Uma abordagem evolucionária*. Belo Horizonte. (Amado, M trad.): Itatiaia, Ed da Universidade de São Paulo (Trabalho original publicado em 1975).
- Popper, K. R. (1980). *Conjecturas e Refutações*. Brasília: Editora da UnB.
- Popper, K. R. (2014). *A lógica da pesquisa científica*. (Trabalho original publicado em 1985): Cultrix.
- Posner, R. A. (1974). Theories of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 335–358.
- Prasad, A. (2015). Liminal transgressions, or where should the critical academy go from here? Reimagining the future of doctoral education to engender research sustainability. *Critical Perspectives on Accounting*, 26, 108–116. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.09.006>
- Rebele, J. E., & St. Pierre, E. K. (2015). Stagnation in accounting education research. *Journal of Accounting Education*, 33(2), 128–137. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2015.04.003>
- Reiter, S. A. (1998). Economic imperialism and the crisis in financial accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 9, 143–171.
- Reiter, S. A., & Williams, P. F. (2002). The structure and progressivity of accounting research: the crisis in the academy revisited. *Accounting Organization and Society*, 27(4), 259–284.
- Rossi, P. (2000). *Naufrágio sem espectador: a ideia de progresso*. (Á. Lorencini, Ed.). São Paulo: UNESP.
- Schwab, K. (2016). *A Quarta Revolução Industrial*. São Paulo: Edipro.
- Shortridge, R. T., & Smith, P. A. (2009). Understanding the changes in accounting thought. *Research in Accounting Regulation*, 21(1), 11–18.

- <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2008.11.010>
- Silva, D. D., & Grácio, M. C. C. (2017). Índice h de Hirsch: análise comparativa entre as bases de dados Scopus, Web of Science e Google Acadêmico. *Em Questão*, 23, 196. <https://doi.org/10.19132/1808-5245230.196-212>
- Sloan, R. G. (1996). Do Stock Prices Fully Reflect Information in *Accruals* and Cash Flows about Future Earnings? *The Accounting Review*, 71(3), 289–315. <https://doi.org/10.2307/248290>
- Sterling, R. R. (1967). Elements of Pure Accounting Theory. *Accounting Review*, 42(1), 62–73. Retrieved from <http://libaccess.mcmaster.ca.libaccess.lib.mcmaster.ca/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4484295&site=ehost-live&scope=site>
- Stigler, G. J. (1971). The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 3–21.
- Summers, S. L., & Wood, D. A. (2016). An Evaluation of the General vs. Specialist Nature of Top Accounting Journals.
- Swieringa, R. J. (1998). Accounting research and policy making. *Accounting and Finance*, 38(July 1997), 29–49.
- Tinker, A. M., Merino, B. D., Neimark, M. D., Dale Neimark, M., & Neimark, M. D. (1982). The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 167–200. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90019-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90019-8)
- Tranjan, T. (2009). Entre Lógica e Epistemologia : Carnap , Quine e o significado do método formal. *Caderno de História, Filosofia e Ciências*, 19(3), 143–164.
- Tuttle, B., & Dillard, J. (2007). Beyond Competition: Institutional Isomorphism in U.S. Accounting Research. *Accounting Horizons*, 21(4), 387–409. Retrieved from <http://www.aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/acch.2007.21.4.387>
- Van Helden, G. J., Aardema, H., Ter Bogt, H. J., & Groot, T. L. C. M. (2010). Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. *Management Accounting Research*, 21, 83–94. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.008>
- Vatter, W. J. (1947). *The Fund Theory of Accounting*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Victor-Ponce, P., & Muñoz Colomina, C. I. (2016). ¿la investigación española en Contabilidad de Gestión está alejada de la práctica profesional? La opinión académica. *Revista de Contabilidad*, 19(1), 45–54. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.01.002>
- Watkins, J., Lakatos, I., & Musgrave, A. (1970). Against normal science'. In I. Lakatos & A. Musgrave (Eds.), *Criticism and the Growth of Knowledge* (pp. 25–37). Cambridge: Cambridge University Press.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 53(I), 112–134. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/245729%0Ahttp://about.jstor.org/terms>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1979). The demand for and supply of accounting theories:

- the market for excuses. *The Accounting Review*, *LIV*(2), 273–305.
<https://doi.org/10.2307/245516>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, *65*(1), 131–156. Retrieved from <http://educipta.com/wp-content/uploads/2014/09/Positive-Accounting-Theory-A-Ten-Year-Perspective.pdf>
- Weintraub, E. R. (1991). Surveying Dynamics. *Journal of Post Keynesian Economics*, *13*(4), 525–543. <https://doi.org/10.1080/01603477.1991.11489866>
- Welker, M. (1995). Disclosure policy, information asymmetry and liquidity in equity markets. *Contemporary Accounting Research*, (Spring), 801–828.
- Wells, M. C. (1976). A Revolution in Accounting Thought? *Source: The Accounting Review*, *51*(3), 471–482. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/245459>
- Whittington, G. (1987). Positive Accounting : A Review Article. *Accounting and Business Research*, *17*, 327–336.
- Wilkinson, B. R., & Durden, C. H. (2015). Inducing structural change in academic accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, *26*, 23–36.
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.03.002>
- Zeff, S. A. (1972). *Forging accounting principles in five countries: A history and an analysis of trends*. Arthur Andersen Lecture Series (Stipes Publishing Company).
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, *32*, 411–427.
- Zmijewski, M. E., & Hagerman, R. L. (1981). An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Setting/Choice. *Journal of Accounting and Economics*, *3*(August,1981), 129–149.